

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 373

Branżowe problemy rachunkowości i podatków

Redaktorzy naukowi
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

Adrian Ryba

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

EWIDENCJA I WYCENA AKTYWÓW BIOLOGICZNYCH ZGODNIE Z MIĘDZYNARODOWYMI STANDARDAMI SPRAWOZDAWCZOŚCI FINANSOWEJ – ARTYKUŁ DYSKUSYJNY

Streszczenie: W artykule wykazano, że dla wielu aktywów biologicznych szacunki oparte na przyszłych przepływach pieniężnych nie spełniają definicji wartości godziwej (brak cen rynkowych). Ponadto ujmowanie skutków przeszacowania aktywów biologicznych nie jest zgodne z zasadami rachunkowości. W wyniku wyceny aktywów biologicznych w wartości godziwej produkty rolne na moment początkowego ujęcia również są wyceniane w wartości godziwej. Oznacza to, iż w tym przypadku koszt historyczny zostaje zastąpiony wartością godziwą i brakuje informacji o rzeczywistym koszcie wytworzenia produktów rolnych. Wycena aktywów biologicznych powinna być oparta na koszcie historycznym.

Słowa kluczowe: aktywa biologiczne, wycena, MSSF, MSR

DOI: 10.15611/pn.2014.373.21

1. Wstęp

Szczegółowe rozwiązania w zakresie identyfikacji, ewidencji i wyceny aktywów biologicznych zawiera Międzynarodowy Standard Rachunkowości (MSR) nr 41. Wymieniony standard obowiązuje od 2003 roku i, pomimo iż został kilkakrotnie poprawiony, w dalszym ciągu rozwiązania w nim zawarte są skomplikowane i pracochłonne. Celem artykułu jest opracowanie zmian, które uproszczą obecnie stosowane rozwiązania i jednocześnie nie doprowadzą do zniekształcenia wiernego i rzetelnego obrazu. W artykule zastosowano następujące metody badawcze: analizę przepisów Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej oraz studium przypadków (ze względu na objętość artykułu studium ograniczono do produkcji roślinnej, jednakże w opinii autora uzyskane wnioski powinny być stosowane również do innych rodzajów aktywów biologicznych).

Artykuł został podzielony na trzy części. Pierwsza, teoretyczna część zawiera opis, w jaki sposób identyfikować aktywa biologiczne zgodnie z MSR nr 41. Druga

część zawiera ocenę regulacji zawartych w wymienionym wyżej standardzie oraz propozycje zmian w zakresie ujmowania oraz pomiaru wartości aktywów biologicznych opartych na wartości godziwej. Z kolei trzecia część artykułu zawiera ocenę obowiązujących regulacji oraz propozycje zmian w zakresie ewidencji i wyceny aktywów biologicznych opartych na koszcie historycznym.

2. Identyfikacja aktywów biologicznych wg MSR 41

Zgodnie z § 5 MSR 41 składnik aktywów biologicznych to zwierzę znajdujące się w hodowli lub w chowie i roślina uprawna. Dodatkowo standard zawiera przykłady aktywów biologicznych, do których można zaliczyć między innymi: owce, bydło mleczne, trzodę chlewną, drzewa leśne, rośliny jednoroczne, krzewy, winną lato-rosł, drzewa ozdobne. Jest to katalog otwarty, ale w razie wątpliwości, w celu poprawnej identyfikacji aktywów biologicznych, można wykorzystać również definicję działalności rolniczej zawartą w wymienionym standardzie, zgodnie z którą jest to działalność polegająca na zarządzaniu przez jednostkę gospodarczą przemianą biologiczną przeznaczonych na sprzedaż aktywów biologicznych w produkty rolne lub w inne aktywa biologiczne i obejmuje takie czynności, jak hodowla i chów inwentarza żywego, leśnictwo, uprawa roślin jednorocznych i wieloletnich, ogrodnictwo i plantacje roślin uprawnych, uprawa roślin ozdobnych i gospodarowanie na zamkniętych terenach wodnych (por. [Kiziukiewicz 2009, s. 9; Bieniasz, Czerwińska-Kayzer 2011 s. 46]). Wykorzystując powyższą definicję, do aktywów biologicznych można również zaliczyć ryby hodowlane, drzewa owocowe, zwierzęta futerkowe. Mając poprawnie zidentyfikowany składnik aktywów biologicznych, można przystąpić do kolejnej czynności, czyli ujęcia go w księgach rachunkowych.

3. Ewidencja i wycena aktywów biologicznych oparte na wartości godziwej – ocena regulacji, propozycje zmian

Zgodnie z § 10 MSR 41, jednostka gospodarcza ujmuje składnik aktywów biologicznych tylko wówczas, gdy:

- a) jednostka gospodarcza kontroluje składnik aktywów w wyniku przeszłych zdarzeń (por. [Nadolna, Rydzewska-Włodarczyk 2009, s. 81]),
- b) istnieje prawdopodobieństwo, że jednostka gospodarcza uzyska przyszłe korzyści ekonomiczne związane ze składnikiem aktywów oraz
- c) wartość godziwą lub cenę nabycia/koszt wytworzenia można wiarygodnie ustalić.

Na moment początkowego ujęcia oraz na każdy dzień bilansowy aktywa biologiczne, zgodnie z § 12 wymienionego standardu, jednostka wycenia w wartości godziwej pomniejszonej o szacunkowe koszty związane ze sprzedażą. Do kosztów sprzedaży zalicza się koszty prowizji brokerów i pośredników, opłaty nakładane

przez agencje regulacyjne, giełdy towarowe, podatki transferowe i cła. Z kolei wartość godziwą stanowi cena, którą otrzymano by za sprzedaż składnika aktywów lub zapłacono by za przeniesienie zobowiązania w transakcji przeprowadzonej na zwykłych warunkach między uczestnikami rynku na dzień wyceny, pomniejszona o koszty transportu i inne koszty związane z wprowadzeniem aktywów biologicznych na rynek. Przy ustalaniu wartości godziwej składnika aktywów uwzględnia się jego obecne miejsce i stan. Jeżeli na aktywa biologiczne istnieje aktywny rynek, cena rynkowa występująca na tym rynku stanowi właściwą podstawę do ustalenia ich wartości godziwej, a gdy jednostka ma dostęp do różnych aktywnych rynków, powinna wziąć pod uwagę najbardziej odpowiedni spośród nich. W sytuacji, gdy jednostka ma dostęp do dwóch aktywnych rynków, posługuje się ceną istniejącą na rynku, z którego zamierza skorzystać. Jeżeli aktywny rynek nie istnieje, przy ustalaniu wartości godziwej jednostka posługuje się jednym lub kilkoma z poniższych wskaźników, o ile są one dostępne:

a) najbardziej aktualnymi cenami transakcji rynkowych, pod warunkiem, że nie nastąpiły znaczące zmiany sytuacji gospodarczej między datą transakcji a dniem bilansowym,

b) cenami rynkowymi analogicznych aktywów, po odpowiednich korektach wynikających z różnic między aktywami oraz

c) branżowymi jednostkami pomiarowymi, takimi jak na przykład wartość sadu owocowego wyrażona w wielkości przypadającej na jedną paletę lub hektar lub wartość bydła rzeźnego wyrażona w kilogramach wagi żywej.

W konsekwencji, jeśli ceny lub wartości rynkowe aktywów biologicznych w ich obecnym stanie są niedostępne, jednostka, ustalając wartość godziwą, może posłużyć się wartością bieżącą oczekiwanych wpływów środków pieniężnych netto z tych aktywów (zdyskontowaną aktualnie obowiązującą rynkową stopą dyskontową). Z kalkulacji wyklucza się jakikolwiek wzrost wartości wynikający z dodatkowej przemiany biologicznej i działań podejmowanych przez jednostkę w przyszłości, takich jak zabiegi służące poprawie przemiany biologicznej, zwiększeniu plonów czy poziomowi sprzedaży, jak również nie uwzględnia się żadnych przepływów środków pieniężnych przeznaczonych na finansowanie aktywów, regulowanie zobowiązań podatkowych czy też przywracanie aktywów biologicznych po zbiorach/pozyskaniu.

Zysk lub stratę powstałą w momencie początkowego ujęcia składnika aktywów biologicznych w wartości godziwej pomniejszonej o szacunkowe koszty związane ze sprzedażą, a także zyski lub straty z tytułu aktualizacji składnika aktywów biologicznych na każdy dzień bilansowy uwzględnia się w wyniku finansowym danego okresu. Ewidencję oraz wycenę uprawy pszenicy jako składnika aktywów biologicznych wycenianych w wartości godziwej przedstawia poniższy przykład.

Przykład 1

Jednostka gospodarcza zajmuje się uprawą pszenicy ozimej. W okresie jesiennym (dniem bilansowym jest 31 grudnia) przeprowadzono następujące czynności: brono-

Tabela 1. Ewidencja aktywów biologicznych oparta na wartości godziwej

Czynność	Termin	Kwota	Konto WN	Konto MA
Początkowe ujęcie, do dnia bilansowego				
Bronowanie	Jesień	23	Usługi obce	Rozrachunki z dostawcami i odbiorcami
Orka siewna	Jesień	137	Usługi obce	Rozrachunki z dostawcami i odbiorcami
Nawożenie	Jesień	27	Usługi obce	Rozrachunki z dostawcami i odbiorcami
Nawozy	Jesień	660	Zużycie materiałów i energii	Materiały
Siew	Jesień	53	Usługi obce	Rozrachunki z dostawcami i odbiorcami
Ziarno do siewu	Jesień	460	Zużycie materiałów i energii	Materiały
Aktywa biologiczne	Jesień	0	Aktywa biologiczne (*)	Zysk z tytułu aktualizacji aktywów biologicznych (*)
Dzień bilansowy				
Wycena bilansowa	Grudzień	638	Aktywa biologiczne	Zysk z tytułu aktualizacji aktywów biologicznych
Od dnia bilansowego do dnia zbioru ziarna				
Nawożenie	Wiosna	52	Usługi obce	Rozrachunki z dostawcami i odbiorcami
Nawozy	Wiosna	500	Zużycie materiałów i energii	Materiały
Bronowanie	Wiosna	57	Usługi obce	Rozrachunki z dostawcami i odbiorcami
Opryski	Wiosna	136	Usługi obce	Rozrachunki z dostawcami i odbiorcami
Środki ochrony roślin	Wiosna	205	Zużycie materiałów i energii	Materiały
Wynajęcie kombajnu	Lato	400	Usługi obce	Rozrachunki z dostawcami i odbiorcami
Transport do magazynu	Lato	90	Usługi obce	Rozrachunki z dostawcami i odbiorcami
Przeszacowanie aktywów biologicznych do wartości godziwej	Lato	3177	Aktywa biologiczne	Zysk z tytułu aktualizacji aktywów biologicznych
Przyjęcie ziarna do magazynu	Lato	3815	Produkty rolnicze – ziarno	Aktywa biologiczne

(*) W powyższej sytuacji, ze względu na zerową wartość godziwą aktywów biologicznych, operacja nie jest księgowana.

Źródło: opracowanie własne na podstawie [www.wir.org.pl].

wanie, którego koszt wyniósł 23 zł, orkę siewną (137 zł), nawożenie (27 zł) oraz siew ziarna (53 zł). Koszt ziarna wyniósł 460 zł, a koszt nawozów wyniósł 660 zł. Na moment początkowego ujęcia, ze względu na brak oznak wegetacji, wartość godziwą aktywów biologicznych ustalono na kwotę zero zł. Na dzień bilansowy stan uprawy ustalono na 15% oczekiwanych plonów z hektara, a jednostka przewiduje, iż z jednego hektara uzyska 53 decytony (dt), przy cenie 80,30 zł za 1 dt (cena ustalona na podstawie kontraktów terminowych). Na wiosnę wykonano następujące czynności: nawożenie (52 zł), bronowanie (57 zł) oraz opryski (136 zł). Koszt nawozów wyniósł 500 zł, a koszt środków ochrony roślin 205 zł. W celu zebrania zboża poniesiono koszt wynajmu kombajnu w kwocie 400 zł oraz transportu do magazynu – 90 zł. Ostatecznie uzyskano wydajność 50 dt z jednego hektara. Na dzień zbioru cena rynkowa pszenicy wynosiła 76,30 zł za 1 dt. Dla uproszczenia pominięto dokładne daty wykonywanych czynności, podatek VAT, ewidencję kosztów w układzie kalkulacyjnym, uprawę przedsewną oraz koszty pośrednie. Dodatkowo założono, iż koszty poszczególnych czynności wykonane zostały przez firmę zewnętrzną. Wszystkie koszty wyszczególnione powyżej podano w przeliczenia na 1 ha powierzchni uprawy. Jednostka wycenia aktywa biologiczne w wartości godziwej. Ewidencję przedstawiono w tab. 1.

W powyższym przykładzie, ze względu na brak śladów wegetacji (bieżący stan uprawy), wartość godziwą uprawy pszenicy na moment początkowego ujęcia ustalono w wysokości zero zł. Wyceny dokonano w dniu wysiewu ziarna i wykorzystano w tym celu metodę zdyskontowanych przyszłych przepływów pieniężnych. Kolejną wycenę przeprowadzono na dzień bilansowy 31 grudnia. W tym przypadku również wykorzystano metodę zdyskontowanych przepływów pieniężnych, a stan uprawy kolejny ustalono raz w drodze oglądu. I tutaj pojawia się pierwszy problem – w jaki sposób dokonać oceny stanu uprawy, jeśli na przykład uprawa zostanie pokryta grubą warstwą śniegu? Standard nie zawiera w tym obszarze żadnych wskazówek, w jaki sposób tego dokonać, aby uzyskane wyniki były wiarygodne. Co więcej, wycenę opiera się na oszacowaniu z pominięciem cen zaczerpniętych z aktywnego rynku. Ani na Warszawskiej Gieldzie Towarowej [www.wgt.com.pl], ani na przykład na giełdzie Chicago Mercantile Exchange [www.cmegroup.com], ani na targowiskach w Polsce [www.lodr-bratoszewice.pl] nie są notowane wschodzące, rosnące uprawy pszenicy (dotyczy to zarówno momentu początkowego ujęcia, jak i dnia bilansowego). Na wymienionych giełdach pszenica jest notowana jako ziarno, ale wycena dotyczy przecież aktywów biologicznych, a nie produktów z nich pochodzących. Owszem, na podstawie cen ziarna można oszacować wartość bieżącą posiadanej uprawy pszenicy, ale szacunek taki będzie zawierał szereg założeń (np. wydajność uprawy, stan przezimowania), a uzyskana wartość i tak nie będzie zweryfikowana przez rynek ze względu na brak transakcji rynkowych wschodzącymi, rosnącymi uprawami pszenicy. Nie ma mowy w tym przypadku o rynku, na którym w każdej chwili można znaleźć zainteresowanych nabywców i sprzedawców. Brak jakichkolwiek transakcji oznacza, iż nie można ustalić premii za ryzyko,

jakiej życzą sobie nabywcy przy zakupie uprawy pszenicy. Wymienionej premii nie można też oszacować na podstawie transakcji podobnymi aktywami biologicznymi, gdyż nie istnieje rynek transakcyjny dla upraw pszenicy jarej, kukurydzy, owsa czy też jęczmienia (o ile te trzy ostatnie składniki są podobne). W opinii autora brak wymienionych cech dyskwalifikuje uzyskane szacunki jako wartości godziwe. Co więcej, skutki ujęcia oraz późniejszej aktualizacji aktywów biologicznych w wartości godziwej ujmowane są bezpośrednio w wyniku finansowym, podczas gdy ceny aktywów biologicznych podlegają wahaniom (na przykładzie notowań pszenicy i kukurydzy), co przedstawiają rys.1 i 2.



Rys. 1. Notowania pszenicy na giełdzie towarowej w Chicago

Źródło: [www.money.pl (dostęp 03.06.2014)].



Rys. 2. Notowania kukurydzy na giełdzie towarowej w Chicago

Źródło: [www.money.pl (dostęp 03.06.2014)].

W każdym z przedstawionych przypadków nie mowy o trwałym wzroście wartości wraz z upływem czasu, a zatem do czasu sprzedaży nie powstaje niewątpliwy zysk, co oznacza, iż ujmowanie skutków wyceny aktywów biologicznych w wartości godziwej jest niezgodne z zasadą realizacji oraz zasadą ostrożności. Dodatkowo MSR 41 nie zawiera żadnych rozwiązań w zakresie ewidencji kosztów ponoszonych

w związku z posiadanymi aktywami biologicznymi. Na podstawie przykładów dołączonych do wymienionego standardu można wywnioskować, iż koszty dotyczące aktywów biologicznych należy ujmować w okresie, w którym są ponoszone. Taki sposób ujmowania został zaprezentowany w powyższym przykładzie, jednakże w opinii autora jest to rozwiązanie błędne. Nawet w odniesieniu do uprawy pszenicy można wskazać koszty, które dotyczą więcej niż jednego okresu (np. wapnowanie co 4 lata) i ujmowanie ich w okresie poniesienia jest niezgodne z zasadą współmierności. Zapewne można znaleźć składniki aktywów biologicznych, dla których koszty nie będą rozliczane w kilku okresach (np. ze względu na poziom ich istotności), jak i takie składniki aktywów biologicznych, dla których można znaleźć ceny rynkowe w każdym okresie (np. jałówki, buhaje, warchlaki, cielęta), jednakże regulacje w zakresie ewidencji i wyceny powinny zawierać rozwiązania uniwersalne, które mogą być zastosowane do wszystkich składników aktywów biologicznych, a nie tylko wybranych. Dodatkowo, w wyniku zastosowania opisanego wyżej modelu wyceny, produkty rolne ujmowane są na moment początkowego ujęcia w wartości godziwej, która staje się kosztem ich wytworzenia. W efekcie przychód staje się kosztem, a w ewidencji księgowej jednostka gospodarcza traci informację o koszcie wytworzenia. Traci więc informację o fundamentalnym znaczeniu, niezbędną do prawidłowego zarządzania projektami inwestycyjnymi, jakimi są aktywa biologiczne. Z wyżej wymienionych powodów w opinii autora aktywa biologiczne nie powinny być wyceniane w wartości godziwej, a skutki wyceny rozliczane z wynikiem finansowym.

4. Ewidencja i wycena aktywów biologicznych oparte na koszcie historycznym – ocena regulacji, propozycje zmian

Zgodnie z § 30 MSR 41 w sytuacji, gdy nie jest możliwe wiarygodne oszacowanie wartości godziwej, składnik aktywów biologicznych wycenia się w cenie nabycia lub koszcie wytworzenia, pomniejszonych o dotychczasowe odpisy umorzeniowe oraz odpisy z tytułu utraty wartości. Powyższy sposób wyceny zgodnie z wymienionym standardem może być stosowany tylko i wyłącznie w momencie początkowego ujęcia, jednakże na podstawie analizy przeprowadzonej w poprzednim punkcie artykułu w opinii autora powinien on być stosowany do wszystkich składników aktywów biologicznych na dzień bilansowy. Z kolei na moment początkowego ujęcia jednostka powinna składniki aktywów biologicznych wyceniać w cenie nabycia lub koszcie wytworzenia (brak odpisów ze względu na brak upływu czasu). Ewidencję i wycenę przedstawia poniższy przykład.

Przykład 2

Założenia jak w przykładzie 1, przy czym jednostka ujmuje aktywa biologiczne w księgach rachunkowych w koszcie wytworzenia. Ewidencję przedstawiono w tab. 2.

Tabela 2. Ewidencja aktywów biologicznych oparta na koszcie historycznym

Czynność	Termin	Kwota	Konto WN	Konto MA
Początkowe ujęcie, do dnia bilansowego				
Bronowanie	Jesień	23	Rozliczenie międzyokresowe kosztów (RMK) – aktywa biologiczne	Rozrachunki z dostawcami i odbiorcami
Orka siewna	Jesień	137	RMK – aktywa biologiczne	Rozrachunki z dostawcami i odbiorcami
Nawożenie	Jesień	27	RMK – aktywa biologiczne	Rozrachunki z dostawcami i odbiorcami
Nawozy	Jesień	660	RMK – aktywa biologiczne	Materiały
Siew	Jesień	53	RMK – aktywa biologiczne	Rozrachunki z dostawcami i odbiorcami
Ziarno do siewu	Jesień	460	RMK – aktywa biologiczne	Materiały
Dzień bilansowy				
Wycena bilansowa – test na utratę wartości	Grudzień	0	Strata z tytułu aktualizacji aktywów biologicznych	RMK – aktywa biologiczne
Od dnia bilansowego do dnia zbioru ziarna				
Nawożenie	Wiosna	52	RMK – aktywa biologiczne	Rozrachunki z dostawcami i odbiorcami
Nawozy	Wiosna	500	RMK – aktywa biologiczne	Materiały
Bronowanie	Wiosna	57	RMK – aktywa biologiczne	Rozrachunki z dostawcami i odbiorcami
Opryski	Wiosna	136	RMK – aktywa biologiczne	Rozrachunki z dostawcami i odbiorcami
Środki ochrony roślin	Wiosna	205	RMK – aktywa biologiczne	Materiały
Wynajęcie kombajnu	Lato	400	RMK – aktywa biologiczne	Rozrachunki z dostawcami i odbiorcami
Transport ziarna do magazynu	Lato	90	RMK – aktywa biologiczne	Rozrachunki z dostawcami i odbiorcami
Przyjęcie ziarna do magazynu	Lato	2800	Konta układu rodzajowego – usługi obce, zużycie materiałów i energii Produkty rolnicze – ziarno	RMK – aktywa biologiczne Rozliczenie kosztów układu rodzajowego

Źródło: opracowanie własne na podstawie [www.wir.org.pl].

W omawianym przykładzie jednostka aktywuje koszty ponoszone w związku z prowadzoną uprawą (aktywami biologicznymi), które do czasu zakończenia produkcji (uzyskania produktu rolniczego) stanowią rozliczenia międzyokresowe kosztów. Dopiero zakończenie cyklu produkcyjnego spowoduje ujęcie produktu rolniczego w zapasach (por. [Żyżnowski 2011]). Innym możliwym rozwiązaniem jest systematyczne ujmowanie ponoszonych kosztów bezpośrednio w zapasach – kolejne ponoszone koszty stanowią zwiększenie wartości zapasów, tak jak w ewidencji stosowanej w odniesieniu do produkcji przemysłowej, aż do momentu uzyskania produktu (por. [Michaluk (2014)]). Ten drugi sposób wymaga zmiany podejścia na przykład do obliczania wskaźników płynności. Aktywa biologiczne, takie jak drzewa w lesie, mogą być przeznaczone do sprzedaży za kilka lub kilkanaście lat, co oznacza, iż nie spełniają one definicji aktywów obrotowych, a zatem przy obliczaniu wskaźników płynności wartość zapasów powinna zostać pomniejszona o wartość wymienionych aktywów bilansowych (por. [Jarugowa 1996]). W omawianym przykładzie uprawa pszenicy nie podlega amortyzacji (wzrost wartości z upływem czasu, okres uprawy do 1 roku), jednakże na dzień bilansowy przeprowadzono test na utratę wartości. Do testu wykorzystano model zdyskontowanych przyszłych przepływów pieniężnych. Ze względu na krótki czas między dniem bilansowym a dniem zbiorów nie dokonano dyskontowania przepływów pieniężnych. Wartość bieżącą przyszłych przepływów pieniężnych oszacowano na kwotę 4255,90 zł ($53 \text{ dt} \times 80,30 \text{ zł za } 1 \text{ dt}$) w przeliczeniu na hektar, podczas gdy wartość aktywowanych kosztów uprawy pszenicy wyniosła 1360 zł w przeliczeniu na hektar. Wartość bieżąca przyszłych przepływów jest wyższa od wartości księgowej testowanych aktywów – odpisu na utratę wartości nie dokonano. W następnym okresie aktywowano kolejne koszty i ostatecznie otrzymano koszt wytworzenia pszenicy (jako produktu rolniczego) w wysokości 2800 zł. Dla porównania koszt wytworzenia pszenicy z wykorzystaniem wartości godziwej wyniósł 3815 zł (przykład 1). Różnica w wartości kosztu wytworzenia między wskazanymi metodami wyceny będzie tym większa, im wyższa będzie rentowność uzyskiwana dla danego składnika. W efekcie stosowanie wartości godziwej jako kosztu wytworzenia może doprowadzić do błędnego ustalenia rentowności i odrzucenia rentownego projektu inwestycyjnego, którego przedmiotem będzie składnik aktywów biologicznych.

5. Podsumowanie – uwagi końcowe

W artykule przeprowadzono analizę regulacji Międzynarodowego Standardu Rachunkowości nr 41 w zakresie ewidencji i wyceny aktywów biologicznych. Wykazano, że dla wielu aktywów biologicznych szacunki oparte na przyszłych przepływach pieniężnych nie spełniają definicji wartości godziwej (brak cen rynkowych), a zatem stosowane rozwiązanie nie jest ani sprawdzalne, ani uniwersalne (dla wszystkich składników aktywów). Ujmowanie skutków aktualizacji aktywów biologicznych nie jest zgodne z zasadą realizacji oraz ostrożności. Co więcej, w wyini-

ku wyceny aktywów biologicznych w wartości godziwej produkty rolne również ujmowane są na moment początkowego ujęcia w wartości godziwej, co oznacza, iż w tym przypadku koszt historyczny zostaje zastąpiony wartością godziwą. W efekcie koszt wytworzenia staje się w rzeczywistości nośnikiem informacji o przychodach, a nie kosztach. Konsekwencją może być błędna ocena projektów inwestycyjnych, których przedmiotem są aktywa biologiczne, oraz utrata informacji (pochodzącej z ksiąg rachunkowych) o rzeczywistym koszcie wytworzenia. Faktycznie, jak zapisano w uzasadnieniach wniosków do wymienionego wyżej standardu, obliczenie rzeczywistego kosztu wytworzenia może być skomplikowane, ale to zadanie powinno być celem rachunkowości. W konsekwencji, w opinii autora, aktywa biologiczne, niezależnie od ich rodzaju, powinny być wyceniane i ewidencjonowane na podstawie kosztu historycznego.

Literatura

- Bieniasz A., Czerwińska-Kayzer D., *Klasyfikacja aktywów pochodzenia rolniczego według MSR 41 Rolnictwo*, „Journal of Agrobiznes and Rural Development” 2011, no. 4 (22), s. 41-49.
- Jarugowa A.A., *Międzynarodowy standard rachunkowości rolnej – proces tworzenia*, „Rachunkowość” 1996 nr 10.
- Kalkulacja uprawy 1ha pszenicy ozimej, maj 2014, Wiekopolska Izba Rolnicza, www.wir.org.pl (dostęp 10.06.2014).
- Kiziukiewicz T., *MSR 41 Rolnictwo*, Difin, Warszawa 2009.
- Michaluk K., *Jak dokonać wyceny bilansowej produktów rolniczych*, <http://ksiegowosc.infor.pl/rachunkowosc/rachunkowosc-rolnicza/143918,Jak-dokonac-wyceny-bilansowej-produktow-rolniczych.html> (dostęp 22.06.2014).
- Międzynarodowy Standard Rachunkowości nr 41, Rolnictwo, 2003 rok, Rozporządzenie Komisji (WE) nr 1126/2008 z dnia 3 listopada 2008 r. przyjmujące określone międzynarodowe standardy rachunkowości zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady.
- Nadolna B., Rydzewska-Włodarczyk M., *Księgowe ujęcie aktywów biologicznych*, Folia Pomeranae Universitatis Technologiae Stetinensis, Oeconomica 275 (57), USz, Szczecin 2009, s. 77-84.
- www.cmegroup.com (dostęp 01.06.2014).
- www.lodr-bratoszewice.pl (dostęp 07.06.2014).
- www.money.pl (dostęp 03.06.2014).
- www.wgt.com.pl (dostęp 05.06.2014).
- www.wir.org.pl.
- Żyznowski T., *Działalność rolnicza w księgach rachunkowych*, „Rachunkowość” 2011, nr 7, s. 13-26.

RECORDING AND VALUATION OF BIOLOGICAL ASSETS IN ACCORDANCE WITH INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS – DISCUSSION ARTICLE

Summary: This article shows that for many biological assets estimations calculated on future cash flows do not meet fair value definition (lack of quoted market prices). Moreover, the recognition of revaluation effects of biological assets is not in accordance with accounting principles. As a result of biological assets valuation at fair value, agricultural products on initial recognition are also measured at fair value. It means, that in this case historical cost is replaced by fair value and there is no information about real manufacturing cost of agricultural products. Biological assets should be measured on the basis of historical cost.

Keywords: biological assets, valuation, IFRS, IAS.