

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 373

Branżowe problemy rachunkowości i podatków

Redaktorzy naukow
Zbigniew Luty
Aleksandra Łakomiak
Alicja Mazur



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2014

Redaktor Wydawnictwa: Anna Grzybowska

Redaktor techniczny: Barbara Łopusiewicz

Korekta: Barbara Cibis

Łamanie: Adam Dębski

Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna w Internecie na stronach:

www.ibuk.pl, www.ebscohost.com,

w Dolnośląskiej Bibliotece Cyfrowej www.dbc.wroc.pl,

The Central and Eastern European Online Library www.ceeol.com,

a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon

http://kangur.uek.krakow.pl/bazy_ae/bazekon/nowy/index.php

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania znajdują się

na stronie internetowej Wydawnictwa

www.wydawnictwo.ue.wroc.pl

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie

wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

Wrocław 2014

ISSN 1899-3192

ISBN 978-83-7695-435-6

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk i oprawa:

EXPOL, P. Rybiński, J. Dąbek, sp.j.

ul. Brzeska 4, 87-800 Włocławek

Spis treści

Wstęp	9
Halina Buk: Prezentacja w sprawozdaniu finansowym praw do emisji gazów cieplarnianych na przykładzie spółek branży paliwowo-energetycznej....	11
Jolanta Chluska, Jolanta Rubik: Informacyjne aspekty rachunku kosztów w wycenie kontraktów długoterminowych	23
Zuzanna Firkowska-Jakobsze, Joanna Szwajcar: Istota oraz zasady prezentacji funduszy specjalnych w sprawozdaniu finansowym jednostki ...	34
Waldemar Gos, Stanisław Hońko: Rezerwy techniczno-ubezpieczeniowe – aspekty bilansowe i podatkowe	46
Olga Grzybek: Jakość informacji o wartościach niematerialnych prezentowanych w sprawozdaniach finansowych spółek telekomunikacyjnych.....	56
Natalia Jevseychikova: Instrumenty stymulacji podatkowej innowacyjnych procesów gospodarczych na Białorusi	66
Małgorzata Kamieniecka: Możliwości wykorzystania narzędzi rachunkowości finansowej w logistyce	77
Yury Karaleu: Procedura przekształcania pozycji sprawozdania finansowego zgodnie z Międzynarodowym Standardem Rachunkowości 29 „Sprawozdawczość finansowa w warunkach hiperinflacji”	89
Joanna Koczar: Usługi z zakresu rachunkowości jako usługi dla biznesu – aspekt międzynarodowy.....	107
Iwona Kumor, Lucyna Poniadowska: Odpisy aktualizujące należności jako instrument polityki rachunkowości kształtujący wynik finansowy na przykładzie spółek z branży energetycznej objętych WIG 30.....	119
Irina Lukyanova, Maria Shkliarova: Ewidencja aktywów biologicznych w gospodarstwach rolnych – białoruskie krajowe normy a MSSF	133
Aleksandra Łakomiak: Branżowe problemy rachunkowości i podatków ogrodniczych grup producentów rolnych	148
Przemysław Mućko: Uwarunkowania zmian w makropolicy rachunkowości funduszy własnych samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej	170
Wojciech A. Nowak: Rachunkowość sektora finansów publicznych jako rachunkowość branżowa.....	182
Anastazja Piekarska: Opodatkowanie małych gospodarstw rolnych na Białorusi.....	195
Edward Pielichaty: Zasady rachunkowości Banku w Świdwie Rekomendacji U.....	208

Katarzyna Piotrowska: Użyteczność informacji sprawozdawczej spółek budowlanych w upadłości likwidacyjnej.....	217
Lucyna Poniatowska: Produkty rolne i zasady ich wyceny według polskich i międzynarodowych regulacji rachunkowości.....	229
Piotr Prewysz-Kwinto, Grażyna Voss: Wartości niematerialne i prawne w polskim przemyśle wydobywczym.....	241
Paweł Rumniak: Marka jako składnik aktywów przedsiębiorstwa.....	250
Adrian Ryba: Ewidencja i wycena aktywów biologicznych zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej – artykuł dyskusyjny.....	261
Tatiana Verezubova: Rachunkowość i podatki – problemy białoruskich firm ubezpieczeniowych.....	272
Edward Wiszniowski: Rewolucja czy normalizacja rachunkowości spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych?.....	282
Aneta Wszelaki: Kwestie podatkowe w obszarze utworzenia rezerw celowych w bankach.....	296
Katarzyna Żuk: Wycena i ujęcie w rachunkowości produktów gotowych i półproduktów związanych z produkcją e-liquidów do e-papierosów.....	307

Summaries

Halina Buk: Presentation in the financial statement greenhouse gas emission quotas on the example of fuel and energy sector company.....	22
Jolanta Chluska, Jolanta Rubik: Informative aspects of cost accounting of long-term contracts valuation.....	33
Zuzanna Firkowska-Jakobsze, Joanna Sz wajcar: Essence and principles of special funds presentation in the financial statements of an entity.....	45
Waldemar Gos, Stanisław Hońko: Technical provisions – balance sheet and tax aspects.....	55
Olga Grzybek: Quality of information about intangible assets presented in the financial statements of telecommunications companies.....	65
Natalia Jevseychikova: Tax stimulation instruments of innovative economic processes in Belarus.....	76
Małgorzata Kamieniecka: The possibilities to use the tools of financial accounting in logistics.....	88
Yury Karaleu: Adjustment procedure of financial statements indicators in accordance with IAS 29 "Financial Reporting in Hyperinflationary Economies".....	106
Joanna Kocz ar: Accounting services as services for business – international aspect.....	118

Iwona Kumor, Lucyna Poniatowska: Allowances for revaluation of receivables as an instrument of accounting policy shaping the financial result on example of WIG 30 companies from energy segment	132
Irina Lukyanova, Maria Shkliarova: The accounting of biological assets at agricultural enterprises: Belarusian local standards and IFRS	147
Aleksandra Łakomiak: Accounting and taxation issues in branch of horticultural producer groups	169
Przemysław Mućko: Circumstances of changes in the accounting macro-policy for equity of independent public health care organizations.....	181
Wojciech A. Nowak: Public finance sector accounting as an industry accounting	194
Anastazja Piekarska: Taxation of small agricultural enterprises in the Republic of Belarus	207
Edward Pielichaty: The rules of bank accounting in the light of Recommendation U	216
Katarzyna Piotrowska: Usefulness of the information reporting of construction companies in liquidation	228
Lucyna Poniatowska : Agricultural products and principles of their valuation by Polish and international accounting regulations.....	240
Piotr Prewysz-Kwinto, Grażyna Voss: Intangible assets in Polish mining industry	249
Paweł Rumniak: Brand as a company asset.....	260
Adrian Ryba: Recording and valuation of biological assets in accordance with international financial reporting standards – discussion article	271
Tatiana Verezubova: Problems of accounting and taxation of Belarusian insurance companies	281
Edward Wiszniowski: A revolution or accounting normalization of cooperative credit unions?	295
Aneta Wszelaki: Tax issues in the creation of specific provisions in banks...	305
Katarzyna Żuk: Recognition and measurement in accounting of ready-made products and semi-finished products connected with the production of e-liquids to e-cigarettes	318

Lucyna Poniatowska

Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach

PRODUKTY ROLNE I ZASADY ICH WYCENY WEDŁUG POLSKICH I MIĘDZYNARODOWYCH REGULACJI RACHUNKOWOŚCI

Streszczenie: Istotą działalności rolniczej jest wytwarzanie produktów rolnych. Są one rezultatem tej działalności i od sposobu ich wyceny zależą wyniki gospodarstwa rolnego. Wycena produktów rolnych powinna uwzględniać specyfikę rolnictwa wynikającą z jej biologicznego charakteru. Polskie prawo rachunkowości nie zawiera odrębnych regulacji dotyczących rolnictwa. W konsekwencji jednostki prowadzące działalność rolniczą, zobligowane do prowadzenia ksiąg rachunkowych, stosują rozwiązania ogólne zawarte w ustawie o rachunkowości. Problematyce rolnictwa jest poświęcony odrębny Międzynarodowy Standard Rachunkowości 41 „Rolnictwo”. Zawarte w nim regulacje dotyczące m.in. wyceny produktów rolnych w momencie ich zbiorów/pozyskania różnią się istotnie od regulacji ustawy o rachunkowości. Celem artykułu jest prezentacja istoty produktów rolnych oraz zasad ich wyceny według prawa polskiego i międzynarodowego. Zastosowaną metodą badawczą jest analiza norm prawnych rachunkowości i literatury przedmiotu.

Słowa kluczowe: produkty rolne, regulacje rachunkowości, wycena, koszt wytworzenia, wartość godziwa.

DOI: 10.15611/pn.2014.373.18

1. Wstęp

Rolnictwo jest specyficznym działem gospodarki narodowej. Specyfika tej branży wynika zarówno z biologicznego charakteru działalności rolniczej, jak i cech aktywów związanych z produkcją rolniczą. Powoduje to konieczność wprowadzenia szczególnych rozwiązań w zakresie rachunkowości rolniczej, przede wszystkim w obszarze wyceny i księgowego ujęcia produktów rolnych stanowiących istotę działalności rolniczej. Produkty rolne jako produkt finalny procesu produkcji roślinnej lub zwierzęcej, poprzez swoją wartość, wpływają na wyniki finansowe osiągnięte przez jednostki rolnicze. Dlatego sposób ich klasyfikowania i wyceny ma istotne znaczenie dla tych podmiotów gospodarczych.

Polskie prawo rachunkowości nie zawiera odrębnych regulacji dotyczących rolnictwa, a ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (zwana dalej ustawą

o rachunkowości lub ustawą) nie odnosi się wprost do tej problematyki. W konsekwencji jednostki prowadzące działalność rolniczą, zobligowane do prowadzenia ksiąg rachunkowych, stosują ogólne rozwiązania określone w ustawie o rachunkowości.

W przypadku międzynarodowych regulacji rachunkowości sytuacja wygląda odmiennie. Zagadnienie rolnictwa podejmuje Międzynarodowy Standard Rachunkowości 41 „Rolnictwo” (MSR 41). Zawarte w nim regulacje dotyczą ujawniania, wyceny i prezentacji w sprawozdaniu finansowym wybranych aspektów rachunkowości rolnej dotyczących aktywów biologicznych, produktów rolnych wycenianych w chwili zbiorów/pozyskania oraz dotacji rządowych. Rozwiązania dotyczące rolnictwa zawarte w MSR 41 nie są jednak kompleksowe [Hołda 2013].

Artykuł poświęcony jest problematyce produktów rolnych i ich wyceny. Celem artykułu jest przedstawienie istoty produktów rolnych oraz zasad ich wyceny według polskich i międzynarodowych regulacji rachunkowości.

Zastosowaną metodą badawczą jest krytyczna analiza regulacji prawnych rachunkowości oraz literatury przedmiotu.

2. Produkty rolne i pojęcia z nimi związane w regulacjach rachunkowości

Produkty rolne są to produkty wytworzone w działalności rolniczej obejmującej działalność związaną z uprawą roślin oraz chowem i hodowlą zwierząt. W ogólnych słownikowych definicjach określa się je jako płody ziemi, produkty hodowli i rybołówstwa oraz bezpośrednio związane z nimi produkty pierwszego stopnia przetworzenia. Przykładem produktów rolnych tak określanych mogą być zboża (żyto, pszenica, jęczmień) i otrzymana z ich mąka, mleko, masło sery, owoce, warzywa, wełna itp. Produkty rolne pozyskiwane są z aktywów biologicznych, dlatego też charakteryzują się specyficznymi cechami wynikającymi z ich biologicznego charakteru, co niewątpliwie utrudnia sposób ich ujęcia w rachunkowości.

W regulacjach rachunkowości produkty rolne są definiowane i w sposób bezpośredni określone w Międzynarodowych Standardach Sprawozdawczości Finansowej (MSSF). Polskie prawo bilansowe natomiast nie określa ich pojęcia i nie reguluje odrębnie kwestii dotyczących ich wyceny czy księgowego ujęcia.

Problematykę rolnictwa w regulacjach międzynarodowych podejmuje wydany w 2001 r., a obowiązujący od 2003 r. Międzynarodowy Standard Rachunkowości 41 „Rolnictwo”. Standard określa sposób księgowania, prezentację w sprawozdaniu finansowym oraz ujawnianie informacji na temat działalności rolniczej (MSR 41). Ma on zastosowanie do wybranych aspektów rachunkowości rolniczej dotyczących MSR 41:

- aktywów biologicznych,
- produktów rolnych wycenianych w chwili zbiorów/pozyskania,
- dotacji rolniczych.

MSR 41 jest jedynym standardem poświęconym tematyce rachunkowości jednostek rolniczych [Kiziukiewicz (red.) 2009]. Standard nie zawiera jednak kompleksowych rozwiązań w zakresie rachunkowości w rolnictwie, a jego zakres tematyczny jest dość hermetyczny pojęciowo [Hołda 2013].

Definicja produktów rolnych zawarta w MSR 41 określa je jako produkty zebrane/pozyskane z aktywów biologicznych należących do jednostki gospodarczej. Jako przykłady produktów rolnych MSR 41 wymienia między innymi takie produkty, jak: wełna, mleko, drzewa ścięte, bawełna, liście, zebrane owoce. Regulacje MSR 41 zawężają pojęcie produktów rolnych tylko do tych składników, które zostały pozyskane z produkcji roślinnej lub zwierzęcej. MSR 41 nie ma zastosowania do sposobu ujęcia procesów przetwarzania produktów rolnych, które często są naturalną konsekwencją działalności rolniczej [Hołda 2013]. Standard nie dotyczy także działalności związanej z rybołówstwem.

Z interpretacją pojęcia produkty rolne ściśle związane są takie określenia, jak: aktywa biologiczne, przemiana biologiczna, działalność rolnicza, zbiory/pozyskanie, które także określone są w MSR 41.

Produkty rolne pozyskiwane są z aktywów biologicznych. Aktywami biologicznymi są zwierzęta hodowlane bądź rośliny uprawne, które w wyniku przemiany biologicznej przekształcają się w produkty rolne lub inne aktywa biologiczne. MSR 41 nie definiuje bezpośrednio pojęcia aktywów biologicznych, natomiast określa pojęcia składnik aktywów biologicznych oraz grupy aktywów biologicznych. W myśl standardu składnik aktywów biologicznych to zwierzę znajdujące się w hodowli lub chowie i roślina uprawna, natomiast grupa aktywów biologicznych to zbiorowość podobnych zwierząt hodowlanych lub roślin uprawnych. Zwierzętami hodowlanymi klasyfikowanymi jako aktywa biologiczne są: owce, bydło mleczne, trzoda chlewna, natomiast roślinami uprawnymi zaliczanymi do aktywów biologicznych są: drzewa liściaste, rośliny jednoroczne, krzewy, winorośl, drzewa owocowe. Cechą charakterystyczną aktywów biologicznych jest przemiana biologiczna [Bodzianny 2007]. Przemiana biologiczna obejmuje procesy wzrostu, umniejszenia (degeneracji), produkcji i prokreacji, które powodują jakościowe lub ilościowe zmiany składnika aktywów biologicznych (MSR 41). Skutkiem przemiany biologicznej jest m.in. wytworzenie produktów rolnych [Bodzianny 2007]. Produkty rolne są pozyskiwane z aktywów biologicznych i powstają w wyniku oddzielenia od aktywów biologicznych. Zasoby aktywów biologicznych, roślinne i zwierzęce w rachunkowości ujmowane są jako środki trwale (zwierzęta hodowlane i zasadzenia wieloletnie) lub jako produkcja w toku (rośliny uprawne) [Bodzianny 2007].

Produkty rolne są rezultatem działalności rolniczej. Na działalność rolniczą składa się produkcja roślinna i zwierzęca. Zgodnie z MSR 41 działalność rolnicza oznacza zarządzanie przez jednostkę gospodarczą przemianą biologiczną przeznaczonych na sprzedaż aktywów biologicznych – w produkty rolne lub w inne aktywa biologiczne (MSR 41). Polega ona na sterowaniu procesami wzrostu i rozwoju zwierząt i roślin w celu uzyskania produktów przeznaczonych do konsumpcji lub ich

przetwórstwa [Bodzianny, Iwasieczko, Markiewicz-Rudnicka 2006]. Działalność rolnicza obejmuje rozległy zakres czynności, m.in. takich jak (MSR 41):

- hodowla i chów inwentarza żywego,
- leśnictwo,
- uprawa roślin jednorocznych i wieloletnich,
- ogrodnictwo i plantacje roślin uprawnych,
- uprawa roślin ozdobnych,
- gospodarowanie na zamkniętych terenach wodnych (łącznie z hodowlą ryb).

Cechami wspólnymi wymienionych rodzajów działalności rolniczej są (MSR 41):

- pomiar zmiany – polegający na mierzeniu i monitorowaniu w ramach rutynowego zarządzania wynikających z przemiany zmian jakościowych (parametry genetyczne, gęstość, dojrzałość, poziom tłuszczu, zawartość białka, siła włókien itp.) i zmian ilościowych (liczba potomstwa, wzrost, pojemność, długość i średnica włókien oraz liczba zawiązków),
- zarządzanie zmianą – zabiegi ułatwiające biologiczną przemianę poprzez zwiększanie lub stabilizowanie warunków niezbędnych do zaistnienia procesu,
- zdolność do zmiany – dotyczy ona przemiany aktywów biologicznych.

MSR 41 odnosi się do produktów rolnych tylko w momencie ich zbiorów/pozyskania. Pojęcia zbiory/pozyskanie należy rozumieć jako moment, w którym następuje oddzielenie produktu od aktywów biologicznych lub moment zakończenia procesów życiowych aktywów biologicznych [Hołda 2013]. Standard nie reguluje kwestii produktów rolnych po okresie zbiorów lub pozyskania. Zastosowanie ma tutaj MSR 2 Zapasy.

Polskie prawo rachunkowości nie zawiera regulacji odnoszących się bezpośrednio do rolnictwa, dlatego też w ustawie o rachunkowości nie funkcjonuje pojęcie produktów rolnych. Przepisy ustawy o rachunkowości nie określają także wprost zasad ujmowania, wyceny czy prezentacji w sprawozdaniu finansowym produktów rolnych. Kwestie te podlegają regulacjom ustawy na zasadach ogólnych [Wszelaki 2009]. Produkty rolne spełniają ustawową definicję rzeczowych aktywów obrotowych – produktów gotowych. Są one produktem finalnym działalności rolniczej i zostały wytworzone w trakcie tej działalności przez producentów rolnych.

Jednostki prowadzące działalność rolniczą mogą ujmować produkty rolne w księgach rachunkowych tylko wówczas, gdy:

- kontrolują je w wyniku zdarzeń przeszłych,
- istnieje prawdopodobieństwo, że uzyskają przyszłe korzyści ekonomiczne z nimi związane,
- można wiarygodnie ustalić ich wartość.

Wymienione warunki pokrywają się z ustawową definicją aktywów. Identyczne wymagania w zakresie ujmowania produktów rolnych określa MSR 41.

Pojęcie produktów rolnych pojawia się także w innych regulacjach z zakresu rachunkowości rolniczej, zawartych w systemie zbierania danych rachunkowych

z gospodarstw rolnych – FADN (Farm Accountancy Data Network). W Polsce system ten nazywany jest jako Polski FADN, czyli System Zbierania i Wykorzystywania Danych Rachunkowych z Gospodarstw Rolnych [Kiziukiewicz (red.) 2009]. Informacje pozyskiwane przez Polski FADN służą opracowaniu Wspólnej Polityki Rolnej dla krajów członkowskich UE. System obejmuje dwie grupy indywidualnych gospodarstw rolnych:

- gospodarstwa rolne ustawowo zobowiązane do prowadzenia rachunkowości zgodnie z ustawą o rachunkowości,
- gospodarstwa rolne nie prowadzące rachunkowości zgodnie z ustawą o rachunkowości,

i zbiera informacje na temat zasobów i wyników produkcyjno-ekonomicznych tych gospodarstw. Podstawową zasadą systemu FADN jest dobrowolność prowadzenia rachunkowości. FADN określa między innymi zasady wyceny produktów rolnych.

3. Wycena produktów rolnych według ustawy o rachunkowości

Wycena produktów rolnych, tak jak wycena każdego składnika majątku, obejmuje wycenę:

- bieżącą i
- bilansową.

Wycena bieżąca dokonywana jest w ciągu roku obrotowego i związana jest z określeniem wartości składnika majątku przy początkowym jego ujęciu, w momencie jego wprowadzenia do ksiąg rachunkowych (wycena wstępna, początkowa) oraz w momencie realizacji w związku ze sprzedażą, zużyciem, spłatą itp. Na wycenę bieżącą produktów rolnych składa się wycena przychodu i wycena rozchodu produktów rolnych. W przypadku produktów rolnych, które charakteryzują się specyficznymi cechami, zasady ich wyceny determinuje dodatkowo sposób ich klasyfikacji i przeznaczenia. Na potrzeby wyceny produkty rolne można podzielić na [Kiziukiewicz (red.) 2009]:

1. podstawowe (główne):

- podlegające magazynowaniu,
- niepodlegające magazynowaniu;

2. uboczne:

- podlegające sprzedaży – towarowe,
- niepodlegające sprzedaży – nietowarowe.

Zgodnie z ustawą o rachunkowości, podlegające magazynowaniu produkty rolne w momencie początkowego ujęcia w księgach rachunkowych wycenia się według rzeczywistego kosztu wytworzenia [Ustawa z 29 września 1994 r.]. Ustawa o rachunkowości dopuszcza także możliwość wyceny przychodu produktów gotowych na podstawie stałej ceny ewidencyjnej ustalonej na poziomie planowanego kosztu wytworzenia. Koszt wytworzenia produktu obejmuje koszty pozostające w bezpośrednim związku z danym produktem oraz uzasadnioną część kosztów pośrednio

związanych z wytworzeniem tego produktu [Ustawa z 29 września 1994 r.]. Koszty bezpośrednie to [Ustawa z 29 września 1994 r.]:

- wartość zużytych materiałów bezpośrednich,
- koszty pozyskania i przetworzenia związane bezpośrednio z produkcją,
- inne koszty poniesione w związku z doprowadzeniem produktu do postaci i miejsca, w jakich się znajduje w dniu wyceny.

Koszty pośrednie natomiast obejmują:

- wszystkie zmienne pośrednie koszty produkcji oraz
- część stałych pośrednich kosztów produkcji, które odpowiadają poziomowi tych kosztów przy normalnym wykorzystaniu zdolności produkcyjnych¹.

W wypadkach uzasadnionych długim okresem przygotowania produktu do sprzedaży lub okresem jego wytwarzania koszt wytworzenia produktu można powiększyć o koszty obsługi zobowiązań finansowych zaciągniętych w celu sfinansowania produktów w okresie ich przygotowania do wytworzenia lub sprzedaży [Ustawa z 29 września 1994 r.]. Dla produktów rolnych mogą to być na przykład koszty odsetek od kredytów zaciągniętych na finansowanie urządzeń używanych w procesie leżakowania wina czy dojrzewania serów [Kiziukiewicz (red.) 2009]. W przypadku, gdy nie da się określić kosztu wytworzenia, jednostka może ustalić wartość produktów rolnych w cenach sprzedaży netto, możliwych do uzyskania w danym czasie, pomniejszonych o zysk brutto przeciętnie osiągany ze sprzedaży produktów [Ustawa z 29 września 1994 r.]. Za cenę sprzedaży netto składnika aktywów przyjmuje się możliwą do uzyskania na dzień bilansowy cenę jego sprzedaży, bez podatku od towarów i usług i podatku akcyzowego, pomniejszoną o rabaty, opusty i inne podobne zmniejszenia oraz koszty związane z przystosowaniem składnika aktywów do sprzedaży i dokonaniem tej sprzedaży, a powiększoną o należną dotację przedmiotową. Dla produktów rolnych cena sprzedaży netto będzie stanowiła wartość, jaką uzyskaloby przedsiębiorstwo rolne, sprzedając produkty roślinne bezpośrednio z pola, lub produkty pochodzenia zwierzęcego bezpośrednio po ich pozyskaniu [Kiziukiewicz (red.) 2009], pomniejszoną o elementy wskazane w ustawowej definicji ceny sprzedaży, a powiększoną o należną dotację przedmiotową.

Produkty rolne mogą być na dzień wytworzenia ujmowane w księgach rachunkowych w cenach przyjętych do ewidencji, z uwzględnieniem różnic między tymi cenami a rzeczywistymi kosztami wytworzenia [Ustawa z 29 września 1994 r.].

Jeżeli jednostka wycenia przychód produktów rolnych według rzeczywistego kosztu wytworzenia, to ich rozchód – jeśli koszty wytworzenia produktów rolnych jednakowych albo uznanych za jednakowe, ze względu na podobieństwo ich rodzaju i przeznaczenie – są różne, można wycenić [Ustawa z 29 września 1994 r.]:

¹ Za normalny poziom wykorzystania zdolności produkcyjnych uznaje się średnią, zgodną z oczekiwaniami w typowych warunkach, wielkość produkcji za daną liczbę okresów lub sezonów, przy uwzględnieniu utraty zdolności produkcyjnej wynikającej z planowanych remontów [Ustawa z 29 września 1994].

- 1) według cen przeciętnych, to jest ustalonych w wysokości średniej ważonej kosztu wytworzenia,
- 2) przyjmując, że rozchód produktów rolnych wycenia się kolejno po kosztach tych produktów rolnych, które jednostka najwcześniej wytworzyła,
- 3) przyjmując, że rozchód produktów rolnych wycenia się kolejno po kosztach tych produktów rolnych, które jednostka najpóźniej wytworzyła,
- 4) w drodze szczegółowej identyfikacji rzeczywistych kosztów tych produktów, które dotyczą ściśle określonych przedsięwzięć, niezależnie od daty ich wytworzenia.

Zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości jednostki mają także możliwość odpisania wartości produktów gotowych (rolnych) w momencie ich wytworzenia, w koszty. Jednak istnieje wówczas obowiązek ustalania wartości zapasów niesprzedanych produktów gotowych i dokonania korekty kosztów o wartość tego stanu, nie później niż na dzień bilansowy [Ustawa z 29 września 1994 r.].

Produkty uboczne podlegające sprzedaży wycenia się jedynie w momencie ich sprzedaży lub nieodpłatnego przekazania. Ich wartość wyznacza się według kosztu wytworzenia lub w cenach ewidencyjnych ustalonych na poziomie cen sprzedaży netto, z koniecznością ustalenia odchyień od cen ewidencyjnych i okresowej korekty kosztu o odchylenia od cen ewidencyjnych. Produkty uboczne przeznaczone na własne potrzeby nie podlegają wycenie i ewidencji bilansowej [Kiziukiewicz (red.) 2009].

Drugim rodzajem wyceny, którym podlegają produkty rolne, jest wycena bilansowa. Jest ona szczególnie ważna ze względu na wpływ na obraz sytuacji majątkowej i finansowej oraz wynik finansowy, prezentowane w sprawozdaniu finansowym. Zgodnie z ustawą o rachunkowości produkty gotowe wycenia się do bilansu według kosztów wytworzenia nie wyższych od cen ich sprzedaży netto na dzień bilansowy. Jest to wycena według modelu mieszanego „wartości niższej z dwóch”, zaliczanego także do grupy modeli kosztu historycznego.

Jeżeli na dzień bilansowy cena sprzedaży netto produktu gotowego jest niższa od jego kosztu historycznego, co spowodowane jest zmniejszeniem jego wartości użytkowej lub wartości handlowej, to należy dokonać odpisu aktualizującego. Odpis ten obniża na dzień wyceny bilansowej wartość składnika aktywów i jednocześnie odnoszony jest na wynik finansowy (Krajowy Standard Rachunkowości nr 4 „Utrata wartości aktywów”) [Krajowy Standard ... 2012]. Zgodnie z artykułem 34 ustawy o rachunkowości obciąża on pozostałe koszty operacyjne. Odwrócenie odpisu powoduje zwiększenie pozostałych przychodów operacyjnych.

Ze względu na specyfikę działalności rolniczej regulacje rachunkowości dopuszczają także na dzień bilansowy wycenę produktów rolnych w cenach sprzedaży netto, pomniejszonych o przeciętny, osiągnący z ich sprzedaży, zysk brutto pokrywający, przede wszystkim, koszty sprzedaży i koszty ogólnego zarządu. W odniesieniu do działalności rolniczej takie uproszczenie jest bardzo istotne ze względu na trudności związane z ustaleniem rzeczywistych kosztów wytworzenia produktów

oraz ze względu na częste występowanie potencjalnie nietowarowych produktów ubocznych [Kiziukiewicz (red.) 2009].

4. Wycena produktów rolnych według MSSF

Sposób wyceny produktów rolnych w MSSF określają dwa standardy: MSR 41 „Rolnictwo” oraz MSR 2 „Zapasy”. MSR 41 dotyczy wyceny produktów rolnych przy początkowym ich ujęciu w momencie zbiorów bądź pozyskania. Po zbiorach/pozyskaniu do wyceny należy stosować regulacje zawarte w MSR 2.

Zgodnie z MSR 41 produkty rolne zebrane/pozyskane z aktywów biologicznych należących do jednostki gospodarczej wycenia się w wartości godziwej pomniejszonej o szacunkowe koszty związane ze sprzedażą produktów rolnych, poniesione do dnia ich zbiorów/pozyskania. Wartość godziwa jako kategoria wyceny to cena, którą otrzymano by za sprzedaż aktywów lub zapłacono by za przeniesienie zobowiązania w zwykłej transakcji między uczestnikami rynku na dzień wyceny (MSSF 13). Dla produktów rolnych wartością godziwą jest cena pochodząca z aktywnego rynku, czyli cena rynkowa. W MSR 41 przyjmuje się założenie, że dla produktów rolnych zawsze istnieje możliwość wiarygodnego ustalenia wartości godziwej i od tej zasady nie przewiduje się żadnych wyjątków [Łagodzki, Jaworska 2007]. Koszty sprzedaży, które pomniejszają wartość godziwą produktów rolnych, są to krańcowe koszty dające się bezpośrednio przyporządkować do zbycia produktów, z wyłączeniem kosztów finansowych i obciążeń z tytułu podatku dochodowego (MSR 41).

W odróżnieniu od ustawy o rachunkowości MSR 41 nie przewiduje możliwości wyceny początkowej produktów rolnych po koszcie historycznym (wytworzenia), zakłada natomiast, że ustalona przy wycenie początkowej wartość godziwa produktów rolnych stanie się kosztem ich wytworzenia na potrzeby dalszej wyceny.

Ze względu na różnorodność i wieloasortymentowość produkcji rolniczej oraz możliwość sprzedaży produktów rolnych w różnych stadiach ich zaawansowania MSR 41 zaleca, aby na potrzeby wyceny pogrupować je z uwzględnieniem cech (wieku, jakości, płci), które wpływają na cenę rynkową.

Rozwiązania dotyczące wyceny produktów rolnych zawarte w MSR 41 nie obejmują całości zagadnienia. MSR 41 nie określa zasad wyceny produktów rolnych po zbiorach/pozyskaniu, dotyczy to m.in. wyceny na dzień bilansowy magazynowanych produktów rolnych czy wyceny produktów rolnych, które ulegają przetworzeniu, na przykład przetwarzania winogron w wino, zboża w mąkę czy mleka w masło. Proces przetwarzania w rozumieniu standardu nie stanowi działalności rolniczej, pomimo iż często jest on logicznym i naturalnym przedłużeniem działalności rolniczej. Sposób wyceny produktów rolnych po ich początkowym ujęciu określa MSR 2 Zapasy.

Zasady wyceny produktów rolnych po ich początkowym ujęciu określone przez MSR 2 są takie same jak dla produktów gotowych. Zgodnie z MSR 2 przy pierwotnym wprowadzeniu produktów gotowych do ksiąg rachunkowych wycenia się

je według kosztu wytworzenia. Regulacje standardu pozwalają także na ewidencję i wycenę przychodu produktów gotowych według metody kosztu standardowego.

Dla produktów rolnych zebranych/pozyskanych z aktywów biologicznych na dzień zastosowania MSR 2 przyjmuje się, że kosztem ich wytworzenia jest wartość godziwa, pomniejszona o szacunkowe koszty związane ze sprzedażą, ponoszone do dnia zbioru/pozyskania produktów. Metody wyceny rozchodu produktów gotowych wynikające z MSR 2 są w dużym stopniu zbieżne z regulacjami zaprezentowanymi w ustawie o rachunkowości. Jako podstawową metodę wyceny rozchodu produktów, które przeznaczone są do realizacji konkretnych przedsięwzięć, MSR 2 „wskazuje metodę szczegółowej identyfikacji ich indywidualnych kosztów. Jednak przy dużej ilości zapasów, które są pozycjami wzajemnie zastępowalnymi, wykorzystanie tej metody nie jest odpowiednie, gdyż w myśl standardu może stanowić narzędzie manipulowania wynikiem finansowym. Dlatego też w takim przypadku do wyceny rozchodu produktów gotowych zaleca się stosowanie metody (MSR 2):

- 1) „pierwsze weszło, pierwsze wyszło” (*first in, first out* – FIFO) oraz
- 2) średniej ważonej.

Średnia ważona może być wyliczana okresowo lub każdorazowo po przyjęciu nowej dostawy, w zależności od okoliczności występujących w danej jednostce (MSR 2). Tę samą zasadę wyceny jednostka powinna stosować w odniesieniu do wszystkich produktów mających ten sam charakter i przeznaczenie.

Należy zaznaczyć, że MSR 2 nie dopuszcza do stosowania metody „ostatnie weszło, pierwsze wyszło” (*last in, first out* – LIFO). Metoda ta została wycofana od początku 2005 r. jako sprzeczna z fizycznym ruchem produktów.

Zgodnie z regulacjami MSR 2 na dzień bilansowy produkty gotowe wycenia się w koszcie wytworzenia lub według wartości netto możliwej do uzyskania, w zależności od tego, która z kwot jest niższa. Tak więc zarówno w ustawie o rachunkowości, jak i w MSR 2 do wyceny bilansowej produktów gotowych zastosowanie ma ten sam model wyceny. Jednak zasady wyceny bilansowej różnią się w szczegółach. W przypadku MSR 2 na dzień bilansowy koszt historyczny porównuje się z wartością netto możliwą do uzyskania, a nie z ceną sprzedaży netto. Wartość netto możliwa do uzyskania jest to szacowana cena sprzedaży dokonywana w toku zwykłej działalności gospodarczej pomniejszona o szacowane koszty dokończenia produkcji/wykonania usługi i szacunkowe koszty niezbędne do doprowadzenia sprzedaży do skutku (MSR 2). Jeżeli koszt wytworzenia jest niższy od wartości netto możliwej do uzyskania, to jednostka dokonuje odpisu wartości produktów do poziomu wartości netto. MSR 2 podaje różne powody dokonywania odpisów wartości. W myśl standardu koszt wytworzenia produktów może nie być możliwy do odzyskania, jeżeli produkty zostały uszkodzone, utraciły całkowicie lub częściowo swoją przydatność, a także jeśli spadły ich ceny sprzedaży lub wzrosły szacowane koszty przygotowania sprzedaży lub szacowane koszty niezbędne do doprowadzenia sprzedaży do skutku (MSR 2). Odmienny niż w ustawie o rachunkowości jest sposób dokonywania odpisów. Zgodnie ze standardem kwotę wszelkich odpisów

wartości zapasów do poziomu wartości netto możliwej do uzyskania ujmuje się jako koszt okresu, w którym odpis miał miejsce. Odwrócenie odpisu wartości zapasów, wynikające ze zwiększenia ich wartości netto możliwej do uzyskania, ujmuje się jako zmniejszenie kwoty zapasów ujętych jako koszt okresu, w którym odwrócenie odpisu wartości miało miejsce (MSR 2) [*Międzynarodowe Standardy...* 2014].

5. Zakończenie

Pomiar wartości produktów rolnych, ze względu na specyficzne cechy wycenianych aktywów wynikające głównie z ich biologicznego charakteru oraz złożoności działalności rolniczej, jest procesem skomplikowanym. Dodatkowo proces ten utrudnia brak w polskim prawie rachunkowości szczegółowych rozwiązań dotyczących rolnictwa, jak również doświadczeń praktycznych w tym zakresie. Rozwiązania takie zawarte są w obowiązującym od 2003 r. MSR 41, różnią się one jednak od ogólnie przyjętych zasad wyceny produktów gotowych, co wpływa na dane prezentowane w sprawozdaniu finansowym i zakłóca ich porównywalności.

Zgodnie z MSR 41 produkty rolne powinno się wyceniać przy ich początkowym ujęciu w momencie zbiorów bądź pozyskania według wartości godziwej, którą jest cena rynkowa. W standardzie przyjęto założenie, że dla produktów rolnych zawsze istnieje możliwość wiarygodnego ustalenia wartości godziwej. Zgodnie z MSR 41 oszacowana w momencie zbioru (pozyskania) wartość produktów rolnych stanowi w dalszych okresach sprawozdawczych koszt ich wytworzenia [Kucharczyk 2006]. Po zbiorach (pozyskaniu) produkty rolne są wyceniane zgodnie z ogólnymi zasadami wyceny określonymi w MSR 2 Zapasy.

W myśl ustawy o rachunkowości produkty rolne przy początkowym ich ujęciu wycenia się tak jak wszystkie produkty gotowe, czyli według rzeczywistego kosztu wytworzenia. Tak więc zasady wyceny wstępnej produktów rolnych określone w MSR 41 i ustawie o rachunkowości istotnie się różnią. Natomiast na dzień bilansowy sposób wyceny produktów rolnych określony w ustawie nie odbiega istotnie od norm prezentowanych w MSSF. Przyjętym modelem wyceny jest model kosztu historycznego. Zważywszy jednak na to, że zupełnie inne są podstawy wyceny bilansowej, może ona prowadzić do innych wyników.

Problematyka wyceny produktów rolnych z pewnością jest jednym z ważniejszych wyzwań rachunkowości, zwłaszcza w perspektywie objęcia produkcji rolniczej podatkiem dochodowym, ale także z punktu widzenia rzetelności danych prezentowanych w sprawozdaniu finansowym.

Zarówno wartość godziwa, jak i koszt wytworzenia jako parametry wyceny wstępnej produktów rolnych mają swoich zwolenników i przeciwników. Zasadniczymi argumentami za przyjęciem do wyceny początkowej produktów rolnych wartości godziwej są z jednej strony trudności w ustaleniu kosztu wytworzenia, a z drugiej – łatwość określenia wartości godziwej, którą jest cena rynkowa. Rodzi się jednak pytanie, czy rzeczywiście cena rynkowa zawsze jest obiektywna i czy

odzwierciedla faktyczne koszty poniesione na wytworzenie produktów rolnych. Produkty rolne sprzedawane są na różnych, alternatywnych rynkach, na których występują różne ceny, w związku z czym producent rolny musi przed zbiorami zdecydować, z którego rynku będzie korzystać. Należy także zdać sobie sprawę, że powszechne zastosowanie do wyceny początkowej produktów rolnych wartości godziwej, które w związku z istnieniem MSR 41 prawdopodobnie wystąpi także w polskich regulacjach, spowoduje konieczność weryfikacji podejścia do obliczania kategorii wynikowych i stosowanych pojęć [Kondraszuk 2009]. Wpłyne także na wyniki finansowe jednostek rolniczych i ich sytuację finansową prezentowaną w sprawozdaniu finansowym oraz może zakłócić proces porównywalności danych ze sprawozdaniami jednostek z innych branż.

Literatura

- Bodziański J., *Wycena aktywów biologicznych*, [w:] *Rachunkowość w teorii i praktyce*, tom III, W. Gabrusewicz (red.), Wyd. AE, Poznań 2007, s. 36-41.
- Bodziański J., Iwasieczko B., Markiewicz-Rudnicka D., *MSR 41 – teoria a praktyka*, [w:] *Standardy rachunkowości wobec wyzwań współczesnej gospodarki*, tom II, Z. Messner (red.), Wyd. AE, Katowice 2006, s. 45-57.
- Hołda A., *MSR/MSSF w polskiej praktyce gospodarczej*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2013.
- Kiziukiewicz T. (red.), *MSR 41 Rolnictwo*, Difin, Warszawa 2009.
- Kondraszuk T., *Specyficzne elementy analizy i oceny sytuacji finansowej w rolnictwie*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 552, *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia* nr 20, USZ, Szczecin 2009, s. 243-257.
- Krajowy Standard Rachunkowości nr 4 „Utrata wartości aktywów” Dz. Urz. Min. Fin. 2012, poz. 15.
- Kucharczyk M., *Możliwości i ograniczenia w stosowaniu MSR 41 „Rolnictwo” w kontekście rodzinnych gospodarstw rolnych*, [w:] *Standardy rachunkowości wobec wyzwań współczesnej gospodarki*, tom II, Z. Messner (red.), Wyd. AE, Katowice 2006, s. 221-235.
- Łagodźki P., Jaworska E., *Zasady wyceny i ujmowania w sprawozdaniu finansowym aktywów biologicznych i produktów rolniczych*, [w:] *Rachunkowość w teorii i praktyce*, tom III, W. Gabrusewicz (red.), Wyd. AE, Poznań 2007, s. 208-215.
- Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2014.
- Ustawa z 29 września 1994 r. o rachunkowości, DzU 2013, poz. 330 i poz.613.
- Wszelaki A., *Wartość godziwa w wycenie aktywów biologicznych*, [w:] *Zasoby i procesy w rachunkowości jednostek gospodarczych*, T. Kiziukiewicz (red.), Difin, Warszawa 2009, s. 186-197.

AGRICULTURAL PRODUCTS AND PRINCIPLES OF THEIR VALUATION BY POLISH AND INTERNATIONAL ACCOUNTING REGULATIONS

Summary: The essence of agricultural activity is the production of agricultural products. Their biological nature requires specific solutions for their valuation. The article deals with the issue of the agricultural products and their valuation. The purpose of this article is to present the principles for measuring the value of agricultural products according to Polish Accounting Act and International Financial Reporting Standards. The method of critical analysis of accounting standards and literature were used to prepare this article.

Keywords: agricultural products, accounting regulations, valuation, manufacturing cost, fair value.