



# DZIENNIK URZĘDOWY

## MINISTRA FINANSÓW

---

Warszawa, dnia 11 lipca 2018 r.

Poz. 78

### KOMUNIKAT

### MINISTRA FINANSÓW<sup>1)</sup>

z dnia 28 czerwca 2018 r.

#### **w sprawie ogłoszenia uchwały Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie przyjęcia Krajowego Standardu Rachunkowości Nr 12 „Działalność rolnicza”**

Ogłasza się uchwałę Nr 10/2018 Komitetu Standardów Rachunkowości z dnia 27 marca 2018 r. w sprawie przyjęcia Krajowego Standardu Rachunkowości Nr 12 „Działalność rolnicza”, stanowiącą załącznik do komunikatu.

Minister Finansów: T. Czerwińska

---

<sup>1)</sup> Minister Finansów kieruje działem administracji rządowej – finanse publiczne, na podstawie § 1 ust. 2 pkt 2 rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 10 stycznia 2018 r. w sprawie szczegółowego zakresu działania Ministra Finansów (Dz. U. poz. 92).

**UCHWAŁA Nr 10/2018**  
**KOMITETU STANDARDÓW RACHUNKOWOŚCI**

z dnia 27 marca 2018 r.

**w sprawie przyjęcia Krajowego Standardu Rachunkowości Nr 12 „Działalność rolnicza”**

Na podstawie § 2 pkt 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 28 listopada 2001 r. w sprawie zakresu działania i sposobu organizacji Komitetu Standardów Rachunkowości (Dz. U. poz. 1580, z późn. zm.) oraz § 5 ust. 14 wewnętrznego regulaminu działania Komitetu Standardów Rachunkowości, uchwała się, co następuje:

**§ 1.** 1. Komitet przyjmuje Krajowy Standard Rachunkowości Nr 12 „Działalność rolnicza”, stanowiący załącznik do niniejszej uchwały.

2. Standard, o którym mowa w ust. 1, wchodzi w życie z dniem ogłoszenia w Dzienniku Urzędowym Ministra Finansów oraz ma zastosowanie po raz pierwszy do sprawozdań finansowych sporządzonych za rok obrotowy rozpoczynający się od 1 stycznia 2018 r.

3. W razie potrzeby doprowadzenia do porównywalności danych za rok ubiegły stosuje się KSR Nr 7 „Zmiany zasad (polityki) rachunkowości, wartości szacunkowych, poprawianie błędów, zdarzenia następujące po dacie bilansu – ujęcie i prezentacja”.

**§ 2.** Uchwała wchodzi w życie z dniem podjęcia.

Przewodnicząca  
Komitetu Standardów Rachunkowości  
Joanna Dadacz

Członek  
Komitetu Standardów Rachunkowości  
Beata Baluta

Członek  
Komitetu Standardów Rachunkowości  
dr Teresa Cebrowska

Członek  
Komitetu Standardów Rachunkowości  
Katarzyna Dębska

Członek  
Komitetu Standardów Rachunkowości  
dr Zdzisław Fedak

Członek  
Komitetu Standardów Rachunkowości  
prof. dr hab. Jerzy Gierusz

Członek  
Komitetu Standardów Rachunkowości  
dr hab. Radosław Ignatowski

Członek  
Komitetu Standardów Rachunkowości  
Tomasz Konieczny

Członek  
Komitetu Standardów Rachunkowości  
Elżbieta Kowalska

Członek  
Komitetu Standardów Rachunkowości  
Krzysztof Kruszewski

Członek  
Komitetu Standardów Rachunkowości  
Barbara Misterska-Dragan

Członek  
Komitetu Standardów Rachunkowości  
dr Ernest Podgórski

Członek  
Komitetu Standardów Rachunkowości  
Teresa Schubert

Członek  
Komitetu Standardów Rachunkowości  
Anna Sirocka

Członek  
Komitetu Standardów Rachunkowości  
Agnieszka Stachniak

Członek  
Komitetu Standardów Rachunkowości  
prof. dr hab. Gertruda Świdarska

Członek  
Komitetu Standardów Rachunkowości  
Bogusława Toma

Członek  
Komitetu Standardów Rachunkowości  
dr hab. Joanna Wielgórska-Leszczyńska

Załącznik do uchwały Nr 10/2018  
Komitetu Standardów Rachunkowości  
z dnia 27 marca 2018 r.

## **KRAJOWY STANDARD RACHUNKOWOŚCI NR 12 „DZIAŁALNOŚĆ ROLNICZA”**

### **Spis treści**

<b>I.</b>	<b>Cel standardu.....</b>	<b>5</b>
<b>II.</b>	<b>Zakres standardu .....</b>	<b>5</b>
<b>III.</b>	<b>Definicje.....</b>	<b>7</b>
<b>IV.</b>	<b>Zasady rachunkowości działalności rolniczej oraz techniczno-organizacyjne sposoby prowadzenia ksiąg rachunkowych.....</b>	<b>9</b>
<b>V.</b>	<b>Wycena i ujęcie w księgach rachunkowych biologicznych aktywów trwałych .....</b>	<b>20</b>
<b>VI.</b>	<b>Wycena i ujęcie w księgach rachunkowych biologicznych aktywów obrotowych oraz niebiologicznych produktów rolniczych uzyskanych z produkcji zwierzęcej i roślinnej.....</b>	<b>26</b>
<b>VII.</b>	<b>Ustalanie przychodów i kosztów wytworzenia sprzedanych produktów rolniczych ....</b>	<b>32</b>
<b>VIII.</b>	<b>Wsparcie dla działalności rolniczej.....</b>	<b>34</b>
<b>IX.</b>	<b>Prezentacja i ujawnianie informacji.....</b>	<b>37</b>
<b>X.</b>	<b>Przykłady .....</b>	<b>38</b>
<b>Schemat 1 Aktywa w działalności rolniczej</b>		
<b>Schemat 2 Podział produktów rolniczych pozyskanych z biologicznych aktywów trwałych (na przykładzie bydła)</b>		
<b>Schemat 3 Podział aktywów w produkcji zwierzęcej</b>		
<b>Schemat 4 Podział aktywów w produkcji roślinnej</b>		
<b>Schemat 5 Prezentacja elementów sprawozdania finansowego obejmująca pozycje aktywów dotyczących działalności rolniczej</b>		
<b>Wykaz kont księgowych wykorzystanych w standardzie</b>		

## **I. Cel standardu**

**1.1.** Celem niniejszego Krajowego Standardu Rachunkowości (KSR), zwanego dalej „Standardem”, jest wyjaśnienie głównych zasad (polityki) rachunkowości stosowanych do działalności rolniczej zgodnie z ustawą z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2018 r. poz. 395, z późn. zm.) zwanej dalej „Ustawą”, a w szczególności określenie zasad wyceny i ujmowania aktywów biologicznych oraz niebiologicznych produktów rolniczych, ustalania przychodów i kosztów działalności rolniczej oraz określenie zakresu informacji na temat działalności rolniczej, prezentowanych i ujawnianych w sprawozdaniu finansowym.

## **II. Zakres standardu**

**2.1.** Przedmiotem standardu są zasady wyceny, ujmowania i prezentacji aktywów biologicznych oraz niebiologicznych produktów rolniczych, przychodów i kosztów oraz wyniku działalności rolniczej bez względu na formę prawną jej prowadzenia.

**2.2.** Zakres przedmiotowy standardu obejmuje w szczególności zasady:

- a) wyceny i ujmowania w księgach rachunkowych aktywów biologicznych,
- b) ustalania przychodów ze sprzedaży i kosztów wytworzenia sprzedanych produktów rolniczych,
- c) ujmowania w księgach rachunkowych wsparcia otrzymywanego do działalności rolniczej,
- d) prezentacji i ujawniania w sprawozdaniu finansowym informacji o działalności rolniczej.

**2.3.** W zakres standardu nie wchodzi:

- a) przetwarzanie produktów rolniczych po ich zbiorach (lub pozyskaniu) w produkty gotowe, na przykład: przetwarzanie rzepaku w olej, jabłek w sok. Tego rodzaju przetwarzanie, w rozumieniu niniejszego standardu, nie stanowi działalności rolniczej, z wyjątkiem czynności, których wykonanie jest niezbędne do przygotowania produktów rolniczych do sprzedaży (pkt 7.2.8),
- b) hodowla roślin w celu polepszania ich cech dziedzicznych,
- c) zagadnienia nie stanowiące specyfiki działalności rolniczej, jak np. ujęcie i rozliczenie kosztów zarządu i sprzedaży, ujęcie amortyzacji i likwidacja środków trwałych innych, aniżeli biologiczne trwałe aktywa.

**2.4.** Wyjaśnienia zawarte w standardzie są zgodne z postanowieniami Ustawy oraz w podstawowym zakresie z postanowieniami Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (MSR), a w szczególności MSR: 41 „Rolnictwo”, 16 „Rzeczowe aktywa trwałe” oraz 2 „Zapasy”. Różnice między Standardem a MSR polegają głównie na tym, że w Standardzie przyjęto, iż:

- a) można nie wyceniać produktów rolniczych podczas zbiorów lub pozyskania, ale ich wartość wymaga określenia nie później niż na moment sprzedaży oraz na dzień bilansowy.

*MSR 41 stosuje się po raz pierwszy do wyceny produktów rolniczych w momencie ich zbiorów lub pozyskania. MSR 2 nie stosuje się do aktywów biologicznych na moment zbiorów oraz do wyceny przechowywanych zapasów, jeśli zgodnie z powszechnie przyjętym rozwiązaniem sektora są one wyceniane w cenie sprzedaży netto możliwej do uzyskania na poszczególnych etapach produkcji,*

- b) biologiczne aktywa trwałe są zaliczane do środków trwałych, a obrotowe do zapasów.

*MSR 41 zaleca, aby wartości poszczególnych grup aktywów biologicznych, przedstawiać w podziale na aktywa biologiczne konsumpcyjne i produkcyjne oraz na aktywa dojrzałe i niedojrzałe<sup>1)</sup>;*

- c) biologiczne aktywa trwałe w produkcji zwierzęcej wyceniane są w koszcie wytworzenia, natomiast wycena wg MSR 41 następuje w wartości godziwej pomniejszonej o szacunkowe koszty sprzedaży,

- d) biologiczne aktywa trwałe w produkcji roślinnej wycenia się po początkowym ujęciu w cenie nabycia lub koszcie wytworzenia i pomniejsza o odpis amortyzacyjny oraz odpis z tytułu trwałej utraty wartości.

*MSR 16 przewiduje dodatkowo możliwość wyceny, po początkowym ujęciu roślin produkcyjnych zaliczonych do rzeczowych aktywów trwałych, w wartości przeszacowanej (wartości godziwej);*

- e) wycena biologicznych aktywów obrotowych następuje w momencie początkowego ujęcia, w zależności od okoliczności wskazanych w pkt 4.2. w cenie zakupu, cenie nabycia, koszcie wytworzenia, lub cenie sprzedaży takiego samego lub podobnego składnika, a na dzień bilansowy – w wartości początkowej nie wyższej od ceny sprzedaży netto lub inaczej ustalonej wartości godziwej.

*Zgodnie z MSR 41 składniki aktywów biologicznych wycenia się w momencie początkowego ujęcia oraz na koniec każdego okresu sprawozdawczego w wartości godziwej, pomniejszonej o szacunkowe koszty sprzedaży, z wyjątkiem przypadku, gdy wartości godziwej nie można wiarygodnie ustalić. Wg MSR 41 produkty rolnicze wycenia się w momencie początkowego ich ujęcia w wartości godziwej, pomniejszonej o szacunkowe koszty sprzedaży.*

---

<sup>1)</sup> Dojrzałe aktywa biologiczne to aktywa, które osiągnęły cechy wskazujące na ich gotowość do zbioru lub pozyskania (w przypadku aktywów konsumpcyjnych) lub których stan umożliwia regularne zbiory lub pozyskanie (w przypadku aktywów produkcyjnych).

- 2.5. W zakres standardu nie wchodzi zagadnienia stosowania przepisów podatkowych.
- 2.6. Zawarte w standardzie przykłady (rozdz. X), schematy oraz wykaz kont księgowych nie stanowią jego integralnej części, a służą jedynie jako ilustracja wyjaśnień.

### III. Definicje

Stosowane w standardzie pojęcia oznaczają:

- 3.1. **Aktywa biologiczne** – zwierzęta lub rośliny uprawne, podlegające przemianie biologicznej. Ze względu na czas trwania przemiany biologicznej aktywa biologiczne dzielą się na biologiczne aktywa trwałe i biologiczne aktywa obrotowe, a ze względu na rodzaj działalności rolniczej na: biologiczne aktywa w produkcji zwierzęcej i biologiczne aktywa w produkcji roślinnej. Zbiorowość podobnych zwierząt lub roślin stanowi grupę aktywów biologicznych.
- 3.2. **Biologiczne aktywa trwałe w produkcji zwierzęcej i roślinnej** – składniki aktywów, zaliczane do środków trwałych, wykorzystywane przez okres dłuższy niż rok w wielu cyklach produkcyjnych kończących się wytworzeniem produktów rolniczych.

**Biologiczne aktywa trwałe w produkcji zwierzęcej** dzielą się, ze względu na pełnioną przez nie funkcję, na zwierzęta:

- a) utrzymywane dla reprodukcji (zwierzęta hodowlane) lub dla uzyskania produktów rolniczych (zwierzęta użytkowe), np.: bydło, konie, trzoda chlewna, owce,
- b) pociągowe, np.: konie robocze, woły, muły, osły.

**Biologiczne aktywa trwałe w produkcji roślinnej** obejmują uprawy roślin wieloletnich, pełniących funkcję aktywów produkcyjnych; przykładowo są to: drzewa owocowe (sady), plantacje krzewów owocowych (np.: porzeczek, malin czy agrestu), winnice, uprawy truskawek, mateczniki podkładek wegetatywnych, szparagarnie, chmielniki (omówione w rozdziale V, pkt 5.2. standardu).

- 3.3. **Biologiczne aktywa obrotowe w produkcji zwierzęcej i roślinnej** – aktywa produkcyjne nie zaliczane do środków trwałych, oraz produkty rolnicze podlegające dalszej przemianie biologicznej.

**Biologiczne aktywa obrotowe w produkcji zwierzęcej** dzielą się na:

- a) aktywa produkcyjne, to jest stada hodowlano-użytkowe, np.: zwierzęta futerkowe, ryby tarlaki, pszczoły – roje,
- b) produkty rolnicze – zwierzęta młode w odchowie, tuczu i opasie, tj.: opasy, konie rzeźne, tuczniki, drób utuczony, pisklęta, ryby, narybek.

**Biologiczne aktywa obrotowe w produkcji roślinnej** obejmują:

- a) aktywa produkcyjne, np.: uprawy jednoroczne lucerny czy koniczyny,

- b) produkty rolnicze, np.: nasiona zbóż, chmiel, warzywa i owoce, kwiaty i rośliny ozdobne, drzewka owocowe nadające się do sprzedaży, podkładki generatywne, śpiące oczka, zrazy, sadzonki.
- 3.4. Działalność rolnicza** – wytwarzanie produktów rolniczych drogą hodowli i chowu zwierząt oraz uprawy roślin. Obejmuje ona **produkcję zwierzęcą**, w tym: hodowlę i produkcję materiału zarodowego zwierząt, ptactwa i owadów użytkowych, produkcję zwierzęcą typu przemysłowego fermowego, chów i hodowlę ryb oraz **produkcję-roślinną**, w tym również produkcję materiału siewnego, szkółkarskiego, hodowlanego i reprodukcyjnego, produkcję warzywniczą, roślin ozdobnych, grzybów uprawnych, sadownictwo dla celów zarobkowych.
- 3.5. Chów zwierząt** – zespół zabiegów, zapewniających zwierzętom użytkowym i hodowlanym prawidłowe warunki bytowania i rozwoju, w sposób zaplanowany i kontrolowany, dzięki którym możliwy jest rozwój pożądanых cech. Chów zwierząt obejmuje takie czynności, jak np. żywienie i pielęgnację, służące utrzymaniu zwierząt, od momentu ich pozyskania, aż do osiągnięcia przez nie oczekiwanych cech użytkowych. Odchowane zwierzęta mogą być używane do produkcji (mleko, wełna, jaja), wykorzystywane jako surowiec do produkcji (mięso, skóra) lub jako siła robocza (np. koń, muł, osioł).
- 3.6. Hodowla zwierząt** – zespół zabiegów zmierzających do poprawienia założeń dziedzicznych (genotypu) zwierząt (doskonalenie cech genetycznych pokoleń potomnych), w zakres których wchodzi ocena wartości użytkowej i hodowlanej, selekcja i dobór osobników do kojarzenia – następujące w warunkach prawidłowego chowu. W wyniku hodowli powstają nowe rasy i odmiany zwierząt o pożądanых walorach użytkowych.
- 3.7. Inwentarz żywy** – pojęcie zbiorcze dla zwierzęcych aktywów trwałych i obrotowych, obejmujące zwierzę lub zwierzęta, należące do tego samego lub różnych stad.
- 3.8. Jednostka kalkulacyjna** – określona jednostka produktu rolniczego lub jej wielokrotność stanowiąca przedmiot kalkulacji, wyrażona liczbowo za pomocą odpowiedniej miary naturalnej lub umownej.
- 3.9. Obrót wewnętrzny** – używanie produktów rolniczych wytworzonych w jednostce na własne potrzeby.
- 3.10. Produkcja jednorodna** – typ produkcji, w wyniku której powstaje jeden rodzaj produktów rolniczych. Powstawanie tego samego rodzaju produktów rolniczych o różnej jakości nie zmienia typu produkcji z jednorodnej na różnorodną.
- 3.11. Produkcja różnorodna** – typ produkcji, w wyniku której powstaje więcej niż jeden rodzaj produktów rolniczych.
- 3.12. Produkty rolnicze** – efekty działalności rolniczej. Obejmują produkty gotowe (główne i uboczne), zebrane lub pozyskane z biologicznych aktywów trwałych lub obrotowych,



półprodukty oraz produkty w toku produkcji rolniczej. Są to zarówno aktywa biologiczne, jak i produkty niebiologiczne zaliczane do aktywów obrotowych.

**3.13. Przemiana biologiczna** – procesy wzrostu, degeneracji, produkcji i prokreacji aktywów biologicznych, które powodują jakościowe lub ilościowe, tj. fizyczne zmiany ich samych.

**3.14. Przychówek** – zwierzę nowonarodzone.

**3.15. Stado** – zwierzę lub grupa zwierząt tego samego gatunku, o tym samym statusie epizootycznym<sup>2)</sup>.

**3.16. Uprawa roślin** – zabiegi stosowane w produkcji roślinnej, obejmujące: uprawę roli, siew i sadzenie, nawożenie, pielęgnację i zbiór roślin oraz przechowywanie zebranych plonów.

**3.17. Zbiór** lub **pozyskanie** – oddzielenie produktu rolniczego od aktywów biologicznych lub zakończenie procesów życiowych aktywów biologicznych.

#### **IV. Zasady rachunkowości działalności rolniczej oraz techniczno-organizacyjne sposoby prowadzenia ksiąg rachunkowych**

##### **4.1. Wprowadzenie do rachunkowości działalności rolniczej**

**4.1.1.** Przyjęte i stosowane przez jednostkę prowadzącą działalność rolniczą zasady (polityka) rachunkowości powinny co najmniej określić zasady wyceny i ujmowania biologicznych aktywów trwałych i obrotowych, niebiologicznych produktów rolniczych, oraz ustalania wyniku działalności rolniczej.

**4.1.2.** Konieczne jest, przy uwzględnieniu rodzajów i wielkości prowadzonej działalności rolniczej oraz potrzeb i możliwości jednostki, aby zasady (polityka) rachunkowości przyjęte do odzwierciedlenia działalności rolniczej uwzględniały, m.in.:

- a) wykorzystywanie ziemi jako środka trwałego, który nie podlega amortyzacji,
- b) rozbieżność między czasem ponoszenia nakładów i czasem osiągnięcia efektów przy długim cyklu produkcyjnym,
- c) złożoność i różnorodność rodzajów oraz faz produkcji uwarunkowanych przez naturę, wpływających na działalność rolniczą,
- d) cele produkcyjne oparte na naturalnym przyroście masy produktu i rozwoju żywego materiału wejściowego,
- e) powtarzalność poszczególnych faz produkcji,
- f) występowanie produktów łącznych (głównych i ubocznych),

---

<sup>2)</sup> **Epizootia** (pomór, zaraza) – występowanie zachorowań na jedną z chorób zakaźnych, wśród zwierząt domowych lub dzikich na danym terenie, w zdecydowanie większej liczbie niż w poprzednich latach rejestracji danych.

g) duży stopień ryzyka działalności rolniczej wywołany, np.: zjawiskami przyrodniczymi oraz niestabilnością cen produktów rolniczych przeznaczonych do-sprzedaży.

**4.1.3.** Dla przedstawienia przebiegu procesów wchodzących w zakres działalności rolniczej wymagane jest ich ujęcie w księgach rachunkowych w przekrojach klasyfikacyjnych umożliwiających odzwierciedlenie tworzenia wartości aktywów biologicznych i niebiologicznych produktów rolniczych oraz porównywanie ponoszonych kosztów z efektami uzyskiwanymi z produkcji roślinnej i zwierzęcej. Podstawę ujęcia w księgach rachunkowych powinny stanowić kompletne i wiarygodne dowody księgowe odzwierciedlające zdarzenia dotyczące działalności rolniczej.

**4.1.4.** Jednostka ujmuje w księgach rachunkowych aktywa biologiczne oraz niebiologiczne produkty rolnicze tylko wówczas, gdy spełniają definicję aktywów, czyli jednostka sprawuje nad nimi kontrolę, istnieje prawdopodobieństwo, że uzyska z nich w przyszłości korzyści ekonomiczne oraz ich wartość można w sposób wiarygodny ustalić. Jednostka zaprzestaje ujmowania ich w księgach rachunkowych, gdy nie spełniają definicji aktywów.

**4.1.5.** Okresowo, co najmniej na koniec roku obrotowego przeprowadza się inwentaryzację stanu zwierząt i roślin drogą spisu z natury, a jeżeli warunki na to nie pozwalają – drogą porównania danych ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami<sup>3)</sup>.

## **4.2. Zasady wyceny biologicznych aktywów trwałych i obrotowych**

**4.2.1.** Biologiczne aktywa trwale i obrotowe wycenia się:

- a) na moment początkowego ich ujęcia w księgach rachunkowych, oraz
- b) na dzień bilansowy.

**4.2.2.** Wycena biologicznych aktywów trwałych na moment początkowego ujęcia następuje w przypadku:

- a) zakupu – w cenie nabycia,
- b) wytworzenia (w tym odchowu) we własnym zakresie – w koszcie wytworzenia, a w przypadku niemożliwości jego ustalenia – w cenie sprzedaży netto takiego samego lub podobnego składnika, pomniejszonej o przeciętnie osiągnany przy sprzedaży zysk brutto, lub w inaczej ustalonej wartości godziwej,
- c) otrzymania nieodpłatnie, w tym w drodze darowizny lub w formie wkładu niepieniężnego – w cenie sprzedaży takiego samego lub podobnego składnika;

---

<sup>3)</sup> Odpowiednie zastosowanie ma stanowisko Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie inwentaryzacji drogą spisu z natury zapasów materiałów, towarów, wyrobów gotowych i półproduktów opublikowane w Dzienniku Urzędowym Ministra Finansów z dnia 28 lipca 2016 r. poz. 55.

- 4.2.3.** Jeżeli nie jest możliwe ustalenie ceny sprzedaży netto takich samych lub podobnych biologicznych aktywów trwałych, (pkt 4.2.2.b), to ich wartość godziwą określa się w inny sposób. Za najbardziej wiarygodnie oszacowaną wartość godziwą uważa się tę, która pochodzi z aktywnego rynku, tj. wartość rynkową. Dla niektórych aktywów biologicznych nie istnieje jednak aktywny rynek, np. dla upraw roślin wieloletnich, ponieważ ich sprzedaż dokonywana jest bardzo rzadko. W takim przypadku wartość godziwą można ustalić wykorzystując doświadczenie i wiedzę jednostki. Sposób ustalania wartości godziwej określa się w zasadach (polityce) rachunkowości.
- 4.2.4.** Wycena biologicznych aktywów trwałych na dzień bilansowy następuje w wartości, w której ujęto je w księgach rachunkowych, tj. w wartości, ustalonej zgodnie z pkt 4.2.2. oraz 4.2.3., powiększonej – w przypadku upraw roślin wieloletnich – o koszty ulepszeń, i pomniejszonej o odpisy amortyzacyjne, a także o odpisy z tytułu trwałej utraty wartości.
- 4.2.5.** Biologiczne aktywa obrotowe na moment początkowego ujęcia wycenia się analogicznie jak biologiczne aktywa trwałe (pkt 4.2.2. i 4.2.3).
- 4.2.6.** Biologiczne aktywa obrotowe na dzień bilansowy wycenia się w koszcie wytworzenia nie wyższym od ceny sprzedaży netto. W przypadku niemożliwości ustalenia kosztu wytworzenia biologiczne aktywa obrotowe wycenia się w cenie sprzedaży netto takiego samego lub podobnego produktu, pomniejszonej o przeciętnie osiągniany przy sprzedaży zysk brutto, a gdy nie jest możliwe ustalenie ceny sprzedaży netto – w inaczej ustalonej wartości godziwej. Nabyte aktywa produkcyjne zaliczone do biologicznych aktywów obrotowych, które nie uległy przemianie biologicznej wycenia się w cenie nabycia nie wyższej od ceny sprzedaży netto.<sup>4)</sup>
- 4.2.7.** Przeciętnie osiągniany zysk brutto, o którym mowa w pkt 4.2.2.b i 4.2.6, to zysk realizowany przy sprzedaży biologicznych aktywów trwałych i obrotowych, ustalany zgodnie z zasadami (polityką) rachunkowości, przyjętymi przez jednostkę.

### **4.3. *Kalkulacja kosztów wytworzenia produktów rolniczych***

- 4.3.1.** Wycena produktów rolniczych w koszcie ich wytworzenia wymaga przeprowadzenia kalkulacji. Sposób jej przeprowadzenia zależy od rodzaju działalności rolniczej oraz typu produkcji (czy jest ona jednorodna, czy różnorodna).
- 4.3.2.** Ustalenie kosztów wytworzenia produktów rolniczych wymaga zgromadzenia poniesionych kosztów w różnych przekrojach ewidencyjnych. Jeżeli jednostka prowadzi różne rodzaje

---

<sup>4)</sup> Dane o cenach aktywów biologicznych i produktów rolniczych zawierają biuletyny informacyjne Zintegrowanego Systemu Rolniczej Informacji Rynkowej (ZSRIR), przygotowywane przez Ministerstwo Rolnictwa i Rozwoju Wsi dla: drobiu, jaj spożywczych, jaj ekologicznych, mleka, roślin oleistych, owoców i warzyw świeżych, wieprzowiny, wołowiny, zbóż, baraniny, kwiatów, pasz, chmielu i tytoniu.

działalności rolniczej (produkcję zwierzęcą i roślinną), to koszty wytworzenia produktów rolniczych gromadzi się w podziale co najmniej na koszty produkcji zwierzęcej i roślinnej. Zarówno w przypadku produkcji jednorodnej, jak i różnorodnej koszty grupuje się w układach: rodzajowym<sup>5)</sup> lub – funkcjonalnym, w sposób umożliwiający kalkulację kosztu wytworzenia produktów rolniczych. Grupowanie kosztów tylko w układzie rodzajowym jest wystarczające wtedy, gdy wycena produktów rolniczych następuje w cenach sprzedaży netto pomniejszonych o przeciętny zysk brutto ze sprzedaży, a produktów w toku produkcji nie wycenia się.

**4.3.3.** Warunkiem ustalenia kosztu wytworzenia produktu rolniczego jest ujęcie kosztów w podziale na koszty:

- a) bezpośrednie poszczególnych produktów rolniczych; są to koszty, które można powiązać z danym produktem na podstawie dokumentów źródłowych odzwierciedlających efekt bezpośredniego pomiaru zdarzeń; koszty bezpośrednie ujmuje się w księgach rachunkowych na kontach księgowych „Produkcja zwierzęca”, „Produkcja roślinna”,
- b) pośrednie (ogólnoprodukcyjne); są to koszty wspólne prowadzenia działalności rolniczej; są one następnie w odpowiedniej części rozliczane na wytworzone produkty rolnicze poszczególnych rodzajów produkcji rolniczej. Koszty pośrednie ujmuje się w księgach rachunkowych na kontach księgowych: „Koszty ogólnoprodukcyjne produkcji zwierzęcej”, „Koszty ogólnoprodukcyjne produkcji roślinnej” oraz „Koszty ogólnoprodukcyjne produkcji rolniczej”.<sup>6)</sup> Zazwyczaj koszty ogólnoprodukcyjne gromadzi się według miejsc ich powstawania, np: gospodarstwo A, gospodarstwo B, poszczególne rodzaje chowu, poszczególne uprawy, plantacje, sady, szklarnie.

**4.3.4.** W skład kosztów wytworzenia produktów rolniczych wchodzi także, po zakończeniu każdego okresu, koszty działalności pomocniczej jednostek wyodrębnionych organizacyjnie, np. świadczących usługi transportowe (wykorzystujących ciągniki, kombajny, samochody) – w części przypadającej na dany rodzaj produkcji rolniczej, tzn. w wysokości kosztu świadczeń faktycznie wykonanych na rzecz danego rodzaju produkcji. Organizacyjne wydzielenie

---

<sup>5)</sup> Układ rodzajowy charakteryzuje się tym, że rejestrowane są w nim z reguły koszty proste, poniesione w danym okresie, zakwalifikowane do określonego rodzaju ze względu na podobieństwo treści ekonomicznej i sposobu powstawania. Koszty proste są to koszty, które w danej jednostce nie podlegają dalszemu rozłożeniu na części składowe, jednorodne pod względem struktury wewnętrznej. Pozycja rodzajowa może być rozłożona na bardziej elementarne składniki kosztowe, czyli koszty proste.

Typowe składowe układu rodzajowego kosztów zawiera wariant porównawczy rachunku zysków i strat objęty zał. Nr 1 do ustawy.

Wyrazem specyfiki kosztów działalności rolniczej może być wyodrębnienie rodzaju – zużycie materiałów i energii – zakupu inwentarza żywego (zakup inwentarza żywego przeznaczonego do odchowu czy tuczu nie ma charakteru zużycia), zużycia ziemiopłodów przeznaczonych do siewu i sadzenia, pasz przemysłowych i roślinnych, słomy, torfu na ściółkę, zakupu materiału zarybieniowego czy jaj wylęgowych; z amortyzacyjnych odpisów inwentarza żywego a z usług obcych – usług weterynaryjnych i inseminacyjnych, oraz sprzętowych.

<sup>6)</sup> Zaewidencjonowane koszty pośrednie produktów rolniczych wymagają rozliczenia z zastosowaniem prawidłowo dobranej podstawy doliczenia kosztów, tj. wielkości w stosunku, do której rozdziela się poszczególne kwoty kosztów pośrednich.

działalności pomocniczej i oddzielne ujmowanie jej kosztów zależy m. in. od wysokości i stabilności poziomu kosztów w różnych okresach, możliwości określenia faktycznej ilości i kierunków wg świadczonych usług na rzecz danego rodzaju produkcji rolniczej oraz ustalenia liczby wytwarzanych produktów rolniczych. Jeżeli nie jest możliwe wiarygodne określenie ilości i kierunków świadczeń a świadczone usługi dotyczą tylko jednego rodzaju produkcji rolniczej, przy czym koszty tych usług nie ulegają znacznym wahaniom z okresu na okres, to kosztów działalności pomocniczej nie wyodrębnia się.

**4.3.5.** Ustalenie kosztu wytworzenia produktu rolniczego przebiega następująco:

Etap I – zgromadzenie na kontach księgowych poniesionych w okresie rzeczywistych kosztów bezpośrednich poszczególnych produktów oraz kosztów pośrednich.

Etap II – ustalenie stawek kosztów pośrednich; stawki oblicza się jako iloraz kosztów pośrednich i normalnego poziomu zdolności produkcyjnych mierzonego, np. ilością roboczogodzin lub maszynogodzin pracy obsługi produkcji, obszarem areалу, ilością sztuk przeliczeniowych inwentarza żywego lub jednostkami zbożowymi<sup>7)</sup>.

Etap III – przypisanie kosztów pośrednich do poszczególnych produktów za pomocą stawek kosztów pośrednich, wyliczonych w etapie II (rozliczenie kosztów pośrednich).

Etap IV – ustalenie jednostkowego kosztu wytworzenia produktu rolniczego obejmującego koszty bezpośrednie i koszty pośrednie drogą podzielenia kosztu wytworzenia danego produktu przez wytworzoną w okresie ilość produktu.

**4.3.6.** Wycena produktów rolniczych w koszcie ich wytworzenia pozwala ustalić koszty produktów przeznaczonych do przetwórstwa.

**4.3.7.** Jednostki, które korzystają z prawa do stosowania uproszczeń, o których mowa w art. 28 ust. 4a Ustawy mogą, obliczając koszt wytworzenia produktu rolniczego, do kosztów bezpośrednich doliczyć koszty pośrednie związane z wytworzeniem tego produktu, bez uwzględniania stopnia wykorzystania normalnych zdolności produkcyjnych. Ustalony w ten sposób koszt wytworzenia produktu rolniczego nie może być jednak wyższy od jego ceny sprzedaży netto.

---

<sup>7)</sup> Ilość sztuk przeliczeniowych ustala się mnożąc sztuki rzeczywiste przez współczynniki, wyprowadzone z:

- a) przeciętnej masy zwierząt (przeliczenie na tzw. sztuki duże – SD – odpowiednikiem 1 SD jest krowa dorosła ważąca 500 kg, przeliczeń zwierząt innych grup dokonuje się za pomocą współczynników ustalonych na podstawie stosunku ciężaru danego zwierzęcia do 500 kg; obecnie używa się skrótu DJP – duża jednostka przeliczeniowa, angielskojęzyczny skrót LU),
- b) zużycia rocznego pasz (przeliczenie na tzw. sztuki żywieniowe – sztuka inwentarza żywego zużywająca w ciągu roku średnio 3,5 tys. jednostek owsianych,
- c) uzyskanego obornika (przeliczenia na tzw. sztuki obornikowe – odpowiednik krowy o średnim ciężarze ciała, od której w ciągu roku uzyskuje się 10 t obornika; ten rodzaj sztuk przeliczeniowych pozwala na obliczenie produkcji obornika w gospodarstwie).

#### **4.4. Koszty wytworzenia produkcji zwierzęcej**

- 4.4.1.** Koszty wytworzenia produkcji zwierzęcej ustala się dla przyjętej w zasadach (polityce) rachunkowości jednostki kalkulacyjnej. Przyjęte jednostki kalkulacyjne powinny umożliwić wycenę produktów w toku produkcji zwierzęcej na dzień bilansowy. Mogą nimi być, np.: gatunek, rasa, kategoria zwierząt lub poszczególny produkt. W ramach kalkulacji kosztów jednostkowych produkcji zwierzęcej ustala się koszty wytworzenia dla jednostek miary właściwych produktów rolniczych produkcji zwierzęcej; mogą nimi być, np.: litry mleka, kilogramy mięsa, sztuki żywca. Dla każdej jednostki kalkulacyjnej kosztów prowadzi się konto księgowe analityczne do konta „Koszty produkcji zwierzęcej”, a ujęcie w księgach rachunkowych kosztów według rodzaju, z uwzględnieniem ich podziału określonego w pkt 4.3.3., może nastąpić na kontach księgowych, stanowiących kolejny poziom analityki.
- 4.4.2.** Koszty wytworzenia produkcji zwierzęcej obejmują wyrażone w pieniądzu nakłady na utrzymanie zwierząt hodowlano-użytkowych, tj.: żywienie, opiekę weterynaryjną czy obsługę pielęgnacyjną, ponoszone w celu pozyskania z nich produktów rolniczych (por. w rozdziale VI).
- 4.4.3.** Typowe bezpośrednie koszty wytworzenia produkcji zwierzęcej to:
- a) wynagrodzenia wraz z pozapłacowymi kosztami ponoszonymi na rzecz pracowników zatrudnionych bezpośrednio przy produkcji zwierzęcej,
  - b) zużycie energii i paliw technologicznych,
  - c) zużycie materiałów bezpośrednich obejmujących, np.: pasze treściwe i objętościowe oraz ściółkę,
  - d) amortyzacja maszyn i urządzeń liczona metodą naturalną,
  - e) inne koszty bezpośrednie, jak np.: zużycie narzędzi, usługi weterynaryjne, inseminacyjne, które można na podstawie dokumentów źródłowych odnieść bezpośrednio na jednostkę kalkulacyjną.
- 4.4.4.** Do kosztów ogólnoprodukcyjnych produkcji zwierzęcej zalicza się m. in.:
- a) wynagrodzenia pracowników nie zatrudnionych bezpośrednio przy produkcji zwierzęcej wraz z pozapłacowymi kosztami ponoszonymi na ich rzecz,
  - b) zużycie energii elektrycznej i ciepła,
  - c) zużycie materiałów pośrednich, np. środków: dezynfekcyjnych i opatrunkowych dla zwierząt, służących utrzymaniu czystości, do napraw,
  - d) amortyzację maszyn i urządzeń oraz budynków gospodarczych,
  - e) usługi wykonane przez inne jednostki, w tym remonty,

które na podstawie dokumentów źródłowych nie mogą być odniesione na jednostkę kalkulacyjną, lub wtedy, gdy nakłady pracy związane z ich bezpośrednim przyporządkowaniem do produktu przewyższają korzyści uzyskane z tej informacji.

- 4.4.5.** W przypadku padnięć zwierząt młodych w pierwszych dniach po urodzeniu, co następuje, np. przy chowie trzody chlewnej i zwierząt futerkowych, niezbędny jest wybór sposobu rozliczania kosztów produkcji zwierząt padłych. Jeśli jako przychówek traktuje się:
- wyłącznie te nowonarodzone zwierzęta, które przeżyły określony czas, np. tydzień, – wówczas koszty wytworzenia produkcji zwierzęcej rozlicza się tylko na zwierzęta, które przeżyły początkowy okres;
  - każdą sztukę żywo urodzoną, – wówczas wartość sztuk padłych w początkowym okresie życia obciąża koszty wytworzenia produkcji zwierzęcej; występuje wtedy dodatkowa pozycja kosztów chowu – wartość zwierząt padłych w początkowym okresie życia.
- 4.4.6.** Wszelkie padnięcia sztuk po okresie uznanym za początkowy traktuje się jako szkody i rozlicza według zasad przyjętych przez jednostkę do rozliczenia niedoborów i szkód zapasów. Wartość zwierząt padłych w późniejszym okresie zalicza się do pozostałych kosztów operacyjnych.
- 4.4.7.** Koszty odbioru i utylizacji padłych zwierząt, w tym zwierząt nowonarodzonych zalicza się do pozostałych kosztów operacyjnych.

#### **4.5. Koszty wytworzenia produkcji roślinnej**

- 4.5.1.** Koszty wytworzenia produkcji roślinnej ujmuje się w księgach rachunkowych do momentu zakończenia zbiorów jako koszty produkcji roślinnej roku bieżącego, zaś koszty związane ze zbiorami roku następnego są ujmowane odrębnie jako koszty produkcji roślinnej roku następnego. Jeżeli jednostka wycenia na dzień bilansowy produkty w toku produkcji roślinnej – zgromadzone, na koncie księgowym, koszty produkcji roślinnej roku następnego stanowią wartość produktów w toku. Jeżeli jednostka nie wycenia produktów w toku, to koszty poniesione w danym roku zalicza się do kosztów produktów gotowych wytworzonych w danym roku. Odstąpienie od wyceny produktów w toku na dzień bilansowy jest uzasadnione wyłącznie wtedy, gdy brak wyceny nie zniekształca danych, obrazujących sytuację majątkową i finansową oraz wynik finansowy jednostki.
- 4.5.2.** Koszty wytworzenia produktów rolniczych produkcji roślinnej ustala się dla jednostki kalkulacyjnej przyjętej w zasadach (polityce) rachunkowości. Przyjęte jednostki kalkulacyjne powinny umożliwić wycenę produktów w toku na dzień bilansowy. Mogą nimi być, np.: cały dział jednorodnej produkcji roślinnej, grupy produktów (np. zboża, warzywa, uprawy przemysłowe) lub poszczególne uprawy – pszenica, żyto, ziemniaki, rzepak. W ramach

kalkulacji kosztów jednostkowych produkcji roślinnej ustala się koszty wytworzenia, np.: plonów z 1 hektara uprawy. Dla każdej jednostki kalkulacyjnej prowadzi się konto księgowo analityczne do konta „Koszty produkcji roślinnej – rok bieżący” i/lub „Koszty produkcji roślinnej”, a ujęcie kosztów według rodzaju z uwzględnieniem ich podziału określonego w pkt 4.3.3., może nastąpić na kontach księgowych, stanowiących kolejny poziom analityki.

**4.5.3.** Typowe bezpośrednie koszty wytworzenia produkcji roślinnej to:

- a) wynagrodzenia wraz z pozapłacowymi kosztami ponoszonymi na rzecz pracowników zatrudnionych bezpośrednio przy produkcji,
- b) zużycie materiałów bezpośrednich obejmujące, np.: nasiona, sadzeniaki, sadzonki, rozsady, nawozy mineralne i naturalne, paliwa,
- c) amortyzacja maszyn i urządzeń liczoną metodą naturalną,
- d) inne koszty bezpośrednie, jak np.: usługi obce, świadczone za pomocą specjalistycznych maszyn,

które można na podstawie dokumentów źródłowych odnieść bezpośrednio na jednostkę kalkulacyjną.

**4.5.4.** Do kosztów ogólnoprodukcyjnych produkcji roślinnej zalicza się, m. in.:

- a) wynagrodzenia pracowników niezatrudnionych bezpośrednio przy produkcji roślinnej wraz z pozapłacowymi kosztami ponoszonymi na ich rzecz,
- b) zużycie materiałów pośrednich,
- c) amortyzację maszyn i urządzeń oraz budynków gospodarczych,
- d) zużycie energii,
- e) usługi wykonane przez inne jednostki, w tym remonty,

które na podstawie dokumentów źródłowych nie mogą być odniesione na jednostkę kalkulacyjną, lub gdy nakład pracy związany z ich bezpośrednim przyporządkowaniem do produktu przewyższa korzyści uzyskane z tej informacji.

(Przykład 1)

**4.5.5.** Jeżeli na skutek zdarzeń losowych, np.: gradobicia, przymrozków, powodzi – doszło do uszkodzenia plonów, to o koszty poniesione na wytworzenie plonów, które uległy zniszczeniu zmniejsza się koszty wytworzenia produkcji roślinnej i zwiększa pozostałe koszty operacyjne.

**4.6. *Produkty łączne***

**4.6.1.** W produkcji zwierzęcej i roślinnej powstają łączne produkty rolnicze o różnych właściwościach użytkowych, które przy kalkulacji kosztów jednostkowych dzieli się,



w zależności od celu produkcji oraz znaczenia produktów rolniczych lub związku między nimi na produkty gotowe – główne i uboczne.

**4.6.2.** Produkty główne stanowią przedmiot kalkulacji kosztu wytworzenia. Produkty uboczne zużywane na własne potrzeby jednostki – obrót wewnętrzny, np. obornik jako nawóz do produkcji roślinnej, słoma jako pokarm lub ściółka dla zwierząt, lub przeznaczone do sprzedaży – wycenia się zgodnie z zapisami pkt 4.2.2.b w momencie stwierdzenia ich przydatności do wykorzystania w działalności rolniczej lub do sprzedaży, odejmując ich wartość od kosztu wytworzenia produktu głównego.

(Przykład 25)

**4.6.3.** Produkty uboczne, gdy ich wartość przyjęta przez jednostkę nie jest istotna nie podlegają wycenie, ale na potrzeby ochrony majątku mogą być objęte ewidencją ilościową. Uzyskany ze sprzedaży produktów ubocznych przychód można zaliczyć do przychodów z działalności operacyjnej, nie zmniejszając kosztu wytworzenia produktu głównego.

**4.6.4.** Ustalenie kosztu wytworzenia produktu głównego i ubocznych, poza sposobem określonym w pkt 4.6.2., możliwe jest przy wykorzystaniu kalkulacji podziałowej współczynnikowej. W tym celu należy ustalić współczynniki przeliczeniowe, umożliwiające wyrażenie jednostek produktów ubocznych w jednostkach kalkulacyjnych produktu głównego. Podstawę do ustalenia takich współczynników mogą stanowić cechy agrotechniczne produktu głównego i ubocznego, czy też proporcje ich cen rynkowych.

(Przykład 2), (Przykład 3)

**4.6.5.** W przypadku wystąpienia trudności z ustaleniem współczynników przeliczeniowych nie przeprowadza się kalkulacji kosztów wytworzenia produktów ubocznych – wartość produktów ubocznych nie zmniejsza kosztów wytworzenia produktów głównych. Uzyskany ze sprzedaży produktów ubocznych przychód można zaliczyć do przychodów z działalności operacyjnej.

**4.6.6.** Jeżeli jednocześnie powstaje więcej niż jeden produkt główny, to po odliczeniu wartości produktów ubocznych, koszt ich wytworzenia ustala się metodą kalkulacji, przyjętą przez jednostkę w zasadach (polityce) rachunkowości.

#### **4.7. Dokumentacja ilościowa aktywów biologicznych**

**4.7.1.** Dokumentowanie obrotu biologicznymi aktywami trwałymi i produktami rolniczymi ma za zadanie odzwierciedlać przebieg lub skutek zdarzeń, jakie miały miejsce i następuje przy zastosowaniu ogólnych i specjalnych dokumentów. W zakres tych pierwszych wchodzi powszechnie stosowane dowody księgowe, jak np. faktury zakupu, sprzedaży, nie wymagają wyjaśnień. Dokumenty specjalne omówiono w pkt 4.7.2, 4.7.3.

**4.7.2.** Do udokumentowania zmian liczebności zwierząt stosuje się dokumenty specjalne, informujące o zdarzeniu, powodującym zmiany liczby i masy zwierząt, są to najczęściej: protokół urodzenia zwierząt, kwit przychodu i rozchodu inwentarza żywego, protokół przeważania, protokół przeklasowania<sup>8)</sup>/ wybrakowania, protokół uboju z konieczności, protokół padnięcia, protokół uboju gospodarczego inwentarza żywego.

- a) Protokół urodzenia zwierząt stanowi podstawę ujęcia zwiększenia liczby sztuk inwentarza żywego na skutek narodzin danej sztuki lub grupy zwierząt. Zawiera on informacje o liczbie urodzonych sztuk żywych i nieżywych danego rodzaju zwierząt, dane dotyczące rodziców, numerów ich licencji oraz numerów nadanych sztukom urodzonym. Ujęciu podlegają jedynie urodzone sztuki żywe.
- b) Kwit przychodu inwentarza potwierdza przyjęcie zwierząt nabytych zaś kwit rozchodu inwentarza żywego dokumentuje rozchód zwierząt, np. do sprzedaży.
- c) Protokół przeważania stwierdza masę zwierząt w dniu przeważania: – zakupu, przeklasowania, wybrakowania, sprzedaży, padnięcia, itp. Stanowi podstawę ustalenia przyrostu masy poprzez porównanie masy zwierząt na koniec okresu z ich masą na początek okresu, skorygowaną o masę sztuk rozchodowanych (dodaną) i przyjętych (odjętą). Przeważeniu podlegają sztuki, których wartość zależy od masy.
- d) Protokół przeklasowania/wybrakowania dokumentuje zmianę sposobu używania lub ukończenia wieku przez daną sztukę lub grupę zwierząt. Zmiana kategorii może nastąpić na skutek wzrostu wartości hodowlanej (ukończenia wieku granicznego, zacielenia jałówki) lub na skutek jej obniżenia (przeznaczenie krowy jałowej na opas).
- e) Protokół uboju z konieczności lub padnięcia dokumentuje dobicie zwierzęcia na skutek choroby nieuleczalnej lub wypadku, najczęściej na podstawie orzeczenia lekarza weterynarii stwierdzającego przyczynę uboju lub padnięcia. Protokół powinien wskazywać, czy padnięcie należy uznać za niezawinione, czy nastąpiło z winy pracowników, oraz rekomendować sposób dalszego postępowania ze sztuką padłą.
- f) Protokół uboju gospodarczego dokumentuje ubój zwierząt na cele gospodarcze, np. wykorzystania do spożycia w stołówkach.

Dla kontroli formalnej prawidłowości ewidencji ilościowej zwierząt mogą być sporządzane okresowe zestawienia obrotów inwentarzem żywym.

(Przykład 4)

**4.7.3.** Do udokumentowania obrotu produktami rolniczymi produkcji roślinnej stosuje się dokumenty specjalne, informujące o zaistniałym zdarzeniu, będącym przyczyną zmiany liczby i masy

---

<sup>8)</sup>Przeklasowanie oznacza przejście zwierzęcia z niższej klasy do wyższej, czyli zaliczenie zwierzęcia z danej grupy wiekowej lub użytkowej do innej.

roślin. Są to najczęściej: kwit zbioru-przewozu, protokół przerobu, zbiorczy kwit wydania, protokół strat i ubytków magazynowych.

Dokumenty specjalne nie są znormalizowane. Ich nazwy i zakres informacji mogą się różnić, nie mniej powinny one zawierać wiarygodny i wystarczający opis zdarzenia, które dokumentują.

- a) Kwit zbioru-przewozu stanowi podstawę kontroli ilości produktów zebranych i przewożonych z ilością produktów przyjętych do magazynu. Dokument ten wystawia nadzorujący zbiór. Podstawą zapisów w ewidencji magazynowej jest dokument „Magazyn przyjmie”.
- b) Protokół przerobu jest dokumentem przychodowo-rozchodowym, służącym do ujęcia zmian ilości zapasów z przerobu własnego. Ujmowany jest w księgach dopiero po zakończeniu przerobu danej partii. Różnice między ilościami produktów pobranych do przerobu i uzyskanych z przerobu wymagają rozliczenia.
- c) Zbiorczy kwit wydania (zastępuje dokument indywidualny „Magazyn wyda”) jest stosowany w przypadku powtarzających się rozchodów tych samych zapasów na te same cele. Dokumentuje on rozchody pasz wydanych poszczególnym zwierzętom. Wypełniany codziennie, stosowany za okresy dekadowe lub dwutygodniowe, stanowi podstawę do zapisu rozchodu w ewidencji magazynowej.
- d) Protokół strat i ubytków magazynowych stanowi podstawę do zapisu zmniejszeń zapasów spowodowanych stratami i ubytkami oraz zawiera decyzję, co do zakwalifikowania niedoboru jako niezawinionego lub zawinionego (z sumą roszczenia i wskazaniem osoby winnej).

**4.7.4.** Podstawową formą ewidencji ilościowej aktywów służących działalności rolniczej są księgi lub karty magazynowe. Ujmują one dla każdego rodzaju zapasów ilości przyjmowane i rozchodowane. Kartoteki ilościowe mogą być prowadzone odrębnie dla każdego magazynu i osoby odpowiedzialnej za zapasy. Ewidencję ilościową inwentarza żywego prowadzi się na kartach księgi lub kartach odrębnych dla poszczególnych kategorii inwentarza żywego (tzw. Księga inwentarza żywego).

#### **4.8. Wycena i ujęcie w księgach rachunkowych biologicznych aktywów obrotowych**

**4.8.1.** Podstawą zapisów w księgach rachunkowych są dokumenty omówione w pkt 4.7.

**4.8.2.** Jeżeli prowadzi się bieżącą ewidencję ilościową przychodów, rozchodów (obrotów) i stanów poszczególnych produktów rolniczych lub ich jednorodnych grup wyłącznie w jednostkach naturalnych, to wartość stanu aktywów ustala się zgodnie z pkt 4.2.2. i 4.2.3. i ujmuje w księgach rachunkowych przynajmniej na koniec okresu sprawozdawczego. Jest to

tw. okresowa wycena stanu produktów (w systemie remanentowym). Wycena stanu produktów rolniczych na dzień bilansowy następuje w tym przypadku zgodnie z wyjaśnieniami pkt 4.2.6.

- 4.8.3.** Jeżeli prowadzi się bieżącą ewidencję ilościowo-wartościową obrotów i stanów produktów rolniczych to ujmuje się je w księgach rachunkowych w rzeczywistej ilości, wyrażonej w jednostkach naturalnych wycenionych w cenach przyjętych do ewidencji, określonych w pkt 4.2.2 i 4.2.3.
- 4.8.4.** Jeżeli jednostka – na dzień nabycia lub wytworzenia – ujmuje w księgach rachunkowych biologiczne aktywa obrotowe w cenach przyjętych do ewidencji, z uwzględnieniem różnic między tymi cenami a rzeczywistymi cenami ich nabycia albo zakupu, albo kosztami wytworzenia, to na dzień bilansowy doprowadza ich wartość, wyrażoną w cenach ewidencyjnych do wartości wynikającej z zastosowania cen określonych w pkt 4.2.6. Nie dotyczy to produktów gotowych i produktów w toku jeżeli do ich ewidencji stosuje się koszty planowane, a różnice między planowanymi i rzeczywistymi kosztami wytworzenia są nieznaczne. Stosowane do wyceny produktów rolniczych na dzień bilansowy ceny nabycia albo zakupu, albo planowane koszty wytworzenia nie mogą być wyższe od cen sprzedaży netto tych składników.

## **V. Wycena i ujęcie w księgach rachunkowych biologicznych aktywów trwałych**

### **5.1. *Wycena i ujęcie w księgach rachunkowych biologicznych aktywów trwałych w produkcji zwierzęcej (stada podstawowe utrzymywane dla reprodukcji oraz uzyskania produktów rolniczych zwierzęcych)***

- 5.1.1.** Do biologicznych aktywów trwałych<sup>9)</sup> zalicza się zwierzęta użytkowane na potrzeby jednostki przez czas dłuższy niż rok, zdadne do dostarczania korzyści ekonomicznych w postaci przychówka (np. cieląt, prosiąt, źrebaków, jagniąt) oraz produktów niebiologicznych, tj. produktów rolniczych niezdolnych do przemiany biologicznej (np. mleka, wełny, sierści, jaj). Podstawę zaliczenia zwierzęcia do biologicznych aktywów trwałych stanowią odpowiednie dokumenty omówione w pkt 4.7.2.
- 5.1.2.** Zwierzęta zaliczane do biologicznych aktywów trwałych dzieli się na dwie grupy – zwierzęta posiadające dokumentację hodowlaną, utrzymywane dla reprodukcji oraz grupę obejmującą sztuki bez dokumentacji hodowlanej, tzw. użytkowe.
- 5.1.3.** Podstawą zakwalifikowania do biologicznych trwałych aktywów zwierząt utrzymywanych dla reprodukcji jest posiadanie zaświadczenia o ich wpisie do księgi lub rejestru, wystawionego

---

<sup>9)</sup> Zakwalifikowanie zwierząt odchowanych lub nabytych do środków trwałych, wobec ich gotowości do pełnienia przypisanych im funkcji nie powoduje konieczności wyodrębniania „środków trwałych w budowie”.

przez związek hodowców lub inny podmiot uprawniony a możliwego do uzyskania po spełnieniu przez zwierzę hodowlane jednego z warunków określonych w przepisach. W przypadku braku odpowiedniego dokumentu daną sztukę zalicza się do sztuk użytkowych.

- 5.1.4.** Wartość hodowlana zwierzęcia stanowi uwarunkowana genetycznie zdolność do przekazywania określonej cechy lub cech potomstwu, ustalaną na podstawie wyników oceny wartości użytkowej, typu i budowy, rodowodu lub oceny innych cech. Wartość użytkowa stanowi wymierną cechę lub zespół cech zwierzęcia o znaczeniu gospodarczym<sup>10)</sup>.
- 5.1.5.** Pojedynczym obiektem inwentarzowym biologicznych aktywów trwałych jest – co do zasady – każde zwierzę zaliczone do aktywów trwałych. Zwierzęta podlegające ocenie wartości użytkowej lub hodowlanej wymagają indywidualnego oznakowania w sposób umożliwiający ich identyfikację (np. buhaj posiada numer identyfikacyjny, pod jakim został zarejestrowany w systemie teleinformatycznym, prowadzonym na potrzeby oceny wartości użytkowej lub hodowlanej).
- 5.1.6.** Wartość początkową zwierząt, zaliczonych do biologicznych aktywów trwałych ustala się według zasad określonych w pkt 4.2.2 i 4.2.3, a wartość na dzień bilansowy zgodnie z pkt 4.2.4.
- 5.1.7.** Zwierzę zaliczone do stada hodowlano-użytkowego podlega amortyzacji. Przy ustalaniu stawki amortyzacyjnej, uwzględnia się przewidywaną przy likwidacji cenę sprzedaży netto pozostałości zwierzęcia.
- 5.1.8.** Cena sprzedaży netto pozostałości zwierzęcia stanowi oszacowaną przez jednostkę cenę sprzedaży netto możliwą do uzyskania w momencie (w stanie i w wieku jakim będzie zwierzę w dacie rozchodu) jego przewidywanego rozchodu (np. planowanej sprzedaży), ustaloną na dzień przyjęcia zwierzęcia do używania. Wartość pozostałości zwierzęcia jest pomijana, jeżeli zgodnie z przyjętymi przez jednostkę kryteriami można ją uznać za nieistotną.
- 5.1.9.** Jeżeli przewidywane koszty związane z rozchodem zwierzęcia przewyższą oczekiwane korzyści z jego sprzedaży (lub jego pozostałości) na moment przewidywanego rozchodu, wówczas wartość istotnej pozostałości zwierzęcia wynosi zero.
- 5.1.10.** Jeżeli na moment ustalania istotnej pozostałości zwierzęcia wartość jej wyliczona stanowi kwotę wyższą niż jego wartość początkowa odpisów amortyzacyjnych nie dokonuje się.
- 5.1.11.** Amortyzację zwierzęcia rozpoczyna się nie wcześniej niż po przyjęciu go do używania, co następuje po wejściu w okres dojrzałości zwierząt odchowanych w gospodarstwie lub po przejściu procedur weterynaryjnych zwierząt zakupionych, a kończy – nie później niż z chwilą

---

<sup>10)</sup> Przykładowo, ocena użytkowości mlecznej bydła ras mlecznych obejmuje określenie wydajności mlecznej a ocena użytkowości rozplodowej następuje poprzez rejestrację, m.in.: pokryć, wycieleń lub poronień, płci i liczby urodzonych cieląt.

zrównania wartości odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych z wartością początkową zwierzęcia, przeznaczenia go do uboju, tuczu, sprzedaży lub stwierdzenia padnięcia bądź niedoboru.

**5.1.12.** Okres amortyzacji zwierząt odpowiada przewidywanemu okresowi przynoszenia przez nie korzyści ekonomicznych (np. w przypadku krowy mlecznej najczęściej cztery wycielenia, buhaja 4-5 lat, kurek niosek 12-18 miesięcy), co uzasadnia dokonywanie odpisów amortyzacyjnych metoda liniową.

(Przykład 5)

**5.1.13.** Zwierzęta, których okres używania w jednostce jest krótszy niż rok lub zwierzęta spełniające warunki określone w pkt 5.1.1, ale których wartość początkowa pojedynczego obiektu inwentarzowego (por. pkt 5.1.5.) lub wchodzących w skład zbiorczego obiektu inwentarzowego (por. pkt 5.1.15.), jest niższa od ustalonej w zasadach (polityce) rachunkowości jednostki jako istotna – zalicza się do biologicznych aktywów obrotowych.

**5.1.14.** Dla ustalenia amortyzacji zwierząt zaliczanych do biologicznych aktywów trwałych o niskiej wartości początkowej stosuje się odpowiednio zapisy KSR 11.

**5.1.15.** Jeżeli podobne zwierzęta (kury nioski), spełniające warunki określone w pkt 5.1.1. o nieistotnej jednostkowej wartości początkowej łącznie przedstawiają istotną wartość, to uzasadnione jest zaliczenie ich do biologicznych aktywów trwałych wchodzących w skład zbiorczego obiektu inwentarzowego. Przy ustalaniu stawki amortyzacyjnej zbiorczego obiektu inwentarzowego, uwzględnia się przewidywaną przy likwidacji cenę sprzedaży netto stada, jeżeli jest to kwota istotna (por. pkt 5.1.8.). Dla ustalenia amortyzacji zbiorczego obiektu inwentarzowego stosuje się odpowiednio zapisy KSR 11.

**5.1.16.** W przypadku wymiany lub zwiększenia liczebności zwierząt, wchodzących w skład zbiorczego obiektu inwentarzowego może nastąpić zwiększenie jego wartości. Wycena zwierząt włączanych do stada następuje według zasad określonych w pkt 4.2.2. i 4.2.3. Sprzedaż, padnięcie lub ubój zwierzęcia wchodzącego w skład zbiorczego obiektu powoduje zmniejszenie jego wartości. Wycenę zwierząt wyłączanych ze stada, z uwzględnieniem ich amortyzacji, ustala się w drodze szczegółowej identyfikacji określonej, o której mowa w art. 34. ust. 4 pkt 4 Ustawy, a jeżeli nie jest to możliwe to według przeciętnej wartości zwierząt wchodzących w skład zbiorczego obiektu inwentarzowego. Można nie zmniejszać wartości zbiorczego obiektu inwentarzowego jeżeli wartość zwierząt wyłączanych ze stada stanowi kwotę nie istotną.

**5.1.17.** Choroba zwierzęcia lub wystąpienie zdarzenia losowego stanowi przesłankę do dokonania testów na utratę wartości. Jeżeli przeprowadzony test wykaże trwałe obniżenie wartości netto

zwierzczenia, to różnicę między wartością księgową netto zwierzczenia, a ustaloną w wyniku testu niższą od niej, możliwą do uzyskania ceną sprzedaży netto odnosi się na pozostałe koszty operacyjne.

(Przykład 6)

**5.1.18.** Przeznaczenie zwierzczenia, zaliczonego do biologicznych aktywów trwałych posiadającego wartość rzezną, do sprzedaży lub uboju może również spowodować utratę jego wartości.

## **5.2. *Wycena i ujęcie w księgach rachunkowych biologicznych aktywów trwałych w produkcji roślinnej, w tym sadowniczej***

**5.2.1.** Biologiczne aktywa trwałe w produkcji roślinnej obejmują uprawy roślin wieloletnich, w tym w sadach i plantacjach, np. chmielu, wikliny, winorośli, z których korzyści ekonomiczne czerpane są przez okres dłuższy niż rok.

**5.2.2.** Uprawy roślin wieloletnich obejmują: sady owocowe (rośliny drzewiaste, np.: jabłonie, grusze, śliwy, brzoskwinie, morele), zraźnikowe<sup>11)</sup> i nasienne<sup>12)</sup>, krzewy owocowe (rośliny jagodowe, np.: porzeczka, maliny, agrest, plantacje zielne, takie jak truskawki). Sady zraźnikowe, maceczne sady nasienne oraz maceczniki wykorzystuje się do produkcji szkółkarskiej.

**5.2.3.** Szkółkarstwo sadownicze zajmuje się produkcją: drzewek, podkładek i krzewów owocowych oraz sadzonek, przeznaczonych do zakładania sadów i plantacji roślin jagodowych. Obejmuje ono wszystkie etapy produkcji drzewek owocowych i roślin jagodowych w pierwszym okresie ich życia, od zbioru nasion, poprzez produkcję podkładek, zrazów i sadzonek, aż do wyprodukowania wyrosniętych drzewek i krzewów.

**5.2.4.** Pojedynczym obiektem inwentarzowym biologicznych aktywów trwałych jest uprawa obejmująca zbiorowość roślin wieloletnich (a nie poszczególne rośliny tej uprawy), rosnących na określonej powierzchni gruntu, jednorodnych pod względem gatunku lub odmiany. Grunt, na którym uprawia się rośliny wieloletnie, stanowi odrębny obiekt inwentarzowy<sup>13)</sup>. Obiekty pomocnicze, jak np. ogrodzenia lub urządzenia służące do nawadniania upraw roślin, traktuje się jak części peryferyjne zwiększające wartość obiektu inwentarzowego, lub samodzielne obiekty inwentarzowe, zgodnie z Krajowym Standardem Rachunkowości nr 11. Częścią składową obiektu inwentarzowego – „uprawa roślin wieloletnich”, mogą być zainstalowane podpory indywidualne lub konstrukcje wspierające drzewa lub krzewy (szpalery), jeśli są niezbędne do prowadzenia uprawy.

<sup>11)</sup> Sady zraźnikowe – sady maceczne wykorzystywane do pozyskiwania zrazów (roślinnych produktów gotowych).

<sup>12)</sup> Maceczne sady nasienne – sady roślin wieloletnich, z których owoców pozyskuje się nasiona do produkcji podkładek generatywnych.

<sup>13)</sup> Grunt rolny o powierzchni, co najmniej 0,1 ha, na którym w zwartym nasadzeniu rosną drzewa owocowe lub krzewy owocowe (minimum 600 drzew lub 2000 krzewów na 1 ha) oraz na których założone zostały szkółki drzew owocowych lub krzewów i winnice kwalifikuje się do rodzaju 011 – sady KŚT.

- 5.2.5.** Zasady ustalania wartości początkowej biologicznych aktywów trwałych, określa pkt 4.2.2 i 4.2.3., zaś wartości bilansowej – pkt 4.2.4.
- 5.2.6.** Nabycie biologicznych aktywów trwałych mających postać upraw roślin wieloletnich w drodze zakupu, aportu lub nieodpłatnie wymaga odrębnego określenia wartości gruntów, na których są one posadzone i wartości znajdujących się na nich nasadzeń. Wartość biologicznych aktywów trwałych (nasadzeń) ustala się odejmując od wartości nabycia upraw wraz z gruntem – wartość rynkową lub inaczej ustaloną wartość godziwą gruntu.
- 5.2.7.** W razie zakładania upraw roślin wieloletnich ich wartość początkową stanowią koszty poniesione na założenie uprawy, między innymi:
- przygotowania stanowiska (gleby), jak np.: orka, nawożenie, bronowanie, osuszanie,
  - materiału nasadzeniowego, zakupionego lub wytworzonego we własnym zakresie,
  - sadzenia: nasion, sadzonek lub drzewek.
- (Przykład 7)
- 5.2.8.** Koszty bezpośrednie założenia upraw roślin wieloletnich zwiększa odpowiedni narzut kosztów pośrednich (ogólnoprodukcyjnych) ponoszonych równocześnie na kilka upraw.
- 5.2.9.** Nie zwiększają kosztów założenia upraw roślin wieloletnich koszty magazynowania materiału nasadzeniowego, w tym utrzymania pomieszczeń magazynowych, wykorzystania przyrządów do pomiaru temperatury i wilgotności. Stanowią one koszty bieżącej produkcji roślinnej.
- 5.2.10.** Po nasadzeniu roślin, do momentu rozpoczęcia okresu produkcyjnego, tj. wejścia w regularne plonowanie<sup>14)</sup>, wartość początkową biologicznych roślinnych aktywów trwałych zwiększają koszty:
- prowadzenia, np. koszty pielęgnacji – przycięcia, nawożenia, ochrony przed chorobami i szkodnikami,
  - finansowania zewnętrznego, tj. koszty prowizji, ubezpieczenia kredytu oraz odsetki naliczone od kredytu zaciągniętego na sfinansowanie nasadzenia roślin,
  - uprawy międzyplonu przyoranego na zielony nawóz.
- 5.2.11.** Koszty wysianych nasion zbóż nie zwiększają wartości początkowej upraw, jeżeli w wyniku ich przemiany biologicznej następuje pozyskanie produktów gotowych, podlegających sprzedaży lub wykorzystaniu do kolejnego cyklu produkcji. Stanowią one koszty wytworzenia produkcji roślinnej zgodnie z pkt 4.5.2.
- 5.2.12.** Koszty poniesione na założenie upraw roślin wieloletnich i ich pielęgnacji pkt 5.2.7., 5.2.8. i 5.2.10. ujmuje się jako „Środki trwałe w budowie”, aż do momentu uznania, że weszły w pełne plonowanie i spełniają definicję aktywów produkcyjnych. Po wejściu w pełne

<sup>14)</sup> Przykładowo wielkości towarowe osiągnane są z plantacji truskawek w 1 roku, malin w 2, w sadzie: jabłoniowym i wiśniowym – 2, śliwowym 3-4, grusзовym – 7, zraznikowym – 2, szkółkarskim – 2.



plonowanie następuje rozliczenie poniesionych kosztów i ich ujęcie jako składniki biologicznych aktywów trwałych w wartości początkowej, obejmującej wszystkie koszty poniesione na założoną uprawę, a pomniejszonej o przychody osiągnięte ze sprzedaży produktów z nich pozyskanych, w okresie przed wejściem w pełne plonowanie.

(Przykład 8)

**5.2.13.** Koszty pielęgnacji upraw roślin wieloletnich poniesione po ich wejściu w pełne plonowanie i zaliczeniu do biologicznych aktywów trwałych (od początku roku obrotowego), stanowią koszty wytworzenia produkcji roślinnej, łącznie z kosztami ponoszonymi na dosadzanie sadzonek, krzewów lub drzewek w miejsce „wypadów”, o ile ich wartość jest nieistotna w stosunku do wartości początkowej (patrz. pkt 4.3.).

**5.2.14.** Wartość początkową upraw roślin wieloletnich powiększają koszty dosadzania roślin w miejsce „wypadów” jeżeli spowodują one, że wartość użytkowa tego obiektu po zakończeniu rekonstrukcji uprawy przewyższa wartość użytkową posiadaną przy założeniu uprawy, mierzoną okresem używania, zdolnością wytwórczą, jakością uzyskiwanych produktów. Tego rodzaju zabiegi traktuje się jak ulepszenia.

**5.2.15.** Od wartości początkowej upraw roślin wieloletnich dokonuje się metodą liniową odpisów amortyzacyjnych, co pozwala, uwzględnić utratę wartości na skutek upływu czasu (biegu ekonomicznego okresu używania) – starzenia się (por. pkt 5.2.17). Przykładowo, w warunkach klimatycznych Polski, na cele energetyczne, przez okres używania przynajmniej 15-20 lat mogą być uprawiane:

- a) krzewy i drzewa łatwo odrastające po ścięciu, np.: wierzba, topola i robinia akacjaowa,
- b) byliny wieloletnie, np.: ślázowiec pensylwański i topinambur,
- c) wieloletnie trawy, np.: miskantus, spartina preriowa, pączatka Gerarda, proso różgowate, mozga trzciniowata.

**5.2.16.** Ekonomiczny okres przydatności (owocowania) roślin sadowniczych różni się zależnie od: gatunku, odmiany oraz rodzaju podkładki<sup>15)</sup>.

**5.2.17.** Rozłożenie wartości początkowej upraw między lata obrotowe może także nastąpić na podstawie przewidywanego udziału plonów poszczególnych lat w ogólnej wielkości plonów, albo za pomocą stawki amortyzacyjnej ustalonej na jednostkę produktu, wyliczoną drogą podzielenia wartości początkowej uprawy przez przewidzianą, ogólną wielkość plonów.

---

<sup>15)</sup> Ekonomiczny okres używania może wynosić odpowiednio dla:

- a) malin, agrestu, porzeczki, aronii, borówki – 10 lat,
- b) truskawek – 3 lata,
- c) jabłoni i gruszy na podkładkach karłowatych – 17 lat,
- d) zraźników drzew pestkowych – 8 lat, a drzew ziarnkowych 10 lat,
- e) roślin matecznych – 8 – 10 lat.

- 5.2.18.** Jeżeli uprawa roślin spełnia warunki określone w pkt 5.2.1., a koszty ponoszone w związku z tą uprawą są nieistotne, np. 3 letnia lucerna, to uzasadnione jest zaliczenie tej uprawy do biologicznych aktywów obrotowych.
- 5.2.19.** Dla ustalenia amortyzacji upraw roślin wieloletnich o niskiej wartości stosuje się odpowiednio zapisy KSR 11.
- 5.2.20.** Wystąpienie zdarzeń losowych, jak: susza, przymrozki, powodzie itp., powodujących ubytki roślin wieloletnich lub obniżenie zdolności do plonowania, stanowi przesłankę do dokonania testów na trwałą utratę wartości. Jeżeli test wykaże trwałe obniżenie wartości uprawy wieloletniej to różnicę między wartością początkową uprawy roślin wieloletnich, a ustaloną w wyniku testu niższą od niej możliwą do uzyskania cenę sprzedaży netto odnosi się na pozostałe koszty operacyjne.
- (Przykład 9)

## **VI. Wycena i ujęcie w księgach rachunkowych biologicznych aktywów obrotowych oraz niebiologicznych produktów rolniczych uzyskanych z produkcji zwierzęcej i roślinnej**

### **6.1. Biologiczne aktywa obrotowe oraz produkty rolnicze uzyskane z produkcji zwierzęcej**

- 6.1.1.** Główne produkty rolnicze uzyskiwane ze zwierząt zaliczanych do stada podstawowego to przychówek oraz produkty niebiologiczne, np. mleko, wełna, a produktami ubocznymi są np.: obornik, sierść. Wyceny produktów rolniczych dokonuje się zgodnie z zapisami rozdziału 4.
- 6.1.2.** Ujęcie zwierząt w księgach rachunkowych zaliczanych do biologicznych aktywów obrotowych w produkcji zwierzęcej prowadzi się z podziałem zwierząt na poszczególne gatunki oraz na kategorie, czyli podgrupy o zbliżonym wieku i jednorodnej płci, ewentualnie o określonym sposobie tuczu<sup>16)</sup>.
- 6.1.3.** Zmiany ilościowe stanu zwierząt (inwentarza żywego) polegają na zmianach liczby sztuk oraz na zmianach ich masy (wagi).
- (Przykład 10)
- 6.1.4.** Zwiększenie liczby sztuk zwierząt zaliczanych do jednej kategorii następuje w wyniku nabycia, urodzenia oraz zmiany ilościowej wynikającej z przeklasowań z kategorii młodszych do starszych jak i wybrakowania ze stada hodowlano-użytkowego sztuk nienadających się do dalszego chowu.

<sup>16)</sup> Klasyfikacja owiec może przebiegać następująco:

- jagnięta, jarlaki – maciorki, jarlaki – tryczki, jarlaki – skopki, matki, tryki i skopy lub
- jagnięta do 3,5 miesiąca, jarlaki – maciorki do 6 miesięcy, jarlaki – tryczki do 6 miesięcy, jarlaki – skopiki do 6 miesięcy, jarlaki – maciorki do 1 roku, jarlaki – tryczki do 1 roku, jarlaki – skopiki do 1 roku, matki od 1 do 4 lat, tryki od 1 do 4 lat, skopy powyżej 1 roku, matki powyżej 1 roku, tryki powyżej 1 roku.

- 6.1.5.** Zmniejszenie liczby sztuk jednej kategorii jest powodowane: sprzedażą, padnięciem lub ubojem zwierzęcia, przeklasowaniem z kategorii młodszej do starszej oraz wybrakowaniem ze stada hodowlano-użytkowego sztuk nienadających się do dalszego chowu.
- 6.1.6.** Przeklasowanie następuje z chwilą, kiedy dana sztuka (np. cielę) osiągnie cechy rozwojowe, charakterystyczne dla kategorii starszej (np. jałówki). Przy znacznych opóźnieniach w rozwoju zwierząt hodowlanych następuje ich przekwalifikowanie do zwierząt w tuczu i do opasu.
- 6.1.7.** Wartość zwierząt zaliczanych do biologicznych aktywów obrotowych, bez względu na gatunek i przeznaczenie, może być ujęta w księgach rachunkowych na koncie „Inwentarz żywy (niezaliczany do środków trwałych)” w korespondencji z kontem:
- „Rozliczenie zakupu” – w przypadku przychodu zwierząt z zakupu,
  - „Rozliczenie produkcji” – w przypadku przychodu zwierząt z własnego przychówka.
- 6.1.8.** Do konta „Inwentarz żywy (niezaliczany do środków trwałych)” prowadzi się szczegółową ilościowo-wartościową ewidencję obrotów i stanu zwierząt, których dane ilościowe wynikają z kartotek ilościowych, a dane wartościowe z przemnożenia ilości (sztuk, kg) przez ceny przyjęte do ewidencji, z podziałem na gatunki i grupy wiekowe (kategorie,) w układzie: zwierzęta hodowlano-użytkowe, zwierzęta w odchowcie (por. pkt 6.2.), zwierzęta w tuczu i opasie (por. pkt 6.3.).
- 6.1.9.** Produkcję zwierzęcą w toku produkcji wycenia się po koszcie wytworzenia z uwzględnieniem stopnia przetworzenia produktu. Jeżeli nie zniekształca to sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego jednostki można wyceniać produkty zwierzęce w toku produkcji w wysokości bezpośrednich kosztów wytworzenia lub tylko materiałów bezpośrednich, bądź nie wyceniać jej w ogóle, zaliczając poniesione w ciągu okresu koszty w całości do kosztów wytworzenia produktów rolniczych zwierzęcych.

## **6.2. Zwierzęta w odchowcie**

- 6.2.1.** Zwierzęta w odchowcie (bydło, świnie, konie, owce) obejmują sztuki młode od momentu ich urodzenia lub nabycia do momentu:
- osiągnięcia dojrzałości (sztuki chowane w celu zastąpienia zwierząt wybrakowanych ze stada hodowlano-użytkowego lub rozszerzenia własnego stada),
  - przeznaczenia ich na tucz i opas, lub do sprzedaży.
- 6.2.2.** Do grupy zwierząt w odchowcie zalicza się sztuki najmłodsze (bez względu na ich dalsze przeznaczenie), do czasu odłączenia od matek (produkty zwierzęce w toku produkcji) pkt 6.1.9, oraz starsze, które w przyszłości zastąpią obecne sztuki dorosłe stada hodowlano-użytkowego lub zostaną przeznaczone na tucz i opas lub do sprzedaży na ubój (kierunek – chów mięsny).

- 6.2.3.** Zwierzęta nowonarodzone ujmuje się w księgach rachunkowych tylko wtedy, gdy urodziły się żywe lub nie padły w czasie wyznaczonym przez związki hodowców oraz osiągnęły wiek, w którym mogły być rozdzielone od matki<sup>17)</sup>,<sup>18)</sup>
- 6.2.4.** Jednostką miary przychówka jest jedna sztuka urodzona żywa.
- 6.2.5.** Produkty rolnicze zwierzęce w grupie zwierząt młodych w okresie odchowu stanowią przyrost wartości hodowlanej na skutek rozwoju (produkt główny to przyrost wartości zwierząt).
- 6.2.6.** Miarą przyrostu są dni odchowu, jako jednostka miary wieku zwierzęcia.
- 6.2.7.** Koszty produkcji zwierząt w odchowu obejmują koszty utrzymania zwierząt przez określony czas.
- 6.2.8.** Dzieląc koszty utrzymania danej grupy zwierząt w określonym czasie przez przeciętny stan sztuk w tym czasie ustala się koszt jednostkowy utrzymania 1 sztuki oraz 1 dnia odchowu.
- 6.2.9.** Koszt 1 dnia odchowu przemnaża się przez ilość dni w okresie. Wyrażenie uzyskanych produktów zwierzęcych w dniach odchowu polega na przemnożeniu liczby dni odchowu w okresie przez liczbę sztuk w danej grupie. Podstawowym okresem jest miesiąc, stąd przyjmuje się, że każdy miesiąc ma 30 dni, a rok 360. Liczba dni odchowu określa jednoznacznie wiek zwierzęcia, np. jałówka dwuletnia ma 720, cielę 6 miesięczne – 180 dni odchowu.  
(Przykład 11, Przykład 12)

### **6.3. Zwierzęta w tuczu i opasie**

- 6.3.1.** Zwierzęta w tuczu i opasie to zwierzęta nabyte lub odchowane, utrzymywane w celu pozyskania mięsa, np. trzoda chlewna, bydło, drób. Zalicza się do nich także zwierzęta wybrakowane ze stada hodowlano-użytkowego, niskowydajne, nieprzydatne do dalszego chowu, zdyskwalifikowane na skutek starości lub innych przyczyn.
- 6.3.2.** Produktem rolniczym zwierzęcym w grupie zwierząt znajdujących się w tuczu i opasie jest przyrost masy ciała. Koszt zwierząt chowanych z przeznaczeniem na sprzedaż lub do uboju – ustala się zatem z uwzględnieniem przyrostu masy. Miarą przyrostów dla kierunku mięsnego są kilogramy. Określa się zatem koszty jednostkowe 1 kg przyrostu masy.  
(Przykład 13)
- 6.3.3.** Koszty produkcji zwierząt znajdujących się w tuczu i opasie obejmują koszty utrzymania danej grupy, poniesione w celu osiągnięcia odpowiedniej masy od momentu nabycia/przeklasowania do momentu zakończenia tuczu lub opasu.

<sup>17)</sup> Np. Polska Federacja Hodowli Bydła i Producentów Mleka określa, że cielak, który padnie w ciągu 24 h od narodzin jest traktowany jak martwe urodzone zwierzę.

<sup>18)</sup> Ustawa z dnia 2 kwietnia 2004 r. o systemie identyfikacji i rejestracji zwierząt (Dz. U. z 2017 r. poz. 546).

- 6.3.4.** Wartość zwierząt uzależniona jest od ich masy, ogólnej kondycji oraz od wieku. Czynniki te decydują o zakwalifikowaniu zwierzęcia do odpowiedniej klasy przydatności rzeźnej, co ma ścisły związek z ceną osiąganą za 1 kg masy ciała. Przy wycenie zwierząt rzeźnych należy zwracać uwagę na ich ewentualne schorzenia, mogące znacznie obniżyć wartość rzeźną.
- 6.3.5.** Wartość zwierząt w tuczu i opasie oblicza się jako różnicę pomiędzy wartością ustaloną w wyniku kontrolnego ważenia a wartością tych zwierząt, ustaloną przy nabyciu lub w wyniku poprzedniego kontrolnego ważenia. Ceny przyjęte do ewidencji mogą być wyznaczone w wyniku ustalenia ceny 1 sztuki danej kategorii albo ceny jednostki przyrostu. Różnica ta (przyrostów) zwiększająca wartość zwierząt znajdujących się w tuczu i opasie, obciąża konto księgowe „Inwentarz żywy” a uznaje właściwe konto księgowe Produkcji (ewentualnie konto księgowe „Rozliczenie kosztów produkcji”).
- (Przykład 14)

#### **6.4. Zwierzęta futerkowe**

- 6.4.1.** Zwierzęta futerkowe, jak np.: lisy, norki, tchórze, jenoty, szynszyle, nutrie i króliki chowane są w celu pozyskania z nich surowca dla przemysłu futrzarskiego, mięsnego, włókienniczego lub jako karma dla innych zwierząt. Zależnie od spełnianych funkcji zwierzęta dzielą się na stado hodowlano-użytkowe oraz zwierzęta młode w odchowie.
- 6.4.2.** Chów zwierząt futerkowych charakteryzuje się sezonowością zależną od naturalnych warunków rozwoju. Rozplód u większości z nich przypada na wiosnę, raz do roku. Sprzedaż odchowanych zwierząt oraz ostateczna ocena pod względem przydatności do stada podstawowego czy na sprzedaż może nastąpić dopiero w końcu roku, kiedy futra są dojrzałe.
- 6.4.3.** Produkty rolnicze uzyskiwane z hodowli zwierząt futerkowych można podzielić na główne – przychówek oraz uboczne – sierść (puch z liniejących sztuk żywych lub zestrzyżony ze skór padłych zwierząt).
- 6.4.4.** Koszty utrzymania stada podstawowego poniesione po odchowaniu młodych, do dnia bilansowego stanowią wartość produktów zwierzęcych w toku. Jeżeli nie wycenia się produktów zwierzęcych w toku produkcji, to koszty te zalicza się do kosztów wytworzenia produktów gotowych w danym roku. Odstąpienie od wyceny produktów w toku produkcji zwierzęcej na koniec okresu możliwe jest wyłącznie w przypadku, gdy nie zniekształca to sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego jednostki.
- (Przykład 15)

## **6.5. Ryby odławiane**

- 6.5.1.** Do zwierzęcych biologicznych aktywów obrotowych zalicza się odłowione ryby, także pochodzące z własnej hodowli i chowu (np.: karpie) przeznaczone na sprzedaż lub na własne potrzeby. W momencie odłowienia waży się je, co dokumentuje stosowny protokół lub inny dowód, i wycenia się zgodnie z zasadnymi określonymi w pkt 4.2.2.b), oraz przekazuje do specjalnie przystosowanych magazynów (basenów), gdzie są przechowywane do momentu sprzedaży lub przekazania do punktów handlowych.
- 6.5.2.** Koszty utrzymania stawów (zabiegów pielęgnacyjnych, osuszania, koszenia dna), zarybienia oraz dokarmiania od wiosny do jesieni i odławiania ryb ujmuje się na koncie księgowym „Hodowla ryb”. Bierze się je pod uwagę przy wycenie ryb w momencie ich odłowienia.
- 6.5.3.** Do produkcji ryb wykorzystuje się przez kilka lat te same sztuki ryb dojrzałych. Ze względu na niską jednostkową wartość można ich nie zaliczać do biologicznych aktywów trwałych.
- 6.5.4.** Przedmiotem sprzedaży i jednostką kalkulacyjną ryb są: narybek (lekki lub ciężki), kroczek, lipcówki, ryba handlowa, mierzone w kilogramach.
- 6.5.5.** Do kosztów bezpośrednich wytworzenia ryb zalicza się, m.in.: karmę, tj. paszę naturalną, np.: żyto, pszenica, jęczmień, makuchy, siemię lniane, żołądzie, kasztany, suszoną krew, ziemniaki, uprawa dna, nawożenie (obornik), wapnowanie, pielęgnacja i czyszczenie stawów, dezynfekcja rowów i łowiska.
- 6.5.6.** Do kosztów pośrednich wytworzenia ryb zalicza się, m.in.: amortyzację grobli, mniczków, łodzi, aeratorów i innych środków trwałych, koszenia grobli, koszty osobowe, energii elektrycznej.
- 6.5.7.** Ubytki ryb spowodowane przez, np.: choroby, rybożerców traktuje się i rozlicza jak szkody (niedobory) wyceniając je po cenach sprzedaży netto.  
(Przykład 16)

## **6.6. Produkty rolnicze uzyskiwane z produkcji roślinnej**

- 6.6.1.** W wyniku produkcji roślinnej, z biologicznych aktywów obrotowych (jednorocznych) i trwałych (wieloletnich) uzyskuje się gotowe produkty roślinne, wykorzystywane na własne potrzeby lub zdatne do sprzedaży, podlegające magazynowaniu (np.: w budynkach magazynowych, przechowalniach, elewatorach, kopcach, gruntach należących do jednostki lub poza nią) lub przekazane odbiorcy zaraz po pozyskaniu oraz produkty roślinne w toku produkcji. Podczas oddzielania produktów rolniczych od roślin dojrzałych powstają produkty uboczne w postaci: słomy, łętów, liści, plew, itp.
- 6.6.2.** Produkty roślinne ujmuje się w księgach rachunkowych w momencie zbiorów. W przypadku roślin okopowych, składowanych po zbiorze w kopcach, ich ilość (ciężar) ustala się

w momencie kopcowania, co potwierdza protokół (kopcowania) z uwzględnieniem stopnia ich zanieczyszczenia ziemią, a po raz drugi – podczas pobierania z odkrytego kopca.

**6.6.3.** Wartość roślinnych produktów rolniczych podlegających magazynowaniu ujmuje się w księgach rachunkowych na kontach księgowych: „Produkty gotowe i półprodukty”, „Produkty poza jednostką” oraz „Produkty roślinne w toku” (por. pkt 4.5.2. „Koszty produkcji roślinnej – rok następny”), a jeżeli przekazanie odbiorcy następuje bezpośrednio po zbiorach na koncie księgowym „Koszt sprzedanych produktów”.

**6.6.4.** Roślinne produkty rolnicze wycenia się w koszcie ich wytworzenia, o którym mowa w pkt 4.3. standardu. W przypadku, gdy ustalenie kosztu wytworzenia jest praktycznie niemożliwe ze względu na ich niski poziom, albo nieopłacalne ze względu na krótki cykl produkcyjny i znikome zapasy, produkty roślinne wycenia się po cenie sprzedaży netto pomniejszonej o przeciętnie osiągnięty przy sprzedaży zysk brutto (por. w pkt 4.2.7.).

**6.6.5.** Jeżeli wartość produktów roślinnych uzyskanych ze zbiorów ujmuje się w księgach rachunkowych w cenach ewidencyjnych, to różnice między wartością produktów rolniczych w cenach przyjętych do ewidencji, a kosztem ich wytworzenia, ujmuje się jako odchylenia od cen ewidencyjnych. Rozlicza się je proporcjonalnie do rozchodów produktów roślinnych wyrażonych w cenach ewidencyjnych.

(Przykład 17, 18)

**6.6.6.** Niezakończona produkcja roślinna obejmuje produkty roślinne w toku produkcji i półprodukty.

**6.6.7.** Produkty roślinne w toku produkcji obejmują koszty dotyczące zbiorów lat przyszłych, w tym, np. orki, nawożenia, zasiewów, zgromadzone na koncie księgowym „Koszty produkcji roślinnej – rok następny”.

**6.6.8.** Jednostki mogą także wyceniać produkty roślinne w toku produkcji w wysokości bezpośrednich kosztów wytworzenia lub tylko materiałów bezpośrednich bądź nie wyceniać ich w ogóle, jeżeli nie zniekształca to stanu aktywów oraz wyniku finansowego. W przypadku takim poniesione w okresie koszty poszczególnych upraw stanowią w całości koszty wytworzenia produktów gotowych. Zasady te mogą być stosowane do produkcji roślinnej, bez względu na przewidywany czas jej pozyskania.

(Przykład 21)

**6.6.9.** Półprodukty, które przeszły określone fazy produkcji, są przeznaczone do zużycia w następnych fazach lub do sprzedaży. Wyodrębnienie poszczególnych faz produkcji umożliwia ustalenie kosztów produktów uzyskanych w każdej z nich. Koszty każdej fazy powiększa się o wartość zużytych półproduktów przekazanych z poprzedniej fazy.

(Przykład 19, 20)

- 6.6.10.** Jeśli wartość produktów rolniczych znajdujących się na dzień bilansowy w zapasie, np. w kopcach, magazynach, chłodniach czy przechowalniach, także prowadzonych przez inne jednostki, jest wyższa od ich wartości w cenie sprzedaży netto, to różnicę tę ujmuje się na koncie księgowym – „Pozostałe koszty operacyjne”.
- 6.6.11.** Pozyskane w jednym cyklu produkcyjnym produkty roślinne mogą zostać zużyte na potrzeby kolejnego cyklu produkcji roślinnej (np. ziarno, sadzeniaki) lub do produkcji zwierzęcej, np. jako pokarm zwierząt hodowlanych, w opasie lub odchowcie (w postaci: ziarna, śruty zbożowej, siana czy zielonek paszowych). Przygotowanie pokarmu wymaga przerobu produktów roślinnych – śrutowania zbóż na pasze, rozdzielania mieszanek, czyszczenia nasion, mieszania kilku rodzajów produktów lub pasz treściwych. Przerób ten może być wykonywany własnymi siłami, w działach produkcji pomocniczej, lub siłami obcymi (por. z pkt 4.3.4). Efekty przerobu wymagają dokumentacji w postaci protokołów przerobu (por. w pkt 4.7.3.). Z kolei do produkcji roślinnej mogą zostać wykorzystane produkty zwierzęce, np. obornik. Wartość produktów rolniczych wykorzystanych w obrocie wewnętrznym zwiększa koszty wytworzenia docelowych produktów. Do ujmowania w księgach rachunkowych wartości obrotów wewnętrznych zobligowane są jednostki prowadzące ewidencję kosztów w układzie rodzajowym i funkcjonalnym, które przyjęły wariant porównawczy rachunku zysków i strat. Na kontach księgowych – obrotów wewnętrznych – ujmuje się wszystkie operacje, których rozliczenie powoduje wyjście z tzw. kręgu kosztów.  
(Przykład 22)

## **VII. Ustalanie przychodów i kosztów wytworzenia sprzedanych produktów rolniczych**

### **7.1. *Ustalenie przychodów ze sprzedaży produktów rolniczych***

- 7.1.1.** Przychody ze sprzedaży produktów ustala się ze szczegółowością z jaką ujmuje się koszty ich wytworzenia, omówione w pkt 7.2., co najmniej w podziale na przychody ze sprzedaży produktów zwierzęcych i roślinnych.
- 7.1.2.** Przychody dokumentują faktury. Obejmują one przychody z dokonanej do dnia bilansowego sprzedaży produktów rolniczych objętych i nieobjętych bieżącą ewidencją księgową.
- 7.1.3.** Jeżeli jednostka dostarczyła produkty rolnicze odbiorcy, dysponuje potwierdzeniem ich ilości i jakości ale nie wystawiła faktury za sprzedane produkty to przychód ze sprzedaży ujmuje w księgach w wartości oszacowanej uwzględniającej warunki ustalone z odbiorcą<sup>19)</sup>. Jeżeli

---

<sup>19)</sup> System kształtowania cen za sprzedane produkty jest różny i zależy od wielu składowych. Jednostki otrzymują też premie cenowe (dodatki) zależne od ilości dostarczonych produktów. Często ceny ustalane są po kilku dostawach, jako średnie uzyskane w umówionym okresie z odbiorcą – raz w miesiącu czy kwartale.



wiarygodny szacunek nie jest możliwy, przychodów ze sprzedaży nie ujmuje się, a wartość przekazanych odbiorcy produktów ujmuje się jako zapasy poza jednostką.

**7.1.4.** Przychody ze sprzedaży zwierząt oraz upraw wieloletnich zaliczanych do biologicznych aktywów trwałych, stanowią pozostałe przychody operacyjne.

## **7.2. Ustalenie kosztów wytworzenia sprzedanych produktów rolniczych**

**7.2.1.** Koszty wytworzenia sprzedanych produktów oznaczają rzeczywiste koszty wytworzenia sprzedanych produktów rolniczych (zwierzęcych i roślinnych) zależnie od przyjętych przez jednostkę zasad (polityki) rachunkowości. Koszt wytworzenia ustala się w różny sposób.

**7.2.2.** Rzeczywiste koszty wytworzenia produktów rolniczych, przekazanych odbiorcy bezpośrednio po zbiorze lub pozyskaniu niepodlegające magazynowaniu odnosi się w ciężar kosztów wytworzenia sprzedanych produktów.

**7.2.3.** Jeżeli na moment sprzedaży nie można ustalić rzeczywistego kosztu wytworzenia produktów rolniczych, to wycenia się je w cenach ewidencyjnych skorygowanych o odchylenia od cen ewidencyjnych przypadających na rozchód.

(Przykład 23)

**7.2.4.** Jeżeli do bieżącej ewidencji produktów rolniczych stosuje się ceny ewidencyjne, inne niż rzeczywiste koszty wytworzenia, a do bilansu stan ich wycenia się po kosztach wytworzenia, to powstałe odchylenia od cen ewidencyjnych (różnice spowodowane przyrostem wartości zwierząt lub wartości produktów rolniczych a kosztami utrzymania zwierząt danej kategorii i pozyskania produktów) rozlicza się:

- a) w całości w koszty sprzedanych zwierząt i produktów rolniczych – gdy sprzedaż następuje bezpośrednio po zakończeniu tuczu i opasu lub odchowu zwierząt, udoju mleka, zbioru produktów roślinnych,
- b) pomiędzy stan i rozchód produktów rolniczych (zwierząt w tuczu i opasie, odchowu oraz produktów roślinnych),
- c) w całości w koszty sprzedanych produktów zwierzęcych, jeśli odchylenia powstały jako różnica między cenami ewidencyjnymi przychówka i produktów zwierzęcych a kosztami poniesionymi na utrzymanie zwierząt hodowlanych.

**7.2.5.** Jednostki, które wartość produktów gotowych odpisują w koszty w momencie ich wytworzenia, w połączeniu z ustalaniem stanu pozostałości i jego wyceny oraz korekty kosztów wytworzenia o wartość tego stanu, nie później niż na dzień bilansowy, odnoszą wstępnie ogół kosztów produkcji rolniczej, poniesionych w ciągu roku w ciężar kosztów wytworzenia sprzedanych produktów, a o różnicę między wartością stanu początkowego (plus) i stanu końcowego (minus) gotowych produktów rolniczych oraz produktów w toku produkcji

korygują na dzień bilansowy koszt wytworzenia sprzedanych produktów (art. 17 ust. 2 pkt 4 Ustawy).

- 7.2.6.** W jednostkach prowadzących uproszczoną ewidencję kosztów (systemem remanentowym) koszty wytworzenia sprzedanych produktów są ujmowane w księgach rachunkowych nie później na dzień bilansowy.
- 7.2.7.** Koszty wytworzenia sprzedanych produktów zwiększają koszty opłat na fundusz promocji produktów rolno-spożywczych. Obowiązek naliczania, pobierania i wpłacania na fundusz promocji produktów rolno-spożywczych odpisów (0,1% przychodów netto ze sprzedaży produktów) przez producentów rolnych, określa ustawa z 22 maja 2009 r. o funduszach promocji produktów rolno-spożywczych (Dz. U. z 2017 r. poz. 2160). Odpisów na fundusz promocji nie nalicza się od obrotów wewnętrznych produktami wytworzonymi w danej jednostce (por. w pkt 6.6.11.).
- 7.2.8.** Jeśli po zbiorach, produkty rolnicze są dostosowane do wymagań odbiorców i następuje przygotowanie produktów rolniczych do sprzedaży, niezmiwiających ich właściwości fizykochemicznych, zostaną poddane, np.: oczyszczaniu, dosuszaniu i sortowaniu, to koszty wykonania tych czynności zwiększają koszty wytworzenia sprzedanych produktów rolniczych. Należy przyjąć, że ponoszenie kosztów wytworzenia produktów rolniczych kończy się, gdy nie następuje dalsze przetwarzanie produktów, co następuje, np. z chwilą przyjęcia produktów do magazynu lub – jeśli nie są one składowane – ich odbioru przez zamawiającego.

## **VIII. Wsparcie dla działalności rolniczej**

### **8.1. *Pojęcie wsparcia***

- 8.1.1.** Przez wsparcie rozumie się nieodpłatną, bezzwrotną pomocą finansową. Jednostka ubiegająca się o jej przyznanie jest zobowiązana do spełnienia warunków określonych przez podmiot przyznający wsparcie.
- 8.1.2.** Na potrzeby niniejszego standardu przez wsparcie rozumie się dotacje, płatności bezpośrednie, dopłaty, zwroty oraz pomoc.

### **8.2. *Formy wsparcia***<sup>20)</sup>

#### **8.2.1. *Płatności w ramach systemu wsparcia bezpośredniego***<sup>21)</sup>

Celem systemu płatności bezpośrednich jest wsparcie gospodarstw rolnych prowadzących działalność rolniczą oraz stworzenie zachęty do utrzymania obecnych poziomów produkcji.

<sup>20)</sup> W przypadku innych form wsparcia zapisy standardu stosuje się odpowiednio.

<sup>21)</sup> Podstawę prawną przyznawania płatności bezpośrednich stanowi ustawa z 26 stycznia 2007 r. o płatnościach w ramach systemów wsparcia bezpośredniego (Dz. U. z 2008 r. poz. 1051, z późn. zm.) oraz wydane na jej podstawie rozporządzenia wykonawcze Ministra Rolnictwa i Rozwoju Wsi.

Wysokość płatności jest ustalana w formie decyzji administracyjnej, na podstawie wniosku złożonego przez jednostkę. System wsparcia bezpośredniego realizowany jest między innymi poprzez: jednolitą płatność obszarową (JPO), płatność dodatkową (redystrybucyjną), płatność dla obszarów z ograniczeniami naturalnymi lub innymi szczególnymi ograniczeniami (ONW), płatność związaną z produkcją rolniczą.

Jednolita płatność obszarowa oraz płatność dodatkowa są związane z zadaniami realizowanymi na określonej powierzchni, przysługują do każdego kwalifikującego się hektara, na którym prowadzona jest działalność rolnicza.

Płatności dla obszarów z ograniczeniami dotyczą jednostek, które prowadzą działalność rolniczą na obszarach, na których rolnicze użytkowanie ziemi jest utrudnione. Płatność jest przyznawana jako dopłata wyrównawcza do każdego kwalifikującego się hektara użytków rolnych położonych na obszarach ONW.

Płatności związane z produkcją rolniczą są przyznawane w granicach określonych limitów ilościowych i zależą od ustalonych powierzchni lub liczby zwierząt. Są przyznawane po spełnieniu określonych warunków, np. spełnianiu wymagań w zakresie identyfikacji zwierząt określonych w przepisach o systemie identyfikacji i rejestracji zwierząt, zobowiązania się do wytworzenia i dostarczenia określonej ilości ziemniaków skrobiowych z określonej powierzchni gruntów.

Płatności związane z produkcją zwierzęcą obejmują płatności do sztuk zwierząt. W ramach tych płatności przewidziane są między innymi płatność do: bydła, owiec, kóz.

Płatności związane z produkcją roślinną obejmują płatności związane z powierzchnią upraw, m.in.: buraków cukrowych, ziemniaków skrobiowych, truskawek, roślin strączkowych na ziarno, roślin pastewnych.

### **8.2.2. *Wsparcie ze środków Programu Rozwoju Obszarów Wiejskich (PROW)***

PROW ma przede wszystkim na celu rozwój gospodarstw rolnych poprzez dofinansowanie między innymi: kosztów budowy lub modernizacji budynków inwentarskich lub budowli, kosztów zakupu maszyn i urządzeń rolniczych oraz wyposażenia, kosztów zakładania lub modernizacji sadów i plantacji wieloletnich, kosztów zakupu oprogramowania komputerowego i zakupu patentów, licencji, praw autorskich, znaków towarowych.

Przy realizacji projektów finansowanych ze środków PROW, pomoc polega na refundacji części wydatków lub kosztów kwalifikowalnych. Przyjęcie do realizacji projektu objętego dofinansowaniem ze środków PROW, po spełnieniu wymogów prawnych i formalnych, następuje na podstawie umowy o dofinansowanie, która określa zasady udzielanej pomocy.

Refundacja poniesionych wydatków lub kosztów kwalifikowalnych określonych w umowie o dofinansowanie następuje na podstawie wniosku o płatność. Zatwierdzony wniosek jest podstawą do uruchomienia płatności ze środków PROW.

### **8.2.3. Wsparcie z budżetu krajowego**

W ramach wsparcia udzielanego z budżetu krajowego realizowane są programy polegające między innymi na: zwrocie podatku akcyzowego zawartego w cenie oleju napędowego oraz dopłatach do materiału siewnego zużytego do siewu lub sadzenia.

Zasady zwrotu podatku akcyzowego zawartego w cenie oleju napędowego wykorzystanego do produkcji rolniczej określa ustawa z dnia 10 marca 2006 roku o zwrocie podatku akcyzowego zawartego w cenie oleju napędowego wykorzystywanego do produkcji rolnej i przepisy wykonawcze do tej ustawy<sup>22)</sup>. Kwotę zwrotu podatku akcyzowego ustala się jako iloczyn ilości oleju napędowego zakupionego do produkcji rolnej oraz stawki zwrotu do 1 litra corocznie określonej w rozporządzeniu Rady Ministrów w sprawie stawki zwrotu podatku akcyzowego zawartego w cenie oleju napędowego wykorzystywanego do produkcji rolnej na 1 litr oleju.

Dopłaty z tytułu zużytego do siewu lub sadzenia materiału siewnego kategorii elitarny lub kwalifikowany mają charakter pomocy de minimis w rolnictwie. Dopłaty udzielane są producentom rolnym do powierzchni gruntów obsianych lub obsadzonych elitarnym lub kwalifikowanym materiałem siewnym gatunków roślin uprawnych określonych w rozporządzeniu Rady Ministrów. Wysokość stawki dopłaty do 1 ha gruntów ornych określana jest rozporządzeniem Rady Ministrów. Wypłaty pomocy z dopłat następują na podstawie decyzji administracyjnych określających kwotę i termin wypłaty wsparcia, w oparciu o wnioski jednostki i przedłożonych dowodów zakupu (faktur) oleju napędowego względnie materiału siewnego i potwierdzenia zużycia materiału do siewu.

### **8.3. Ujęcie wsparcia w księgach rachunkowych**

**8.3.1.** Każda jednostka, która otrzymuje wsparcie powinna, podejmując decyzję co do momentu i sposobu ujmowania w księgach rachunkowych, kierować się celami i warunkami udzielania oraz zasadami i okresami jego płatności.

**8.3.2.** Jednostka ujmuje wsparcie w księgach rachunkowych wyłącznie w przypadku, kiedy ma pewność, że jest w stanie spełnić warunki jego otrzymania oraz że wsparcie takie otrzyma. Oceniając prawdopodobieństwo otrzymania wsparcia, należy w szczególności kierować się zasadą ostrożności.

---

<sup>22)</sup> Dz.U. z 2015 r. poz. 1340.

- 8.3.3.** Jednostki otrzymujące wsparcie mogą je ująć w księgach rachunkowych w ramach:
- systemu wsparcia bezpośredniego w dacie wydania decyzji administracyjnej o przyznaniu wsparcia lub otrzymania środków pieniężnych, jeżeli nastąpiło to przed otrzymaniem decyzji,
  - PROW w dacie zatwierdzenia wniosku o płatność,
  - pomocy krajowej w dacie wydania decyzji administracyjnej o przyznaniu płatności.
- (Przykład 24)
- 8.3.4.** Sposób ujęcia wsparcia w księgach rachunkowych zależy od celu na jaki wsparcie zostało przyznane.
- 8.3.5.** Do wsparcia do przychodów zalicza się płatności w ramach systemu wsparcia bezpośredniego (8.2.1.), zwroty oraz dopłaty (8.2.3.). Są to przychody z działalności operacyjnej okresu, w którym wsparcie stało się należne, tj. w dacie wydania decyzji administracyjnej przyznających wsparcie lub otrzymania środków pieniężnych, jeżeli nastąpiło to przed otrzymaniem decyzji.
- 8.3.6.** Wsparcie ze środków PROW (8.2.2.) służące dofinansowaniu nabycia lub wytworzenia środków trwałych, środków trwałych w budowie albo wartości niematerialnych i prawnych zalicza się do rozliczeń międzyokresowych przychodów. Wsparcie to zwiększa stopniowo pozostałe przychody operacyjne, równoległe do odpisów amortyzacyjnych od aktywów trwałych sfinansowanych ze wsparcia.
- 8.3.7.** Jeżeli jednostka otrzyma wsparcie w okresie następującym po przyjęciu aktywów trwałych do użytkowania to część wsparcia odpowiadającą dotychczas dokonanym odpisom amortyzacyjnym odnosi się na pozostałe przychody operacyjne w miesiącu jej otrzymania.

## **IX. Prezentacja i ujawnianie informacji**

- 9.1.** Na dzień bilansowy zwierzęta oraz uprawy roślin wieloletnich, stanowiące trwałe aktywa biologiczne wykazuje się w aktywach bilansu – w pozycji A.II.1, w której należy wykazać w odrębnych pozycjach inwentarz żywy i uprawy roślin wieloletnich (Schemat Nr 5). Zwierzęta niespełniające tych kryteriów wykazuje się w zapasach w wyodrębnionej pozycji – w pozycji B.I.6 „Inwentarz żywy” natomiast produkty rolnicze stanowiące aktywa obrotowe zalicza się do produktów gotowych lub produktów w toku i wykazuje w aktywach bilansu w wierszu odpowiednio B.I.2 „Półprodukty i produkty w toku” oraz B.I.3 „Produkty gotowe”.
- 9.2.** Bez względu na wariant sporządzanego rachunku zysków i strat jednostka powinna odrębnie zaprezentować przychody ze sprzedaży z podziałem na produkcję zwierzęcą i roślinną.
- 9.3.** W dodatkowej informacji i objaśnieniach w pozycji 1 pkt 1 dotyczącej szczegółowego zakresu zmian wartości grup rodzajowych środków trwałych wyodrębnia się w oddzielnych wierszach

biologiczne aktywa trwale zwierzęce i roślinne, zawierające stan tych aktywów na początek roku obrotowego, zwiększenia i zmniejszenia oraz stan końcowy, w tym z tytułu: aktualizacji wartości, nabycia, przemieszczenia wewnętrznego, oraz podobne przedstawienie stanów i tytułów zmian dotychczasowej amortyzacji lub umorzenia.

- 9.4.** We wprowadzeniu do sprawozdania finansowego ujawnia się przyjęte zasady (politykę) rachunkowości stosowane przez jednostkę w odniesieniu do biologicznych aktywów trwałych, w tym zasady ich amortyzacji, zasady podziału na biologiczne aktywa trwale i obrotowe.
- 9.5.** W dodatkowych informacjach i objaśnieniach do sprawozdania finansowego jednostka ujawnia:
- istnienie oraz wartości bilansowe aktywów biologicznych, do których posiada ograniczone prawo rzeczowe oraz wartości bilansowe aktywów stanowiących zabezpieczenie zobowiązań,
  - planowane nakłady dotyczące rozbudowy bądź nabycia aktywów biologicznych, oraz
  - informacje o ryzyku zmiany cen,
  - informacje o zdarzeniach spowodowanych warunkami pogodowymi, plagami szkodników i chorobami, które istotnie wpłynęły na wyniki działalności rolniczej,
  - informacje o wsparciu dla działalności rolniczej, w tym
    - niespełnieniu warunków do otrzymania wsparcia oraz innych zdarzeniach o charakterze warunkowym związanych ze wsparciem, a także o przyczynach oraz kwocie prognozowanych zmniejszeń wysokości przyznanego wsparcia.

## X. Przykłady

### Przykład 1 Kalkulacja kosztów uprawy ziemniaków

W gospodarstwie rolnym uprawia się ziemniaki. Koszty wytworzenia ziemniaków wyniosły:

Koszty bezpośrednie	28.770
a) materiał siewny (własny i z zakupu)	16.770
b) nawozy	7.000
c) środki ochrony roślin	5.000
Koszty pośrednie	25.210
d) praca własnych maszyn (amortyzacja)	10.000
e) płace wraz narzutami	1.710
f) usługi obce – zbiór kombajnem	12.600
g) podatki i ubezpieczenia	900
Razem koszty wytworzenia	53.980

Zbiór ziemniaków wyniósł 1.250 dt.

Koszt wytworzenia 1 dt ziemniaków przedstawia się następująco:

$$\text{Jednostkowy koszt wytworzenia} = \frac{\text{koszty uprawy}}{\text{ilość dt zbioru}} = \frac{53.980}{1.250} = 43,18 \text{ zł}$$

Obszar uprawy ziemniaków stanowi 5 ha, zatem koszt wytworzenia plonów z 1 ha uprawy ziemniaków  $53.980/5 = 10.796$  zł.

### Przykład 2 Wycena produktu głównego (owsa) i ubocznego (słomy) w produkcji roślinnej

Koszty wytworzenia poniesione na uprawę owsa wynoszą 20 000 zł. Uzyskany zbiór to 175 dt ziarna i 250 dt słomy. Przy przyjęciu, wyprowadzonego z relacji cen 1dt owsa i słomy, współczynnika przeliczeniowego: 1 dt ziarna równoważy 10 dt słomy, ustalenie ilości jednostek przeliczeniowych przebiega następująco:

175 dt ziarna x 1,0 = 175 jednostek
250 dt słomy x 0,1 = 25 jednostek
Razem = 200 jednostek

Koszt wytworzenia 1 dt owsa wyniesie 100 zł (20.000 zł/200), a koszt wytworzenia 1 dt słomy 10 zł (100 zł/10).

### Przykład 3 Wycena produktu głównego (żyta)

Koszt wytworzenia żyta wynosi 44.070 zł. Uzyskano 600 dt ziarna i 1125 dt słomy. Cena słomy wynosi 100 zł za 1 t, stąd 10 zł za 1 dt.

Ustalenie kosztu wytworzenia 1 dt żyta :

1. Koszty poniesione na uprawę żyta	44 070
2. Wartość słomy (1125 dt*10zł)	11 250
3. Koszty wytworzenia żyta (różnica)	32 820
4. Ilość uzyskanego ziarna (dt)	600
5. Koszt 1 dt żyta	54,7

Koszt wytworzenia 1 dt produktu głównego (żyta) wyniósł 54,7 zł.

### Przykład 4 Ewidencja ilościowa – zestawienie obrotów inwentarzem żywym (ilościowe)

Częste zmiany ilościowe zwierząt mogą powodować nieprawidłowości w ustalaniu stanu inwentarza żywego. Dla celów formalnej kontroli ewidencji ilościowej przedsiębiorstwo sporządza raz w miesiącu zestawienie obrotów inwentarzem żywym (bydło).

Na początek okresu przedsiębiorstwo posiadało 400 szt. bydła, w tym 100 krów. W rozpatrywanym okresie przedsiębiorstwo nie kupowało bydła, natomiast sprzedało 83 sztuki. Ogólna liczba sztuk przeklasowanych wyniosła 100 i dotyczyła:

- a) 30 cieląt na jałówki oraz 10 na byczki mięsne (razem 40 szt.),
- b) 10 jałówek młodszych do grupy starszych,
- c) 15 jałówek starszych do grupy jałówek cielnych,
- d) 20 jałówek cielnych do krów (na skutek wycielenia).

Przychówek w danym okresie wyniósł 20 szt. cieląt, a 3 sztuki padły.

Uzgodnienie zmian ilościowych prezentuje tabela Zestawienie obrotów inwentarzem żywym.

Tabela Zestawienie obrotów inwentarzem żywym

Grupa	SP*	Przychody			Razem przychody	Rozchody			Razem rozchody	SK*
		z urodzenia	z przeklasowania	z zakupu		na przeklasowanie	na sprzedaż	upadki i brakowania		
Krowy	100		20		20		20	1	21	99
Jałówki cielne	75		15		15	20			20	70
Jałówki >1,5 roku	60		10		10	15	25		40	30
Jałówki 0,5-1,5 roku	65		30		30	10	30		40	55
Cielęta 2 tyg. - 0,5 r.	50		15		15	40		1	41	24
Cielęta do 2 tyg.	10	20			20	15		1	16	14
Opasy (Byki)	40		10		10		8		8	42
RAZEM	400	20	100		120	100	83	3	186	334

\*SP – stan początkowy

\*\*SK – stan końcowy

### Przykład 5 Amortyzacja inwentarza żywego zaliczanego do środków trwałych

Stacja hodowli bydła, zajmująca się produkcją nasienia, kupiła rocznego buhaja płacąc za niego 12.000 zł. Na dzień przyjęcia do użytkowania ustaliła czteroletni okres amortyzacji. Przyjęto liniową metodę amortyzacji i uwzględniono przewidywaną przy likwidacji składnika istotną pozostałość o wartości w cenie sprzedaży netto 4.000 zł.

Roczna kwota amortyzacji wyniesie:  $(12\ 000\ \text{zł} - 4\ 000\ \text{zł}) / 4\ \text{lata} = 2.000\ \text{zł}$ .

### Przykład 6 Wycena i ewidencja krów brakowanych

W dniu 30 czerwca wybrakowano ze stada hodowlano-użytkowego jedną krowę o masie 700 kg, której dotychczasowa wartość księgowa netto wynosiła 4.000 zł. Cena sprzedaży netto możliwa do uzyskania za tego rodzaju zwierzę wynosi 2.500 zł. Utrata wartości związana z wybrakowaniem wyniesie 1.500 zł i zostanie zaksięgowana: Ma Środki trwałe – inwentarz żywy (stado podstawowe) 4.000 zł, Wn Inwentarz żywy (niezaliczany do środków trwałych) (opasy) 2.500 zł, Wn Pozostałe koszty operacyjne 1.500 zł.

Krowa wybrakowana ze stada, zamiast przeklasyfikowania, może zostać sprzedana. W przypadku takim rozchód zostanie zaksięgowany: Ma Środki trwałe – inwentarz żywy (krowa w wartości netto) 4.000 zł, Wn Pozostałe koszty operacyjne 4.000 zł, a przychód uzyskany ze sprzedaży Wn Środki pieniężne (rozrachunki), Ma Pozostałe przychody operacyjne 2.500 zł.

### Przykład 7 Ustalenie wartości początkowej przyszłego sadu (kultury sadowniczej)

Gospodarstwo założyło sad jabłoniowy o powierzchni 10 ha (ogólna powierzchnia gospodarstwa 13,67 ha), stanowiący jedną kwaterę. Przygotowanie pola pod sadzenie nastąpiło w cyklu dwuletnim. Zastosowano typowy płodozmian rolniczy sadząc rośliny motylkowe i zbożowe.

Jesienią pierwszego roku X wykonano czynności polegające na: oraniu, nawożeniu, bronowaniu i wysianiu żyta. Wiosną następnego roku X+1, w maju nastąpiło rozdrabnianie, oranie, wysiew



nawozów i łubinu żółtego. W lipcu zaorano pole, wysiano gorczycę, którą w październiku rozdrobniono, ponownie przeorano pole i wysiano nawóz.

W kolejnym roku X+2, wiosną, powtórzono cykl prac stanowiących przygotowanie pola, ale zamiast żyta zasiano grykę. Jesienią po zaoraniu gorzycy pole jest gotowe do sadzenia drzew.

Koszty przygotowania pola pod zasadzenia wyniosły 50.000 zł.

Jesienią roku X+2 posadzono drzewka dwóch odmian jabłek Gloster i Jonagored, natomiast trzecią odmianę Gala dopiero wiosną następnego roku X+3 (słabo rosnące, na podkładce karłowej M-9). Wszystkie drzewa zasadzono w systemie jednorzędowym o zagęszczeniu 2700 drzew na 1 ha. Przy cenie zakupu 12 zł za drzewko wartość zakupu łącznie z kosztem transportu wyniosła 330.000 zł. Prace przy sadzeniu kosztowały 12.500 zł.

Do końca X+3 i X+4 roku wykonano zabiegi pielęgnacyjne i ochronne za 30.000 zł. Zabiegi te wpłynęły na zwiększenie wartości początkowej zakładanego sadu. Wartość owoców pozyskanych w X+4 roku pomniejsza wartość początkową sadu – plon 10 ton owoców (10.000 zł.), a koszty zbioru, ją powiększają.

Począwszy od roku X+5 koszty uprawy stanowią koszty wytworzenia jabłek.

Środkami trwałymi, w gospodarstwie sadowniczym, nie będącymi roślinnymi aktywami biologicznymi są: ogrodzenie kwatery, system nawadniania sadu, studnia, szpalery wraz z palikami, instalacje elektryczne, traktor, opryskiwacz, podwoziówki (przyczepy sadownicze), platforma samojezdna, skrzynio-palety, wiata. Do środków trwałych o niskiej jednostkowej wartości (wyposażenia), niezbędnych do pracy w sadzie zalicza się m.in.: drabiny, sekatory, zbieraki, nożyki sadownicze, szpadle, grabie, kosy spalinowe, glebogryzarkę, opryskiwacz polowy.

#### **Przykład 8 Rozliczenie kosztów uprawy truskawek**

Wiosną roku X założono plantację na 5 hektarach truskawek. Koszty sadzenia truskawek prezentuje tabela:

Rok X	Koszty
Czynności początkowe	
- przygotowanie pola (orka, uprawa, nawożenie)	11.500
- sadzonki	37.500
- sadzenie	2.000
Po posadzeniu sadzonek truskawek wykonano:	
- trzykrotne ręczne pielnie, a także korzystano z pracy ciągnika	12.000
- opryski	5.000
	2.500
Pozyskanie truskawek	
- praca przy zbiorze	1.000
- plon (1000 kg) po 3 zł/kg	(3.000)
<b>Razem koszty założenia plantacji</b>	<b>68.500</b>

Koszty poniesione na założenie plantacji truskawek w wysokości 68.500 zł zostaną ujęte na koncie księgowym „Środki trwałe w budowie” a następnie po wejściu w pełne plonowanie stanowią wartość początkową biologicznych aktywów trwałych których rozliczenie nastąpi w ciągu najbliższych trzech lat. Trzeci rok uprawy będzie jednocześnie ostatnim.

W kolejnych trzech latach koszty uprawy truskawek stanowią koszty (wytworzenia) truskawek bieżącego okresu i obejmują:

- nawożenie	5.000
- opryski	13.500
- ściółkowanie (słoma + płace )	7.500
- praca ciągnika	15.000
- praca przy zbiorze	50.000
Rozliczone koszty założenia plantacji (amortyzacja założenia uprawy truskawek) 68500/3	22.833
Razem koszty wytworzenia truskawek	113.833

Koszty wytworzenia plonu truskawek zwiększą o koszty bezzwrotnych opakowań, do których są zbierane.

### Przykład 9 Wartość początkowa istniejącego sadu – utrata wartości

W styczniu roku X gospodarstwo zajmujące się dotychczas produkcją roślinną zakupiło dziesięcioletni sad brzoskwinowy o powierzchni 8 hektarów, zasadzony na gruntach V klasy gleby. Zapłacona cena nabycia wraz z opłatami u notariusza wyniosła 4.000.000 zł.

Wartość początkowa gruntu ustalono następująco: 8 ha \*30.000 zł/ha = 2.400.000 zł

Wartość początkowa sadu brzoskwinowego wyniosła: 4.000.000 – (8 ha\*30.000 zł/ha) = 1.600.000 zł i została wykazana jako biologiczne aktywa trwałe.

Pozostały czas przewidywanego plonowania sadu wynosi 8 lat, a roczny odpis amortyzacyjny 200.000 zł.

Wiosną roku X przeprowadzono zabiegi pielęgnacyjne i ochronę sadu, ponosząc koszty uzyskania owoców. W końcowej fazie rozwoju zauważono, że pestki brzoskwiń pękają, co powoduje ich narażenie na szybsze zepsucie, jeszcze przed zbiorem.

Koszty wytworzenia brzoskwiń w pierwszym roku użytkowania nowo nabytego sadu wraz z kosztami sprzedaży przekroczyły przychody ze sprzedaży.

W kolejnym roku sytuacja powtórzyła się. Większość brzoskwiń była niskiej jakości. Nie udało się ustalić przyczyn wad rozwojowych owoców. Gospodarstwo oceniło prawdopodobieństwo powtórzenia się wad owoców w latach następnych, jako wysokie, co uzasadniło dokonanie odpisu aktualizującego wartość sadu w związku z trwałą utratą zdolności do przynoszenia korzyści ekonomicznych w ciężar pozostałych kosztów operacyjnych, w kwocie 1.200.000 zł (1.600.000 – 2\*200.000).

### Przykład 10 Ewidencja ilościowa – ustalanie przyrostu masy ciała zwierząt

a)

31 marca przeważono 100 szt. tuczników i ustalono ich łączną masę na 6.600 kg. Podczas ostatniego ważenia, tj. 28 lutego, przy tej samej liczbie sztuk, łączna masa tuczników wyniosła 6900 kg. W marcu:

- a) przychód warchlaków wyniósł 20 szt. masy 600 kg,
- b) sprzedaż warchlaków wyniosła 20 szt. masy 1800 kg.

Wyliczenie przyrostu masy tuczników w marcu:

Lp.	Treść	Masa (w kg)	Sztuk
1.	Stan końcowy na 31.03 (wg protokołów przeważenia)	6.600	100
2.	Sztuki rozchodowane	1.800	20
3.	Razem (1+2)	8.400	120
4.	Stan początkowy na 1.03	6.900	100
5.	Sztuki przychodowane	600	20
6.	Razem (4+5)	7.500	120
7.	Przyrost masy (3-6)	900	x

b)

Na podstawie protokołów przeważania, stwierdzających masy poszczególnych sztuk w danym dniu, ustalono przyrosty loszek, drogą porównania mas na koniec okresu z masami na początek okresu (wynikającymi z poprzedniego przeważenia).

Tabela. Masa trzody chlewnej

Wiek (w miesiącach)	Masa (w kg)	Przyrosty (w kg)
2	12,7	-
2 1/2	16,2	3,5
6	69	52,8
9	105	36
12	128	23
18	152	24
24	199	47

### Przykład 11 Wycena krów mlecznych kierunku hodowlano-użytkowego po kosztach rzeczywistych

Podstawą wyceny zwierząt są ceny na które składają się: wartość danej sztuki ustaloną w momencie urodzenia przychówka lub zakupu oraz koszty przyrostu wartości hodowlanej, mierzonej dniami odchowu.

O wysokości kosztu wytworzenia krowy dorosłej decydują:

wartość pozyskanego przychówka (np. w dniu urodzenia)	600 zł/szt.,
koszt 1 dnia odchowu cielaka (do 6 miesięcy)	6 zł/dzień,
koszt 1 dnia odchowu jałówki młodszej (do 1 roku)	5 zł/dzień,
koszt 1 dnia odchowu jałówki starszej (do 1,5 roku)	4 zł/dzień,
koszt 1 dnia odchowu jałówki cielnej (do momentu ocielenia)	5 zł/dzień.

Wartość danej sztuki w poszczególnych momentach wyceny przedstawia tabela.

Lp.	Moment wyceny	Wartość w zł 1 szt.
1.	W wieku 30 dni	$600 + (30 \times 6) = 780$
2.	W wieku 6 m-cy (180 dni) przeklasowanie cielaka do jałówek młodszych	$600 + (180 \times 6) = 1.680$
3.	Przeklasowanie do jałówek starszych w wieku 12 m-cy (+180 dni)	$1680 + (180 \times 5) = 2.580$
4.	Przeklasowanie do jałówek cielnych (po zacieleniu) w	$2580 + (90 \times 4) = 2.940$

wieku 15- m-cy (+90 dni)

5. Przeklasowanie do stada (po ocieleniu) w wieku 24 m-ce 2940 + (280x5) = 4.340  
i 10 dni (+280 dni)

Jałówka, która ocieli się w wieku ok. 24 m-cy posiada wartość 4.340 zł i w tej wartości wejdzie do stada hodowlano-użytkowego. W kolejnych okresach wartość początkowa nie ulega zmianom, aż do momentu wybrakowania krowy ze stada hodowlano-użytkowego.

### Przykład 12 Ewidencja wartościowa bydła mlecznego

W gospodarstwie zajmującym się hodowlą i chowem bydła mlecznego prowadzona jest bieżąca ewidencja ilościowa inwentarza żywego. Ewidencja analityczno-wartościowa przyjmuje formę sporządzanych okresowo zestawień obrotów inwentarzem żywym. Dane obrazujące przychody i rozchody bydła wyrażone ilościowo i wartościowo, w tym wartość przychówka oraz przyrosty prezentują tabele.

#### Zestawienie obrotów inwentarza żywego – przychody

Grupa	Cena ewidencyjna 1 szt.	Stan początkowy		Przychody				Razem stan początkowy i przychody	
				z przeklasowania		przychówek i przyrost		Liczba szt.	Wartość
		Liczba szt.	Wartość	Liczba szt.	Wartość	Liczba szt.	Wartość		
Cielęta 0-0,5 roku	600	20	12.000			20	12.000	40	12.000
Jałówki do 1 roku	2.000	11	22.000	12	24.000		5.000	23	33.600
Byczki do 1 roku	2.200	4	8.800	3	6.600		1.000	7	16.400
Jałówki >1,5 roku	2.500	10	25.000	10	25.000		7.200	20	57.200
Byczki starsze	2.700			2	5.400			2	5.400
Jałówki cielne	3.000	5	15.000	15	45.000		10.000	20	70.000
Krowy	4.000	50	200.000	10	40.000			60	240.000
Opasy	7 zł/kg			1 (1szt.x400 kg)	2.800			1	2.800
RAZEM		100	282.800	53	148.800	20	56.800	173	488.400

#### Objaśnienia

Wartość nowo urodzonych cieląt w liczbie 20 sztuk wynosi 12.000 zł.

Przyrost wartości hodowlanej cieląt o 21600 zł wynika z przeklasowania do:

- jałówek młodszych (do roku): 12 szt. x (2.000 - 600) = 16.800
- byczków młodszych 3 szt. x (2.200 - 600) = 4.800.

Przyrost wartości hodowlanej:

- jałówek młodszych: 10 szt. x (2.500 - 2.000) = 5.000
- byczków młodszych: 2 szt. x (2.700 - 2.200) = 1.000.

Wartość jałówek starszych (7.200 zł), na którą wpływa wybrakowanie 1 sztuki do opasów, ustalono w następujący sposób:

- przyrost z przeklasowania sztuk do jałówek cielnych: 15 szt. x (3.000 - 2.500) = 7.500
- zmniejszenie wartości wobec wybrakowania [1 szt. x (400 kg x 7)] - 2.500 = (-300).

Przyrost wartości jałówek cielnych przeklasowanych do krów: 10 szt. x (4.000 - 3.000) = 10.000.

W okresie sprawozdawczym przychód uzyskany z produkcji zwierzęcej wyniósł 56.800 zł.

Rozchód sztuk przeklasowanych wyceniono wg cen ewidencyjnych kategorii, do której dana sztuka została przeklasowana.

#### Zestawienie obrotów inwentarza żywego – rozchody

Grupa	Rozchody				Stan końcowy	
	przeklasowanie		sprzedaż		Liczba szt.	Wartość
	Liczba szt.	Wartość	Liczba szt.	Wartość		
Cielęta 0-0,5 roku	15	30.600	10	6.000	15	9.000
Jałówki do 1 roku	10	25.000	4	8.000	9	18.000
Byczki do 1 roku	2	5.400	2	4.400	3	6.600
Jałówki >1,5 roku	1 15	2.800 45.000			4	10.000
Byczki starsze			2	5.400		
Jałówki cielne	10	40.000	2	6.000	8	24.000
Krowy					60	240.000
Opasy			1	2.800		
RAZEM	53	148.800	21	32.600	99	307.600

Zestawienie obrotów inwentarzem żywym zaksięgowano na kontach syntetycznych: Koszty produkcji zwierzęcej lub Rozliczenie produkcji, Inwentarz żywy, Koszty sprzedanych produktów (sprzedanego inwentarza żywego).

Treść operacji	Kwota	Wn	Ma
Przyrost wartości stada	56.800	Inwentarz żywy	Koszty produkcji zwierzęcej
Wartość sztuk sprzedanych (wg cen ewidencyjnych)	32600	Koszty sprzedanych produktów	Inwentarz żywy

Na koncie „Inwentarz żywy” pominięto wartości sztuk przeklasowanych z jednych kategorii do kolejnych, księgując jedynie przyrost wartości inwentarza w wysokości różnicy cen ewidencyjnych sztuk przeklasowanych.

#### Przykład 13 Wycena trzody chlewnej kierunku mięsnego po koszcie rzeczywistym

W gospodarstwie trzodę chlewną wycenia się wg kosztu chowu poszczególnych kategorii zwierząt.

##### a) Produkcja żywca wieprzowego w cyklu zamkniętym

Podstawą wyceny zwierząt są ceny, które obejmują wartość danej sztuki, ustaloną w momencie pozyskania przychówka oraz koszty przyrostu masy. O wysokości kosztu wytworzenia tucznika decydują:

koszt prosięcia do 15 kg	120 zł/szt.
koszt 1 kg przyrostu masy prosięcia (do 20 kg)	6 zł/kg,
koszt 1 kg przyrostu masy warchlaka (powyżej 20 kg do 50kg)	5 zł/kg,
koszt 1 kg przyrostu masy tucznika (powyżej 50 kg do 110 kg)	4 zł/kg.

Wartość całej sztuki i wartość 1 kg masy (wagi żywej) w poszczególnych momentach wyceny przedstawia tabela.

Lp.	Moment wyceny	Wartość w zł	Wartość w zł
		1 szt.	1 kg
1.	Odlączenie od maciory	120	8
2.	Przeklasowanie do warchlaków o masie 20 kg (120 + 5x6)	150	7,5
3.	Przeklasowanie do tuczników o masie 50 kg (150 + 30x5)	300	6
4.	Sprzedaż o masie 110 kg (300 + 60x4)	540	4,9

Koszt produkcji 1 kg żywca wieprzowego obliczono na podstawie wzoru:

$$B = \frac{Wp + (Mk - Mp) \times Kp}{Mc}$$

Wp – wartość prosięcia wstawionego do tuczu,

Mk – masa ciała w dniu zakończenia tuczu,

Mp – masa ciała w dniu rozpoczęcia tuczu,

Kp – koszt przyrostu 1 kg w tuczu,

Mc – masa ciała tuczniaka na moment wyceny.

#### b) Produkcja żywca wieprzowego w cyklu otwartym

Ceny, będące podstawą wyceny, obejmują wartość danej sztuki ustaloną w momencie jej zakupu oraz koszty przyrostu masy ciała. O koszcie wytworzenia tuczniaka decydują czynniki wymienione w przykładzie a). Zamiast kosztu prosięcia wystąpi cena zakupu (160 zł), która wpłynie na wzrost wartości całej sztuki i wartości 1 kg masy.

### Przykład 14 Ewidencja wartościowa trzody chlewnej

Przedsiębiorstwo prowadzi ewidencję analityczną ilościowo-wartościową trzody chlewnej na kontach księgowych, na których ewidencjonuje bieżąco operacje gospodarcze na podstawie dokumentów pierwotnych. Konta analityczne zawierają po obu stronach rubryki przeznaczone do rejestracji: liczby sztuk, masy oraz wartości.

Przedsiębiorstwo stosuje ceny ewidencyjne 1 kg masy żywej, będące jednocześnie cenami ewidencyjnymi 1 kg przyrostu masy w wysokości 6 zł/kg. Wartość tą ustalono na podstawie cen rynkowych pomniejszonych o 10% przypuszczalny zysk.

Przedsiębiorstwo na początek roku posiadało 100 szt. prosiąt o masie 2.000 kg oraz 200 szt. warchlaków o masie 35 kg.

W rozpatrywanym okresie przedsiębiorstwo:

- a) kupiło 500 sztuk prosiąt, każde o masie 15 kg w cenie nabycia 120 zł/szt.,
- b) przeklasowało 500 szt. zakupionych prosiąt do prosiąt o większej masie (20- 30kg), 50 szt. prosiąt (20-30kg) o łącznej masie 1.500 kg do warchlaków oraz 50 szt. warchlaków o masie 3000 kg na loszki użytkowe oraz 150 szt. warchlaków na tuczniaki.

Na koniec okresu przedsiębiorstwo posiadało 550 szt. prosiąt o masie 25 kg, 50 szt. warchlaków o masie 50 kg, 50 szt. loszek o masie 80 kg oraz 150 szt. tuczników o masie 100 kg.

Przedsiębiorstwo poniosło w ciągu okresu koszty chowu zwierząt w kwocie 90000 zł i uzyskało obornik o wartości 11700 zł<sup>23)</sup>.

Zapisy dokonane na koncie Inwentarz żywy przedstawia ewidencja ilościowo-wartościowa.

<sup>23)</sup> Obornik nie podlega wycenie bilansowej. Wycena obornika służy celom ustalenia w prawidłowej wysokości wyniku na produkcji oraz kosztu jednostkowego produktów głównych produkcji zwierzęcej.

Ewidencja ilościowo-wartościowa trzody chlewnej  
Inwentarz żywy

**Prosięta (15 – 20 kg)**

Szt.	Kg	Wartość	Szt.	Kg	Wartość
500	7.500	45.000	500	10.000	60.000
	2.500	15.000			0
500	10.000	60.000	500	10.000	60.000

(Sk)

Ustalenie przyrostu masy prosiąt:

- a) ilościowego:  $10000 - 7500 = 2500$   
 b) wartościowego:  $2500 \text{ kg} \times 6 \text{ zł/kg} = 15000 \text{ zł}$ .

**Prosięta (20-30kg)**

Sp)	Szt.	Kg	Wartość	Szt.	Kg	Wartość
	100	2.000	12.000	50	1.500	9.000
	500	10.000	60.000	550	13.750	82.500
		3.250	19.500			
	600	15.250	91.500	600	15.250	91.500

(Sk)

Ustalenie przyrostu masy prosiąt (poprzedzone wpisaniem salda końcowego):

- a) ilościowego:  $(1500 + 13750) - (2000 + 10000) = 3250$   
 b) wartościowego:  $3250 \text{ kg} \times 6 \text{ zł/kg} = 19500 \text{ zł}$ .

**Warchlaki (30-60 kg, 3-6 m-cy)**

Sp)	Szt.	Kg	Wartość	Szt.	Kg	Wartość
	200	7.000	42.000	50	3.000	18.000
	50	1.500	9.000	150	9.000	54.000
		6.000	36.000	50	2.500	15.000
	250	145.000	87.000	250	14.500	87.000

(Sk)

Ustalenie przyrostu masy warchlaków (poprzedzone wpisaniem salda końcowego):

- a) ilościowego:  $(3000 + 9000 + 2500) - (7000 + 1500) = 6000$   
 b) wartościowego:  $6000 \text{ kg} \times 6 \text{ zł/kg} = 36000 \text{ zł}$ .

**Loszki użytkowe (pow. 6 m-cy)**

Szt.	Kg	Wartość	Szt.	Kg	Wartość
50	3.000	18.000	50	4.000	24.000
	1.000	6.000			
50	4.000	24.000	50	4.000	24.000

(Sk)

Ustalenie przyrostu masy loszek (poprzedzone wpisaniem salda końcowego):

- a) ilościowego:  $4.000 - 3.000 = 1.000$   
 b) wartościowego:  $1.000 \text{ kg} \times 6 \text{ zł/kg} = 6.000 \text{ zł}$ .

**Tuczniaki (60-110 kg, pow. 6 m-cy)**

Szt.	Kg	Wartość	Szt.	Kg	Wartość
150	9.000	54.000	150	15.000	90.000
	6.000	36.000			
150	15.000	90.000	150	15.000	90.000

(Sk)

Ustalenie przyrostu masy tuczniaków (poprzedzone wpisaniem salda końcowego):

- a) ilościowego:  $15.000 - 9.000 = 6.000$   
 b) wartościowego:  $6.000 \text{ kg} \times 6 \text{ zł/kg} = 36.000 \text{ zł}$ .

## Dekretacja operacji gospodarczych:

Treść operacji	Kwota	Wn	Ma
Zakup prosiąt potwierdzony dowodem zakupu w cenie nabycia (zakupu)	60000	Rozliczenie zakupu	Rozrachunki z dostawcami
Przychód zwierząt z zakupu	45.000	Inwentarz żywy – <b>Prosięta (15 – 20 kg)</b>	Rozliczenie zakupu
Różnice między ceną nabycia prosiąt a ceną ewidencyjną	15.000	Rozliczenie produkcji	Rozliczenie zakupu
Przyrost wartości prosiąt	15.000	Inwentarz żywy – <b>Prosięta (15 – 20 kg)</b>	Rozliczenie produkcji
Przeklasowanie prosiąt zakupionych do prosiąt o większej masie	60.000	Inwentarz żywy – <b>Prosięta (20-30kg)</b>	Inwentarz żywy – <b>Prosięta (15 – 20 kg)</b>
Przyrost wartości prosiąt (20-30kg)	19.500	Inwentarz żywy – <b>Prosięta (20-30kg)</b>	Rozliczenie produkcji
Przeklasowanie prosiąt do warchlaków	9.000	Inwentarz żywy – <b>Warchlaki (30-60 kg)</b>	Inwentarz żywy – <b>Prosięta (20-30kg)</b>
Przyrost wartości warchlaków	36.000	Inwentarz żywy – <b>Warchlaki (30-60 kg)</b>	Rozliczenie produkcji
Przeklasowanie warchlaków do loszek użytkowych	18.000	Inwentarz żywy – <b>Loszki użytkowe</b>	Inwentarz żywy – <b>Warchlaki (30-60 kg)</b>
Przeklasowanie warchlaków do tuczu	54.000	Inwentarz żywy – <b>Tuczniaki (60-110 kg)</b>	Inwentarz żywy – <b>Warchlaki (30-60 kg)</b>
Przyrost wartości loszek użytkowych	6.000	Inwentarz żywy – <b>Loszki użytkowe</b>	Rozliczenie produkcji
Przyrost wartości zwierząt w tuczu	36.000	Inwentarz żywy – <b>Tuczniaki (60-110 kg)</b>	Rozliczenie produkcji
Poniesione koszty produkcji (chów trzody)	90.000	Koszty produkcji zwierzęcej	Różne konta
Uzyskany obornik	11.700	Rozliczenie produkcji	Koszty produkcji zwierzęcej

**Przykład 15 Hodowla królików**

Ferma prowadzi całoroczny chów królików ras mięsnych w systemie intensywnego rozrodu. Zakłada się uzyskanie od jednej samicy w ciągu roku 60 – 70 sztuk młodych w 8-9 miotach. Cykl produkcyjny królików (od urodzenia do osiągnięcia masy ubojowej) w stadzie towarowym trwa ok. 3 m-ce, w tym odchów przy matkach ok. 21 dni. Remont stada<sup>24)</sup> w skali roku wynosi ok. 120%.

W zasadach (polityce) rachunkowości fermy przyjęto następujące założenia:

- rok obrotowy trwa od 1-go stycznia do 31 grudnia;
- prowadzi się bieżącą ewidencję ilościową inwentarza żywego;
- inwentarz żywy wycenia się w momencie sprzedaży oraz w dniu bilansowym w wartości stanowiącej iloczyn cen sprzedaży netto i jego masy;
- nie wycenia się produkcji w toku;
- koszty działalności fermy grupuje się w układzie rodzajowym;
- rachunek zysków i strat sporządza się w wariacie porównawczym.

<sup>24)</sup> Wprowadzenie do stada podstawowego nowych zwierząt obu płci, najczęściej młodych, na miejsce zwierząt usuniętych (wybrakowanych) z tego stada.



W okresie sprawozdawczym wystąpiły następujące zdarzenia:

1. Zakupiono stado rodzicielskie w liczbie 220 sztuk (200 samic i 20 samców) czystej rasy w cenie 50 zł/sztukę.
2. Pozyskano średnio 64 sztuki odsadzonych zwierząt od jednej samicy (200 samic x 64 młode = 12.800 sztuk).
3. Koszty utrzymania stada podstawowego i odchowanych młodych zgrupowane wg rodzaju wyniosły 120000 zł.
4. Sprzedano 98% odchowanych młodych o masie 2,5 kg w cenie 5 zł/kg żywej masy (12800 x 0,98 x 2,5 kg x 5 zł/kg) 156800 zł.
5. Wycena inwentarza żywego (stado podstawowe) na dzień bilansowy w cenie sprzedaży netto (220 szt. x 3 kg x 5 zł/kg) 3300 zł.
6. Wynik ze sprzedaży osiągnięty w danym roku (156.800 – 120.000 + 3300) 40.100 zł.

### Przykład 16 Hodowla ryb

Gospodarstwo rybne zajmuje się produkcją karpia: wylęgu, wycieru, narybku, krocza i karpia towarowego na 9 stawach o powierzchni 130 ha, w tym powierzchnia ogroblowana wynosi 100 ha. Gospodarstwo posiada nowo wybudowane magazyny dla ryby handlowej o zdolności magazynowania 1.000 ton. Gospodarstwo zakupuje wylęg karpia. W trzecim roku hodowli gospodarstwo osiąga 1 tonę karpia z hektara stawu.

### Wariant I Ewidencja i wycena karpia towarowych (wyrobów gotowych) w systemie remanentowym, bez wyceny produkcji w toku

#### I. Założenia

W zasadach (polityce) rachunkowości gospodarstwa przyjęto następujące założenia:

- a) rok obrotowy trwa od 1-go stycznia do 31 grudnia;
- b) karpie towarowe (wyroby gotowe) wycenia się w cenach sprzedaży netto;
- c) produkcji w toku – nie wycenia się,
- d) rachunek zysków i strat sporządza się w wariantcie porównawczym.

Koszty działalności grupuje się w układzie rodzajowym na kontach: amortyzacji, zużycia materiałów i energii, usług obcych, podatków i opłat, wynagrodzeń, ubezpieczeń społecznych i innych świadczeń, pozostałych kosztów rodzajowych.

Wszystkie karpie zostały odłowione i sprzedane na dzień bilansowy nie będzie karpia towarowych.

#### II. Ustalenie wyniku ze sprzedaży produktów (karpia) w księgach gospodarstwa

#### III.

Treść operacji	Kwota	Wn	Ma
Przebieganie kosztów wg rodzaju	713.615,70 zł	Wynik finansowy	Koszty układu rodzajowego
Przebieganie przychodów ze sprzedaży ryb	1.000.000 zł	Przychody ze sprzedaży	Wynik finansowy

### Wariant II Kalkulacja kosztów jednostkowych ryb

#### I. Założenia

W zasadach (polityce) rachunkowości gospodarstwa przyjęto następujące założenia:

- a) rok obrotowy trwa od 1-go stycznia do 31 grudnia;
- b) produkty gotowe i produkcję niezakończoną wycenia się wg kosztów wytworzenia;
- c) jednostką kalkulacyjną są kilogramy odłowionych ryb z poszczególnych stawów;
- d) rachunek zysków i strat sporządza się w wariantcie porównawczym;
- e) koszty działalności grupuje się w układzie rodzajowym oraz wg miejsc powstawania, którymi są poszczególne stawy oznaczone w tabeli numerami od 1 do 9.

Koszty hodowli ryb poniesione w danym okresie wynoszą 713.615,70 zł. Wielkość produkcji wyrażona w jednostkach naturalnych to 100 ton ryb. Koszt jednostkowy wytworzenia 1 kg ryb wynosi 7,14 zł/kg (713.615,70 zł / 100.000 kg).

Tabela prezentuje koszty wytworzenia ryb odłowionych z poszczególnych stawów oraz koszty jednostkowe ustalone jako iloraz kosztów wytworzenia ryb w poszczególnych stawach i ilości odłowów wyrażonych w kilogramach ryb z każdego stawu. Do kosztów bezpośrednich hodowli ryb zaliczono: materiał zarybieniowy i zużycie paszy. Koszty pośrednie hodowli rozliczono na poszczególne stawy za pomocą klucza podziałowego, którym jest powierzchnia stawów.

Staw	Powierzchnia użytkowa (ha)	Odłów (masa w kg)	Zużycie paszy (w zł)	Materiał zarybieniowy (w zł)	Pozostałe koszty (w zł)	Koszty wytworzenia (w zł)	Koszt jedn. (w zł/kg)
1	10	13.320	15.112,87	54.945	40.093,2	110.151,07	8,27
2	4	3.330	4.740,25	28.638	16.037,28	49.415,535	14,84
3	3	1.500	3.374,62	22.311	12.027,96	37.713,582	25,14
4	5	3.200	3.491,505	35.298	20.046,6	58.836,105	18,39
5	10	10.790	13.320	18.981	40.093,2	72.394,2	6,71
6	12	20.480	20.030,62	13.320	48.111,84	81.462,46	3,98
7	2	4.000	6.660	12.321	8.018,64	26.999,64	6,75
8	32	23.400	25.974	6.327	128.298,24	160.599,24	6,86
9	22	19.980	21.844,8	5.994	88.205,04	116.043,84	5,81
Razem	100	100.000	114.548,7	198.135	400.932	713.615,67	x

Koszt jednostkowy wytworzenia kilograma ryby różni się w zależności od stawu i mieści się w przedziale od 3,98 zł/kg do 25,14 zł/kg.

### Przykład 17 Koszt wytworzenia jabłek

(Kontynuacja przykładu 7)

Ze względu na zakres zabiegów wykonywanych przy produkcji każdej odmiany jabłek nie jest celowe przypisywanie kosztów do poszczególnych odmian. Jednostką kalkulacyjną będzie powierzchnia całej kwatery. Koszt produkcji jabłek uzyskanych z 1 ha sadu ustala się drogą podzielenia kosztów produkcji przez ilość hektarów uprawy (zł/ha). W ramach kalkulacji kosztów jednostkowych produkcji jabłek ustala się koszt 1 kg produktów (owoców, jabłek) oraz 1 ha uprawy. Koszty jednostkowe wytworzenia 1 kg jabłek oblicza się, dzieląc sumę kosztów wytworzenia przez wagę zdrowych produktów (zł/kg).

Podczas zbioru wytwarzane są owoce uszkodzone i nienadające się do handlu czy spożycia. Owoce uszkodzone a posiadające wartość handlową są na bieżąco sprzedawane z uwagi, np. na przydatność do celów przemysłowych. Owoce, nie nadające się do sprzedaży pozostają pod drzewami.

Do kosztu wytworzenia jabłek zalicza się, m.in. koszty:

- materiałowe, tj.: pestycydy (fungicydy, insektycydy, herbicydy, regulatory wzrostu), nawozy mineralne, regulatory plonowania, środki gryzoniobójcze, zmiękczejące wodę przy opryskach (kwasek cytrynowy), zwilżacze poprawiające przyczepność środków, środki poprawiające wygląd i właściwości przechowalnicze owoców, woda do opryskiwania, nawadniania i podlewania,
- wynagrodzeń (wraz z pochodnymi) pracowników, zatrudnionych m.in.: przy zimowym i letnim cięciu drzew, grabieniu gałęzi, koszeniu traw i rozdrabnianiu gałęzi, opryskach, przersedzaniu zawiązków, zbiorach,
- wykorzystania środków trwałych, rzeczowych i zrównanych z nimi, tj. sadu.

Amortyzację sadu obliczono dzieląc wartość początkową sadu przez przewidywaną liczbę lat ekonomicznego plonowania (15 lat). Na wartość początkową środka trwałego składają się koszty założenia (omówione w przykładzie 7).

### Wariant I Owoce nie są magazynowane

Treść operacji	Kwota	Wn	Ma		
<b>Rok 20XX+5</b>	412.500	Środki trwałe	-		
<b>Wartość początkowa sadu</b>					
Cięcie zimowe drzew (I-IV)	10.600	Koszty produkcji	Różne konta		
Grabienie gałęzi po cięciu	2.420				
Rozdrabnianie gałęzi*	4.200				
Ochrona (materiały i robocizna)	65.000				
Nawożenie (materiały i robocizna)	12.400				
Koszenie trawy w sadzie (V-X)	14.600				
Przerzedzanie ręczne zawiązków	4.320				
Cięcie letnie drzew	7.800				
Rozdrabnianie gałęzi	3.000				
Opryski na chwasty	13.160				
Zbiory (IX-X)	55.000				
Rozchód jabłek bezpośrednio z sadu w dostarczonych przez kupującego skrzynio-paletach (w cenach sprzedaży netto, IX-X)				Koszty wytworzenia sprzedanych jabłek	Rozliczenie produkcji
a) do bezpośredniego spożycia	250.000				
b) na cele przemysłowe	10.000				
Przychód ze sprzedaży jabłek		Rozrachunki z odbiorcami	Przychody ze sprzedaży jabłka		
a) do bezpośredniego spożycia (250 t)	250.000				
b) na cele przemysłowe (50 t)	10.000				
Pozostałe koszty wytworzenia jabłek (np. amortyzacja sadu, amortyzacja maszyn, urządzeń, szpalerów, naprawa zbieraków, zużycie wody do nawadniania drzew, pułapek feromonowych, ubezpieczenie sadu, OC rolników, prace porządkowe wykonane w sadzie)	47.500	Koszty produkcji	Różne konta		
Koszty wytworzenia jabłek	240.000	Rozliczenie produkcji	Koszty produkcji		
Rozliczenie (wyksięgowanie) odchyleń kredytowych od cen ewidencyjnych przypadających na sprzedane jabłka	20.000	Rozliczenie produkcji	Koszty wytworzenia sprzedanych jabłek (Wynik finansowy)		

\*W przykładzie założono, że wszystkie prace wykonano wynajętymi urządzeniami.

Koszty wytworzenia 300 ton jabłek dobrej i złej jakości wynoszą 240.000 zł, zatem koszty wyprodukowania 1 kg jabłek to 80 groszy.

### Wariant II Owoce nie sprzedane bezpośrednio po zebraniu są magazynowane

Zebrane owoce, zwiezione z sadu, są magazynowane i zamykane szczelnie w komorach chłodniczych. Otwarcie komór następuje, gdy rozpoczyna się sprzedaż owoców w nich zamkniętych – do lata następnego roku (zgonie z przykładem X+6). Sprzedaż jabłek odbywa się również bieżąco podczas

zbiorów, kiedy to nie zostały jeszcze ustalone koszty ich wytworzenia. Jeżeli bieżącą ewidencję ilościowo-wartościową owoców prowadzi się w stałych cen ewidencyjnych, ustalonych na poziomie cen sprzedaży netto, to księgowania operacji związanych z magazynowaniem, sprzedażą i wyceną bilansową zapasów przebiega następująco:

	Kwota	Wn	Ma
Rozchód części jabłek bezpośrednio z sadu (IX-X)		Koszty wytworzenia sprzedanych jabłek	Rozliczenie produkcji
a) do bezpośredniego spożycia (100 t)	100.000		
b) na cele przemysłowe (50 t)	10.000		
Sprzedaż jabłek		Rozrachunki z odbiorcami	Przychody ze sprzedaży jabłek
a) do bezpośredniego spożycia (100 t)	100.000		
b) na cele przemysłowe (50 t)	10.000		
Przyjęcie zebranych jabłek do magazynu w stałych cenach ewidencyjnych (150t)	150.000	Produkty gotowe	Rozliczenie produkcji
Pozostałe koszty wytworzenia jabłek (np. amortyzacja sadu, amortyzacja maszyn, urządzeń, szpalerów, naprawa zbieraków, zużycie wody do nawadniania drzew, pułapek feromonowych, ubezpieczenie sadu, OC rolników, prace porządkowe wykonane w sadzie)	47.500	Koszty produkcji	Różne konta
Ustalono rzeczywisty koszt wytworzenia produktów	240.000	Rozliczenie produkcji	Koszty produkcji
Wyksięgowanie odchyleń od cen ewidencyjnych sprzedanych owoców	10.000	Koszty wytworzenia sprzedanych jabłek	Rozliczenie produkcji
Wyksięgowanie odchyleń od cen ewidencyjnych owoców znajdujących się w magazynie	30.000	Rozliczenie produkcji	Odchylenia od cen ewidencyjnych produktów gotowych
Sprzedaż jabłek do końca roku		Rozrachunki z odbiorcami	Przychody ze sprzedaży jabłek
a) do bezpośredniego spożycia (50 t)	50.000		
b) na cele przemysłowe (10 t)	2.000		
Rozchód jabłek z magazynu (XI-XII)		Koszty wytworzenia sprzedanych jabłek	Produkty gotowe
a) do bezpośredniego spożycia (50 t)	50.000		
b) na cele przemysłowe (10 t)	2.000		
Rozliczenie odchyleń kredytowych od cen ewidencyjnych sprzedanych jabłek	10.400	Odchylenia od cen ewidencyjnych produktów gotowych	Koszty wytworzenia sprzedanych jabłek
<b>Saldo końcowe stanu owoców w cenach ewidencyjnych</b>	<b>98.000</b>	<b>Produkty gotowe</b>	
<b>Saldo końcowe odchyleń od cen ewidencyjnych dotyczących stanu końcowego owoców</b>	<b>19.600</b>		<b>Odchylenia od cen ewidencyjnych produktów gotowych</b>

Odchylenia od cen ewidencyjnych przypadających na produkty sprzedane zostały ustalone metodą narzutu przeciętnego.

Wartość produktów gotowych wycenionych po koszcie wytworzenia wynosi 78.400 zł.

Nie stanowią koszt wytworzenia koszty magazynowania jabłek, w tym także kosztów zastosowanego bezpośrednio do komór chłodni wapna, azotu czy substancji wydłużającej trwałość jabłek (smart fresh). Do kosztów wytworzenia owoców nie zalicza się innych kosztów ogólnogospodarczych, takich jak: amortyzacja chłodni, sortownic, skrzynio-palet, wózków, tym energii elektrycznej, opłaty z tytułu ochrony i ubezpieczenia chłodni, płace magazyniera, itp.

### Przykład 18 Koszty uprawy wierzby energetycznej

Gospodarstwo rolne uprawia wierzbę energetyczną (*Salix viminalis* 082) na gruntach klasy V o powierzchni 10 ha użytków rolnych. Prace związane z założeniem plantacji rozpoczynają się jesienią od przygotowania gleby pod sadzenie sadzonek. Do zbiorów wierzby przystępuje się po zakończeniu wegetacji (od połowy listopada do marca następnego roku). Rok obrotowy rozpoczyna się w gospodarstwie z początkiem listopada i trwa do końca października następnego roku (nie występują zapasy produktów rolnych). W pierwszym roku po posadzeniu, rośliny muszą zostać ścięte, pomimo niewielkiego plonu. Drugi rok uprawy rośliny stanowi pierwszy rok produkcyjny. Zbiory zaplanowano w gospodarstwie w cyklu jednorocznym. Wycinanie pędów z przeznaczeniem na sadzonki rozpoczyna się od grudnia i trwa do marca. Z wierzby energetycznej pozyskuje się obok sadzonek inne produkty roślinne.: zrębki mokre i suche oraz całe łoży wierzby do produkcji mebli ogrodowych. Do wyprodukowania suchych zrębek pozostawia się na polu – na słońcu i wietrze – ściętą wierzbę do wyschnięcia, aż do sierpnia. Koszty produkcji wierzby energetycznej grupowane są na koncie syntetycznym „Koszty produkcji wierzby”, do którego prowadzona jest ewidencja analityczna uwzględniająca rodzaje produktów:

Koszty produkcji wierzby – zrębki mokre,

Koszty produkcji wierzby – zrębki suche,

Koszty produkcji wierzby – całe łoży,

Koszty produkcji wierzby – sadzonki.

Rozliczenie kosztów wytworzenia poszczególnych produktów następuje na kontach analitycznych prowadzonych do konta „Rozliczenie kosztów produkcji”.

Pozyskane w gospodarstwie produkty nie są magazynowane.

Przykład nie uwzględnia kosztów powszechnie występujących przy produkcji rolniczej.

Treść operacji	Kwota	Wn	Ma
<b>Rok pierwszy poprzedzający sadzenie – jesień</b>			
Przygotowanie gleby pod sadzenie:		Środki trwałe w budowie	Różne konta (Rachunek bankowy, Rozrachunki)
a) bronowanie broną talerzową (praca maszyn, traktorzysty)	2.100		
b) nawożenie gleby azotem, fosforem, potasem	5.000		
c) wysiew nawozów (praca maszyn, traktorzysty)	1.200		
d) orka pługiem podorywkowym (praca maszyn, traktorzysty)	3.200		
<b>Rok drugi – pierwszy rok uprawy</b>			
Zakup sadzonek (80.000 szt./ha)	40.000	Środki trwałe w budowie	Różne konta (Rachunek bankowy, Rozrachunki)

Sadzenie sadzonek na wiosnę	4.500	Środki trwałe w budowie	Różne konta (Rachunek bankowy, Rozrachunki)
Pielęgnacja po posadzeniu		Środki trwałe w budowie	Różne konta (Rachunek bankowy, Rozrachunki)
a) odchwaszczanie przy zastosowaniu herbicydów doglebowych w kilka dni po posadzeniu	5.000		
b) ponowne odchwaszczanie przy zastosowaniu herbicydów doglebowych lub motyki (ok. 6-8 tyg. po posadzeniu)	3.000		
Koszenie jednorocznych pędów wierzby na zrębki mokre w okresie zimy	2.000	Koszty wytworzenia sprzedanych zrębek	Różne konta (Rachunek bankowy, Rozrachunki)
Sprzedaż mokrych zrębek rozdrobnionych za pomocą kombajnu bezpośrednio z plantacji (10 t)	3.450	Rozrachunki z odbiorcami	Przychody ze sprzedaży zrębek
Rozchód sprzedanych mokrych zrębek	3.450	Koszty wytworzenia sprzedanych zrębek	Środki trwałe w budowie
Wartość początkowa plantacji	60.550	Środki trwałe	Środki trwałe w budowie
<b>Rok trzeci – drugi rok uprawy</b>			
Koszty zbioru wierzby na zrębki mokre	2.400	Koszty produkcji wierzby	Różne konta (Rachunek bankowy, Rozrachunki)
Sprzedaż mokrych zrębek (100 t)	34.500	Rozrachunki z odbiorcami	Przychody ze sprzedaży zrębek
Rozchód sprzedanych mokrych zrębek rozdrobnionych za pomocą kombajnu bezpośrednio z plantacji	34.500	Koszty wytworzenia sprzedanych produktów	Rozliczenie produkcji
Wycinanie pędów z przeznaczeniem na sadzonki	5.000	Koszty produkcji wierzby	Różne konta (Rachunek bankowy, Rozrachunki)
Koszty zbioru – wycinania pędów kosiarkami żniwnymi z przeznaczeniem na:		Koszty produkcji wierzby	Różne konta (Rachunek bankowy, Rozrachunki)
a) zrębki suche – pędy pozostają na polu do sierpnia w celu naturalnego wyschnięcia	500		
b) całe łoży	500		
Zwózka pędów na łoży z plantacji	100	Koszty produkcji wierzby	Różne konta (Rachunek bankowy, Rozrachunki)
Oczyszczanie pędów z chwastów, śniegu, ziemi	1.000	Koszty produkcji wierzby	Różne konta (Rachunek bankowy, Rozrachunki)
Sprzedaż całych łoż do produkcji mebli ogrodowych 12000 szt.	12.000	Rozrachunki z odbiorcami	Przychody ze sprzedaży zrębek
Rozchód sprzedanych łoż	12.000,00	Koszty wytworzenia sprzedanych produktów	Rozliczenie kosztów produkcji

<b>Pozyskanie sadzonek</b> a) zwózka łoż b) sortowanie łoż, c) cięcie łoż na sadzonki, d) malowanie końców sadzonek e) pakowanie – wiązanie sadzonek sznurkiem w wiązki po 500 szt.	5.000,00	Koszty produkcji wierzby	Różne konta (Rachunek bankowy, Rozrachunki)
Sprzedaż sadzonek 5000 szt. wiązek * 70 zł/szt. (wiązki po 500 szt. zrzechów)	350.000,00	Rozrachunki z odbiorcami	Przychody ze sprzedaży sadzonek
Rozchód sprzedanych sadzonek	350.000,00	Koszty wytworzenia sprzedanych produktów	Rozliczenie kosztów produkcji
Rozdrobnienie pędów suchych	3.000,00	Koszty produkcji wierzby	Różne konta (Rachunek bankowy, Rozrachunki)
Sprzedaż suchych zrębków niesortowanych (140 t)	84.000,00	Rozrachunki z odbiorcami	Przychody ze sprzedaży zrębek nie sortowanych
Rozchód sprzedanych zrębków niesortowanych	84.000,00	Koszty wytworzenia sprzedanych produktów	Rozliczenie produkcji
Rozliczenie kosztów założenia plantacji – amortyzacja 60550: 20 lat = 3027,50 W proporcji do powierzchni, z której pozyskano dany rodzaj produktu: a) zrębki mokre 2,2 ha b) zrębki suche 2,2 ha c) całe łoży 2,2 ha d) sadzonki 3,4 ha	3.027,50	Koszty produkcji a) zrębki mokre 666,05 b) zrębki suche 666,05 c) całe łoży 666,05 d) sadzonki 1.029,35	Odpisy umorzeniowe środków trwałych
Rozliczenie kosztów pośrednich produktów	120.000,00	Koszty produkcji wierzby	Koszty ogólnoprodukcyjne Koszty działalności pomocniczej Rozliczenia międzyokresowe kosztów
Rozliczenie produkcji	140.027,50	Rozliczenie kosztów produkcji	Koszty wytworzenia sprzedanych produktów
Przebieganie kosztu wytworzenia	340.472,50	Koszty wytworzenia sprzedanych produktów	Wynik finansowy

### **Przykład 19 Ustalenie faz produkcji szkółkarskiej na potrzeby przypisywania kosztów wytworzenia produktów**

Gospodarstwo z matecznymi sadami nasiennymi, prowadzi bieżącą ewidencję kosztów produktów szkółkarskich, uznaje każdy produkt lub półprodukt jako odrębną jednostkę kalkulacyjną, do której odnosi koszty bezpośrednie i pośrednie produkcji. Koszty wytworzenia poszczególnych produktów są rejestrowane w wydzielonym zespole kont, który odzwierciedla fazy procesu produkcji. Gospodarstwo szkółkarskie dysponuje budynkami, w których przygotowuje się i przechowuje materiał szkółkarski oraz stratyfikuje nasiona w ściśle określonych warunkach. W fazie

przechowywania pozyskanych nasion powoduje powstają koszty, które zostaną zalicza się do kosztów wytworzenia podkładki, ponieważ przechowanie jest niezbędne do utrzymania nasion w stanie możliwym do dalszego wykorzystania. Natomiast koszty przechowywania w chłodni podkładek, jako produktów gotowych nie stanowią elementu kosztu wytworzenia.

Fazy produkcji, wyodrębnione na potrzeby ustalania kosztów wytworzenia produktów, oraz wykonywane w ich obrębie czynności przedstawia tabela.

Tabela Fazy produkcji podkładek generatywnych przy produkcji szkółkarskiej

Fazy produkcji	Czynności
Pozyskanie nasion (lato, jesień)	- mechaniczne pozbawienie owoców miąższu - poddanie nasion ochronie chemicznej - suszenie nasion (nasiona mogą zostać wysiane do gruntu lub są przechowywane)
Przechowywanie nasion	Przechowywanie nasion w odpowiednich dla każdego gatunku warunkach cieplnych (średnio 0-8 °C), wilgotnościowych i przy dostępie tlenu przez wymagany czas.
Stratyfikacja nasion – dojrzewanie nasion (grudzień, styczeń)	Umieszczenie nasion w pojemnikach z mieszaniną torfu, pisku, nawozów, pestycydów (np. dla ziarnkowych to 60-90 dni stratyfikacji, a pestkowych 110-150 dni)
Wysiew nasion (wiosna)	- zaprawienie nasion środkiem grzybobójczym - moczenie nasion - przygotowanie gleby - wysiew wiosenny
Pielęgnacja siewek (młoda roślinka) w szkółce	- odchwaszczanie ręczne i mechaniczne w międzyrzędziach połączone ze spulchnianiem i przewietrzaniem gleby - nawadnianie - trzykrotnie nawożenie siewek - ochrona przed chorobami i szkodnikami - uszczykiwanie wierzchołków na przełomie sierpnia i września - podcinanie korzeni 2-3 tyg. przed wykopywaniem siewek
Pozyskanie podkładek (jesień)	Defoliacja chemiczna Wykopywanie podkładek
<b>Faza sprzedaży</b>	
Przygotowanie do sprzedaży	Sortowanie podkładek: - powiązane w pęczki po 50 sztuk - zaetykietowane - przechowywane w chłodni
<b>Sprzedaż podkładek po roku od wysiewu nasion w formie produktu gotowego (od października )</b>	

### Przykład 20 Ustalenie faz produkcji szkółkarskiej – na potrzeby przypisywania kosztów bezpośrednich i pośrednich produktów

Producent materiału szkółkarskiego drzewek i podkładek, zarejestrowany w rejestrze producentów Wojewódzkiego Inspektora Ochrony Roślin i Nasiennictwa, prowadzi produkcję na powierzchni 10 ha. Z produkcji otrzymuje jedno i dwuroczne drzewka owocowe, podkładki oraz zrazy do zimowego szczepienia w rękę lub do letniej okulizacji. Gospodarstwo szkółkarskie dysponuje budynkami, w których przygotowuje się i przechowuje materiał szkółkarski. Do niezbędnych narzędzi uprawowych należą: pługi, brony talerzowe, zwykłe, kultywatory, siewnik do nawozów mineralnych oraz rozrzutnik do nawozów. Do uprawy międzyrzędowej w szkółce, stosowania herbicydów, zwalczania chorób i szkodników stosowane są ciągniki szcudłowe, opryskiwacz, bruzdownik i wyorywacz szkółkarski do podcinania.

Odrębnym miejscem powstawania kosztów w gospodarstwie jest sad zrażnikowy, dostarczający zrazów do szczepienia lub okulizacji podkładek.



W każdej fazie produkcji powstają koszty, które są przypisane wprost do każdej fazy. Są to koszty bezpośrednie tej fazy prac i jednocześnie powstającego produktu. Koszty wspólne wszystkich faz produkcji i produktów ujmowane są odrębnie.

Fazy produkcji i rodzaje podlegających sprzedaży produktów pozyskanych z podkładek wegetatywnych w każdej fazie przedstawia tabela.

Tabela Fazy produkcji i sprzedaż produktów pozyskanych z podkładek wegetatywnych

Fazy produkcji	Opis etapu produkcji	Rodzaj produktu
<b>Faza I</b>		
Jesień	Pozyskanie podkładek z matecznika	
	Przekazanie do chłodni, w której kontynuuje się produkcję.	
	Sortowanie podkładek na trzy wybory (wg grubości, ilości korzeni, długości podkładki) oraz: - wiązanie w pęczki po 50 sztuk, - etykietowanie, - przechowywane w chłodni w temperaturze 0,5 <sup>0</sup> C z wykorzystaniem urządzeń klimatyzacyjnych.	Podkładka (różne kategorie)
<b>Faza II</b>		
Zima	Uszlachetnianie podkładek metodą szczepienia w rękę zrazami środkowymi trzy-oczkowymi odmian szlachetnych (oczkami pozyskanymi z sadu zrażnikowego). Przechowywanie do czasu wysadzania w polu, w trocinach o nieco podwyższonej temperaturze tak, aby prawidłowo nastąpił wzrost podkładki ze zrazem.	
Wiosna	Założenie szkółki – wysadzanie podkładek zaszczerpionych do ziemi w rozstawie szkółkarskiej.	Podkładka (ze śpiącym oczkiem)
	Pielęgnacja – odchwaszczanie, nawożenie, nawadnianie. Ochrona przed szkodnikami, chorobami.	
Jesień	Wykopywanie gotowego produktu.	Jednoroczne drzewko – okulant
<b>Faza III</b>		
Wiosna	Przycinane drzewek pozostawionych w szkółce	
	Pielęgnacja – ochrona przed szkodnikami, chorobami, nawożenie, nawadnianie.	
Jesień		Dwuletnie drzewko

Część podkładek zaszczerpionych w rękę nie przyjmie się lub po wysadzeniu do ziemi ulegnie zniszczeniu przez: owady, gryzonie, inne zwierzęta lub na skutek złych warunków atmosferycznych (długotrwałych opadów deszczu).

### Przykład 21 Wycena i ewidencja roślinnej produkcji w toku

W gospodarstwie rolnym uprawia się na 44 hektarach kukurydzę na ziarno oraz na 53 hektarach jęczmień jary browarny. Karty pól wypełniane są bieżąco, w trakcie produkcji. Informacje o ponoszonych kosztach bezpośrednich są gromadzone na każdej karcie.

**Karta pola nr 1**

Kukurydza 44 ha		Koszty bezpośrednie	Kwota
Jesień 20XX		uprawa późniwna – agregat z talerzówką orka zimowa – pług 5-cio korpusowy, odwracalny	7.480 11.440
Wiosna 20XX+1		uprawa orki zimowej – agregat uprawowy	7.480
		wysiew nawozu wieloskładnikowego	2.640
	MB	nawóz	27.940
	MB	Roztwór saletrzano-mocznikowy (RSM)32%	12.800
		wysiew-rozlewanie RSM-u opryskiwaczem	2.640
		agregat – wymieszanie nawozów z glebą	7.840
	MB	nasiona	19.800
		wysiew nasion	7.840
	MB	nawóz mineralny	8.950
		oprysk herbicydowy	2.640
	MB	herbicyd	8.580
		oprysk dolistny	2.640
	MB	preparat dolistny, adiuwant, nawóz RSM 32%	5.665
		oprysk dolistny (mikroelementy, stymulator)	2.640
	MB	siarczan magnezu, stymulator, odżywka, kondycjoner wody, adiuwant, nawóz RSM 32%	5.088
		oprysk herbicydowy – poprawka na 10 ha	600
	MB	herbicyd	754
		oprysk insektycydem i mikroelementami	2.640
	MB	insektycyd	4.377
	MB	nawóz RSM 32%	5.800
		wysiew-rozlewanie RSM-u opryskiwaczem	2.640
Jesień 20XX+1		zbiór ziarna kombajnem z sieczkarnią	15.400
		Razem koszty bezpośrednie	176.314

MB – materiały bezpośrednie

Koszty bezpośrednie kukurydzy pozyskanej z 1 ha pola wynoszą: **176.314 zł : 44 ha = 4.007 zł/ha.****Karta pola nr 2**

Jęczmień jary 53 ha		Koszty bezpośrednie	Kwota
Jesień 20XX		uprawa późniwna – agregat z talerzówką orka zimowa – pług 5-cio korpusowy, odwracalny	9.010 13.780
Wiosna 20XX+1		uprawa orki zimowej – agregat uprawowy	9.010
		wysiew nawozu wieloskładnikowego NPK	3.180
	MB	nawóz	32.400
	MB	RSM 32%, stabilizator azotu	11.400
		wysiew-rozlewanie RSM-u opryskiwaczem	3.180
		agregat – wymieszanie nawozów z glebą	9.010
	MB	nasiona jęczmienia browarnego – 9500 kg	18.525
		siew nasion	10.600
		oprysk dolistny (mikroelementy, stymulator)	3.180
	MB	biostymulator, nawóz RSM 32%	3.220
		oprysk herbicydowy	3.180
	MB	herbicyd	3.869
		oprysk dolistny (mikroelemty, stymulator)	3.180
	MB	preparat dolistny	4.740
		oprysk fungicydowy	3180
	MB	fungicyd	15.006
		oprysk dolistny (mikroelemty, odżywka)	3.180
	MB	siarczan magnezu 7-miowodny, stymulator, odżywka	4.423
		oprysk fungicydowy i insektycydowy	3.180

	MB	fungicyd, insektycyd, adiuwant	10.610
Jesień 20XX+1		zbiór ziarna kombajnem z sieczkarnią	18.550
		Razem koszty bezpośrednie	199.593

MB – materiały bezpośrednie

Koszty bezpośrednie jęczmienia pozyskanego z 1 ha pola wynoszą: **199.593 zł** : 53 ha = **3.766 zł/ha**.

Koszty pośrednie pozyskania kukurydzy i jęczmienia obejmują: podatek rolny, transport, nadzór, zarządzanie i inne. Ogółem koszty pośrednie uprawy kukurydzy i jęczmienia wyniosły 376.807 zł. Obciążają one w całości koszty wytworzenia sprzedanych produktów.

**Wariant I** Wycena i ewidencja produkcji w toku w wysokości bezpośrednich kosztów wytworzenia

Gospodarstwo wycenia produkty w toku produkcji po bezpośrednich kosztach wytworzenia. Bilansowa wartość produkcji w toku kukurydzy w roku 20XX wyniesie 18.920 zł, natomiast jęczmienia 22.790 zł.

**Wariant II** Wycena i ewidencja produkcji w toku po koszcie materiałów bezpośrednich roku 20XX

Gospodarstwo wycenia produkty w toku produkcji po kosztach materiałów bezpośrednich. Bilansowa wartość produkcji w toku w roku 20XX wyniesie zero zł.

### Przykład 22 Koszty sprzedanych gęsi

Gospodarstwo prowadzi ekologiczny chów gęsi. W ofercie sprzedażowej posiada gęsi na ubój oraz pierze. Koszty chowu (produkcji) gęsi obejmują: zakup stada gęsi, zużycie paszy i ściółki, koszty osobowe, amortyzację pomieszczeń, energię elektryczną i ciepło oraz inne koszty (w tym straty gąsiąt).

Ewidencję kosztów produkcji gęsi prowadzi się na koncie „Koszty produkcji zwierzęcej – gęsi” z uwzględnieniem każdego cyklu produkcji (12 tyg.). Gospodarstwo przyjęło trzymiesięczny okres sprawozdawczy. Koszty rozlicza się co kwartał. W danym okresie zakupiono 1.000 sztuk gęsi płacąc 10 zł/szt.

W okresie sprawozdawczym nastąpiły operacje ujęte w tabeli.

Tabela Dekretacja operacji w okresie sprawozdawczym:

Lp.	Treść operacji	Kwota	Wn	Ma
1.	Zakup gęsi	10.000	Koszty produkcji zwierzęcej – gęsi	Różne konta (Rozliczenie zakupu, Rozrachunki z dostawcami)
2.	Wydanie sprzedanych piór (wartość w cenie sprzedaży)	4.950	Koszty sprzedanych produktów – piór	Rozliczenie kosztów produkcji
3.	Koszty tuczu gęsi	30.000	Koszty produkcji zwierzęcej – gęsi	Różne konta
4.	Przychody ze sprzedaży a) gęsi (990 szt. x 6 kg x 9 zł/kg) b) piór (990 szt. x 5 zł/szt.)	a) 53.460 b) 4.950	Rozrachunki z odbiorcami	Przychody ze sprzedaży produktów a) gęsi b) piór
5.	Wydanie gęsi sprzedanych (990 szt. x 40 zł/szt.)	39.600	Koszty sprzedanych produktów – gęsi	Rozliczenie kosztów produkcji
6.	Koszty zwierząt upadłych	1.000	Pozostałe koszty operacyjne	Rozliczenie kosztów produkcji

7.	Koszty gęsi sprzedanych (wartość w cenie zakupu oraz koszty tuczu)	40.000	Rozliczenie kosztów produkcji	Koszty produkcji zwierzęcej – gęsi
8.	Wyksięgowanie odchyłeń od cen ewidencyjnych (różnic)	5.550	Rozliczenie kosztów produkcji	Koszty sprzedanych produktów – gęsi

Jeżeli do końca okresu sprawozdawczego nie nastąpiło zakończenie tuczu, to koszty zgromadzone na koncie „Koszty produkcji zwierzęcej – gęsi” stanowią koszty wycenianej produkcji niezakończonej.

### Przykład 23 Ewidencja i wycena roślinnych aktywów obrotowych (wyrobów gotowych) w systemie remanentowym, bez wyceny produkcji w toku

#### I. Założenia

Gospodarstwo rolne zajmuje się produkcją roślinną. W zasadach (polityce) rachunkowości jednostki przyjęto następujące założenia:

- g) rok obrotowy trwa od 1 stycznia do 31 grudnia;
- h) produkty gotowe (ziemiopłody z własnej produkcji) wycenia się wg cen sprzedaży netto ostatnich sprzedaży, w przypadku braku sprzedaży w ostatnim miesiącu roku stosuje się ceny notowane na rynku zbożowym;
- i) produkcja w toku – nie wycenia się (obejmuje zasiewy),
- j) rachunek zysków i strat sporządza się w wariantcie porównawczym.

Koszty produkcji roślinnej grupuje się w układzie rodzajowym na kontach: amortyzacji, zużycia materiałów i energii (ziemiopłody – nasiona, nawozy, środki ochrony roślin, paliwa, oleje, części zamienne, materiały gospodarcze, artykuły biurowe, pozostałe materiały i energia), usług obcych, podatków i opłat (podatek rolny i od nieruchomości, podatek VAT nie podlegający odliczeniu, opłaty, pozostałe opłaty), wynagrodzeń, ubezpieczeń społecznych i innych świadczeń, pozostałych kosztów rodzajowych.

#### II. Ustalenie wyniku ze sprzedaży produktów w księgach gospodarstwa przebiega następująco:

Treść operacji	Kwota	Wn	Ma
Wzrost zapasów, których stan ustalono drogą inwentaryzacji	120 000	Produkty gotowe	Wynik finansowy
Prze księgowanie kosztów wg rodzaju	900 000	Wynik finansowy	Koszty układu rodzajowego
Prze księgowanie przychodów wg rodzaju produkcji roślinnej, usług rolniczych i pozostałych produktów	1 000 000	Przychody ze sprzedaży	Wynik finansowy

### Przykład 24 Dopłaty bezpośrednie do użytkowników rolnych

Gospodarstwo prowadzi hodowlę owiec na powierzchni 20 ha użytków zielonych (pastwisko) i pozyskuje środki wspomagające hodowlę.

Gospodarstwo złożyło dwa wnioski o pomoc finansową w formie wsparcia z tytułu posiadania obszarów o niekorzystnych warunkach gospodarowania (ONW) oraz Jednolitej Płatności Obszarowej (JPO). Jest to wsparcie bezpośrednie dotyczące użytków rolnych, wypłacane jednorazowo i raz na rok. Wnioski zostały rozpatrzone pozytywnie i gospodarstwo uzyskało decyzję o przyznaniu wsparcia.

Kwota wsparcia przyznanego z tytułu ONW to 320 zł/ha, obowiązująca na terenach górskich.

Przychód z tytułu wsparcia wyniósł:  $320 \text{ zł} \times 20 = 6.400 \text{ zł}$

Kwota wsparcia przyznanego z tytułu JPO to 910,87 zł/ha.

Przychód z tytułu wsparcia wyniósł:  $910,87 \text{ zł} \times 20 = 18.217,40 \text{ zł}$

### Ewidencja wsparcia

Treść operacji	Kwota	Wn	Ma
Należne wsparcie przyznana na podstawie decyzji z tytułu ONW	6.400,00	Pozostałe rozrachunki	Przychody z działalności operacyjnej
Należne wsparcie z tytułu JPO	18.217,40	Pozostałe rozrachunki	Przychody z działalności operacyjnej
Otrzymanie wsparcia	24.617,40	Rachunek bankowy	Pozostałe rozrachunki

### Przykład 25 Obroty wewnętrzne

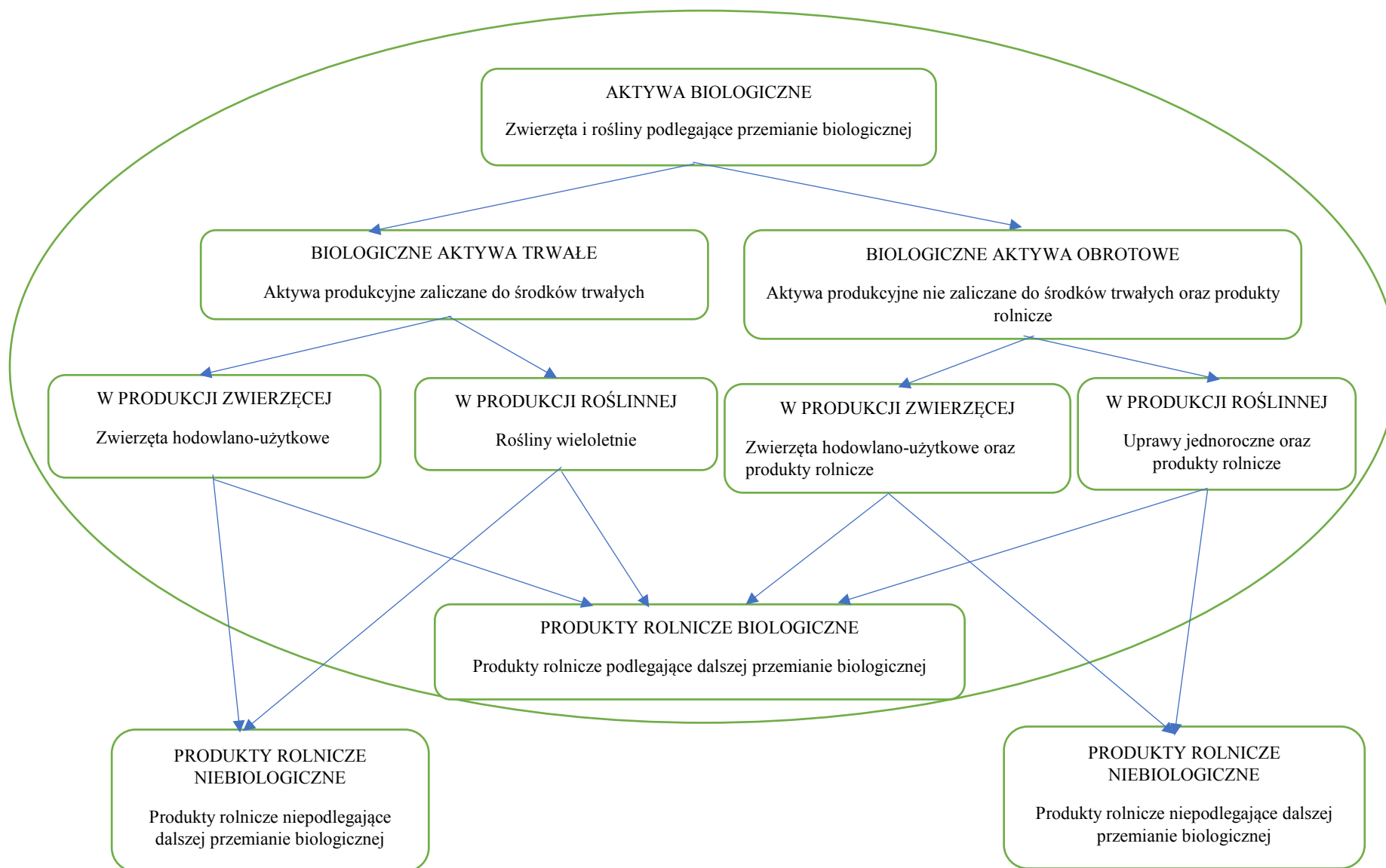
Ewidencja kosztów wytworzenia produktów ubocznych zużywanych na własne potrzeby jednostki.

Założenia liczbowe pochodzą z przykładu 11

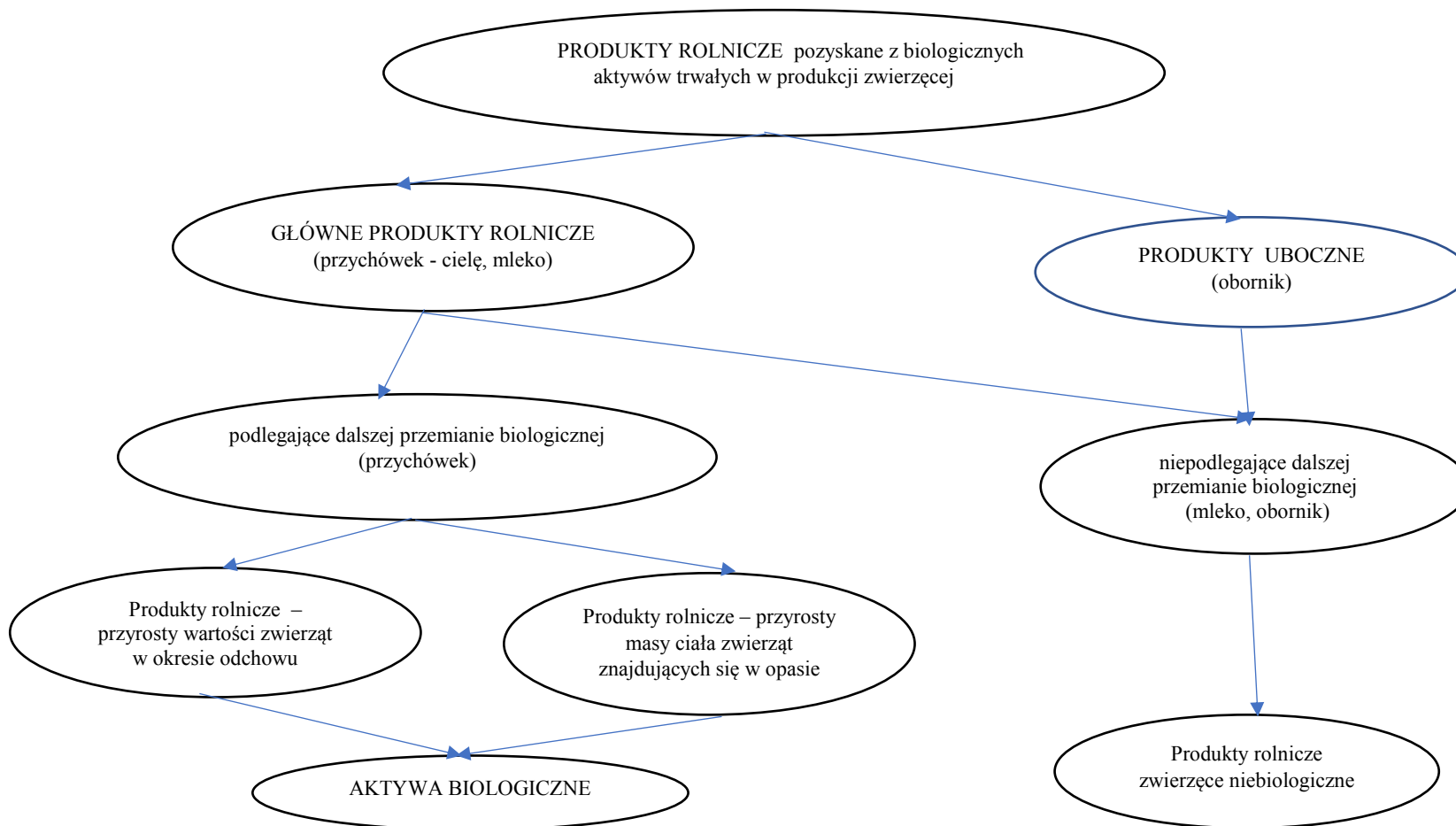
Lp.	Treść	Kwota (w zł)
1.	Pozyskanie przychówka.	600
2.	Koszty odchowu cielaka.	780
2a.	Wartość obornika pozyskanego przy odchowu cielaka.	40
3.	Przeklasowanie odchowanego cielaka do jałówek młodszych.	1680
4.	Koszty odchowu jałówki młodszej.	900
4a.	Wartość pozyskanego obornika przy odchowu jałówki młodszej.	160
5.	Przeklasowanie odchowanej jałówki starszej.	2580
6.	Koszty odchowu jałówki starszej.	360
6a.	Wartość pozyskanego obornika przy odchowu jałówki starszej.	240
7.	Przeklasowanie jałówki starszej po zacieleniu.	2940
8.	Koszty odchowu jałówki cielnej.	1400
8a.	Wartość pozyskanego obornika przy odchowu jałówki.	400
9a.	Przeklasowanie jałówki po ocieleniu do stada krów (w wariantcie porównawczym ustalania wyniku finansowego).	4340
9b.	Zwiększenie stanu Inwentarza żywego w środkach trwałych (w wariantcie porównawczym ustalania wyniku finansowego).	4340
10a.	Zwiększenie kosztów produkcji roślinnej o wartość przekazanego obornika.	420
10b.	Rozchód sprzedanego obornika.	420

Koszty produkcji zwierzęcej (Rozliczenie produkcji)		Inwentarz żywy w odchowcie		Obornik		Koszty produkcji roślinnej		
Ma	Wn	Ma	Wn	Ma		Wn		
600 (1) 780 (2) 40 (2a)	Cielaki 0-6 m-cy 1) 600 2) 780	3) 1680	2a) 40 4 a) 160 6 a) 240 8 a) 400	840 (10)		10) 840		
900 (4) 160 (4a)	Jałówki młodsze (od 6 do 12 m-cy) 3) 1680 4) 900	5) 2580						
360 (6) 240 (6a)	Jałówki starsze (pow. 1 roku) 5) 2580 6) 360	7) 2940	Koszty obrotów wewnętrznych		Przychody obrotów wewnętrznych		Inwentarz żywy - środki trwałe krowy	
			Wn	Ma	Wn	Ma	Wn	Ma
1400 (8) 400 (8 a)	Jałówki cielne 7) 2940 8) 1400	9a) 4340	9a) 4340		4340 (9b)	9b) 4340		

Schemat 1 – Aktywa w działalności rolniczej

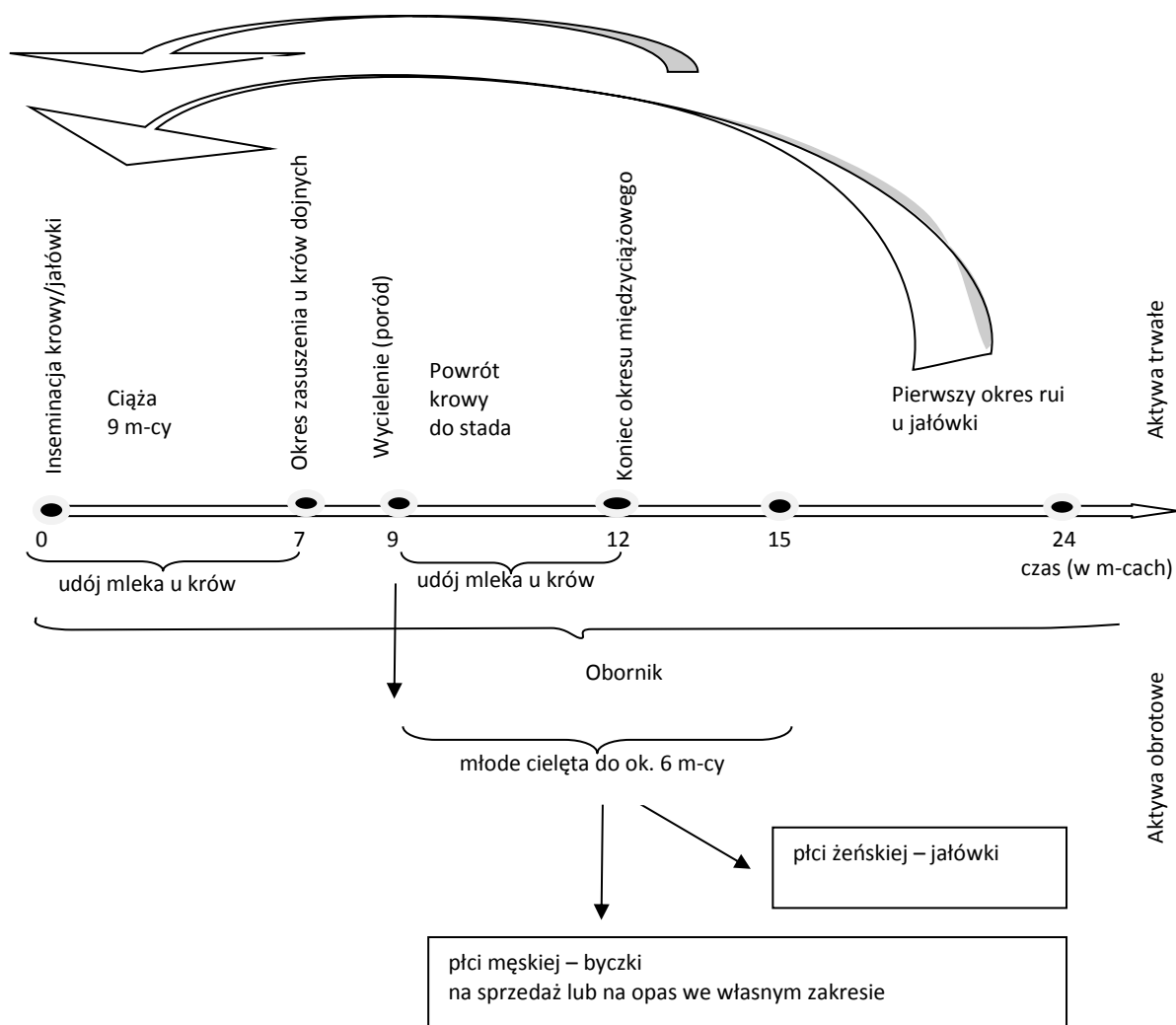


Schemat nr 2 – Podział produktów rolniczych pozyskanych z biologicznych aktywów trwałych (na przykładzie bydła)





Schemat 3 – Podział aktywów w produkcji zwierzęcej



Schemat 4 – Podział aktywów w produkcji roślinnej



Schemat nr 5 – Prezentacja elementów sprawozdania finansowego obejmująca pozycje aktywów dotyczących działalności rolniczej

**Bilans****A. Aktywa trwałe**

## II. Rzeczowe aktywa trwałe

## 1. Środki trwałe

- e) inwentarz żywy (biologiczne aktywa trwałe)
  - zwierzęta hodowlano – użytkowe,
  - zwierzęta pociągowe.
- f) uprawy roślin wieloletnich (biologiczne aktywa trwałe)

**B. Aktywa obrotowe**

## 1. Zapasy

## 2. Półprodukty i produkty w toku :

- a) produkty zwierzęce w toku
  - zwierzęta w odchowcie
  - zwierzęta w tuczu i opasie
- b) produkty roślinne w toku
- c) półprodukty

## 3. Produkty gotowe

- a) produkty rolnicze zwierzęce (biologiczne i niebiologiczne)
  - b) produkty rolnicze roślinne (biologiczne i niebiologiczne)
6. Inwentarz żywy (biologiczne aktywa obrotowe)
- a) zwierzęta hodowlano – użytkowe

**Rachunek zysków i strat (wariant kalkulacyjny)**

## A. Przychody netto ze sprzedaży produktów, towarów i materiałów, w tym:

## I. Przychody netto ze sprzedaży produktów:

- przychody ze sprzedaży produktów zwierzęcych
- przychody ze sprzedaży produktów roślinnych
- wsparcie do produkcji rolniczej

## B. Koszty sprzedanych produktów, towarów i materiałów, w tym:

## I. Koszt wytworzenia sprzedanych produktów

- koszt wytworzenia sprzedanych produktów zwierzęcych
- koszt wytworzenia sprzedanych produktów roślinnych

**Rachunek zysków i strat (wariant porównawczy)**

## A. Przychody netto ze sprzedaży i zrównane z nimi:

## I. Przychody netto ze sprzedaży produktów:

- przychody ze sprzedaży produktów zwierzęcych
- przychody ze sprzedaży produktów roślinnych
- wsparcie do produkcji rolniczej

**Wykaz kont księgowych wykorzystanych w standardzie**

„Środki trwale – inwentarz żywy”  
„Środki trwale w budowie”  
„Odpisy umorzeniowe środków trwałych”  
„Inwentarz żywy (niezaliczany do środków trwałych)”  
„Rachunek bankowy”  
„Rozrachunki z odbiorcami”  
„Rozrachunki z dostawcami”  
„Pozostałe rozrachunki”  
„Koszty produkcji zwierzęcej”  
„Koszty produkcji roślinnej – rok bieżący”  
„Koszty produkcja roślinnej – rok następny”  
„Koszty ogólnoprodukcyjne”  
„Rozliczenie kosztów produkcji”  
„Produkty gotowe i półprodukty”  
„Produkty roślinne w toku”  
„Odchylenia od cen ewidencyjnych produktów gotowych”  
„Produkty poza jednostką”  
„Rozliczenia międzyokresowe kosztów”  
„Przychody ze sprzedaży produktów”  
„Koszt sprzedanych produktów”  
„Pozostałe przychody operacyjne”  
„Pozostałe koszty operacyjne”  
„Wynik finansowy”