

Bożena Nadolna, Marzena Rydzewska-Włodarczyk

POMIAR WARTOŚCI PRODUKTÓW ROLNICZYCH WEDŁUG POLSKICH I MIĘDZYNARODOWYCH REGULACJI RACHUNKOWOŚCI

MEASUREMENT OF AGRICULTURAL PRODUCTS BY POLISH AND INTERNATIONAL ACCOUNTING REGULATION

Katedra Rachunkowości, Zachodniopomorski Uniwersytet Technologiczny w Szczecinie
ul. Żołnierska 47, 71-210 Szczecin, e-mail: bozena.nadolna@zut.edu.pl

Abstract. The consequence of agricultural activity is the manufacture of products. Their biological nature requires specific solutions for their measurement. Deals with the measurement of accounting. Currently in Poland, the two rules of law governing the valuation of agricultural produce at each moment of valuation. The purpose of this article is to present the principles for measuring the value of agricultural products according to Polish Accounting Act and International Financial Reporting Standards.

Słowa kluczowe: produkty rolnicze, przedsiębiorstwa rolnicze, wartość początkowa produktów rolniczych, wycena bilansowa

Key words: agricultural enterprises, agricultural products, the initial valuation of agricultural products, valuation of balance sheet

WSTĘP

Działalność rolnicza – zarówno produkcja roślinna, jak i zwierzęca – charakteryzuje się specyficznymi cechami¹, które sprawiają, że jednostka zajmująca się produkcją roślinną i/lub zwierzęcą przy wyborze metod wyceny oraz sposobu prowadzenia ksiąg rachunkowych powinna zwrócić uwagę na przydatność stosowanych rozwiązań.

Polskie prawo bilansowe nie wprowadza w przypadku rolnictwa, z nielicznymi wyjątkami, szczególnych rozwiązań w zakresie wyceny i ewidencji. W związku z tym w myśl zapisów Ustawy o rachunkowości (2009) jednostki prowadzące działalność rolniczą powinny stosować określone w niej ogólne rozwiązania, natomiast w kwestiach nieuregulowanych przez ustawę powinny się kierować krajowymi standardami rachunkowości, a w razie ich braku MSR (art. 10, ust. 3 Ustawy).

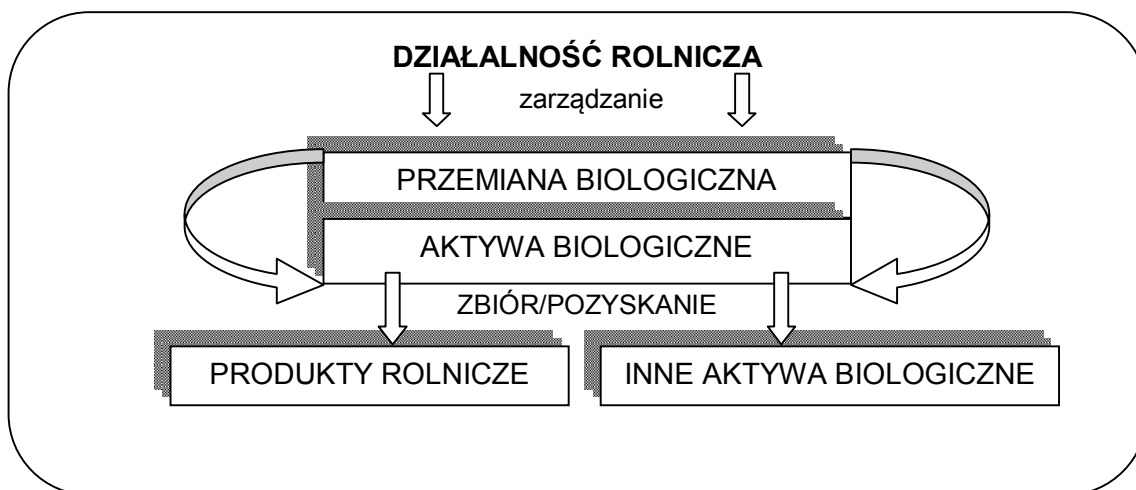
Pośród międzynarodowych regulacji rachunkowości w odniesieniu do rolnictwa, szczególne zastosowanie ma Międzynarodowy Standard Rachunkowości 41 „Rolnictwo” (MSR 41). Zawarte w nim normy dotyczą ujawniania, wyceny, ujęcia i prezentacji w sprawozdaniu finansowym jednostki gospodarczej wybranych aspektów rachunkowości rolnej, a mianowicie: aktywów biologicznych, produktów rolniczych i dotacji rolniczych.

Celem artykułu jest przedstawienie zasad pomiaru wartości produktów rolniczych według polskich i międzynarodowych regulacji rachunkowości.

¹ Produkcję roślinną wyróżniają długi (np. roczny) cykl produkcyjny, zależność efektów od warunków produkcji i klimatycznych, powstawanie podczas produkcji produktów głównych i ubocznych (liści, słomy, łęt, plew), nadających się do gospodarczego wykorzystania. W przypadku produkcji zwierzęcej natomiast powstają produkty uboczne i następują częste zmiany przeznaczenia hodowanych zwierząt, a także zachodzą procesy ich dojrzewania, rozmnażania, zmiany wagi i cech użytkowych.

ZNACZENIE PRODUKTÓW W DZIAŁALNOŚCI ROLNICZEJ

Podstawą funkcjonowania przedsiębiorstwa rolniczego jest działalność, „[...] przez którą rozumie się pozyskiwanie jednolitego produktu z zastosowaniem tej samej technologii produkcji” (Klepacki 1997, s. 11). Produkty rolnicze stanowią zebrane (lub pozyskane) z aktywów biologicznych składniki majątku, takie jak: wełna, mleko, winogrona, owoce (lub warzywa). Definicja ta wskazuje, że wyraźnie odróżnia się pojęcie produktów rolniczych od aktywów biologicznych. Pojęcia te są jednak powiązane, co prezentuje rys. 1.



Rys. 1. Powiązanie pojęć związanych z działalnością rolniczą
Źródło: Jaworska (2009).

Wytwarzanie produktów jest istotą działalności rolniczej. Specyfiką tej działalności jest wzajemnie powiązane poszczególnych działów produkcji poprzez wymianę produktów. Przykładowo słoma stanowiąca produkt uboczny produkcji zbóż jest wykorzystywana jako podściółka dla zwierząt.

Powiązania występują nie tylko między działami przedsiębiorstwa rolniczego, ale też między gałęziami produkcji, które mają podobne podstawy przyrodniczo-ekonomiczne w wytwarzaniu produktów. W związku z tym współzależności i powiązania produkcyjne występują nie tylko między działami przedsiębiorstwa, ale również wewnątrz nich. Przykładowo są to: trzoda chlewna i bydło, zboża i okopowe, żywiec bydlęcy i mleko, buraki cukrowe i ziemniaki. Ponadto w rolnictwie na szeroką skalę występuje zjawisko samoreprodukcji (Rychlik i Kosieradzki 1981, Wierzba 1988, Kowalak 1997), co oznacza wytwarzanie w przedsiębiorstwie rolniczym własnych środków produkcji. Określone produkty mogą bowiem występować w różnym charakterze i pełnić różne funkcje ekonomiczne. Ten sam składnik aktywów jako finalny produkt może być przeznaczony na sprzedaż albo jako surowiec wykorzystany do dalszej produkcji. Przykładowo zboże lub mleko mogą zostać sprzedane lub stanowić paszę dla zwierząt hodowanych w danym przedsiębiorstwie. Cecha ta stwarza konieczność podejmowania decyzji dotyczących sposobu i zakresu wykorzystania produktów wytworzonych w przedsiębiorstwach rolniczych.

Omawiane zależności są szczególnie istotne w wypadku wyceny produktów rolniczych. Wycena produktów jest przeprowadzana w szczególności w momencie:

- 1) początkowego ujęcia w księgach rachunkowych,
- 2) sporządzenia sprawozdania finansowego.

WSTĘPNA I BILANSOWA WYCENA PRODUKTÓW ROLNICZYCH WEDŁUG USTAWY O RACHUNKOWOŚCI

Sposób klasyfikowania i przeznaczenie produktów rolniczych determinuje ich wycenę. Na potrzeby wyceny produkty rolnicze należy klasyfikować jako:

- 1) podstawowe (główne) produkty gotowe, podlegające i niepodlegające magazynowaniu;
- 2) produkty uboczne, powstałe podczas produkcji roślinnej i zwierzęcej (towarowe i nietowarowe);
- 3) produkcję w toku.

Zgodnie z Ustawą o rachunkowości z 1994 r. (2009), podlegające magazynowaniu produkty rolnicze w momencie początkowego ujęcia w księgach rachunkowych wycenia się według kosztu wytworzenia lub na podstawie stałych cen ewidencyjnych, ustalonych na poziomie planowanego kosztu wytworzenia. W wypadkach uzasadnionych długim okresem przygotowania produktu do sprzedaży lub okresem jego wytwarzania koszt wytworzenia produktu można powiększyć o koszty obsługi zobowiązań finansowych zaciągniętych w celu sfinansowania produktów w okresie ich przygotowania do wytworzenia lub sprzedaży. Przykładowo mogą to być koszty odsetek od kredytów zaciągniętych na finansowanie urządzeń używanych w procesie dojrzewania serów, leżakowania wina, wysychania drewna i innych.

W wypadku, gdy nie da się określić kosztu wytworzenia, jednostka może ustalić wartość produktów rolniczych w cenach sprzedaży netto, możliwych do uzyskania w danym czasie, pomniejszonych o zysk brutto przeciętnie osiągany ze sprzedaży produktów. Cena sprzedaży netto stanowi wartość, jaką uzyskałoby przedsiębiorstwo rolne, sprzedając produkty roślinne bezpośrednio z pola lub produkty pochodzenia zwierzęcego bezpośrednio po ich pozyskaniu, po odjęciu podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego, rabatów, opustów i innych podobnych zmniejszeń oraz kosztów związanych z przystosowaniem danego składnika aktywów do sprzedaży i z realizacją tej sprzedaży. Cenę tę powiększa się natomiast o należną dotację przedmiotową. W ustawie przyjmuje się również, że gdy nie jest możliwe ustalenie ceny sprzedaży netto, należy w inny sposób ustalić wartość godziwą produktów. Wskazaną procedurę wyceny ustawa odnosi również do wyceny na dzień bilansowy. Wydaje się jednak właściwe zastosowanie tej procedury także do wyceny produktów rolniczych w momencie ich początkowego ujęcia. Uzasadnia to brak możliwości ustalenia kosztu wytworzenia produkcji rolniczej.

Ustawa o rachunkowości z 1994 r. (2009) dopuszcza możliwość rezygnacji z wykazywania w ewidencji składowania produktów gotowych. W takiej sytuacji w momencie zakończenia produkcji następuje odpisanie ich wartości do kosztów wytworzenia sprzedanych wyrobów gotowych. Jednak istnieje wówczas obowiązek ustalania, co najmniej na dzień bilansowy, wartości zapasów niesprzedanych produktów gotowych i dokonania korekty kosztów o wartość tego stanu (Ustawa o rachunkowości z 1994 r., art. 17, ust. 2, pkt 4).

Ze względu na wycenę produkty uboczne w rolnictwie należy podzielić na dwie kategorie:

- podlegające sprzedaży (towarowe) produkty uboczne,
- niepodlegające sprzedaży (nietowarowe) produkty uboczne.

Podlegające sprzedaży (towarowe) produkty uboczne z produkcji rolniczej, np. słomę, obornik, korzenie i liście buraków, wycenia się jedynie w momencie ich sprzedaży lub nieodpłatnego przekazania. Ich wartość, podobnie jak wartość produktów głównych, wyznacza się według kosztu wytworzenia lub w cenach ewidencyjnych ustalonych na poziomie cen sprzedaży netto, z koniecznością ustalenia odchyień od cen ewidencyjnych i okresowej korekty kosztu sprzedanych produktów (względnie pozostałych kosztów operacyjnych) o odchylenia od cen ewidencyjnych. Przy braku możliwości określenia rzeczywistych kosztów wytworzenia produkty uboczne wycenia się według cen sprzedaży netto pomniejszonych o możliwy do osiągnięcia zysk brutto.

Produkty uboczne przeznaczone na własne potrzeby, np. ściółka lub nawóz, nie podlegają wycenie i ewidencji bilansowej. Jedynie na potrzeby zarządzania mogą być objęte pozabilansową ewidencją ilościową.

Dla działalności rolniczej ze względu na długi cykl produkcyjny charakterystyczne jest występowanie produkcji w toku. Ustawa o rachunkowości z 1994 r. (2009) ogranicza pojęcie produkcji w toku do aktywów o przewidywanym czasie wykonania nie dłuższym niż trzy miesiące i przeznaczonych do sprzedaży (Ustawa o rachunkowości z 1994 r., 34 ust. 1, pkt. 2). Do produkcji w toku należałoby jednak zaliczyć również produkcję roślinną z zasiewów, której czas od dnia bilansowego do momentu zbioru może być dłuższy niż trzy miesiące². W odniesieniu do produkcji niezakończonych Ustawa o rachunkowości z 1994 r. (2009) dopuszcza:

- ustalenie jej wartości w wysokości bezpośrednich kosztów wytworzenia lub tylko kosztów materiałów bezpośrednich³ albo
- rezygnację z wyceny, jeżeli nie zniekształca to obrazu sytuacji majątkowej i wyniku finansowego jednostki.

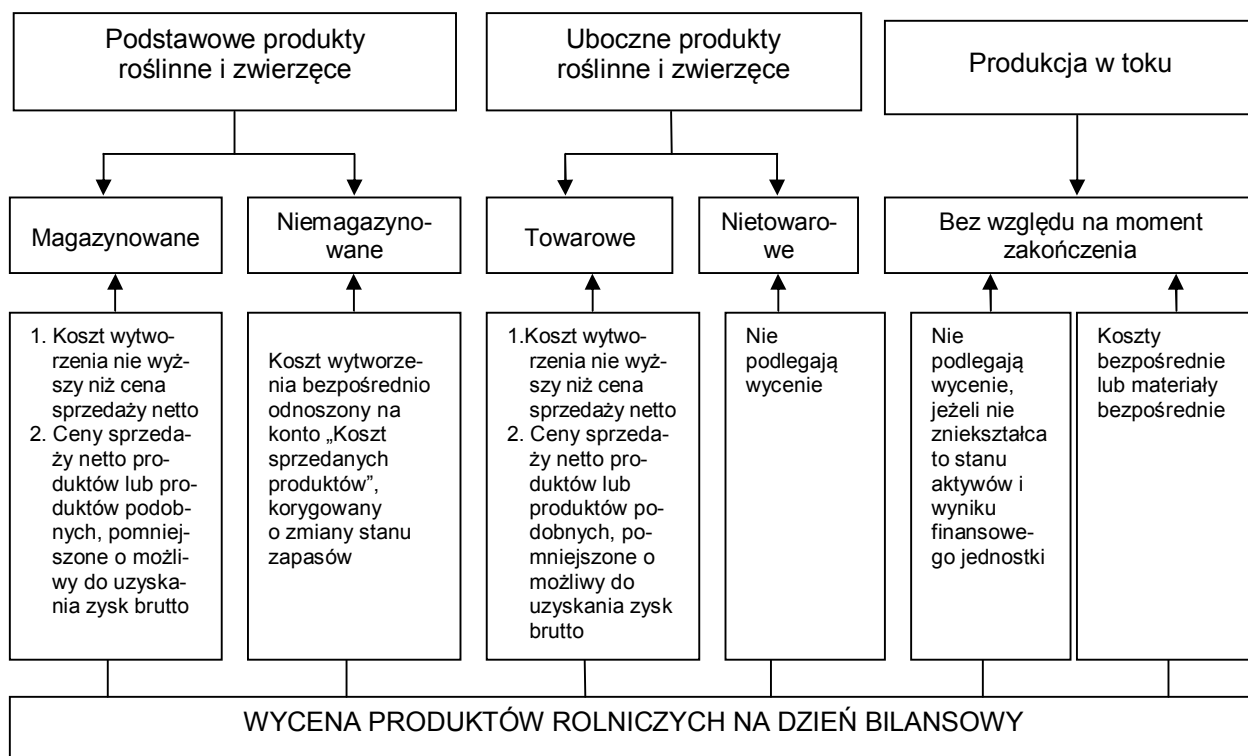
Należy podkreślić, że w rolnictwie rezygnacja z wyceny produkcji w toku może doprowadzić do nieprawidłowości w ustalaniu wartości aktywów i pasywów oraz wyniku finansowego. Trzeba ponadto dodać, że w praktyce wycena produkcji roślinnej w zasiewach jest często przeprowadzana wyłącznie w momencie sprzedaży, co – niestety – może również zniekształcać obraz sytuacji majątkowej i finansowej podmiotów rolniczych. Z wyceny produkcji w toku można jednak zrezygnować w sytuacji zachowania stabilnej struktury produkcji.

Z punktu widzenia oceny sytuacji finansowej jednostki szczególnie ważna jest wycena przeprowadzana na dzień bilansowy. Zasady tej wyceny prezentuje rys. 2.

Prawo bilansowe, uwzględniając specyfikę działalności rolniczej, dopuszcza uproszczenia w wycenie produktów gotowych, co prezentuje tab. 1.

² Produkcję z zasiewów uznają za produkcję w toku również przepisy ustaw podatkowych. Por. art. 2, ust. 2, pkt 1 Ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych. DzU z 2000 r., nr 14, poz. 176, z późn. zm. oraz Ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych. DzU z 2000 r., nr 54, poz. 654, z późn. zm. Wskazane przepisy stanowią, że minimalny okres, w którym następuje biologiczny wzrost roślin wynosi co najmniej miesiąc.

³ We wcześniejszych wersjach Ustawy o rachunkowości z 1994 r. (2009) możliwość ta dotyczyła głównie produkcji rolniczej.



Rys. 2. Zasady wyceny produktów rolniczych na dzień bilansowy

Źródło: Nadolna i Rydzewska-Włodarczyk (2009).

Tabela 1. Uproszczenia w zakresie wyceny produktów gotowych

Moment wyceny	Zasady wyceny
Początkowe ujęcie – pozyskanie/zbiór produktów gotowych	cena ewidencyjna przyjęta do ewidencji zapasów, z uwzględnieniem różnic między ceną ewidencyjną a kosztem wytworzenia produktów gotowych
Dzień bilansowy	Cena sprzedaży netto tych produktów lub produktów podobnych, pomniejszona o osiągnięty z ich sprzedaży przeciętny zysk brutto pokrywający, przede wszystkim, koszty sprzedaży i koszty ogólnego zarządu, a w wypadku produkcji w toku – z uwzględnieniem stopnia zaawansowania produkcji

Uproszczenia w wycenie produktów rolniczych:

– polegają na pomiarze wartości w momencie pozyskania/zbioru produktów gotowych (w cenach ewidencyjnych), przyjętych do ewidencji zapasów, z uwzględnieniem różnic między tymi cenami a kosztem wytworzenia; na dzień bilansowy wartość produktów gotowych wyrażoną w cenach ewidencyjnych doprowadza się do wartości kosztów wytworzenia nie wyższych od cen sprzedaży netto (Ustawa o rachunkowości z 1994 r., art. 34, ust. 2); należy dodać, że w razie trudności z ustaleniem rzeczywistych kosztów wytworzenia produktów ich wycena może nastąpić po kosztach planowanych (normatywnych), ale tylko pod warunkiem, że różnice między kosztem rzeczywistym a planowanym nie są istotne i że koszty planowane nie są wyższe od cen sprzedaży netto tych produktów,

– na dzień bilansowy wartość produktów rolniczych ustala się w cenach sprzedaży netto produktów lub podobnych produktów, pomniejszonych o przeciętny osiągnięty z ich sprzedaży zysk brutto pokrywający, przede wszystkim, koszty sprzedaży i koszty ogólnego zarządu,

a w przypadku produkcji w toku – z uwzględnieniem stopnia jej zaawansowania (Ustawa o rachunkowości z 1994 r., art. 28, ust. 3). W odniesieniu do rolnictwa uproszczenie to jest szczególnie istotne ze względu na trudności związane z ustaleniem rzeczywistych kosztów wytworzenia produktów oraz ze względu na częste występowanie potencjalnie nietowarowych produktów ubocznych (produktów sprzężonych).

WYCENA PRODUKTÓW ROLNICZYCH WEDŁUG MIĘDZYNARODOWYCH STANDARDÓW RACHUNKOWOŚCI (MSR) 41 „ROLNICTWO”

Odmienne wycenę produktów rolniczych w momencie początkowego ujęcia w księgach rachunkowych ujmuje MSR 41. Za podstawową kategorię wyceny przyjmuje się wartość godziwą produktów rolniczych, pomniejszoną o szacunkowe koszty ich zbytu, poniesione przez producenta do momentu zbioru. W odróżnieniu od Ustawy o rachunkowości MSR 41 nie przewiduje możliwości wyceny początkowej po koszcie historycznym. Potwierdzają to zapisy MSR 2 „Zapasy”, zgodnie z którymi produkty rolnicze są wyłączone z uregulowań dotyczących zapasów nierolniczych, wycenianych w momencie początkowego ujęcia według kosztu historycznego.

Podstawową kategorią wyceny produktów rolniczych w momencie ich początkowego ujęcia w księgach rachunkowych jest wartość godziwa pomniejszona o kwotę szacunkowych kosztów związanych ze sprzedażą tych aktywów, a poniesionych do dnia ich zbiorów/pozyskania⁴. Zastosowanie wartości godziwej jako podstawy wyceny przyszłych korzyści ekonomicznych (możliwych do uzyskania z określonych produktów rolniczych pochodzenia zwierzęcego i roślinnego) jest istotnym ułatwieniem dla przedsiębiorstw rolniczych ze względu na częste występowanie w rolnictwie długich i skomplikowanych cykli produkcyjnych. Pozyskanie produktu rolniczego poprzedza wiele trudnych do wyceny czynności i zabiegów, np. agrotechnicznych, w wyniku których odbywają się procesy wzrostu, rozwoju i rozrodu aktywów biologicznych, będących źródłem powstania produktów rolniczych. Często w rezultacie jednego cyklu produkcyjnego powstają produkty sprzężone (produkty główne i uboczne), np. buraki i liście, ziarno i słoma, cielak i mleko, prosię i obornik, truskawki i sadzonki truskawek. W takim wypadku bardzo trudna jest wycena poszczególnych produktów rolniczych według kosztu historycznego, a jej wiarygodność może być wątpliwa. Łatwiejsza do ustalenia i bardziej wiarygodna jest wartość godziwa, ponieważ produkty pochodzenia rolniczego są przeważnie samodzielnymi dobrami rynkowymi. Warto jednak podkreślić, że różnorodność i wieloasortymentowość produkcji rolniczej oraz możliwość sprzedaży produktów rolniczych w różnych stadiach ich zaawansowania wymaga, aby na potrzeby wyceny pogrupować je z uwzględnieniem cech (wieku, jakości, płci), które wpływają na cenę rynkową.

Jeśli chodzi o produkty rolnicze, MSR 41 zakłada, że ich wartość godziwą można zawsze wiarygodnie ustalić (Międzynarodowe Standardy... 2007, t. I). Możliwość ustalania wartości godziwej produktów rolniczych zależy jednak od istnienia aktywnego rynku na te akty-

⁴ Wartości tej, zgodnie z MSR 2 „Zapasy”, odpowiada cena nabycia lub koszt wytworzenia. Por. Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (2007, t. II).

wa. Podstawą ustalenia wartości godziwej powinna być w pierwszej kolejności wartość występująca na wybranym rynku aktywnym (Międzynarodowe Standardy... 2007, t. I), z którego usług dana jednostka zamierza skorzystać przy sprzedaży produktów rolniczych. Przykładowo truskawki w sezonie zbiorów mogą zostać przez jednostkę sprzedane:

- do chłodni, która prowadzi ich skup
- do przetwórnicy, która kontraktuje dostawy;
- na innym rynku krajowym, w tym na giełdzie towarowej;
- na rynku zagranicznym.

Warunki sprzedaży na alternatywnych aktywnych rynkach zbytu mogą być zróżnicowane. Plantator (producent) musi przed zbiorami zdecydować, z którego rynku będzie korzystać ze względu na oferowaną cenę transakcji oraz inne warunki sprzedaży. W momencie zbioru/pozyskania plantator przyjmuje za podstawę wyceny wartość z rynku, na którym rzeczywiście sprzeda owoce. W związku z tym musi skorygować wcześniejsze ustalenia z początkowej wyceny.

Wartość godziwa składników produktów rolniczych powinna być pomniejszona o kwotę szacunkowych kosztów związanych z ich sprzedażą. Koszty związane ze sprzedażą prezentuje rys. 3.



Rys. 3. Koszty związane ze sprzedażą produktów rolniczych

W początkowym ujęciu wartość godziwa produktów rolniczych, zebranych/pozyskanych z aktywów biologicznych, powinna być pomniejszona o szacunkowe koszty związane ze sprzedażą poniesione do czasu zbioru lub pozyskania. Do kosztów tych można zaliczyć koszty opłat wnoszonych na rzecz giełdy towarowej, koszty ogłoszeń o sprzedaży zamieszczanych przed zbiorami, a także koszty pomiaru określonych cech, np. koszty badania wilgotności ziarna zbóż przed koszeniem, badania zawartości tłuszczu w mleku. Do kosztów związanych ze sprzedażą produktów rolniczych nie zalicza się natomiast kosztów wprowadzenia tych aktywów na rynek ani kosztów transportu.

W związku z istnieniem różnych możliwości ustalania wartości godziwej produktów rolniczych w ich początkowym ujęciu MSR 41 zaleca, aby jednostka stosowała zasadę wyceny produktów rolniczych w identyczny sposób jak przy wycenie aktywów biologicznych, z których produkty te zostały pozyskane/zebrane. Na przykład jeżeli wycenia się drzewa owocowe (jabłonie) po cenie rynkowej, to również jabłka zebrane z tych drzew należy wycenić po cenach rynkowych. Uważa się bowiem, że wartość godziwa aktywów biologicznych obejmuje wartość produktów rolniczych, które w przyszłości będą pozyskane z tych aktywów. Przykładowo wartość godziwa drzew owocowych z owocami jest większa niż wartość drzew bez owoców. Nielogiczna byłaby zatem wycena jabłek po koszcie ich wytworzenia, jeżeli drzewo owocowe, z którego je zebrano, zostało wycenione według wartości rynkowej. Niekonsekwentne i zniekształcające wyniki działalności byłoby też odwrotne rozwiązanie, zgodnie z którym produkty rolnicze (np. jabłka) byłyby wycenione według wartości godziwej pomniejszonej o szacunkowe koszty ich sprzedaży, a drzewa owocowe – na podstawie kosztów wytworzenia. Wyjątkiem jest sytuacja, gdy aktywa biologiczne wobec braku aktywnego rynku nie mogą być wycenione według wartości godziwej. Wówczas do ich wyceny stosuje się cenę nabycia lub koszt wytworzenia pomniejszony o dotychczasowe umorzenie i zakułowane odpisy z tytułu trwałej utraty wartości; uzyskane z aktywów biologicznych produkty rolnicze są wyceniane według ich wartości godziwej. Rozwiązanie to uzasadniają następujące fakty (Międzynarodowe Standardy... 2007, t. II):

- w przypadku niektórych aktywów biologicznych może nie być aktywnych rynków, natomiast istnieją one w przypadku produktów rolniczych uzyskanych z tych aktywów;
- wiarygodne ustalenie kosztu wytworzenia produktów rolniczych jest niemożliwe, np. ze względu na trudności z podziałem kosztów wytworzenia na produkty główne i produkty uboczne produkcji sprzężonej albo ponieważ koszty ponoszone na wytworzenie produktów gotowych przyczyniają się również do wzrostu wartości aktywów biologicznych, z których te produkty pochodzą.

W rolnictwie początek i koniec oraz czas trwania cyklu produkcyjnego, zwłaszcza w produkcji roślinnej, jest wyznaczany przez warunki agroklimatyczne. Konsekwencją tego jest jednoczesne zakończenie cyklu produkcyjnego przez wielu producentów, co powoduje, że produkty rolnicze są pozyskiwane w tym samym czasie. Wpływa to istotnie na ich podaż i cenę. Duża podaż nie zawsze może być zrównoważona przez popyt. Z tego powodu producenci rolni zapewniają sobie przyszłą sprzedaż produktów przez podpisywanie umów przyrzeczenia sprzedaży lub umów kontraktacyjnych. Czasami możliwość sprzedaży produktów jest wręcz uzależniona od wcześniejszego zawarcia kontraktów, nawet wieloletnich, z przyszłym odbiorcą. Przykładem mogą być umowy kontraktacyjne na sprzedaż buraków cukrowych lub ziarna rzepaku. W takim wypadku MSR 41 zaleca, aby strony transakcji, podpisując umowy przyrzeczenia, nie uwzględniały zmian, które mogą wystąpić na rynku w okresie od zawarcia umowy do jej faktycznej realizacji. Innymi słowy, jeżeli przyjęte w kontraktach ceny umowne nie są korygowane w momencie zawarcia umowy sprzedaży produktów, to ceny te nie stanowią wartości godziwej. Wartość godziwa powinna bowiem odzwierciedlać aktualną sytuację rynkową, w której kupujący i sprzedający zrealizowaliby transakcję w momencie zbioru/pozyskania produktów, czyli w okresie następnym w odniesieniu do czasu zawarcia umowy kontraktacyjnej.

Regulacje zawarte w MSR 41 nie dotyczą wyceny bilansowej zapasów produktów rolniczych wytworzonych z aktywów biologicznych. Rozwiązania zawarte w tym standardzie odnoszą się wyłącznie do początkowej wyceny produktów rolniczych. Na potrzeby bieżącej wyceny produktów rolniczych MSR 41 zaleca stosowanie MSR 2 „Zapasy” lub innego właściwego MSR/MSSF. Wartość produktów rolniczych, ustalona w momencie ich zbioru lub pozyskania z aktywów biologicznych, staje się wartością początkową i od tego momentu należy je wyceniać tak samo jak inne zapasy, a mianowicie według (por. tab. 2):

- ceny nabycia lub
- kosztu wytworzenia, lub
- wartości netto możliwej do uzyskania.

Spośród wymienionych wielkości wybiera się tę, która jest mniejsza (Międzynarodowe Standardy... 2007, t. I).

Tabela 2. Wycena produktów rolniczych na dzień bilansowy

Kategoria wyceny	Sposób ustalania
Cena nabycia lub koszt wytworzenia zapasów (MSR 2 „Zapasy”, par. 7)	wszystkie koszty zakupu, koszty przetworzenia oraz inne koszty poniesione w trakcie doprowadzania zapasów do ich aktualnego stanu i miejsca
Wartość netto możliwa do uzyskania (MSR 2 „Zapasy”, par. 25–30)	kwota oczekiwana z tytułu sprzedaży zapasów lub ich wykorzystania, uwzględniająca w szczególności: <ul style="list-style-type: none"> – wahania cen oraz kosztów, dotyczących bezpośrednio zdarzeń mających miejsce po zakończeniu okresu w stopniu, w jakim zdarzenia te potwierdzają warunki istniejące na koniec okresu – przeznaczenie zapasów – ogólne ceny sprzedaży wynikające z zawartych umów sprzedaży zapasów – koszty odtworzenia materiałów

Źródło: opracowanie na podstawie: Międzynarodowe standardy... (2007, t. I).

Warto podkreślić, że wyceniając zapasy produktów rolniczych w następnych okresach, ponownie ustala się ich wartość tak, aby nowa wartość bilansowa była równa możliwej do uzyskania cenie nabycia, kosztowi wytworzenia albo zaktualizowanej wartości netto, w zależności od tego, która z tych wielkości jest mniejsza.

PODSUMOWANIE

W przypadku wyceny wstępnej produktów rolniczych istnieją istotne rozbieżności między polskim prawem bilansowym a międzynarodowymi regulacjami rachunkowości. W polskim prawie do tej wyceny stosuje się podejście kosztu historycznego, czyli wycenę przeprowadza się według ceny nabycia lub kosztu wytworzenia. Natomiast MSR 41 zaleca stosowanie wartości godziwej. W Standardzie uznaje się, iż kategoria wartości godziwej dla wyceny produktów rolniczych lepiej odzwierciedla ich zmiany spowodowane przemianą biologiczną. Istnienie natomiast aktywnych rynków zwiększa wiarygodność wartości rynkowej jako podstawy ustalania wartości godziwej.

W polskich i międzynarodowych normach rachunkowości nie ma natomiast znacznych różnic dotyczących wyceny omawianych aktywów.

PIŚMIENNICTWO

- Jaworska E.** 2009. Istota działalności rolniczej i inne pojęcia związane z rolnictwem, w: MSR 41. Red. T. Kizukiewicz. Warszawa, Difin.
- Klepacki B.** 1997. Wybrane pojęcia z zakresu organizacji gospodarstw, produkcji i pracy w rolnictwie. Warszawa, Wyd. SGGW.
- Kowalak Z.** 1997. Ekonomia i organizacja rolnictwa. Cz. 1. Poznań, eMPi2.
- Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF).** 2007, t. I. Londyn, IASCF.
- Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF).** 2007, t. II. Londyn, IASCF.
- Nadolna B., Rydzewska-Włodarczyk M.** 2009. Zasady wyceny i ewidencji aktywów biologicznych i produktów rolniczych w ujęciu ustawy o rachunkowości, w: MSR 41 „Rolnictwo”. Red. T. Kizukiewicz. Warszawa, Difin.
- Rychlik T., Kosieradzki M.** 1981. Podstawowe pojęcia w ekonomice rolnictwa. Warszawa, PWRiL.
- Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych.** DzU z 2000 r., nr 14, poz. 176 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych.** DzU z 2000 r., nr 54, poz. 654, z późn. zm.
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości.** DzU z 2009 r., nr 152, poz. 1223, z późn. zm.
- Wierzba R.** 1988. Finanse przedsiębiorstw rolnych. Warszawa, PWE.