



KUJAWSKO-POMORSKI
OŚRODEK DORADZTWA ROLNICZEGO
w Minikowie

Metody wyceny produkcji roślinnej w toku

Minikowo, 2018

Tytuł broszury: Metody wyceny produkcji roślinnej w toku

ISBN: 978-83-65181-53-4

Autor: Marta Minut-Kaszyńska

Nakład: 500 egz.

Wydawca: Kujawsko-Pomorski
Ośrodek Doradztwa Rolniczego w Minikowie
89-122 Minikowo
tel. 52 386 72 14

Metody wyceny produkcji roślinnej w toku

Marta
Minut-Kaszyńska

SPIS TREŚCI

	str.
WSTĘP _____	5
Rozdział I METODY WYCENY PRODUKCJI ROŚLINNEJ W TOKU _____	7
1.1 Specyfika działalności rolniczej _____	7
1.2 Klasyfikacja aktywów w rolnictwie _____	9
1.3 Metody wyceny aktywów _____	13
Rozdział II SYSTEM ZBIERANIA I WYKORZYSTYWANIA DANYCH RACHUNKOWYCH Z GOSPODRASTW ROLNYCH - FADN _____	17
2.1 Zasady funkcjonowania Systemu FADN _____	17
2.2 Metodologia wyceny aktywów w Systemie FADN _____	22
Rozdział III WYCENA PRODUKCJI ROŚLINNEJ W TOKU NA PRZYKŁADZIE RZEPAKU OZIMEGO _____	25
3.1 Koszt historyczny a wartość godziwa _____	25
3.2 Wycena produkcji roślinnej w toku na przykładzie rzepaku ozimego według kosztu historycznego i wartości godziwej _____	30
3.3 Wycena produkcji roślinnej w toku na przykładzie rzepaku ozimego według Systemu Polski FADN _____	34
ZAKOŃCZENIE _____	36
BIBLIOGRAFIA _____	38
SPIS TABEL _____	40
SPIS RYSUNKÓW _____	40

Rolnictwo obecnie jest najważniejszym działem gospodarki narodowej prawie w każdym państwie na świecie. Wpływa ono na rozwój ekonomiczno-społeczny nie tylko mieszkańców wsi, ale także mieszkańców miast. Rolnictwo zapewnia warunki bytu i produkty żywnościowe ludziom od zarania dziejów. Rozwój rolnictwa związany był ze wzrostem liczby ludności, co wpłynęło na rosnący popyt na produkty żywnościowe. Na przestrzeni wieków zmieniała się struktura i wielkość gospodarstw rolnych oraz technologia uprawy i chowu zwierząt. W zawiązku ze zmianami zachodzącymi w rolnictwie, coraz częściej potrzebne stają się informacje o wartości majątku, zobowiązaniach, czy o wynikach finansowych gospodarstwa rolnego.

Rolnictwo jest specyficznym sektorem gospodarki charakteryzujące się złożonością procesów produkcyjnych oraz ścisłą zależnością od przyrody i warunków klimatycznych. Długotrwałość i złożoność procesów produkcji w rolnictwie powoduje częste problemy z wyceną roślinnych aktywów biologicznych. Aktywa biologiczne są podstawą prowadzenia gospodarstwa rolnego, podlegają nieustannym procesom przemiany biologicznej oraz narażone są na duże ryzyko. Specyfika aktywów biologicznych implikuje znaczne trudności głównie w ich wycenie, a w szczególności wycena produkcji roślinnej w toku.

Wycena jest najważniejszą częścią systemu rachunkowości, która powoduje także najwięcej problemów. Od wielu lat ekonomiści zajmujący się rachunkowością rolną rozważają, która wartość jest bardziej adekwatna przy wycenie aktywów biologicznych: koszt historyczny czy wartość godziwa. Częściej w literaturze przedmiotu pojawiają się publikacje odnośnie wyższości wartości godziwej nad kosztem historycznym, a brak jest szerszego zainteresowania się samą procedurą wyceny produkcji roślinnej w toku [Obrzeżgiewicz 2016, s. 224]. Niniejsze zagadnienie stało się przesłanką wyboru tematyki owej pracy przez autorkę.

Celem pracy jest zwrócenie uwagi na problem wyceny produkcji roślinnej w toku, wskazanie rozbieżności między zasadami wyceny według Ustawy o rachunkowości, a Międzynarodowym Standardem Rachunkowości nr 41 na przykładzie wyceny roślinnej produkcji w toku rzepaku ozimego. Ponadto podjęto także próbę przedstawienia alternatywnego podejścia do wyceny produkcji w toku obowiązujące na terenie Unii Europejskiej w postaci systemu FADN. Jednolity system rachunkowości rolnej wprowadzony w celu kreowania Wspólnej Polityki Rolnej został zaakceptowany przez wszystkie państwa członkowskie Unii Europejskiej

Badania empiryczne przeprowadzono dla uprawy rzepaku ozimego o powierzchni 12,30 ha, ale szczegółowe kalkulacje podano na 1 ha uprawy. W ramach badań dokonano porównania wyceny roślinnej produkcji w toku rzepaku ozimego za pomocą metody według kosztu historycznego i metody według wartości godziwej oraz wyceny według zasad systemu Polski FADN. Dodatkowo zastosowana studium przypadku, gdyż dane o nakładach na uprawę rzepaku ozimego zostały zebrane bezpośrednio od rolnika prowadzącego gospodarstwo rolne w województwie kujawsko-pomorskim i uczestniczącego w systemie Polski FADN.

W pierwszym rozdziale pracy starano się wykazać specyfikę działalności rolniczej, definicję oraz jakim podlega czynnikom. Podjęto także próbę syntetycznego ukazania problemu z klasyfikacją aktywów w rolnictwie według polskich i zagranicznych regulacji. W dalszej części rozdziału opisano metody wyceny w rachunkowości w krótkim rysie historycznym. W drugim rozdziale opisano zasady funkcjonowania i metodologię systemu FADN. Z kolei w trzecim rozdziale przedstawiono i porównano wycenę w oparciu o koszt historyczny (według poniesionych kosztów oraz według wartości cen zakupu) oraz w oparciu o wartość godziwą (według wartości spodziewanych pożytków pomniejszonych o nieponiesione koszty produkcji) uprawy rzepaku ozimego w toku.

W pracy wykorzystano liczne publikacje podejmujące problem wyceny według wartości godziwej i według kosztu historycznego w postaci licznych artykułów naukowych. Głównym źródłem stała się monografia Elwiry Laskowskiej Wycena rolniczej produkcji w toku. Teoria i praktyka. Analizie poddano także krajowe regulacje prawne oraz zagraniczne standardy rachunkowości, jak również opracowania z zakresu systemu FADN.

I. METODY WYCENY PRODUKCJI ROŚLINNEJ W TOKU

1.1 Specyfika działalności rolniczej

Rolnictwo było pierwszym zajęciem człowieka i towarzyszyło mu od zarania dziejów, a jego funkcją było dostarczanie pożywienia. Rolnictwo jako najstarszy sektor gospodarki rozwijało się w harmonii ze środowiskiem, zapewniało warunki bytu i produkty żywnościowe ludziom. Istnienie i rozwój rolnictwa jako trwający przez wieki proces, związany z rozwojem ludzkości doprowadził do zwiększenia popytu na produkty żywnościowe. [Wierzbńska 2016, s. 4, 14].

Obecnie rolnictwo jest najważniejszym działem gospodarki narodowej wpływającym na rozwój ekonomiczny i społeczny na wsi oraz na poziom życia ludzi¹ [Prus 2008, s. 135]. W warunkach polskiej gospodarki akcesja do Unii Europejskiej oraz rosnąca globalizacja znacząco wpłynęły na warunki rozwoju rolnictwa, w tym na wzrost popytu na produkty rolno-żywnościowe oraz wyznaczyły kierunki zmian w zakresie konkurencyjności polskiego rolnictwa [Zegar 2015, s. 149; Sobiecki 2003 s. 27-38].

Działalność rolnicza w porównaniu do innych form działalności gospodarczych, charakteryzuje się odmiennością i złożonością procesów produkcyjnych. Jest to szczególnie związane z biologicznym charakterem działalności rolniczej oraz ryzykiem nieproporcjonalnie wyższym niż w przypadku tradycyjnych działalności gospodarczych [Obrzeżgiewicz 2015, s. 139; 2016, s. 635].

Warto na potrzeby pracy odnieść się szczegółowo do zagadnienia działalności rolniczej. Według ustawy o podatku rolnym², „za działalność rolniczą uważa się produkcję roślinną i zwierzęcą, w tym również produkcję materiału siewnego, szkółkarskiego, hodowlanego oraz reprodukcyjnego, produkcję warzywniczą, roślin ozdobnych, grzybów uprawnych, sadownictwa, hodowlę i produkcję materiału zarodowego zwierząt, ptactwa i owadów użytkowych, produkcję zwierzęcą typu przemysłowego fermowego oraz chów i hodowlę ryb” [ustawa z 15 listopada 1984 r., art. 2 ust. 2].

Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych³ oraz ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych⁴ podają definicję działalności rolniczej jako „działalność polegająca na wytwarzaniu produktów roślinnych lub zwierzęcych w stanie nieprzetworzonym (naturalnym) z własnych upraw albo hodowli lub chowu, w tym również produkcja materiału siewnego, szkółkarskiego, hodowlanego oraz reprodukcyjnego, produkcja warzywnicza gruntowa, szklarniowa i pod folią, produkcja roślin ozdobnych, grzybów uprawnych i sadownicza, hodowla i produkcja materiału zarodowego zwierząt, ptactwa i owadów użytkowych, produkcja zwierzęca typu przemysłowo-fermowego oraz hodowla ryb, a także działalność, w której minimalne okresy przetrzymywania zakupionych zwierząt i roślin, w trakcie których następuje ich biologiczny wzrost, wynoszą co najmniej:

1 Prus P. w swojej publikacji podaje, że obszary wiejskie w Polsce stanowią 93,2 % powierzchni kraju i są definiowane jako tereny położone poza granicami administracyjnymi miast. Natomiast według gęstości zaludnienia powyżej 150 osób/km², zgodnie z metodologią OECD, takie obszary w Polsce stanowią 95%.

2 Ustawa z 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym, Dz. U. 2015 r. poz. 1045 z późn. zm.

3 Ustawa z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, Dz. U. z 2016 r. poz. 2032 z późn. zm.

4 Ustawa z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, Dz. U. z 2016 r. poz. 1888 z późn. zm.

- 1) miesiąc – w przypadku roślin,
- 2) 16 dni – w przypadku wysokointensywnego tuczu specjalizowanego gęsi i kaczek,
- 3) 6 tygodni – w przypadku pozostałego drobiu rzeźnego,
- 4) 2 miesiące – w przypadku pozostałych zwierząt – licząc od dnia nabycia [ustawa z 15 lutego 1992 r. art. 2 ust. 2, ustawa z 26 lipca 1991 r., art. 2 ust. 2].

Natomiast według Głównego Urzędu Statystycznego „do działalności rolniczej zaliczamy działalność związaną z uprawą roślin oraz chowem i hodowlą zwierząt, która obejmuje: wszystkie uprawy rolne (w tym grzyby jadalne), warzywnictwo i ogrodnictwo, szkółkarstwo, hodowlę i nasiennictwo roślin rolniczych i ogrodniczych oraz chów i hodowlę zwierząt gospodarskich, tj.: bydła, owiec, kóz, koni, świń, drobiu, pszczół, królików, pozostałych zwierząt futerkowych, dzikich zwierząt utrzymywanych w gospodarstwie dla produkcji mięsa (np. dziki, sarny, daniela) i pszczół, a także działalność polegającą na utrzymywaniu użytków rolnych, już niewykorzystywanych do celów produkcyjnych, według zasad dobrej kultury rolnej przy zachowaniu wymogów ochrony środowiska (zgodnie z normami)”⁵

Ponadto przepisy Ustawy o rachunkowości⁶ nie odnoszą się wprost do działalności rolniczej. Używają jedynie sformułowania produkcja rolnicza w kontekście wyłączeń przy zastosowaniu uproszczonej wyceny bilansowej niektórych elementów rzeczowych aktywów obrotowych [Wierzińska 2016, s. 16].

Międzynarodowy Standard Rachunkowości nr 41 Rolnictwo (dalej MSR 41) podaje definicję działalności rolniczej, która „oznacza zarządzanie przez jednostkę gospodarczą przemianą biologiczną przeznaczonych na sprzedaż aktywów biologicznych – w produkty rolnicze lub w inne aktywa biologiczne” [MSR 41 § 5]. Dalej standard podaje: „działalność rolnicza obejmuje rozległy zakres czynności, na przykład hodowlę i chów inwentarza żywego, leśnictwo, uprawę roślin jednorocznych i wieloletnich, ogrodnictwo i plantacje roślin uprawnych, uprawę roślin ozdobnych i gospodarowanie na zamkniętych terenach wodnych (łącznie z hodowlą ryb)” [MSR 41 § 5].

Analizując powyższe definicje działalności rolniczej można zauważyć złożoność zdarzeń gospodarczych i brak jednolitego charakteru. Produkcja rolnicza ma zarówno cechy produkcji wytwórczej, jak i przetwórczej. W konsekwencji można wyodrębnić trzy działy: produkcję roślinną- dział wytwórczy; produkcję zwierzęcą i przemysł rolny- jako działy przetwórcze. Warto podkreślić, że działalność rolnicza wykorzystuje cechy biologiczne roślin i zwierząt, a procesy produkcyjne zachodzą w warunkach naturalnych i w żywych organizmach. Przemiany te są następstwem procesów fizjologicznych, które zachodzą w fazie produkcji, przechowywania, jak również podczas magazynowania materiału siewnego [Czerwińska-Kayzer, Bieniasz i Gołaś 2011, s. 11].

Specyfika działalności rolniczej to przede wszystkim ścisła zależność od przyrody i warunków klimatycznych, a także zależność od procesów biologicznych. Istotny wpływ ma także duże zróżnicowanie hodowanych zwierząt i roślin oraz sezonowość produkcji [Wierzińska 2016, s. 20].

Oddziaływanie czynników meteorologicznych i klimatycznych na rolnictwo powoduje występowanie ryzyka (jako efekt biologicznego charakteru produkcji). Najczęstszym źródłem ryzyka o charakterze naturalnym są żywioły: przymrozki, huragany, gradobicia, susze, deszcze

5 <http://stat.gov.pl/metainformacje/slownik-pojec/pojecia-stosowane-w-statystyce-publicznej/1064,pojecie.html> z dnia 01-09-2017 roku

6 Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, Dz. U. z 2016 r., poz. 1047 z późn. zm.

nawalne oraz ujemne skutki przezimowania⁷ w przypadku produkcji roślinnej oraz epidemie i choroby w przypadku produkcji zwierzęcej. Z uwagi na zmiany klimatyczne, które powodują większą częstotliwość występowania ekstremalnych zjawisk atmosferycznych, ważną kwestią staje się dywersyfikacja ryzyka poprzez zawarcie umowy ubezpieczenia upraw rolnych [Obrzeźgiewicz 2016, s.225; Gawrońska 2014, s. 41-42, 52].

Specjalny charakter działalności rolniczej określono również w MSR 41 jako pewne wspólne cechy: pomiar zmiany jakościowe (np. gęstość, dojrzałość, pomiar białka) i ilościowe (np. wzrost, pojemność, ilość potomstwa) są mierzone i monitorowane w ramach rutynowego zarządzania; zarządzanie zmianą ułatwia biologiczną przemianę poprzez zwiększanie lub przynajmniej stabilizowanie warunków niezbędnych do zaistnienia procesu; zdolność do zmiany zdolność zwierząt i roślin do biologicznej przemiany [MSR 41, §6].

Szczególne cechy produkcji rolnej, odmienność i złożoność procesów produkcyjnych, a także brak możliwości elastycznego regulowania procesami tej produkcji skutkuje trudnościami w pełnym odzwierciedleniu zdarzeń gospodarczych w księgach i właściwej wycenie aktywów rolniczych [Czerwińska-Kayzer, Bieniasz i Gołaś 2011, s.11; Laskowska 2013, s. 47-48].

1.2 Klasyfikacja aktywów w rolnictwie

Podstawowym celem działalności gospodarczej w tym także specyficznej działalności rolniczej jest dążenie do maksymalizacji zysków i wartości majątku przedsiębiorstwa czy gospodarstwa rolnego. Głównym składnikiem do realizacji tego celu są posiadane aktywa. Działalność rolnicza charakteryzuje się specyficznymi aktywami, które podlegają nieustannym procesom przemiany biologicznej [Obrzeźgiewicz 2015, s. 139-140]. Aktywa biologiczne są podstawą prowadzenia działalności rolniczej, a ich cechą jest zdolność do wzrostu i rozwoju [Wszelaki 2012, s. 327]. Natomiast istotą omawianej działalności jest wytwarzanie produktów rolnych, a od sposobu ich wyceny zależy wynik finansowy gospodarstwa rolnego [Poniatowska 2014, s. 229-230].

Ustawa o rachunkowości nie zawiera odrębnych regulacji dotyczących rolnictwa, w tym szczególnych rozwiązań w zakresie wyceny i ewidencji. Natomiast jednostki prowadzące działalność rolniczą zobligowane są do stosowania ogólnych rozwiązań zawartych w tej ustawie, a w kwestiach nieuregulowanych kierować się krajowymi standardami rachunkowości, zaś w razie braku Międzynarodowymi Standardami rachunkowości (MSR) [ustawa z 29 września 1994 r. art. 10; Nadolna, Rydzewska-Włodarczyk 2010, s. 117]. Przepisy ustawy podnoszą jedynie kwestie ujęcia aktywów związanych z rolniczą działalnością spełniających ustawową definicję środków trwałych do środków trwałych, dotyczy to także zakwalifikowania zapasów [Wszelaki 2012, s. 327]. Szczegółowo ustawa zalicza inwentarz żywy jako składnik środków trwałych [ustawa z 29 września 1994 r. art. 3 pkt 15]. Natomiast definicja środków trwałych zalicza następujące zwierzęta do inwentarza żywego: krowy mleczne, buhaje, ogiery hodowlane, kłacze, maciory, owce matki, tryki itp.; zaś zwierzęta młode w odchowie (cielęta, źrebięta, prosięta, warchlaki, jagnięta), zwierzęta do tuczu (opasy, bukaty itp.) oraz zwierzęta będące w obrocie towarowym, roje pszczół, drób, zwierzęta futerkowe klasyfikuje jako rzeczowe aktywa trwałe [Czerwińska-Kayzer, Bieniasz i Gołaś 2011, s. 17]. Analizując ustawę można zauważyć brak zapisu dotyczącego produkcji roślinnej, roślinnych aktywów i sposobów ich wyceny.

7 Ujemne skutki przezimowania definicję podaje art.3 Ustawy z dnia 7 lipca 2005 r. o ubezpieczeniach upraw rolnych i zwierząt gospodarskich, Dz. U. 2016, poz. 792 z późn. zm.-oznaczają szkody spowodowane wymarzeniem, wymoknięciem, wyprzieniem, wysmaleniem lub wysadzeniem roślin, w okresie od dnia 1 grudnia do dnia 30 kwietnia, polegające na całkowitym lub częściowym zniszczeniu roślin lub całkowitej utracie plonu lub jego części.

Zagłębiając się w literaturę przedmiotu możemy zaliczyć do aktywów trwałych pochodzenia roślinnego: wieloletnie plantacje roślin jagodowych, sady owocowe, szkółki drzew i krzewów, chmielniki itd. Pozostałe aktywa roślinne to już aktywa obrotowe czyli sadzeniaki, ziarno zbóż, owoce [Czerwińska-Kayzer, Bieniasz i Gołaś 2011, s. 17].

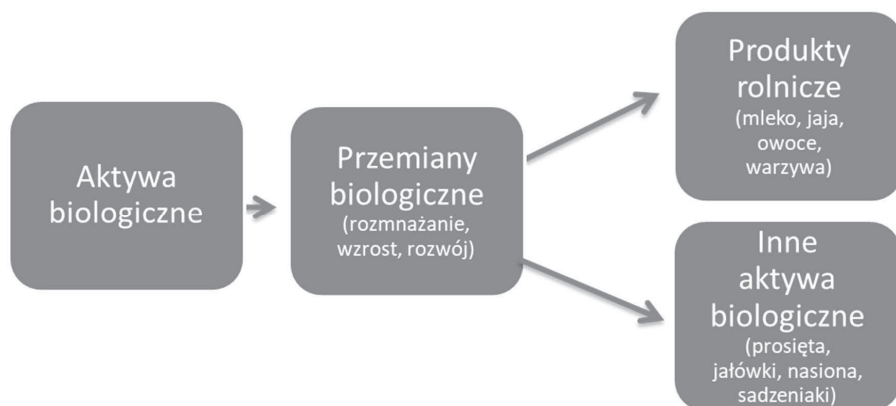
W przypadku międzynarodowych regulacji sytuacja wygląda odmiennie, gdyż kwestię rolnictwa podejmuje (wspomniany już w pracy) MSR 41 wydany w 2001 roku, a obowiązujący od 2003 roku [Grabiński 2013, s. 58]. Standard ten określa regulacje dotyczące wyceny i prezentacji w sprawozdaniu finansowych wybranych aspektów rachunkowości rolnej oraz cytowaną już definicję działalności rolniczej.

Standard MSR 41 „Rolnictwo” [MSR 41, §1] stosuje się przy księgowaniu elementów związanych z działalnością rolniczą, a dotyczących:

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

MSR 41 nie podaje szczegółowo definicji aktywów biologicznych jedynie składników aktywów biologicznych rozumianych jako zwierzę znajdujące się w hodowli lub w chowie i roślina uprawna, natomiast produkty rolnicze ukazuje jako produkty zebrane/pozyskane z aktywów biologicznych należących do jednostki. Do tak rozumianych aktywów biologicznych nie zaliczamy gruntów i wartości niematerialnych i prawnych. W treści czytamy także o grupie aktywów biologicznych przedstawionych jako zbiorowość podobnych zwierząt hodowlanych lub roślin uprawnych. Aktywa biologiczne podlegają przemianie biologicznej rozumianej jako procesy wzrostu, umniejszenia (degeneracji), produkcji i prokreacji, w wyniku których następują jakościowe lub ilościowe zmiany składników aktywów (rysunek 1) [Grabiński 2013, s. 59-61; MSR 41, § 2, § 5].

Rysunek 1. Powiązania między aktywami biologicznymi a produktami



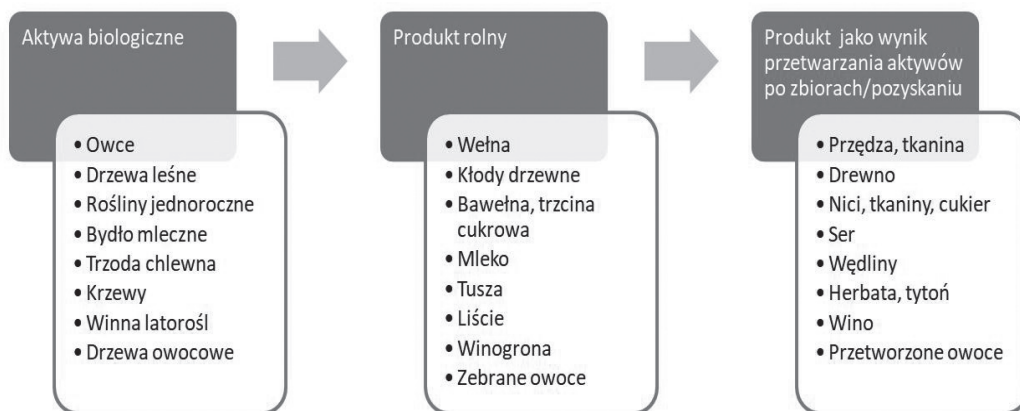
Źródło: opracowanie na podstawie [Czerwińska-Kayzer, Bieniasz i Gołaś 2011, s. 12].

Jak już wspomniano działalność rolnicza opiera się na składowych aktywów biologicznych, które poprzez kontrolowaną przez człowieka przemianę, przetwarzane są w produkty rolnicze lub inne aktywa biologiczne. Ponadto proces przemiany biologicznej kończy się w momencie zbioru lub pozyskania produktu, co istotne jest dla wyceny i ewidencji aktywów biologicznych. Z kolei inne aktywa biologiczne to składniki uzyskane z aktywów poddane dalszej przemianie biologicznej [Czerwińska-Kayzer, Bieniasz i Gołaś 2011, s. 12, 14].

Dalej MSR 41 opisuje produkty rolne „którymi są produkty pozyskane z aktywów biologicznych należących do jednostki gospodarczej wyłącznie w momencie ich zbiorów/pozyskania. Po zbiorach/pozyskaniu należy stosować MSR 2 Zapasy lub inne odnośne standardy” [MSR 41, § 3]. winorośli. Natomiast poprzez pozyskanie rozumie się moment oddzielenie produktu od aktywów lub moment zakończenia procesów życiowych aktywów biologicznych [Grabiński 2013, s.59]. Warto wspomnieć, że cytowany paragraf nie dotyczy przetwarzania produktów rolniczych po ich zbiorach/pozyskaniu np. uzyskanie wina z winogron.

Poniżej przedstawiono rysunek 2 pokazujący przykłady aktywów biologicznych oraz produktów rolnych i produktów jako wynik procesu przetwarzania według MSR 41.

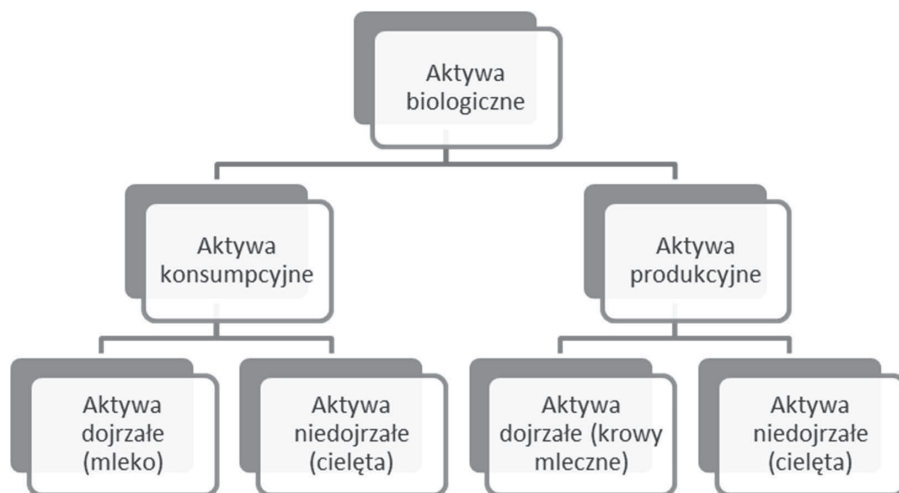
Rysunek 2. Charakterystyka aktywów biologicznych i produktów według MSR 41



Źródło: opracowanie własne na podstawie MSR 41 „Rolnictwo”

Dalsze regulacje MSR 41 dokonują jeszcze szerszej klasyfikacji aktywów biologicznych, z uwagi na złożoność problemu podział aktywów przedstawia rysunek 3.

Rysunek 3. Klasyfikacja aktywów biologicznych według MSR 41



Źródło: opracowanie [Czerwińska-Kayzer, Bieniasz i Gołaś 2011, s. 16].

Aktywa konsumpcyjne zgodnie z art. 43 MSR 41 to składniki majątku, które pozyskuje się jako produkty rolnicze albo sprzedaje się je jako aktywa biologiczne. Możemy do nich zaliczyć: inwentarz przeznaczony na produkcję mięsa, inwentarz przeznaczony na sprzedaż, ryby w gospodarstwach rybnych, uprawy kukurydzy i pszenicy oraz drzewo wykorzystywane jako budulec. Z kolei aktywa produkcyjne podlegają procesowi autoregeneracji, więc nie są produktami rolniczymi i obejmują swoim zakresem: inwentarz żywy utrzymywany w celu uzyskiwania mleka, winnice, drzewa owocowe oraz drzewa będące źródłem drewna opałowego, pod warunkiem że po pozyskaniu drewna opałowego drzewa pozostają nadal w jednostce. Dojrzałe aktywa biologiczne to składniki majątku, które osiągnęły gotowość do zbioru, zaś aktywa niedojrzałe takiej fazy gotowości nie osiągnęły [Wszelaki 2012, s. 329-330; MSR 41, § 44 i 45].

Warto zaznaczyć, że MSR 41 nie dzieli aktywów według kryterium stopnia płynności, jednak do celów sprawozdawczych taki podział wydawałby się odpowiedni. Podział na aktywa biologiczne trwałe i aktywa biologiczne obrotowe dokonuje Czerwińska-Kayzer, Bieniasz i Gołaś 2011, gdzie: aktywa trwałe powinny obejmować aktywa produkcyjne dojrzałe, zaś aktywa obrotowe powinny uwzględniać aktywa produkcyjne niedojrzałe i konsumpcyjne [Czerwińska-Kayzer, Bieniasz i Gołaś 2011, s. 16].

Na potrzeby pracy istotne stają się roślinne aktywa biologiczne. Wspomniane aktywa także dzielą się na aktywa trwałe i obrotowe. Roślinne aktywa trwałe to plantacje wieloletnie, sady i winnice, których okres plonowania jest dłuższy niż rok, a plony zbierane są w następujących po sobie latach. Natomiast do roślinnych aktywów obrotowych zaliczamy plantacje roślin, których zbiór odbywa się w pierwszym lub drugim roku po siewie [Obrzeżgiewicz 2016, s. 227].

Szczególnym składnikiem aktywów biologicznych obrotowych jest produkcja w toku. Obrzeżgiewicz definiuje rolniczą produkcję w toku jako aktywa roślinne lub zwierzęce znajdujące się na etapie przemiany biologicznej, która to nie została jeszcze zakończona [Obrzeżgiewicz 2015, s. 142]. Z tą definicją zgadza się także Laskowska podając, że rolnicza produkcja w toku to: „te wszystkie dobra roślinne i zwierzęce, które znajdują się na etapie

przekształcania się, to jest od momentu ich zaistnienia do chwili uzyskania postaci produktu zakończony lub środka produkcji” [Laskowska 2013, s. 52]. Dalej autorka klasyfikuje produkcje w toku jako aktywa biologiczne niedojrzałe w zależności od przeznaczenia końcowego dzieli na konsumpcyjne lub produkcyjne [Laskowska 2013, s. 52]⁸.

1.3 Metody wyceny aktywów

Problematyka wyceny posiada podstawy w teorii ekonomii i był wielokrotnie podejmowany przez ekonomistów na przestrzeni dziejów. Główny problem dotyczy wartości i sposobu pomiaru oraz samej definicji. Pojęciem wartości zajmowali się już filozofowie epoki starożytnej. Ksenofont z Aten⁹ wskazuje na podwójną wartość dobra w procesie wymiany, gdzie dla kupującego towar ma wartość użytkową (nabywa w celu zaspokojenia swoich potrzeb), a dla sprzedającego wartość zmienną [Laskowska 2013, s. 9]. Z kolei w XVIII wieku Adam Smith¹⁰ wyodrębnił dwa rodzaje wartości: użytkową i wymienną. Dana rzecz sama w sobie jest użyteczna i posiada wartość użytkową, zaś wartość wymienna zawiera koszty produkcji danej rzeczy [Laskowska 2013, s. 9]. Natomiast w rolnictwie Smith podaje, że na koszty produkcji odzwierciedlające wartość wymienną towaru składają się renta gruntowa, zysk i wynagrodzenie za pracę [Laskowska 2013, s. 9]. Przełom nastąpił pod koniec XIX wieku, gdzie stworzono nową teorię wartości opartą na użyteczności krańcowej, a nie ogólnej użyteczności. Określono także wartość jako funkcję popytu, gdzie użyteczność stanowiła główną przesłankę oraz stworzono koncepcję kosztu alternatywnego (koszt produkcji jest wyznaczony przez użyteczność utraconą wskutek niewykorzystania zasobów użytych do produkcji) [Laskowska 2013, s. 11-12]. Dopiero Alfred Marshall, brytyjski ekonomista, żyjący w latach 1842-1924, dokonał syntezy teorii podaży- kosztu z teorią popytu-ceną w kontekście użyteczności krańcowej i stworzył podstawy współczesnej teorii wartości oraz jako pierwszy przeanalizował techniki wyceny [Laskowska 2013, s. 12]. Uznał on, że w długim okresie czasu znaczenia nabierają koszty produkcji jako czynniki obiektywne, a w krótkim czynniki subiektywne wynikające z popytu [Laskowska 2013, s. 12].

Analizując powyżej opisany dorobek ekonomistów dotyczący teorii wyceny należy wyodrębnić następujące aspekty: teoria kosztu alternatywnego stanowiła odejście od kosztu wytworzenia, rozróżniono wartość odtworzeniową opartej na kosztach produkcji od wartości rynkowej jako funkcji popytu i podaży [Laskowska 2013, s. 12.]

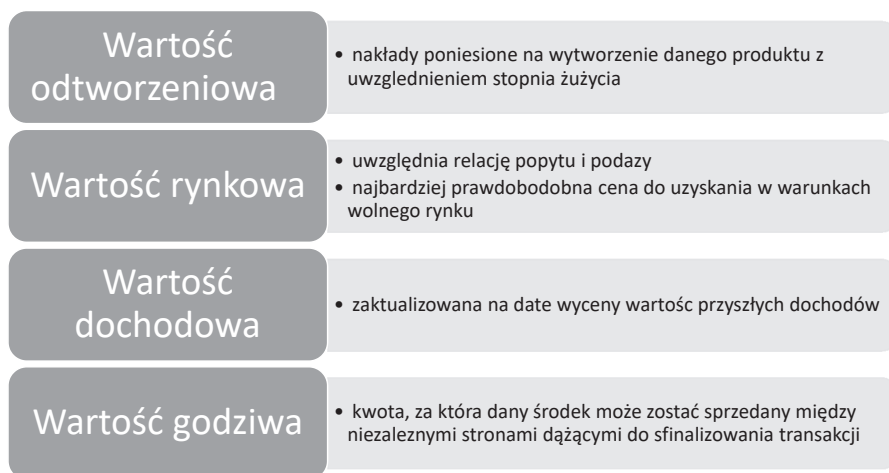
Współcześnie nastąpił rozwój różnych rodzajów wartości, najważniejsze z nich zostały przedstawione na rysunku 4 wraz z ich podstawową definicją.

8 Zainteresowanych odsyłam do pracy Pani Laskowskiej „Wycena rolniczej produkcji w toku. Teoria i praktyka” Warszawa 2013, gdyż podaje on wiele ciekawych definicji produkcji w toku m.in. w oparciu o kodeks cywilny czy standardy wyceny rzeczoznawców.

9 Ksenofont z Aten, żył w latach 430-355 p.n.e. grecki historyk, żołnierz, uczestnik wojny peloponeskiej, uczeń Sokratesa, autor wielu dzieł o różnej tematyce m.in. „Wspomnień o Sokratesie”, „Ustrój spartański” czy „Historia grecka”- obejmująca okres od 411-362 p.n.e i jest jedynym źródłem z tego okresu. Ksenofont napisał także obszerne dzieło „O gospodarstwie”(inaczej Ekonomika), gdzie zawarł uwagi jak wzorcowo prowadzić gospodarstwo rolne. Na podstawie: <https://pl.wikipedia.org/wiki/Ksenofont> z dnia 04-09-2017r.

10 Adam Smith (1723-1790) szkocki filozof, autor pracy pt. „Badania nad naturą i przyczynami bogactwa narodów” z 1776 roku. Jego teorie i dokonania były podstawą do wyodrębnienia ekonomiki jako osobnej dziedziny nauki. Na podstawie: https://pl.wikipedia.org/wiki/Adam_Smith z dnia 04-09-2017r.

Rysunek 4. Współczesne definicje wartości



Źródło: opracowanie na podstawie [Laskowska 2013, s. 13-17].

Pierwotnie ocena wartości rzeczy, szacowanie, wycena zwane było „taksacją” od słowa *taxatio* z języka łacińskiego [Laskowska 2013, s. 25]. Z kolei źródeł współczesnej teorii wyceny należy szukać w okresie pojawienia się gospodarki rynkowej i rozwoju stosunków kapitalistycznych¹¹.

Obecnie w Międzynarodowych Standardach Sprawozdawczości Finansowej (dalej MSSF) wymieniono cztery podstawy bądź kategorie wyceny (rysunek 5), które ukazują możliwość posługiwania się w wycenie dwiema kategoriami- pojęciem kosztu i wartości [Gos, Petrykowski 2011, s. 99].

Rysunek 5. Opis podstaw wyceny według MSSF

Koszt historyczny

- ujęcie aktywów na dzień nabycia w wartości zapłaconych środków lub wartości godziwej zapłaty niepieniężnej

Aktualna cena nabycia

- kwota, jaką aktualnie należy zapłacić w przypadku nabycia takiego samego lub równoważnego składnika aktywów

Wartość bieżąca

- zdyskontowana wartość przyszłych przepływów pieniężnych netto wypracowanych w toku działalności gospodarczej przez aktyw

Wartość możliwa do uzyskania (realizacji)

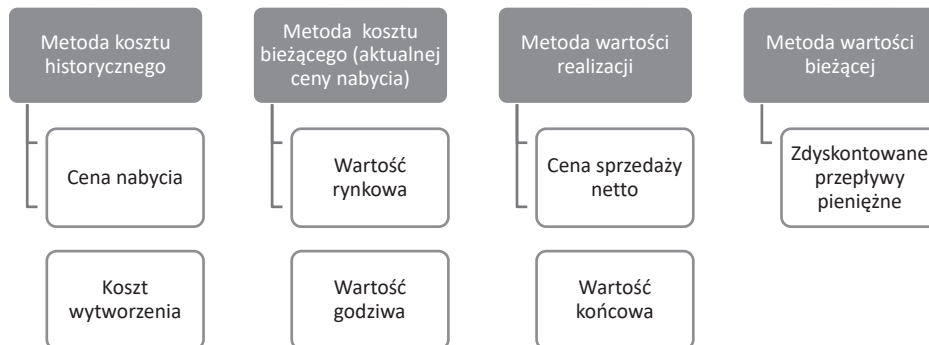
- wartość odpowiadająca kwocie środków pieniężnych za jaką można zbyć aktywa w normalnej transakcji w chwili obecnej

Źródło: [Laskowska 2013, s. 55-57].

11 Zainteresowanych odsyłam do publikacji Zainteresowanych odsyłam do pracy Pani Laskowskiej „Wycena rolniczej produkcji w toku. Teoria i praktyka” Warszawa 2013, gdzie autorka w sposób zwięzły opisała rozwój metod wyceny w ujęciu historycznym.

Założenia koncepcyjne MSSF zostały rozbudowane o stosowne parametry wyceny i przyporządkowane kategorią wyceny (rysunek 6).

Rysunek 6. Metody i parametry wyceny według MSSF



Źródło: opracowanie na podstawie [Gos, Petrykowski 2011, s. 99-100].

Wyceny według kosztu zostały powyżej opisane, przybliżeniawymagażatemwycenawedług wartości. Cena sprzedaży netto definiujemy jako różnicę między szacowaną ceną sprzedaży dokonanej w toku zwykłej działalności gospodarczej, a szacowanymi kosztami wykończenia i kosztami niezbędnymi do doprowadzenia sprzedaży do skutku; wartość końcowa to kwota szacunkowa którą jednostka otrzymałaby ze zbycia tego składnika aktywów, po odliczeniu oczekiwanych kosztów zbycia; zdyskontowane przepływy pieniężne to aktualny szacunek zdyskontowanej wartości przyszłych przepływów środków pieniężnych netto w toku działalności [Gos, Petrykowski 2011, s. 100]. Katalog parametrów wyceny wśród każdej z metod był w literaturze przedmioty wielokrotnie zwiększany i poddawany analizie, co stanowi o jego otwartym charakterze.

Na gruncie polskiej rachunkowości potrzeba stosowania wyceny dotyczyła głównie rolnictwa i sięga początków XIX wieku [Laskowska 2013, s. 27]. Najwybitniejszym ekonomistą rolnym i twórcą polskiej szkoły taksacyjnej w Warszawie był Stefan Moszczeński¹². Jego metody wyceny do dzisiaj stanowią praktyczne wskazówki i zawierają wiele elementów zbliżonych z obecnym podejściem wyceny (tabela 1) [Laskowska 2013, s. 27-28].

¹² Stefan Moszczyński (1871-1946) profesor, ekonomista rolny i działacz społeczny, opracował metody wyceny gruntów oraz całego majątku ziemskiego wraz z jego składnikami m.in.: urządzeniami, budowlami, zwierzętami, opartych na dochodowości gospodarstw rolnych. Opisał także przedmioty i cele wyceny oraz wprowadził do rachunkowości kalkulacje gospodarcze i metodę porównawczo—statystyczną. Na podstawie: <http://cbr.gov.pl/rme-archiwum/2007/rme20/rme.php?strona=66> z dnia 09-09-2017r.

Tabela 1. Metody wyceny według S. Moszczeńskiego

Metoda cen bieżących	Metoda kosztów włożonych (metoda nakładowa)	Metoda osiągniętych korzyści	Metoda porównawcza
określa cenę rynkową na podstawie cen bieżących, skorygowaną o cechy indywidualne przedmiotu wyceny	koszty włożone to koszty nabycia potrzebnych środków, koszty oprocentowania wszelkich nakładów koszty współpracujących procesów i ciężary publiczne	określa wartość danego dobra na podstawie osiągniętych z niego korzyści, wyróżniono dwie metody: metodę przetwórczą oraz metodę dochodową- zawiera dyskontowanie jednorazowych korzyści	stosowana do dóbr nie występujących się w obrocie rynkowym, polega na odnoszeniu ceny jednego dobra do drugiego z uwzględnieniem odpowiedniego stosunku do ich wartości użytkowej

Źródło: opracowanie na podstawie [Laskowska 2013, 28-29].

Współcześnie wycena w rachunkowości opiera się na czterech podstawowych kategoriach (tabela 2), według Lucyny Poniatowskiej [Poniatowska 2012, s 237-238].

Tabela 2. Kategorie i parametry wyceny we współczesnej rachunkowości

Cena (koszt) historyczna	Bieżąca cena (koszt) nabycia	Bieżąca cena sprzedaży	Zdyskontowana przyszła cena (koszt) zasobów nabywanych
cena uzyskana w czasie nabycia, wytwarzania lub powstawania składników majątków	cena wymiany, aktualna cena (koszt) nabycia składnika majątku jaka należało by zapłacić w chwili obecnej	wartość realizacji - cena sprzedaży aktywów, oznaczającą aktualną kwotę, jaką można by otrzymać przy ich zbyciu w normalnie zaplanowanej transakcji	zdyskontowana wartość przyszłych wpływów pieniężnych netto, związanych z posiadanymi aktywami
cena nabycia, cena zakupu, koszt wytworzenia, wartość nominalna	cena rynkowa, wartość godziwa	cena sprzedaży netto, wartość likwidacyjna	wartość bieżąca

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Poniatowska 2012, s. 237-238].

Podsumowując rozbudowany system podejścia do podstaw wyceny jest obecny w praktyce rachunkowości polskiej jak i zagranicznej. Jednak dwie zasadnicze teorie, koncepcje stosowane są najczęściej: wycena w oparta na koszcie historycznym lub wycena oparta na koszcie bieżącym (wartości godziwej).

W związku z rozbieżnościami w wycenie aktywów dotyczących rolnictwa w poszczególnych krajach Wspólnoty Europejskiej, później Unii Europejskiej Komisja Europejska stworzyła ujednoczony system. W celu realizacji Wspólnej Polityki Rolnej, przede wszystkim w celu sprawnego działania i rozwoju wspólnego rynku produktów rolnych we wszystkich państwach członkowskich wprowadzono jednorodny system zbierania danych dotyczących rolnictwa i dochodowości gospodarstw rolnych. W tym celu utworzono sieć danych rachunkowych gospodarstw rolnych FADN. System FADN wykorzystuje metodę kosztowa, a wycena produkcji roślinnej w toku następuje według poniesionych kosztów [Laskowska 2013 s. 87].

II. SYSTEM ZBIERANIA I WYKORZYSTYWANIA DANYCH RACHUNKOWYCH Z GOSPODRASTW ROLNYCH- FADN

2.1. Zasady funkcjonowania Systemu FADN

Obowiązek posiadania systemu zbierania danych rachunkowych z gospodarstw rolnych mają wszystkie państwa członkowskie w Unii Europejskiej (UE). System ten funkcjonuje na terenie 28 państw. FADN to skrót od angielskiej nazwy Farm Accountancy Data Network, w tłumaczeniu Sieć Danych Rachunkowych Gospodarstw Rolnych, który został powołany na podstawie Rozporządzenia Rady EWG nr 79/65/EWG z dnia 15 czerwca 1965 r. przez sześć państw założycielskich Wspólnoty (Francję, Belgię, Luksemburg, Holandię, Niemcy i Włochy). FADN był tworzony etapami w miarę jak poszerzała się UE [Goraj, Olewnik 2016, s. 4; Floriańczyk, Osuch, Plonka 2016, s. 8].

W rozporządzeniu czytamy, że „rachunki gospodarstw rolnych stanowią zasadnicze źródło podstawowych danych dla oszacowania dochodów gospodarstw rolnych lub badania ich działalności gospodarczej” oraz „gromadzone dane muszą być uzyskiwane od gospodarstw rolnych specjalnie i odpowiednio wybranych zgodnie z ogólnymi zasadami i muszą być one oparte na faktach możliwych do sprawdzenia” [Rozporządzenie z dnia 15 czerwca 1965, preambuła]. W dalszej części preambuły podano, że dane muszą być oparte na ujednoczonych definicjach i posiadać jednolitą formę, a cele te mogą zostać osiągnięte za pomocą wspólnotowej sieci [Rozporządzenie z dnia 15 czerwca 1965, preambuła].

Ponadto już w Traktacie Rzymskim¹³ w części poświęconej rolnictwu określono, że wspólny rynek obejmuje ta że gospodarkę rolną i handel produktami rolnymi, a dla sprawnego działania członkowie ustalają wspólną politykę rolną i jednolity system rachunkowości rolnej. Dane gromadzone w tym systemie wykorzystywane są przede wszystkim do corocznego określania dochodu gospodarstw rolnych (dalej GR) funkcjonujących na terenie UE, analizy działalności i oceny skutków projektowanych zmian dotyczących wspólnej gospodarki rolnej [Goraj 2008, s.2].

13 Traktat Rzymski - zasadniczo dwie umowy międzynarodowe podpisane jednocześnie przez Francję, Republikę Federalną Niemiec, Włochy, Belgię, Holandię i Luksemburg 25 marca 1957 w sali Horacjuszy i Kuriacjuszy w Palazzo dei Conservatori na Kapitolu w Rzymie. Był to Traktat o utworzeniu Europejskiej Wspólnoty Gospodarczej (EWG) oraz Traktat o utworzeniu Europejskiej Wspólnoty Energii Atomowej (Euratom). Najczęściej mówi się o Traktacie Rzymskim w kontekście utworzenia EWG czyli o pierwszym z dokumentów późniejszej Unii Europejskiej. Na podstawie: https://pl.wikipedia.org/wiki/Traktaty_rzymskie z dnia 09-09-2017r.

Funkcjonowanie FADN regulują przepisy prawne Wspólnoty:

- Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) NR 1318/2013 z dnia 22 października 2013 r. w sprawie zmiany rozporządzenia Rady (WE) nr 1217/2009 z dnia 30 listopada 2009 r. ustanawiające sieć zbierania danych rachunkowych o dochodach i działalności gospodarczej gospodarstw rolnych w Wspólnocie Europejskiej, uzupełnione przez: Rozporządzenie Delegowane Komisji (UE) nr 1198/2014 z dnia 1 sierpnia 2014 r. uzupełniające rozporządzenie Rady (WE) nr 1217/2009 ustanawiające sieć zbierania danych rachunkowych o dochodach i działalności gospodarczej gospodarstw rolnych w Unii Europejskiej,
- Rozporządzenie Wykonawcze Komisji (UE) nr 2015/220 z dnia 3 lutego 2015 r. ustanawiające zasady stosowania rozporządzenia Rady (WE) nr 1217/2009 ustanawiającego sieć zbierania danych rachunkowych o dochodach i działalności gospodarczej gospodarstw rolnych w Unii Europejskiej [Goraj, Olewnik 2016, s. 5].

Podstawowymi zasadami FADN są dobrowolne uczestnictwo rolnika w systemie FADN, tajność danych oraz brak możliwości wykorzystania danych dla celów podatkowych, zaś unikalność systemu to fakt gromadzenia danych zaliczanych do grupy wrażliwych pokazujących ekonomiczną sytuację GR. FADN realizuje konwencje rachunkowości zarządczej, aby rozpoznać rzeczywistą sytuację GR w celu podejmowania jak najbardziej trafnych decyzji do tych sytuacji [Goraj, Olewnik 2016, s. 6; Floriańczyk, Osuch, Plonka 2016, s. 9].

Natomiast na gruncie polskich spraw prowadzenia rachunkowości kształtowała się nieco inaczej. Do 2004 roku prywatny sektor rolnictwa, poza dostarczaniem danych statystycznych gromadzonych w ramach powszechnych spisów rolnych nie był formalnie zobowiązany do prowadzenia sprawozdawczości własnych gospodarstw. Jeżeli taka ewidencja była prowadzona przez rolników, wynikała z prywatnych działań w celu możliwości uzyskania porad ekonomicznych ze strony doradców z Ośrodka Doradztwa Rolniczego (ODR) lub motywowana była przydatnością w zarządzaniu gospodarstwem rolniczym. Z kolei tylko gospodarstwa posiadające osobowość prawną oraz inne, w których wartość sprzedaży przekracza 2 mln EUR są ustawowo zobligowane do prowadzenia rachunkowości [ustawa z 29 września 1994 r, § 2.1 ust. 2]. Obowiązek taki nakłada ustawa o rachunkowości dokładnie artykuł 2.1 ust.2. Dodatkowo także wymóg rejestracji zdarzeń ekonomicznych od 1996 roku dotyczy rolników, którzy zaciągnęli kredyty subwencjonowane przez Agencję Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa w ramach tzw. linii „Młody Rolnik” na urządzenie i unowocześnienie gospodarstwa. Taką rachunkowość rolnik powinien prowadzić przez cały okres spłacania zaciągniętego kredytu [Goraj, Mańko 2004, s. 12].

Obecnie informacje o sytuacji finansowo-ekonomicznej gospodarstw rolnych dostarczają dane zbierane w ramach rachunkowości FADN, a tradycję prowadzenia takich szczegółowych zapisów zdarzeń w gospodarstwie sięga w Polsce aż 1926 roku¹⁴.

Natomiast prawną podstawą FADN w Polsce jest ustawa o zbieraniu i wykorzystywaniu danych rachunkowych z gospodarstw rolnych [Goraj, Olewnik 2016, s. 22]. Artykuł 1 stanowi: „Ustawa określa system zbierania i wykorzystywania danych rachunkowych z gospodarstw rolnych mających na celu:

- określenie rocznych dochodów w gospodarstwie rolnym,
- dokonywanie analizy ekonomicznej gospodarstw rolnych
- ocenę sytuacji w rolnictwie i na rynkach rolnych”¹⁵

Weszła ona w życie z dniem uzyskania przez Polskę statusu członka UE tj. z dniem 1 maja 2004 roku. Nazwą roboczą Systemu Zbierania i Wykorzystywania Danych Rachunkowych z Gospodarstw Rolnych jest Polski FADN.

W polu obserwacji FADN znajdują się gospodarstwa towarowe, mające zasadniczy udział w tworzeniu wartości dodatniej rolnictwa. Za takie uznawane są GR, które mieszczą się w grupie wytwarzających co najmniej 90% wartości standardowej produkcji (dalej SO) w danym regionie FADN lub kraju UE. Dolny próg to zsumowanie wartości SO z gospodarstw znajdujących się w krajowym rejestrze GR od największego do najmniejszego do momentu, aż określona zostanie wielkość ostatniego gospodarstwa, które wyczerpuje 90% wartości SO w odpowiedniej jednostce administracyjnej. Inaczej minimalna wielkość ekonomiczna od 2010 roku obrachunkowego, od której GR jest włączone do systemu ustala się na podstawie analizy sum SO z danych GUS w poszczególnych wielkości ekonomicznych [Floriańczyk, Osuch, Płonka 2016, s. 9; Goraj, Olewnik 2016, s. 7].

Istotnym pozostaje fakt, że FADN jako jedyna baza danych tworzy statystycznie reprezentatywną próbę towarowych GR występujących w UE, opartych na jednolitych zasadach. Od 2010 roku funkcjonuje na obszarze UE Wspólnotowa Typologia Gospodarstw Rolnych (w skrócie WTGR) powstała w wyniku oddzielenie płatności od produkcji. W typologii gospo-

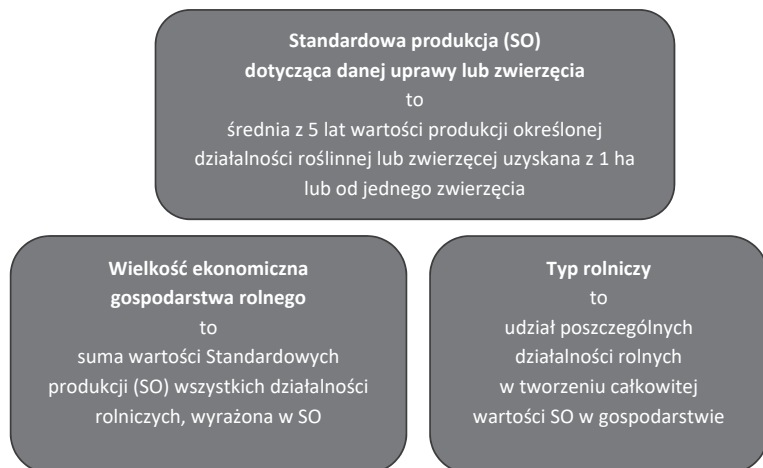
14 W styczniu 1926 roku utworzono Oddział Badania Oplacalności Gospodarstw Drobnych na Wydziale Ekonomiki Rolnej Drobnych Gospodarstw przy Państwowym Instytucie Naukowym Gospodarstwa Wiejskiego w Puławach, w celu zorganizowania w Polsce systemu rachunkowości rolnej. Zadanie to powierzono inż. Janowi Curzytkowi, który wzorował się na metodzie szwajcarskiego prof. Ernesta Laura. 1 lipca 1926 roku 450 rolników rozpoczęło prowadzenie zapisów w swoich gospodarstwach. Były to gospodarstwa typowo rolnicze od 2 do 50 ha. Rachunkowość była prowadzona metodą uproszczoną w postaci tygodniowych raportów. Raporty zbierano za pośrednictwem biur rachunkowych zlokalizowanych przy różnych instytucjach rolniczych i dostarczano do Wydziału. Metoda nie sprawdziła się w praktyce, gdyż dane przychodziły z opóźnieniem lub ginęły, co wpływało na niedokładne raporty zbiorcze. W efekcie wielu rolników rezygnowało. W 1931 roku Jan Curzytek wprowadził nową formę zapisów- rachunkowość rewizyjną na podstawie książek. Rolnik sam dokonywał zapisów w książce pod opieką instruktora rachunkowości rolnej, który kilkakrotnie w roku odwiedzał gospodarstwo. Na koniec roku dokonywano zamknięcia w Wydziale na podstawie książek. Książka rachunkowości znalazła uznanie u rolników i do wybuchu II wojny światowej ukazało się 8 wydań książki, a w roku 1938 uczestniczyło w programie 835 gospodarstw. W okresie okupacji dzięki patriotycznej postawie część rachunkowiczów wraz z pracownikami wydziału prowadziła konspiracyjnie rzetelną rachunkowość, by po wyzwoleniu opublikować dane. W latach 1945-1949 odbudowano sieć rachunkowości rolnej w Polsce. Starano się dotrzeć do wszystkich przedwojennych rolników. Nastawienie władz do rachunkowości w tamtym okresie było niechętnie, mimo to rachunkowość rolna rozwijała się, a jej wyniki były sukcesywnie publikowane. Kolejna zmian miała miejsce 1 stycznia 1950 roku, kiedy to powołano w Warszawie Instytut Ekonomiki Rolnictwa (Instytut prowadzi do dnia dzisiejszego kontrolę nad rachunkowością rolną, w między czasie zmieniając nazwę na Instytut Ekonomiki Rolnictwa i Gospodarki Żywnościowej). Instytut przejął zadania zlikwidowanego WERDG, zaś w 1952 roku wprowadzono zmiany w metodyce zamykania książek dostosowując algorytm obliczeń i pojęć do wymagań gospodarki centralnie planowanej. W 1972 roku zapoczątkowano proces wykorzystania elektronicznej techniki obliczeniowej do tworzenia bazy zawierającej empiryczne badanych gospodarstw. W latach 90-tych konsekwentnie dostosowano system rachunkowości rolnej do zasad gospodarki rynkowej i do systemu UE.

15 Ustawa z dnia 29.11.2000 roku o zbieraniu i wykorzystywaniu danych rachunkowych z gospodarstw rolnych, Dz. U. Nr 3 poz. 20 z 2001 z późniejszymi zmianami. Ustawa była pierwszą ustawą unijną, dostosowującą Polskie prawo do prawa UE.

darstw głównym parametrem ekonomicznym jest standardowa produkcja-skrót SO od nazwy Standard Output. Dlatego też zasady klasyfikacji gospodarstw zastały precyzyjnie określone przez UE i opierają się na dwóch kryteriach (rysunek 7):

- Wielkości ekonomicznej,
- Typu rolniczego [Floriańczyk, Osuch, Płonka 2016, s. 9-10].

Rysunek 7. Opis cech klasyfikacji w oparciu o SO



Źródło: opracowanie na podstawie [Goraj, Olewnik 2016, s. 9-10].

Kryterium wielkości ekonomicznej wyrażony jest w euro, a minimalny próg ustalany jest oddzielnie dla każdego państwa członkowskiego UE¹⁶. Dla Polski dolny próg to 4000 €, co daje liczebność próby badawczej w 2015 roku na poziomie 12100 sztuk. Z kolei typy rolnicze gospodarstwa odzwierciedla jego system produkcji (tabela 2) i dzielą się na 8 typów głównych i 1 grupę niesklasyfikowaną, które dalej ulegają szczegółowemu podziałowi¹⁷ [Goraj, Olewnik 2016, s. 11; Floriańczyk, Osuch, Płonka 2016, s. 10-11].

Tabela 3 Klasyfikacja typów rolniczych

Nr typu	Nazwa typu
1	Specjalizujące się w uprawach polowych
2	Specjalizujące się w uprawach ogrodniczych (warzyw, truskawek, kwiatów i roślin ozdobnych), grzybów i w szkółkarstwie
3	Specjalizujące się w uprawie drzew i krzewów owocowych (uprawy trwałe)
4	Specjalizujące się w chowie zwierząt żywionych paszami objętościowymi
5	Specjalizujące się w chowie zwierząt żywionych paszami treściwymi
6	Mieszane - różne uprawy
7	Mieszane - różne zwierzęta
8	Mieszane - różne uprawy i zwierzęta
9	Gospodarstwa niesklasyfikowane

Źródło: [Goraj, Olewnik 2016, s. 11].

¹⁶ Wielkość pola obserwacji i próby FADN dla wszystkich państw członkowski przedstawione są w publikacji: „Wyniki standardowe uzyskane przez gospodarstwa rolne uczestniczące w Polskim FADN w 2015 roku”, IERiGŻ, Warszawa 2016, s. 11.

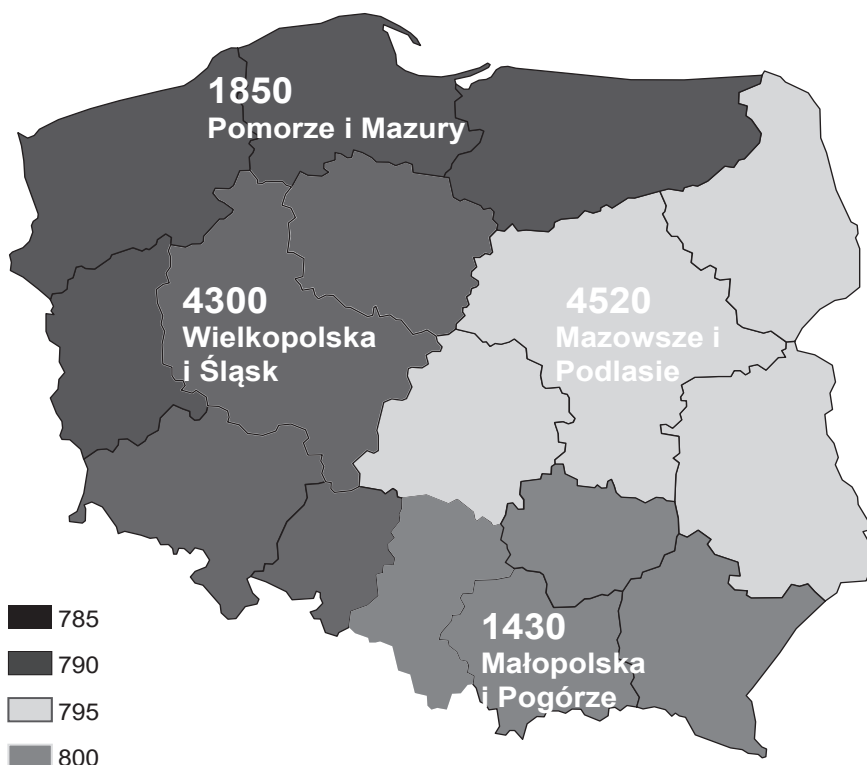
¹⁷ Typy rolnicze i szczegółowa klasyfikacja przedstawiona została także w publikacji „Wyniki...”.

System Polski FADN funkcjonuje w Polsce według określonej struktury organizacyjnej. Agencją łącznikową jest Instytut Ekonomiki Rolnictwa i Gospodarki Żywnościowej - Państwowy Instytut Badawczy, która poprzez biura rachunkowe dokonuje zbierania danych rachunkowych. Funkcję biur pełni 16 ośrodków doradztwa rolniczego raz z 1707 terenowym doradcami do spraw rachunkowości [Goraj, Olewnik 2016, s. 22-23].

Dodatkowo Polska została podzielona na 4 regiony (Pomorze i Mazury region nr 785; Wielkopolska i Śląsk region nr 790; Mazowsze i Podlasie region nr 795; Małopolska i Pogórze region nr 800), wyodrębnione m.in. na podstawie podobieństw warunków produkcji, struktury obszarowej gospodarstw, a także stosowanej technologii i organizacji produkcji [Goraj, Mańko 2004, s. 29].

Agencja łącznikowa dzieli pole obserwacji FADN na warstwy w celu zapewnienia precyzyjnych wyników i odpowiedniej reprezentacji. Podział dokonuje się według 3 kryteriów: lokalizacji regionalnej, wielkości ekonomicznej i typu rolniczego. To spowodowało, że jedno gospodarstwo reprezentuje średnio 67 gospodarstw z pola obserwacji Polskiego FADN [Goraj, Olewnik 2016, s. 24-25].

Rysunek 8. Podział na regiony i rozkład próby GR prowadzących rachunkowość Polski FADN



Źródło: [Goraj, Olewnik 2016, s. 26]

System Polski FADN jest ukierunkowany na ustalenie jedynie dochodów rolniczych służących do oceny Wspólnej Polityki Rolnej UE, zaś nie ujmuje dochodów osobistych gospodarstw domowych z użytkownikiem gospodarstwa rolnego. Dane FADN umożliwiają ustalenie dochodu rolniczego i wielkości wartości dodatniej brutto na gospodarstwo i na jednostkę nakładu pracy, a kategorie dochodowe ujmują w ujęciu memoriałowym¹⁸, w odróżnieniu od danych budżetowych gospodarstw domowych podanych w ujęciu kasowym przez GUS [Zegar 2008, s. 47].

Celem głównym Polskiego FADN jest dostarczanie danych rachunkowych z reprezentatywnej próby do Komisji Europejskiej, a dane te przekazuje się poprzez jednolite i określone prawem sprawozdania.

Wytyczne, cele odnoszące się do systemu Polski FADN wymagają pozyskania ściśle określonych informacji z gospodarstw rolnych. Dla usprawnienia gromadzenia danych rachunkowych opracowano różne formularze:

- Instrukcja Prowadzenia Zapisów w Książkach Rachunkowych,
- Instrukcja Kodowania oraz Wykazy Kodów,
- Spis Aktywów i Zobowiązań Indywidualnego Gospodarstwa Rolnego (SAiZ),
- Spis Wybranych Aktywów i Zobowiązań Indywidualnego Gospodarstwa Rolnego (SWAiZ),
- Książka Wpływów i Wydatków (KWiw),
- Książka Obrotów i Zaszłości Indywidualnego Gospodarstwa Rolnego (KOiZ).

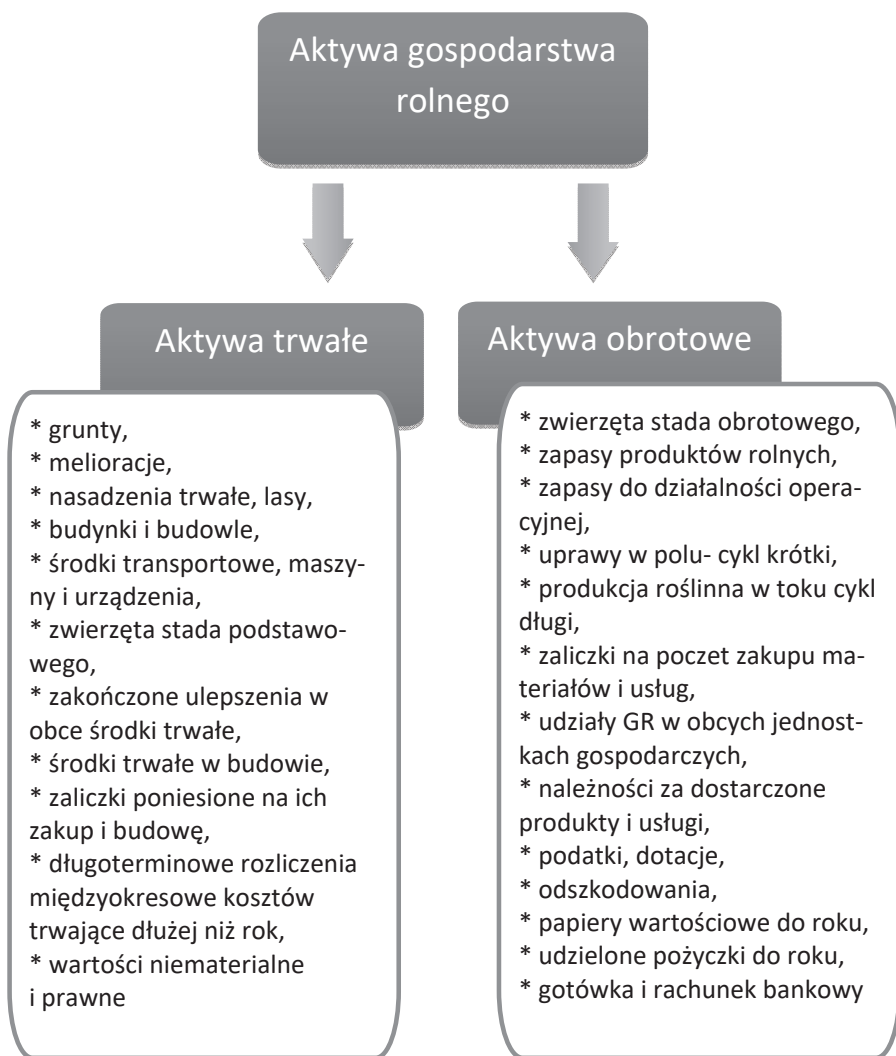
2.2. Metodologia wyceny aktywów w Systemie FADN

Rachunkowość rolna pod postacią systemu Polski FADN opiera się na ściśle określonych zasadach. Zasady jak i cała metodologia przedstawiona jest w dwóch formularzach: Instrukcji Prowadzenia Zapisów w Książkach Rachunkowych i Instrukcji Kodowania oraz Wykazie Kodów [Czerwińska-Kayzer, Bieniasz i Gołaś 2011, s. 18].

W myśl zasad FADN przez aktywa gospodarstwa rolnego (rysunek 9) rozumie się ogół środków i składników majątku trwałego i obrotowego, będące własnością gospodarstwa rolnego [Instrukcja Prowadzenia..., 2016]. Aktywa trwałe używane są więcej niż w jednym cyklu produkcji i wyznaczają potencjał produkcyjny GR oraz służą do wytwarzania bądź uszlachetniania produktów przed sprzedażą. Aktywa trwałe dzielą się na: rzeczowe, finansowe, należności długoterminowe i wartości niematerialne i prawne. Z kolei aktywa obrotowe zużywane są najczęściej w trakcie jednego roku obrachunkowego obejmują bieżące aktywa rzeczowe, przeznaczone do upłynnienia oraz środki pieniężne [Instrukcja Prowadzenia..., 2016; Goraj, Olewnik, 2016, s. 56].

¹⁸ Zasada memoriałowa- Podstawowa zasada rachunkowości, według której przychody i koszty uważa się za osiągnięte lub poniesione w momencie ich wystąpienia, a nie w momencie wpływu lub wydatku pieniężnego. Znaczy to że przychody i koszty ujmowane są w okresach, w których powstały

Rysunek 9. Klasyfikacja aktywów według metodologii Polski FADN



Źródło: opracowanie własne na podstawie [Instrukcja Prowadzenia... 2016].

Klasyfikacja aktywów według Polskiego FADN odpowiada podziałowi aktywów stosowanemu w bilansie zawartym w załączniku do ustawy o rachunkowości, ale jedyną różnicą jest wartość graniczna maszyn i urządzeń [Czerwińska-Kayzer, Bieniasz i Gołaś 2011, s. 19].

Wszystkie aktywa w systemie muszą być wyceniane w złotych, a środki pieniężne i należności podane w walutach obcych przelicza się według średniego kursu walut NBP na dzień spisu, poza tym rzeczowe aktywa trwałe, wartości niematerialne i prawne oraz zapasy wyceniane są w wartości netto. Ogólnie do środków trwałych zaliczamy wtedy, gdy wartość danego składnika wynosi co najmniej równowartość 300 euro [Instrukcja Prowadzenia..., 2016]

W polskim FADN stosuje się trzy metody wyceny w nawiązaniu do określonych składników majątku:

- Metodę ceny (kosztu) realizacji- wycena według aktualnej ceny sprzedaży netto (loco gospodarstwo¹⁹), stosowana do wyceny produktów własnych gospodarstwa,
- Metodę ceny (kosztu) odtworzenia- wycena aktywów, w szczególności budynków, środków transportu, maszyn i urządzeń, po aktualnych cenach (kosztach) nabycia (wytworzenia), celem jest określenie, ile wyniósłby koszt odtworzenia danego składnika majątku,
- Metodę ceny (kosztu) historycznego - wycena według aktualnych w czasie ich nabywania (wytworzenia) cenach (kosztach), zastosowanie przy wycenie środków produkcji z zakupu, inwestycji w toku i wszelkich należności gospodarstwa [Instrukcja Prowadzenia, 2016].

Spisu aktywów gospodarstwa w pierwszym roku prowadzenia rachunkowości dokonuje się na podstawie spisu z natury [Instrukcja Prowadzenia 2016]. W kolejnych latach prowadzenia zapisów rachunkowych spis niektórych składników aktywów trwałych i obrotowych przenosi się automatycznie z końca okresu na początek następnego okresu obrachunkowego. Dlatego tak ważna staje się inwentaryzacji w momencie wejścia gospodarstwa do badań np. wycena budynków, maszyn i urządzeń.

Szczególnie istotne jest określenie wartości bieżącej środka trwałego, którą wpisujemy w formularzu SAiZ stan na 01-01 danego roku. Taką wartość należy wycenić według podanej metody kosztów odtworzenia, polegającej na ustaleniu kosztów zakupu lub budowy składnika majątku w stanie nowym z dnia wyceny i obniżyc o dotychczasowe umorzenie (stopień zużycia) [Instrukcja Prowadzenia 2016].

Polski FADN definiuje także produkcje roślinną w toku i dzieli ją produkcję w cyklu krótkim i długim. Produkcja w toku w cyklu krótkim to wartość wszystkich nakładów bezpośrednio poniesionych jesienią na jednoroczne uprawy ozime oraz uprawy jare, które wysiane będą dopiero wiosną następnego roku [Goraj, Olewnik, 2016, s. 56]. Roślinna produkcja w toku cyklu krótkiego klasyfikowana jest jako specyficzny rodzaj zapasu materiałów magazynowanych w polu. Z kolei produkcja roślinna w toku w cyklu długim to m.in. wszelkiego rodzaju szkółki drzew i krzewów ozdobnych czy plantacje choinek i stanowi rodzaj zapasu produktu własnego gospodarstwa. Produkcja w cyklu długi jest sumą poniesionych kosztów od rozpoczęcia produkcji do chwili pozyskania gotowego produktu [Goraj, Olewnik, 2016, s. 56].

Szczegółowo nakłady na produkcję w toku obrazuje tabela 12 KOiZ, gdzie rejestrujemy wszystkie nakłady ilościowo i wartościowo poniesione na roślinną produkcję w toku uzyskane podczas rozmowy z rolnikiem. Jest to rejestr nakładów bezpośrednich w oparciu o zakupy środków do produkcji, jak i własne materiały gospodarstwa np. własny materiał siewny.

Podsumowując system rachunkowości rolnej oparty na zasadach FADN i przyjęty przez wszystkie państwa członkowskie daje możliwość porównywania wyników z całej UE. Produktem finalnym jest Raport Indywidualny z gospodarstwa rolnego za dany rok obrachunkowy zawierający 18 działów, w tym bilans finansowy. Wycena roślinnej produkcji w toku ujmowana jest w bilansie jako aktywa obrotowe- zapasy na początek i koniec roku obrachunkowego (kalendarzowego) [Goraj, Olewnik, 2016, s. 36].

19 Cena „loco gospodarstwo”- to cena sprzedaży możliwa do uzyskania na terenie gospodarstwa, bez opłat targowiskowych, kosztów dowozu do najbliższego rynku.

III. WYCENA PRODUKCJI ROŚLINNEJ W TOKU NA PRZYKŁADZIE RZEPAKU OZIMEGO

3.1. Koszt historyczny a wartość godziwa

Rachunkowość rolna jest bardzo przydatna w codziennym prowadzeniu gospodarstwa rolnego. Już w starożytnym Egipcie i Grecji zapisywano skrupulatnie na glinianych tabliczkach podczas zbiorów plodów rolnych pierwsze dane rachunkowe. Rachunkowość rolna znacząco odbiega od zasad rachunkowości przedsiębiorstw prowadzących pozarolniczą działalność gospodarczą m.in. z uwagi na specyficzne cechy produkcji rolniczej oraz wykorzystywane do niej aktywa. Długotrwałość i złożoność procesów produkcji w rolnictwie oraz wpływ czynników środowiskowych stwarza problemy w wycenie aktywów biologicznych, szczególnie produkcji roślinnej w toku. Także z uwagi na podleganie procesom przemiany biologicznej, która u roślin objawia się jako proces fotosyntezy powodujący wzrost i dojrzewanie, na które człowiek nie ma wpływu [Czerwińska-Kayzer, Bieniasz 2011, s. 41-49].

Wykazana specyfika rachunkowości w rolnictwie wpływa na zastosowanie odpowiedniej metody wyceny. W rozwiązaniu tego problemu od lat starają się pomóc ekonomiści i teoretycy, którzy w swoich pracach opisują klasyfikację aktywów, zasady wyceny oraz sposoby ewidencji. W konsekwencji różnorodność podejść powoduje rozbieżności terminologiczne. Na tle możliwych do zastosowania zasad wyceny wykształciły się w rachunkowości dwa główne podejścia: jedno oparte na cenach historycznych, drugie na cenach bieżących. Powstały dwa modele wycen (uregulowane prawnie): wycena oparta na koszcie historycznym i wycena oparta na wartości godziwej (rysunek 10) [Poniatowska 2012, s.238].

Polskie prawo bilansowe zobowiązuje podmioty gospodarcze do wyceny rzeczowych składników aktywów obrotowych według cen nabycia lub kosztów wytworzenia nie przekraczających ich cen sprzedaży netto na dzień bilansowy [ustawa z 29 września 1994 r. art. 28, ust. 1, pkt 6]. Natomiast ustawa definiuje rzeczowe aktywa obrotowe jako „materiały nabyte w celu zużycia na własne potrzeby, wytworzone lub przetworzone przez jednostkę produkty gotowe (wyroby i usługi) zdane do sprzedaży lub w toku produkcji, półprodukty oraz towary nabyte w celu odprzedaży w stanie nieprzetworzonym” [ustawa z 29 września 1994 r. art.3.1, pkt 19]. W związku z tym dla materiałów i towarów zasadne jest użycie ceny nabycia, zaś dla produktów gotowych i produkcji w toku miarą jest koszt wytworzenia- inaczej historyczny [Wierzbińska 2016, s. 130-131].

Rysunek 10. Dwa modele wyceny bilansowej w rachunkowości



Źródło: opracowanie własne na podstawie [Poniatowska 2012, s. 238].

Ustawa o rachunkowości precyzuje także co to jest koszt wytworzenia: "obejmuje koszty pozostające w bezpośrednim związku z danym produktem oraz uzasadnioną część kosztów pośrednio związanych z wytworzeniem tego produktu. Koszty bezpośrednie obejmują wartość zużytych materiałów bezpośrednich, koszty pozyskania i przetworzenia związane bezpośrednio z produkcją i inne koszty poniesione w związku z doprowadzeniem produktu do postaci i miejsca, w jakich się znajduje w dniu wyceny" [ustawa z 29 września 1994 r. art. 28, ust. 3]. Jeżeli nie jest możliwe ustalenie kosztu wytworzenia ustawa nakazuje dokonać wycenę według ceny sprzedaży netto takiego samego lub podobnego produktu, pomniejszonej o przeciętnie osiągnięty przy sprzedaży produktów zysk brutto ze sprzedaży, a w przypadku produktu w toku uwzględnić stopień jego przetworzenia [ustawa z 29 września 1994 r. art. 28, ust. 3]. Dopuszczono również zasadę całkowitej rezygnacji z wyceny produkcji w toku, jeżeli nie zniekształca to obrazu sytuacji majątkowej i wyniku finansowego jednostki [Nadolna, Rydzewska-Włodarczyk 2010, s.120].

Rezygnacja z wyceny może spowodować błędy w ustaleniu wartości aktywów i pasywów oraz wyniku finansowego, a także powoduje złamanie dwóch zasad rachunkowości, zasady wiernego i rzetelnego obrazu sytuacji majątkowej oraz zasady istotności. W praktyce produkcję roślinną w toku wycenia się głównie w przypadku jej sprzedaży, co także zaburza obraz sytuacji majątkowej jednostki [Nadolna, Rydzewska-Włodarczyk 2010, s.120; Obrzeźgiewicz 2015, s.143].

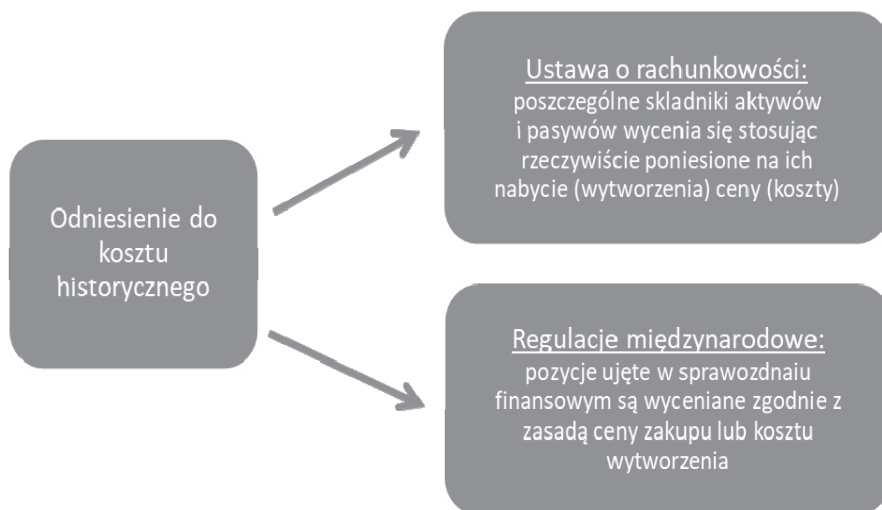
Produkcja roślinna w toku to szczególnie pozycja w bilansie jednostki prowadzącej działalność rolniczą. Stanowi ona znaczący udział w aktywach bilansu w przypadku wyceny na dzień bilansowy oraz podczas wiosenno-letnich sprawozdaniach, z uwagi na długotrwały cykl produkcji [Obrzeźgiewicz 2016, s. 229].

Podsumowując polskie normy rachunkowości przewidują wycenę produkcji w toku według bezpośrednich kosztów wytworzenia lub według kosztów materiałów bezpośrednich. Ustaw ogranicza także pojęcie produkcji w toku do aktywów o przewidywanym czasie wykonania nie dłuższym niż trzy miesiące i przeznaczonych do sprzedaży, ale zaznacza, że nie dotyczy to produkcji rolnej. Jednak do produkcji w toku zaliczamy produkcję roślinną

z zasiewów, której czas może być dłuższy niż trzy miesiące (licząc od dnia bilansowego do zbioru) [Nadolna, Rydzewska-Włodarczyk 2010, s.120].

Koszt historyczny nie został zdefiniowany ani w polskich, ani w międzynarodowych regulacjach, jedynie wspomniane regulacje zawierają odniesienie do wartości z przeszłości i odzwierciedlają istotę wycen (rysunek 11).

Rysunek 11. Odniesienie do kosztu historycznego w regulacjach prawnych



Źródło: opracowanie własne na podstawie [Wierzińska 2013, s. 62].

Bezpośrednio definicję kosztu historycznego odnajdujemy dopiero w Międzynarodowych Standardach Sprawozdawczości Finansowej, zgodnie z którą aktywa ujmuje się w wartości równej zapłaconej za nie kwocie pieniężnej na dzień nabycia lub w wartości godziwej zapłaty niepieniężnej dokonanej w celu nabycia [Wierzińska 2013, 62].

W polskiej literaturze przedmiotu występuje także definicja, która określa koszt historyczny jako kwotę środków pieniężnych lub ich równowartość jakie wydano w celu uzyskania kontroli nad danym składnikiem aktywów, by w przyszłości uzyskać korzyści finansowe [Wierzińska 2013, s. 62]. W związku z tym koszt historyczny jest zatem wyceną korzystającą z danych z przeszłości np. z dnia przeprowadzonej transakcji i dokonywaną na moment wprowadzenia danego składnika aktywów do ewidencji księgowej. W kontekście wyceny na moment wejścia składnika aktywów nie budzi kontrowersji, gdyż wycena po koszcie historycznym odpowiada wartości bieżącej. Problem pojawia się z wyceną na dzień bilansowy w związku ze zmianą wartości w czasie składników aktywów [Wierzińska 2013, 62-63].

Warto wspomnieć, że metoda kosztu historycznego należy do klasycznych metod wyceny i opiera się na koncepcji minimalizmu pieniężnego. Wycena odbywa się po cenach lub kosztach wytworzenia aktywów aktualnych podczas ich wytwarzanie lub powstawania. Koszt historyczny można uznać za minimalną wartość składnika majątku. Zasadniczą wadą tej metody jest brak uwzględnienia zmiany wartości danego składnika majątku w czasie [Obrzeżgiewicz 2016, s. 230-231]. Rachunkowość przez wiele wieków była oparta na wycenie według kosztu historycznego, zaś wartość godziwa jest dość nową koncepcją.

W przypadku międzynarodowych regulacji rachunkowości sytuacja wygląda inaczej. Zagadnienia dotyczące rachunkowości rolnej zostały ujęte w cytowanym już w pracy MSR 41 „Rolnictwo”. Najważniejszym założeniem standardu jest odejście od kosztu historycznego i uznanie wartości godziwej za podstawę wyceny aktywów biologicznych. Takie podejście wpływa na rachunek kosztów i dlatego jest tak szeroko omawiane w literaturze przedmiotu. W tym kontekście MSR 41 zakończyło jak podaje T. Kondraszuk okres „bezkrólewia” w zakresie sporządzania i omawiania sprawozdań finansowych w rolnictwie [Kondraszuk 2011, s. 549, 557].

Koncepcje przyjęte w MSR 41 są zbieżne z poglądami ekonomistów z zakresu rachunkowości rolnej dotyczące zasadności wyceny przy uwzględnieniu wartości godziwej. Wycena dokonywana jest w momencie początkowego ujęcia składnika aktywów biologicznych oraz na każdy dzień bilansowy. Wycena w wartości godziwej pomniejszona jest o szacunkowe koszty związane ze sprzedażą (rysunek 12). Gdy nie możemy wiarygodnie ustalić wartości godziwej, nie istnieje aktywny rynek, to albo nie dokonujemy wyceny (i czekamy, aż możliwa będzie wiarygodna wycena) albo wyceniamy w cenie nabycia lub po koszcie wytworzenia, pomniejszonym o dotychczasowe umorzenia i zakumulowane odpisy z tytułu utraty wartości. Ważne jest, że gdy raz wycenimy składnik aktywów w wartości godziwej, to powinno się kontynuować wycenę w tej wartości, aż do sprzedaży [Kondraszuk 2011, s. 557-558; Wszelaki 2012, s. 331-332].

Rysunek 12. Koszty związane ze sprzedażą



Źródło: opracowanie na podstawie [Nadolna, Rydzewska-Włodarczyk 2010, s. 123].

Z kolei wycena produkcji roślinnej w toku według MSR 41 ujmowana jest tylko na dzień bilansowy, nie dotyczy jej ujęcie początkowe (tabela 4). Wycena na dzień bilansowy odbywa się w wartości godziwej pomniejszonej o szacunkowe koszty sprzedaży. MSR 41, tak określa: "wartość godziwa jest kwotą, za jaką na warunkach rynkowych składnik aktywów mógłby zostać wymieniony, a zobowiązanie uregulowane, pomiędzy zainteresowanymi i dobrze poinformowanymi stronami transakcji [MSR 41, § 8].

Tabela 4. Wycena aktywów biologicznych według MSR 41

Przedmiot wyceny	Ujęcie początkowe	Dzień bilansowy
Produkty gotowe	Wartość godziwa pomniejszona o szacunkowe koszty sprzedaży, cena nabycia, koszt wytworzenia pomniejszony o dotychczasowe umorzenie oraz zakumulowane odpisy z tytułu trwałej utraty wartości	Wartość godziwa pomniejszona o szacunkowe koszty sprzedaży lub cena nabycia
Produkcja w toku	Nie dotyczy	Wartość godziwa pomniejszona o szacunkowe koszty sprzedaży

Źródło: opracowanie na podstawie [Obrzeźgiewicz 2016, s. 228].

Warto wspomnieć, że definicja wartości godziwej występuje w polskim prawie bilansowym: „za wartość godziwą przyjmuje się kwotę, za jaką dany składnik aktywów mógłby zostać wymieniony, a zobowiązanie uregulowane na warunkach transakcji rynkowej, pomiędzy zainteresowanymi i dobrze poinformowanymi, niepowiązanymi ze sobą stronami” [ustawa z 29 września 1994 r. art. 28, ust. 6]. Jednak taki model wyceny wykorzystywany jest jedynie do wyceny bilansowej inwestycji i zobowiązań finansowych [Poniatowska 2012, s. 241].

Skierowanie się ku wartości godziwej jest potwierdzeniem częstego zarzutu o nieprzydatności sprawozdań finansowych, które prezentują historyczne dane. Takie podejście w opinii większości ekonomistów gwarantuje zachowanie funkcji informacyjnej sprawozdania finansowego [Poniatowska 2012, s. 238-239]. Natomiast przeprowadzone badania nad wyceną biologicznych aktywów według modeli wartości godziwej dostarczyły zwolennikom następujących argumentów: wartość godziwa lepiej przedstawia rzeczywistą sytuację gospodarstw rolnych niż wycena według kosztu historycznego, aktywa biologiczne można łatwo wycenić, gdyż występują aktywne rynki [Pasula 2015, s104].

W kolejnym podrozdziale zostanie przedstawiona wycena produkcji roślinnej w toku na przykładzie rzepaku ozimego o powierzchni 1 ha w oparciu o dwa rodzaje wycen - wyceny według kosztu historycznego oraz wyceny według wartości godziwej.

3.2. Wycena produkcji roślinnej w toku na przykładzie rzepaku ozimego według kosztu historycznego i wartości godziwej

Obecnie jednym z największych problemów rachunkowości rolnej, jak zostało to opisane w powyższych rozdziałach jest problem wyceny produkcji roślinnej w toku i rozbieżnego podejścia między polskim, a zagranicznym prawem bilansowym. Dodatkowy problem to brak możliwości zastosowania cen z aktywnego rynku, ze względu na ich brak. Badania potwierdzają, że jednostki najczęściej w skutek oszczędności stosując przysługujące im uproszczenie w rachunkowości nie wyceniają produkcji w toku. Takie działanie m. in. zmniejsza wartość aktywów i pasywów w bilansie [Obrzeżgiewicz 2015, s. 142-143, 145]. W niniejszym podrozdziale zostanie dokonana empiryczna wycena produkcji roślinnej w toku na przykładzie rzepaku ozimego.

Uprawa rzepaku ozimego przed zbiorem zalicza się do grupy przedmiotów produkcji roślinnej w toku przekształcających się w produkt finalny. Cechą charakterystyczną owej grupy jest uzyskanie jednokrotnego pożytku. W metodyce wyceny takie grupy przedmiotów wycenia się, jak podaje Laskowska według poniesionych kosztów od chwili przygotowania gruntu pod zasiew do daty wyceny, albo jako wartość spodziewanych pożytków pomniejszonych o nieponiesione koszty od chwili wyceny do czasu uzyskania tych pożytków [Laskowska 2013, s.72].

Przedmiotem badań empirycznych będzie wycena produkcji w toku na przykładzie rzepaku ozimego dla obszaru 1 ha. Dane o poniesionych nakładach na produkcję roślinną w toku rzepaku ozimego zostały zebrane od rolnika prowadzącego gospodarstwo rolne w województwie kujawsko-pomorskim w powiecie nakielskim i uczestniczącego w systemie Polski FADN. Plantacja rzepaku ozimego wynosiła 12,30 ha. Dniem bilansowym, na który zostanie przeprowadzona wycena będzie 31 grudnia 2015 roku. Przyjęcie takiego dnia bilansowego wynika z pewnych określonych powodów. Rzepak ozimy został zasiany w sierpniu 2015 roku i zebrany latem 2016 roku, oba lata zostały już opracowane i zakończone w systemie Polski FADN. Dodatkowo gospodarstwo uczestniczyło w badaniach Zbierania Danych o Produktach Rolniczych AGROKOSZTY przy zbieraniu kosztów jednostkowych rzepaku ozimego, gdzie rok 2016 także został sprawdzony i zakończony. Wycena kosztów zmiennych- praca własnych maszyn została podana na podstawie:

- Ciągnik 126 KM + odpowiedni sprzęt wykorzystano dane z opracowania Poświęta W., Koszty eksploatacji maszyn rolniczych, Minikowo 2016
- Ciągnik 60 i 80 KM + odpowiedni sprzęt wykorzystano dane z kalkulacji rzepaku ozimego przeprowadzonej przez Wielkopolski Ośrodek Doradztwa Rolniczego.

Pierwszą metodą poddaną badaniu będzie metoda wyceny według poniesionych kosztów, kosztu historycznego. Opiera się ona na zsumowaniu nakładów kosztów poniesionych do dnia wyceny, w tym wypadku od zasiewu rzepaku ozimego w sierpniu 2015 roku do 31 grudnia 2015 roku (tabela 5).

Drugą metodą wyceny produkcji roślinnej w toku rzepaku ozimego będzie metoda wyceny według wartości spodziewanych pożytków pomniejszonych o nieponiesione koszty od chwili wyceny do czasu sprzedaży nasion, ujęcie dochodowe (tabela 6). Wybrana metoda polega na odjęciu od zdyskontowanej wartości spodziewanych pożytków zdyskontowanej wartości nieponiesionych kosztów, jakie miały miejsce od 31 grudnia do momentu zbioru rzepaku ozimego. Spodziewane pożytki stanowią cenę rynkową w momencie zbioru rzepaku, a obliczono je mnożąc wielkość plonu z 1ha razy cenę rzepaku. Z kolei stopa dyskontowa odpowiada średniemu rocznemu oprocentowaniu lokat terminowych²⁰.

20 Średnie oprocentowanie lokat terminowych ustalono na podstawie danych ze strony <http://oszczednoscionline.pl/ranking-lokat-styczen-2016/>

Tabela 5. Metoda wyceny według kosztu historycznego produkcji w toku na przykładzie rzepaku ozimego na 1 ha

		Miesiąc zabiegu	j.m.	Ilość	Cena zł/j.m	Wartość zł/ha
Materia siewny						
Rzepak ozimy	C1	sierpień	kg	4	64,5	258
Nawozy						
Saletra amonowa	34%N	sierpień	kg	100	1,39	139
Yara0-15-30	15%P30%K	sierpień	kg	300	1,38	414
RAZEM						553
Mikroelementy						
Nutribor		wrzesień	kg	1,8	0,3	0,54
Fertilader		październik	l	1,5	53,5	80,25
Odżywki		październik	l	2,22	26,08	57,90
RAZEM						138,69
Środki ochrony roślin						
Reactor 480 EC		sierpień	l	0,08	166,67	13,33
Command 480 EC		sierpień	l	0,08	180,55	14,44
Rapsan 500 SC		wrzesień	l	1	58,76	58,76
Cyren 480 EC		wrzesień	l	0,68	36,11	24,55
Pantera 040SC		wrzesień	l	1,2	39,81	47,77
Tebu 250		wrzesień	l	0,75	48,43	36,32
RAZEM						195,19
Koszty zmienne-praca własnych maszyn						
Ciągnik 126 KM+ pług	Orka	sierpień		1,5	147,92	221,88
Ciągnik 80KM+agregat uprawowy 2,8m	Uprawa przedsiewna	sierpień		0,5	58,84	29,42
Ciągnik 126 KM+ agregat uprawowo-siewny	Siew	sierpień		0,75	169	126,75
Ciągnik 60KM+rozsiewacz nawozów	Wysiew nawozów dolistnych 2 wyjazdy	sierpień		0,45	47,02	21,16
Ciągnik 60KM+opryskiwacz połowy 12m	Oprysk 1 wyjazd	sierpień		0,6	49,5	29,70
Ciągnik 60KM+opryskiwacz połowy 12m	Oprysk 4 wyjazdy	wrzesień		2,4	49,5	118,80
Ciągnik 60KM+opryskiwacz połowy 12m	Wysiew nawozów dolistnych 2 wyjazdy	październik		1,2	49,5	59,40
RAZEM						607,11
Koszty bezpośrednie RAZEM zł/ha						1 751,98

Źródło: opracowanie własne na podstawie zebranych danych z gospodarstwa rolnego [Poświęta 2016, s.10, <http://kalkulacje.wodr.poznan.pl/rzepak1.htm> z dnia 14-09-2017].

Tabela 6. Metoda wyceny według wartości spodziewanych pożytków pomniejszych o nieponiesione koszty produkcji w toku na przykładzie rzepaku ozimego na 1 ha

		Miesiąc zabiegu	j.m.	Ilość	Cena zł/j.m	Wartość zł/ha
Nawozy						
Saletra amonowa	34%N	marzec	kg	250	1,16	290
Polifoska 21	21%N	marzec	kg	300	1,06	318
Saletra amonowa	34%N	kwiecień	kg	250	1,16	290
Razem						898
Nawożenie dolistne						
Siarczan magnezu		marzec	kg	20	1,11	22,2
Maxigreen		marzec	kg	8	8,15	65,2
Razem						87,4
Mikroelementy						
Rapstar		kwiecień	l	1,2	31,48	37,78
Folifol		kwiecień	l	1,6	31	49,60
Fertielader		kwiecień	l	0,8	60,47	48,38
Green Bor		maj	l	1,5	9,49	14,24
Razem						149,99
Środki ochrony roślin						
Sumi Alpha 050 EC		kwiecień	l	0,41	49,07	20,12
Eminent Star 312 SE		maj	l	1,2	48,15	57,78
Proteus 110 OD		maj	l	0,8	88,89	71,11
Helion 300 SL		maj	l	0,08	208	16,64
Cordian 450 SL		lipiec	l	4	11,85	47,40
Razem						213,05
Koszty zmienne -praca własnych maszyn						
		Miesiąc zabiegu	j.m.	Czas trwania zabiegu godz/ha	Cena zł/j.m	Wartość zł/ha
Ciągnik 60KM+opryskiwacz polowy 12m	Wysiew nawozów dolistnych	marzec	h	0,6	49,5	29,70
Ciągnik 60KM+rozsiwacz nawozów	Wysiew nawozów 2 wyjazdy	marzec	h	1,2	47,02	56,42
Ciągnik 60KM+opryskiwacz polowy 12m	Oprysk	kwiecień	h	0,6	49,5	29,70
Koszty zmienne -praca własnych maszyn c.d.						
Ciągnik 60KM+opryskiwacz polowy 12m	Wysiew nawozów dolistnych	kwiecień	h	0,6	49,5	29,70
Ciągnik 60KM+rozsiwacz nawozów	Wysiew nawozów	kwiecień	h	0,6	47,02	28,21

Ciągnik 60KM+opryskiwacz polowy 12m	Orysk	maj	h	0,6	49,5	29,70
Ciągnik 60KM+opryskiwacz polowy 12m	Orysk	lipiec	h	0,6	49,5	29,70
Razem						233,14
Usługi najmu		Miesiąc zabiegu		Czas trwania zabiegu godz/ha	Cena zł/h	Wartość zł/ha
Kombajnowanie		lipiec	h	1,2	250	300
Razem						300
Przychód						
Rzepak ozimy	nasiona	lipiec	dt	26,85	158,26	4 249,28
Dopłaty						944,94
Razem						5 194,22
Miesiąc				Wartość produkcji	Stopa dyskontowa	Liczba miesięcy od dnia wyceny
lipiec				5194,22	2,07	7
						Współczynnik dyskontujący
						0,9980
						Zdyskontowana wartość
						5 183,83
Miesiąc				Nieponiesione Koszty	Stopa dyskontowa	Liczba miesięcy od dnia wyceny
marzec				781,52	2,07	3
kwiecień				533,48	2,07	4
maj				189,47	2,07	5
lipiec				377,10	2,07	7
Razem						1 867,67
Wartość dochodowa						3 316,16

Źródło: opracowanie własne na podstawie zebranych danych z gospodarstwa rolnego [Poświęta 2016, s.10, <http://kalkulacje.wodr.poznan.pl/rzepak1.htm> z 14-09-2017].

Metoda wyceny przedstawiona w tabeli 5 oparta jest na koszcie historycznym. Wartość produkcji roślinnej w toku rzepaku ozimego jest równa wartości poniesionych nakładów od dnia zasiewu do dnia wyceny w postaci kosztów bezpośrednich. Kosztami bezpośrednimi są wykorzystane nawozy mineralne - saletra amonowa 34N, nawóz wieloskładnikowy 0-15-30 NPK; mikroelementy - odżywki stosowane dolistnie oraz oprysk w postaci herbicydów i fungicydów, a także kwalifikowany materiał siewny rzepaku ozimego (odmiany Exquisite 3 jednostki siewne, Exstrom 1 js, Kadore 10,3 kg). Do kosztów bezpośrednich zaliczamy także zmienne koszty maszynowe - praca własna maszyn, czyli zabiegi agrotechniczne. Wartość produkcji roślinnej w toku rzepaku ozimego na 1 ha wynosi 1751,98 zł według metody kosztu historycznego. Zastosowana metoda wyceny w oparciu o poniesione koszty powoduje nieuwzględnienie wartości niematerialnej produkcji roślinnej w toku rzepaku ozimego odzwierciedlających spodziewane korzyści w momencie przekształcenia w produkt finalny, czyli w momencie zbioru.

Natomiast wartość produkcji roślinnej w toku rzepaku ozimego wyceniona w oparciu o wartość godziwą (tabela 6)- metoda wyceny według wartości spodziewanych pożytków pomniejszonych o ni poniesione koszty uwzględnia walory niematerialne owej produkcji, czyli potencjał do generowania przyszłych korzyści. Wartość produkcji w toku w tym wypadku wynosi 3316,16 zł i jest prawie dwukrotnie wyższa od wartości uzyskanych przy zastosowaniu metody kosztu historycznego. Wycena zawiera nakłady „poniesione” (koszty nieponiesione) od dnia wyceny, czyli od 31 grudnia 2015 roku do dnia zbioru w sierpniu 2016 roku. Zaliczamy do nich nawożenie saletrą amonową 34N, polifoska 21N; nawożenie dolistne w postaci płynnej- siarczan magnezu ni maxigreen; zastosowanie oprysków- herbicydów, fungicydów i insektycydów oraz usługi najmu omłotu rzepaku i zmienne koszty maszynowe. Wartość dochodową, czyli wartość ekonomiczną jaką wygeneruje w przyszłości uprawa rzepaku uzyskano po odjęciu od zdyskontowanej wartości produkcji- 5183,83 zł, zdyskontowana wartość nieponiesionych kosztów, która wynosiła 1867,67 zł.

Zastosowane metody wyceny według kosztu historycznego i wartości godziwej w pełni nie odzwierciedlają ryzyka prowadzenia działalności rolniczej związanego pogodą, klimatem glebą czy wahaniami cen na rynkach zagranicznych. Rodzaje ryzyka nieodłącznie związane ze specyfiką działalności rolniczej są trudne do uwzględnienia w modelu wyceny, co powoduje istotna trudność w wycenie produkcji roślinnej w toku [Obrzeźgiewicz 2016, s. 149].

Dodatkowy problemem wykazany w niniejszej pracy- odmienne podejście do wyceny pomiędzy polskim prawem bilansowym a zagranicznym implikuje trudności w porównywaniu uzyskanych wyników. Odpowiedzią na to jest wprowadzenie na terenie UE odrębnego systemu zbierania danych dotyczących rachunkowości rolnej z ujednoliconą metodyką dotyczącą wyceny aktywów, w tym produkcji roślinnej w toku- system FADN.

3.3. Wycena produkcji roślinnej w toku na przykładzie rzepaku ozimego według Systemu Polski FADN

Metodyka dotycząca wyceny produkcji roślinnej w toku przyjęta przez system FADN według poniesionych kosztów wynika z potrzeby ujednolicenia zasad metodycznych na terenie całej UE. Zasady zostały przeniesione na grunt polski, także w celu porównywalności wyników z gospodarstw rolnych na terenie kraju w postaci stworzenia systemu Polski FADN. Zasady wyceny przyjęte przez system Polski FADN polegają na określeniu kosztów wytworzenia produkcji roślinnej w toku i ograniczają się do kosztów bezpośrednich z wykorzystaniem cen bieżących. Metoda ceny (kosztu) historycznego stosowana przez Polski FADN do wyceny produkcji w tok także nie uwzględnia dostatecznie wartości niematerialnych jako spodziewany korzyści ekonomicznych, ale spełnia swój podstawowy cel: jednolitość zasad i porównywalności wyników na terenie całej UE.

Metoda wyceny systemu polski FADN produkcji roślinnej w toku na przykładzie rzepaku ozimego na 1 ha (tabela 7) zawiera wycenę według wartości kosztów bezpośrednich w cenach zakupu netto.

Tabela 7. Metoda wyceny według wartości cen zakupu netto produkcji w toku na przykładzie rzepaku ozimego na 1 ha

Materia siewny		Miesiąc zabiegu	j.m.	Ilość	Cena zł/j.m	Wartość zł/ha
Rzepak ozimy	C1	sierpień	kg	4	64,5	258
Nawozy		Miesiąc zabiegu		Dawka	Cena zł/kg	Wartość zł/ha
Saletra amonowa	34%N	sierpień	kg	100	1,39	139
Yara0-15-30	15%P30%K	sierpień	kg	300	1,38	414
RAZEM						553
Mikroelementy		Miesiąc zabiegu		Dawka	Cena zł/j.m	Wartość zł/ha
Nutribor		wrzesień	kg	1,8	0,3	0,54
Fertielader		październik	l	1,5	53,5	80,25
Odżywki		październik	l	2,22	26,08	57,90
RAZEM						138,69
Opryski		Miesiąc zabiegu		Dawka	Cena zł/l	Wartość zł/ha
Reactor 480 EC		sierpień	l	0,08	166,67	13,33
Command 480 EC		sierpień	l	0,08	180,55	14,44
Rapsan 500 SC		wrzesień	l	1	58,76	58,76
Cyren 480 EC		wrzesień	l	0,68	36,11	24,55
Pantera 040SC		wrzesień	l	1,2	39,81	47,77
Tebu 250		wrzesień	l	0,75	48,43	36,32
RAZEM						195,19
Wycena produkcji w toku						1 144,87

Źródło: opracowanie własne na podstawie zebranych danych z gospodarstwa rolnego

Metoda ta zawiera same koszty bezpośrednie dotyczące nakładów w postaci materiału siewnego, nawozów, odżywek dolistnych i środków ochrony roślin, wycenionych według cen netto spisanych z faktur zakupu bez kosztów maszynowych. Materiał siewny rzepaku ozimego pochodził z zakupu, ale gdyby był materiałem własnym zostałby wyceniony w cenie sprzedaży „loco” gospodarstwo. Wycena produkcji roślinnej w toku rzepaku ozimego według systemu polski FADN wynosi 1144,87 zł i zawiera nakłady poniesione od dnia zasiewu do dnia bilansowego 31 grudnia 2015 roku.

Tak prosty sposób wyceny produkcji roślinnej w toku jest bardziej zrozumiały dla rolnika i daje możliwości porównania na tle innych gospodarstw uczestniczących w systemie. Rolnik po opracowaniu danych za dany rok otrzymuje Raport Indywidualny, gdzie wycena produkcji roślinnej w toku zamieszczona jest w bilansie w pozycji aktywa obrotowe, pod kategorią zapasy (rysunek 13). Szczegółowa wycena produkcji roślinnej w toku w cyklu krótkim może mieścić się w dwóch pozycjach: w podkategorii materiały - środki do produkcji (z zakupu, z daru) w polu, wartość zakupionych środków oraz w podkategorii produkty gotowe własne- potencjalnie towarowe w polu, ujmując wartość własnego materiału siewnego.

Rysunek 13. Wyszczególnienie w bilansie dotyczące produkcji w toku

B	Aktywa obrotowe (B=B1+..+B4)
B1	Zapasy tB1=B1 1+.+B1.6}}
B1.1	Materiały - środki do produkcji (z zakupu, z daru) w magazynie
B1.2	Materiały - środki do produkcji (z zakupu, z daru) w polu'
B1.3	Zwierzęta - alado obrotowe
B1.4	Produkcja roślinna w toku cyklu długiego
B1.5	Produkty gotowe -własne (81.5=B 1.5.-H B 1.5.2)
B1.5.1	Potencjalnie towarowe w magazynie
B1.5.2	Potencjalnie to warowe w polu''

Źródło: [Jak rozumieć zawartość Raportu Indywidualnego Gospodarstwa Rolnego 2013, s. 30].

Struktura, definicje i zasady Raportu Indywidualnego wynikają z tradycji polskiej rachunkowości rolnej i dostosowane są do potrzeb i przyzwyczajzeń użytkowników krajowych [Najważniejsze informacje... 2017, s. 8].

Rolnik może także w ramach uczestnictwa w systemie zamówień Raport Porównawczy i wybrać kryterium podobieństwa np. gospodarstwa zajmujące się produkcją mleka. Dzięki jednolitej zasadzie rachunkowości rolnik ma możliwość porównania własnych wyników produkcyjnych i finansowych na tle najlepszych, średnich i najgorszych gospodarstw.

Podsumowując można stwierdzić że w obliczu rozbieżności w polskim i zagranicznym prawie bilansowym dotyczącym zasad wyceny to systemie FADN stał się alternatywą we wszystkich państwach członkowskich.

ZAKOŃCZENIE

Działalność rolnicza w odniesieniu do pozostałych sektorów gospodarki charakteryzuje się specyficznymi aktywami- aktywami biologicznymi, które podlegają ciągłym procesom przemiany biologicznej. Owe specyficzne aktywa biologiczne, w tym produkcja roślinna w toku wymagają zastosowania odrębnych regulacji prowadzenia rachunkowości. Obecnie za najważniejszy problem w rachunkowości rolnej związany z aktywami uznaje się według literatury przedmiotu wycenę aktywów biologicznych.

Celem pracy było zwrócenie uwagi na problem wyceny produkcji roślinnej w toku oraz rozbieżnego podejścia do wyceny według polskiego i zagranicznego prawa bilansowego na przykładzie ustawy o rachunkowości i Międzynarodowego Standardu Rachunkowości nr 41 Rolnictwo. Dodatkowo podjęto próbę analizy literatury przedmiotu odnośnie wyceny według wartości godziwej oraz według kosztu historycznego. Ponadto dokonano porównania rodzajów wyceny na przykładzie wyceny produkcji roślinnej w toku rzepaku ozimego. Problem wyceny produkcji w toku zestawiona także z podejściem prezentowanym przez System Zbierania i Wykorzystania Danych Rachunkowych z Gospodarstw Rolnych FADN.

W rozdziale pierwszym wykazano specyfikę rolnictwa i działalności rolniczej oraz klasyfikację aktywów według polskiego i zagranicznego prawa bilansowego oraz zaprezentowano rys historyczny metod wyceny w rachunkowości rolnej.

W rozdziale drugim przedmiotem rozważań był ujednoczony system rachunkowości rolnej FADN. Przedstawiono zasady funkcjonowania i metodologie systemu Polski FADN na tle rozwiązań unijnych.

W rozdziale trzecim ustalono, że wycena produkcji roślinnej w toku według wartości godziwej bardziej odzwierciedla zdolność roślin do generowania w przyszłości korzyści ekonomicznych. Wykazano także alternatywne podejście do wyceny produkcji w toku jaki prezentuje system FADN.

Wycena produkcji roślinnej w toku oparta na koszcie historycznym nie uwzględnia wartości niematerialnej analizowanej produkcji, nie ujmuje przyszłych korzyści ekonomicznych w momencie zbioru. Z kolei metoda oparta na wartości godziwej takie korzyści ekonomiczne jest w stanie odzwierciedlić. Jednak obie metody nie uwzględniają specyficznego ryzyka na jakie narażona jest działalność rolnicza, w szczególności ryzyko związane z pogodą, klimatem czy wahaniami cen produktów rolnych. Warto zaznaczyć, że w ostatnich latach nastąpił wzrost znaczenia wyceny w oparciu o wartość godziwą z uwagi na większą przydatność sprawozdań finansowych i prezentowanych w nim danych odnośnie wyceny aktywów. Istotną zaletą wartości godziwej jest również zbliżenie do wartości rynkowej. Wypieranie kosztu historycznego przez wartość godziwą spowodowanej jest głównie oderwanie takiej wyceny od aktualnej sytuacji gospodarczej, nie ujęcia zmiany cen rynkowych. Jednak do zalet wyceny według kosztu historycznego trzeba wskazać proste zasady wyceny, obiektywizm, sprawdzalność wyników i zbieżność z prawem podatkowym.

Podsumowując aktualnie w rachunkowości rolnej dominują dwie zasady wyceny aktywów biologicznych, przepisy krajowe dopuszczają wycenę w oparciu o koszt historyczny, a regulacje zagraniczne w wartości godziwej. W zależności od celu jaki chcemy osiągnąć taką metodę wybieramy. Jednak z uwagi na prostotę pomiaru można skłaniać się ku wycenie w oparciu o koszt historyczny, jednak gdy chcemy ustalić wartość spodziewanych korzyści ekonomicznych polecana jest wycena według wartości godziwej. Rozwiązanie tego typu problemu z punktu widzenia użyteczności rachunkowości rolnej dla samych rolników jest wycenę według cen zakupu netto stosowanych przez system polski FADN, który został przyjęty przez wszystkie państwa członkowskie Unii Europejskiej.

BIBLIOGRAFIA

PUBLIKACJE ZWARTE I ARTYKUŁY:

- Czerwińska-Kayzer D., Bieniasz A., Gołaś Z., 2011, *Klasyfikacja i prezentacja aktywów rolniczych w sprawozdaniu finansowym według polskich i międzynarodowych regulacji rachunkowości*, w: Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, tom 64 (120) SKWP, Warszawa
- Floriańczyk Z., Osuch D., Płonka R., 2016, *Wyniki Standardowe 2015 uzyskane przez gospodarstwa rolne uczestniczące w Polskim FADN, Część I. Wyniki Standardowe*, Warszawa
- Gawrońska A., 2014, *Ujemne skutki przezimowania upraw rolnych jako ryzyko ubezpieczeniowe*, w: Wiadomości Ubezpieczeniowe 2/2014, Centrum Edukacji Ubezpieczeniowej Sp. z o.o., Warszawa
- Goraj L., Mańko S., 2004, *System monitorowania sytuacji ekonomicznej i produkcyjnej gospodarstw rolnych*, w: *Rachunkowość rolnicza*, L. Goraj, S. Mańko, R. Sass, Z. Wyszowska, Difin, Warszawa
- Goraj L., 2008, *Sieć danych rachunkowych z gospodarstw rolnych i system zbierania danych rachunkowych z gospodarstw rolnych*, IERiGŻ, Warszawa
- Goraj L., Olewnik E., 2016, *FADN i Polski FADN*, IERiGŻ, Warszawa
- Gos W., Petrykowski P., 2011, *Użyteczność zasobów a wycena aktywów i zobowiązań*, w: *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia* nr 41, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 668, Wydawnictwo Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin
- Grabiński K., 2013, *zmiana wyceny składników bilansowych na przykładzie MSR 41 „Rolnictwo”*, w: Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie nr 901, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, Kraków
- Instrukcja prowadzenia zapisów w książkach rachunkowych*, 2016, Warszawa
- Kondraszuk T., 2011, *Ewidencja kosztów w przedsiębiorstwach rolniczych*, w: *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia* nr 32, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 625, Wydawnictwo Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin
- Laskowska E., 2013, *Wycena produkcji rolniczej w toku. Teoria i praktyka*, Wydawnictwo SGGW, Warszawa
- Nadolna B., Rydzewska-Włodarczyk M., 2010, *Pomiar wartości produktów rolniczych według polskich i międzynarodowych regulacji rachunkowości*, w: *Folia Pomeranae Universitatis Technologiae Stetinensis, Oeconomica* 202 (60), Szczecin
- Obrzeźgiewicz D., 2015, *Metody wyceny roślinnej produkcji w toku na przykładzie rzepaku- analiza porównawcza*, w: *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia* nr 77, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 873, Wydawnictwo Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin
- Obrzeźgiewicz D., 2016, *Wycena roślinnej produkcji w toku- wartość godziwa vs. koszt historyczny*, w: *Studia i prace Kolegium Zarządzania i Finansów, Szkoła Główna Handlowa*, z. 147, Warszawa
- Obrzeźgiewicz D., 2016, *Wykorzystanie opcji rzeczywistych w wycenie roślinnych aktywów biologicznych*, w: *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia* nr 4/2016 (82/1), Wydawnictwo Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin
- Pasula K., 2015, *Koszt historyczny a wartość godziwa aktywów biologicznych według MSSF dla małych i średnich przedsiębiorstw*, w: *Studia Ekonomiczne, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach* nr 252, Katowice

-
- Poniatowska L., 2012**, *Wartość godziwa i jej zastosowanie w wycenie bilansowej aktywów i zobowiązań według regulacji krajowego prawa rachunkowości*, w: *Za i przeciw wartości godziwej w rachunkowości. Problemy stosowania i wykorzystywania wartości godziwej*, red. A. Kostur, H. Buk, Studia Ekonomiczne UE w Katowicach nr 126, Katowice
- Poniatowska L., 2014**, *Produkty rolne i zasady ich wyceny według polskich i międzynarodowych regulacji rachunkowości*, w: *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu* nr 373, Branżowe problemy rachunkowości i podatków, Wrocław
- Poświata W., 2016**, *Koszty eksploatacji maszyn rolniczych*, Minikowo
- Prus P., 2008**, *Współczesne problemy rolnictwa i obszarów wiejskich w Polsce*, w: *Zeszyty Naukowe Szkoły Głównej Gospodarstwa Wiejskiego w Warszawie, Problemy Rolnictwa Światowego*, t. 05(20), Warszawa
- Sobiecki R., 2003**, *Integracja i globalizacja a rozwój rolnictwa polskiego*, w: *Dostosowanie polskiego rynku rolnego do wymogów Unii Europejskiej*, IERiG, Warszawa,
- Wierzińska Z., 2016**, *Zasady wyceny roślinnych produktów rolniczych i produkcji w toku a użyteczność sprawozdania finansowego*, praca doktorska, Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu, Poznań
- Wszelaki A., 2012**, *Wybrane problemy wyceny aktywów biologicznych według wartości godziwej*, w: *Za i przeciw wartości godziwej w rachunkowości. Problemy stosowania i wykorzystywania wartości godziwej*, red. A. Kostur, H. Buk, Studia Ekonomiczne UE w Katowicach nr 126, Katowice
- Zegar J., 2008**, *Dochody w rolnictwie w okresie transformacji i integracji europejskiej*, IERiGŻ, Warszawa
- Zegar J., 2015**, *Polskie rolnictwo w okresie dwóch przełomów- transformacji ustrojowej i integracji europejskiej*, w: *Nierówności Społeczne a Wzrost Gospodarczy*, nr 41, Wydawnictwo Uniwersytetu Rzeszowskiego, Rzeszów

ŹRÓDŁA INTERNETOWE:

- <http://stat.gov.pl/metainformacje/sownikpojenc/pojeciastosowanewstatystycepublicznej/1064pojecie.html> [dostęp: 01.09.2017].
- https://pl.wikipedia.org/wiki/Adam_Smith [dostęp: 04.09.2017].
- <https://pl.wikipedia.org/wiki/Ksenofont> [dostęp: 04.09.2017].

AKTY PRAWNE I INNE ŹRÓDŁA PIERWOTNE:

- Międzynarodowy Standard Rachunkowości nr 41 Rolnictwo**, Dz. U. UE 2008, L320/335
- Rozporządzenie Rady nr 79/65/EWG z dnia 15 czerwca 1965 r.** ustanawiające sieć zbierania danych rachunkowych o dochodach i prowadzonej działalności gospodarczej gospodarstw rolnych w Europejskiej wspólnocie Gospodarczej, Dz. U. Wspólnot Europejskich, 109/1859
- Ustawa z 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym**, Dz. U. z 2015 r. poz. 1045 z późn. zm.
- Ustawa z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych**, Dz. U. z 2016 r. poz. 2032 z późn. m.
- Ustawa z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych**, Dz. U. z 2016 r. poz. 1888 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, tekst jednolity**, Dz.U. z 2016 r., poz. 1047 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 29 listopada 2000 r. o zbieraniu i wykorzystywaniu danych rachunkowych z gospodarstw rolnych**, Dz. U. z 2001 r., Nr 3, poz. 20 z późn. zm.

SPIS TABEL

Tabela 1	Metody wyceny według S. Moszczeńskiego	16
Tabela 2	Kategorie i parametry wyceny we współczesnej rachunkowości	16
Tabela 3	Klasyfikacja typów rolniczych	20
Tabela 4	Wycena aktywów biologicznych według MSR 41	29
Tabela 5	Metoda wyceny według kosztu historycznego produkcji w toku na przykładzie rzepaku ozimego na 1 ha	31
Tabela 6	Metoda wyceny według wartości spodziewanych pożytków pomniejszonych o nieponiesione koszty produkcji w toku na przykładzie rzepaku ozimego na 1 ha	32
Tabela 7	Metoda wyceny według wartości cen zakupu netto produkcji w toku na przykładzie rzepaku ozimego na 1 ha	35

SPIS RYSUNKÓW

Rysunek 1	Powiązania między aktywami biologicznymi a produktami	10
Rysunek 2	Charakterystyka aktywów biologicznych produktów według MSR 41	11
Rysunek 3	Klasyfikacja aktywów biologicznych według MSR 41	12
Rysunek 4	Współczesne definicje wartości	14
Rysunek 5	Opis podstaw wyceny według MSSF	14
Rysunek 6	Metody i parametry wyceny według MSSF	15
Rysunek 7	Opis cech klasyfikacji w oparciu o SO	20
Rysunek 8	Podział na regiony i rozkład próby GR prowadzących rachunkowość Polski FADN	21
Rysunek 9	Klasyfikacja aktywów według metodologii Polski FADN	23
Rysunek 10	Dwa modele wyceny bilansowej w rachunkowości	26
Rysunek 11	Odniesienie do kosztu historycznego w regulacjach prawnych	27
Rysunek 12	Koszty związane ze sprzedażą	28
Rysunek 13	Wyszczególnienie w bilansie dotyczące produkcji w toku	36



KUJAWSKO-POMORSKI
OŚRODEK DORADZTWA ROLNICZEGO
w Minikowie

BIURO RACHUNKOWE

VAT PIT ZUS

Specjaliści Kujawsko-Pomorskiego
Ośrodka Doradztwa Rolniczego
poprowadzą dla Ciebie

- VAT w rolnictwie
 - podatek dochodowy
 - rozliczenia ZUS, kadry i płace
 - ewidencja dla beneficjentów
- PROW 2014-2020**

Rolniku!

Rozliczasz VAT na zasadach ogólnych? Prowadzisz pozarolniczą działalność gospodarczą? Zatrudniasz pracowników?
A może zamierzasz skorzystać z PROW 2014-2020?

MINIKOWO
89-122 Minikowo
tel. 52 386 72 17
www.kpodr.pl

INFORMACJA W POWIATOWYCH
ZESPOŁACH DORADZTWA ROLNICZEGO KPODR



Kujawsko-Pomorski Ośrodek Doradztwa Rolniczego
89-122 Minikowo
tel. 52 386 72 00
e-mail sekretariat@kpodr.pl

www.kpodr.pl



Certyfikat ISO 9001