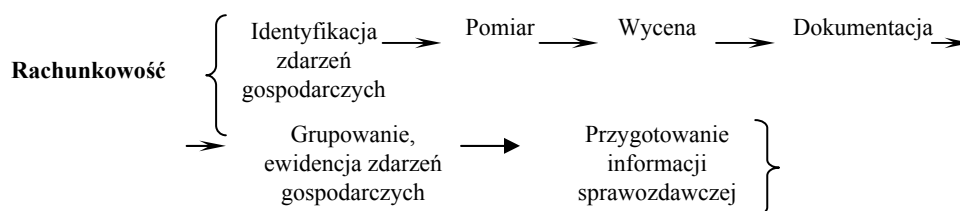


**Beata Iwasieczko, Jolanta Bodzianny,
Dominika Markiewicz-Rudnicka**

Akademia Ekonomiczna we Wrocławiu

SPECYFIKA BRANŻY A WYCENA W RACHUNKOWOŚCI ROLNEJ

W literaturze przedmiotu wielu autorów posługuje się pojęciem rachunkowości rolnej. Naszym zdaniem, należy podkreślić, że rachunkowość (rozumiana jako system informacyjny) jest jedna, zmienia się tylko *podmiot* rachunkowości (o czym pisaliśmy już wcześniej). Jednakże to właśnie ten *podmiot* powoduje, że czynności stanowiące ciąg logiczny rachunkowości stają się bardziej lub mniej złożone (rys. 1).



Rys. 1. Rachunkowość jako system informacyjny

Źródło: opracowanie własne na podstawie literatury.

To specyfika branży decyduje o metodach wyceny, formach dokumentowania zdarzeń gospodarczych oraz o sposobie ich ewidencji. Specyfika rolnictwa powoduje, że ciąg tych logicznych czynności, a w szczególności problem wyceny (wyceny aktywów biologicznych) jest działaniem trudnym i bardzo złożonym.

Złożoność problemu wyceny w rachunkowości gospodarstw rolnych wynika z właściwości tej branży, utrudniających i ograniczających zastosowanie tradycyjnych metod rachunkowości. Wśród czynników wymuszających zastosowanie do rachunkowości rolnej specyficznych rozwiązań można wymienić:

- istotę rolnictwa, którą jest sterowanie procesami wzrostu i rozwoju zwierząt i roślin w celu uzyskania produktów przeznaczonych do konsumpcji lub przetwórstwa,
- zmianę istoty aktywów biologicznych w trakcie cyklu produkcyjnego, który odznacza się dużym zróżnicowaniem pod względem rodzaju i czasu trwania,
- różnorodność aktywów żywych i ich odmienność od innych składników majątku,
- właściwości zarządzania produkcją rolną, którą cechuje duże uzależnienie od warunków naturalnych i wyjątkowe nasilenie ryzyka,
- dominację małych jednostek gospodarczych.

Zdaniem wielu autorów, zob. m.in. (Jarugowa 1996, s. 519), działalność gospodarstw rolnych charakteryzuje się także:

- posiadaniem zróżnicowanego inwentarza żywego (aktywów biologicznych),
- istnieniem dużej liczby procesów produkcyjnych,
- wysokim poziomem ryzyka towarzyszącym produkcji rolnej, wynikającym z uzależnienia efektów pracy rolników od warunków naturalnych,
- niewielkim rozmiarem prowadzonej działalności oraz powiązaniem kapitału własnego jednostki gospodarującej z kapitałem własnym jej właścicieli,
- częstym korzystaniem z bezwarunkowych dotacji budżetowych,
- dodawaniem wartości do produktów w miarę rozwoju aktywów biologicznych.

Według Międzynarodowego Standardu Rachunkowości, rdzeniem rachunkowości rolnej powinna być ewidencja wzrostu biologicznego w celu ukazania ilościowych i jakościowych procesów zmian zwierząt i roślin. Wymaga to udzielenia odpowiedzi na następujące pytania:

- jak zdefiniować aktywa biologiczne, ich zmiany (rozwój, starzenie) i powstawanie nowych (produkcję, prokreację),
- jak określić zasady wyceny składników majątku z uwzględnieniem skutków procesów wzrostu biologicznego,
- jak dostosować rachunek kosztów do poszczególnych rodzajów działalności rolniczej (ciągłej, nieciągłej), odmienności cyklu produkcyjnego, specyfikacji czynników produkcji (amortyzacja inwentarza żywnego, koszty pracy ludzkiej) oraz produktów rolnych (metody kalkulacji, wycena produkcji w toku).

Problemów tych nie rozstrzyga polska ustawa o rachunkowości. Z rolnictwem bezpośrednio łączy ją wyodrębnienie, w ramach środków trwałych, inwentarza żywego o przewidywanym okresie użytkowania dłuższym niż rok (art. 3 ust. 1 pkt 11 ustawy o rachunkowości). Nie został on jednak we wzorze bilansu, będącym załącznikiem do ustawy, wykazany jako odrębna pozycja. Drugi zapis ustawowy odnoszący się do rolnictwa dotyczy obowiązku ustalania przy produkcji rolnej tylko na dzień bilansowy drogą spisu z natury stanu materiałów i towarów odpisywanych w koszty w momencie ich zakupu oraz produktów gotowych w momencie

ich wytworzenia, a także wyceny tego stanu i korekty kosztów o jego wartość. Pozostałe przepisy ustawy mają charakter uniwersalny, jednolity dla wszystkich organizacji gospodarczych zobowiązanych do prowadzenia ksiąg rachunkowych, niezależnie od formy własności i rodzaju działalności.

Zgodnie z art. 10 pkt 3 ustawy o rachunkowości: „w sprawach nieuregulowanych przepisami ustawy, przyjmując zasadę (politykę) rachunkowości, jednostka może stosować krajowe standardy rachunkowości wydane przez uprawniony w myśl ustawy Komitet Standardów Rachunkowości. W przypadku braku odpowiedniego standardu krajowego może stosować Międzynarodowe Standardy Rachunkowości”.

Krajowe wytyczne na temat wyceny aktywów biologicznych są z reguły fragmentaryczne i niewystarczające, a tradycyjne rozwiązania rachunkowości, bazujące na cenie (koszcie) historycznej, nie nadają się do zastosowania do procesów transformacji biologicznej (wzrostu, prokreacji itp.), dlatego należy kierować się wytycznymi zawartymi w MSR 41, zob. (Ostaszewicz 2001, s. 441).

W MSR 41 zaprezentowano przykłady aktywów biologicznych, produktów rolnych oraz produktów rolniczych będących wynikiem procesu przetwarzania (tab. 1).

Tabela 1. Klasyfikacja aktywów biologicznych, produktów rolnych i produktów po zbiorach wg MSR 41

Aktywa biologiczne	Produkt rolny	Produkt jako wynik procesu przetwarzania aktywów po zbiorach/pozyskaniu
Owce	węlna	przędza, tkanina
Drzewa leśne	kłody drzewne	drewno
Rośliny jednoroczne	bawełna	nici, tkaniny ubraniowe
	trzcina cukrowa	cukier
Bydło mleczne	mleko	ser
Trzoda chlewna	tusze	wędliny
Krzewy	liście tytoniu	suszony tytoń
Winna latorośl	winogrona	wino
Drzewa owocowe	zebrane owoce	przetwory owocowe

Źródło: (Międzynarodowe Standardy... 2004, s. 1207).

Należy zdefiniować niezbędne pojęcia:

- produkty rolnicze to produkty zebrane (pozyskane) z aktywów biologicznych należących do jednostki,
- składniki aktywów biologicznych to zwierzęta znajdujące się w hodowli lub w chowie i rośliny uprawne,
- przemiana biologiczna obejmuje procesy wzrostu, umniejszenia (degeneracji), produkcji i prokreacji, powodujące jakościowe lub ilościowe zmiany składnika aktywów biologicznych,

- grupa aktywów biologicznych to zbiorowość podobnych zwierząt hodowlanych lub roślin uprawnych,
- zbiory/pozyskanie to moment, w którym następuje oddzielenie produktu od aktywów biologicznych, lub moment zakończenia procesów życiowych aktywów biologicznych, zob. (*Międzynarodowe Standardy...* 2004, s. 865).

Zgodnie z MSR 41, aktywa biologiczne i produkty rolne powinny być wyceniane w wartości godziwej, a więc po cenach pochodzących z rynku, pomniejszonych o koszty doprowadzenia sprzedaży do skutku. Ułatwia to wycenę i upraszcza ewidencję, ale powoduje też antycypację zysków i nie uwzględnia ewentualnych strat zarówno o charakterze fizycznym (padnięcie zwierząt, gnienie ziarna), jak i cenowym (spadki cen), jakie mogą nastąpić do momentu sprzedaży, zob. (Ostaszewicz 2001, s. 441). Składniki aktywów biologicznych powinny być wyceniane w momencie początkowego ujęcia oraz na każdy dzień bilansowy w kwocie szacunkowych kosztów związanych ze sprzedażą, z wyjątkiem sytuacji, kiedy wartości godziwej nie można wiarygodnie ustalić. W takiej sytuacji składnik aktywów biologicznych należy wycenić w cenie nabycia lub w koszcie wytworzenia, pomniejszonych o dotychczasowe umorzenie i zakumulowane odpisy z tytułu utraty wartości (MSR 41, 2004, s. 867). Natomiast produkty rolnicze zebrane/pozyskane z aktywów biologicznych należących do jednostki gospodarczej należy wyceniać w wartości godziwej pomniejszonej o szacunkowe koszty związane ze sprzedażą, poniesione do dnia zbiorów/pozyskania produktów, zob. (*Międzynarodowe Standardy...* 2004, s. 867).

Ostaszewicz podkreśla, że MSR 41 nie reguluje sposobu ujęcia procesów zachodzących po zbiorach/pozyskaniu (np. winogron, tusz); nie dotyczy on zatem przetwarzania winogron w wino, także wtedy, jeśli zajmuje się tym przedsiębiorca rolny (właściciel winnicy). Mimo iż tego rodzaju przetwarzanie jest często logicznym i naturalnym przedłużeniem działalności rolnej, a zdarzenia następujące w jego wyniku charakteryzuje pewne podobieństwo do przemian o charakterze biologicznym, w rozumieniu MSR 41 nie jest to działalność rolna, zob. (Ostaszewicz 2001, s. 441).

Pomocą w określeniu wartości godziwej aktywów biologicznych i produktów rolnych może być ich ujęcie w grupy, uwzględniające istotne ich cechy, np. wiek lub jakość.

W MSR 41 podkreślono, że przedsiębiorstwa rolne często zawierają umowy o sprzedaż aktywów biologicznych lub produktów rolnych, następującą w późniejszym terminie. Wynikające z tych umów ceny nie mają jednak znaczenia dla ustalania wartości godziwej aktywów biologicznych i produktów rolnych na dzień bilansowy, ponieważ wartość godziwa odzwierciedla aktualną sytuację rynkową, przy założeniu, że chętni do zawarcia transakcji kupujący i sprzedający zawarliby ją w momencie wyceny. W związku z tym ceny umowne, o których mowa, nie wpływają na wartość godziwą. Niektóre umowy o takim charakterze mogą mieć

znamiona umów rodzących straty. Wówczas należy zastosować MSR 37 „Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe”, który przewiduje tworzenie rezerwy na nieuniknione koszty wypełnienia obowiązku, przewyższające przewidywane korzyści, zob. (Ostaszewicz 2001, s. 442).

Jeżeli na dane aktywa biologiczne lub produkty rolne istnieje aktywny rynek, właściwą podstawą do ustalenia ich wartości godziwej jest cena rynkowa. Jeżeli jednostka ma dostęp do różnych aktywnych rynków, to powinna wziąć pod uwagę ceny występujące na rynku, z którego zamierza skorzystać. Jeśli nie ma aktywnego rynku, to ustalając wartość godziwą, gospodarstwa rolne powinny, w miarę możliwości, posłużyć się jedną lub kilkoma z poniższych wielkości:

- najbardziej aktualnymi cenami dokonanych w przeszłości transakcji rynkowych, pod warunkiem, że między datą transakcji a dniem bilansowym nie nastąpiły istotne zmiany sytuacji gospodarczej kraju,
- cenami rynkowymi zbliżonych aktywów, po odpowiednich korektach wyrównujących różnice między aktywami,
- branżowymi jednostkami pomiaru, takimi jak: wartość kilograma cielęciny, hektara sadu itp., zob. (Ostaszewicz 2001, s. 443).

Ostaszewicz podkreśla, że niekiedy korzystanie z tych źródeł informacji może prowadzić do rozbieżnych wniosków na temat wartości godziwej. Gospodarstwa rolne powinny wówczas zanalizować przyczyny różnic i w rezultacie tego określić jak najbardziej wiarygodny szacunek wartości godziwej.

Jeżeli gospodarstwo rolne nie może uzyskać cen lub wartości aktywów biologicznych w stanie, w jakim one obecnie występują, to ustalając wartość godziwą, gospodarstwa te powinny posłużyć się wartością aktualną oczekiwanych wpływów środków pieniężnych netto z tych aktywów, zdyskontowaną za pomocą obowiązującej wówczas na rynku stopy dyskonta (ustalonej dla wartości przed opodatkowaniem). Celem obliczenia wartości aktualnej oczekiwanych wpływów środków pieniężnych netto jest ustalenie wartości godziwej składnika aktywów biologicznych, znajdującego się w obecnym miejscu i stanie. Należy to uwzględnić, wybierając odpowiednią stopę dyskontową i szacując oczekiwane wpływy środków pieniężnych. Należy podkreślić, że z kalkulacji wyklucza się jakikolwiek wzrost wartości wynikający z dodatkowej transformacji biologicznej i działań podejmowanych przez jednostkę w przyszłości, takich jak zabiegi służące poprawie procesu transformacji, zwiększeniu wysokości zbiorów czy sprzedaży. Nie uwzględnia się w tych wyliczeniach przepływów środków pieniężnych przeznaczonych na finansowanie aktywów, regulowanie zobowiązań podatkowych czy przywracanie (reaktywowanie) aktywów biologicznych po zbiorach/pozyskaniu produktów (np. kosztu założenia szkółki leśnej po wyrębie drzew), zob. (Ostaszewicz 2001, s. 443).

Należy zgodzić się z opinią Ostaszewicz, że niekiedy koszt historyczny (cena nabycia lub koszt wytworzenia) może być zbliżony do wartości godziwej. Jest tak, zwłaszcza gdy:

- zakres transformacji biologicznej, jaka następuje po poniesieniu tego kosztu, jest bardzo ograniczony (jak w przypadku sadzonek drzew owocowych zasadzonych tuż przed dniem bilansowym) lub
- nie oczekuje się, aby transformacja biologiczna wywarła istotny wpływ na cenę (np. początkowy przyrost sadzonki w 30-letnim cyklu wzrostu plantacji sosny), zob. (Ostaszewicz 2001, s. 444).

MSR 41 zakłada, że ustalenie wartości godziwej aktywów biologicznych jest możliwe zawsze. Jeżeli gospodarstwo rolne nie może jednak ustalić wartości godziwej niektórych aktywów biologicznych, wykazuje je w cenie nabycia (koszcie wytworzenia) pomniejszonej o odpisy umorzeniowe i z tytułu trwałej utraty wartości; powinno też dodatkowo zaprezentować:

- opis tych aktywów,
- uzasadnienie niezastosowania do wyceny wartości godziwej,
- zakres wartości, w których mogłaby się zawierać wartość godziwa (w miarę możliwości),
- wynik uzyskany na zbyciu aktywów biologicznych,
- metodę amortyzacji, okres użyteczności aktywów biologicznych, stosowane stawki amortyzacyjne, wartość brutto oraz umorzenie na początek i na koniec okresu,
- wyjaśnienie ewentualnej zmiany sposobu wyceny ceny nabycia na wartość godziwą, jeśli taka możliwość się pojawi; należy również określić liczbowy wpływ zmiany sposobu wyceny, zob. (Ostaszewicz 2001, s. 444).

Na podkreślenie zasługuje to, że do wyceny gruntów gospodarstwa rolne powinny stosować MSR 16 „Rzeczowy majątek trwały” lub MSR 40 „Nieruchomości o charakterze lokaty”, odpowiednio do przeznaczenia gruntu. Natomiast aktywa biologiczne, które są nierozłącznie związane z gruntem, wycenia się oddzielnie, zgodnie z zaprezentowanymi wcześniej zasadami.

Należy zgodzić się z opinią Jarugowej, że aktywa biologiczne powinny być uznane za odrębną grupę aktywów, nie zaliczaną ani do majątku obrotowego, ani do trwałego. W sprawozdaniach finansowych powinno się wykazywać zmiany wartości księgowej, wynikające z transformacji biologicznej, obliczone przez uwzględnienie w ramach działalności gospodarczej kwoty zmiany wartości księgowej, oraz przedstawić w informacji dodatkowej poszczególne elementy składające się na tę zmianę, zob. (Jarugowa 1996, s. 402-403).

Jak podkreśla Jarugowa, budując model rachunkowości rolnej, należy rozważyć koncepcję kapitału i jego zachowania. Z definicji aktywów biologicznych oraz sposo-

bu pomiaru ich wartości wynika, że w odniesieniu do gospodarstw rolnych należy zastosować finansową koncepcję kapitału, zob. (Jarugowa 1996, s. 402-403). Znając wysokość sumy aktywów oraz zobowiązań, możemy obliczyć wielkość kapitału własnego gospodarstw. Zgodnie z finansową koncepcją zachowania kapitału, różnica pomiędzy kapitałem własnym na koniec okresu a kapitałem własnym na początku daje wysokość wyniku finansowego, jaki jednostka uzyskała w badanym okresie. Za finansową koncepcją zachowania kapitału jako metodą stosowaną w przypadku gospodarstw rolnych przemawia także to, iż przyjmując taką metodę, za zysk uznaje się także wzrost cen (wartości) aktywów posiadanych przez jednostkę, zob. (Majewska 2001, s. 4).

Ustawa z dnia 29 września 1994 roku o rachunkowości stanowi między innymi, że do środków trwałych zalicza się również inwentarz żywy o przewidywanym dłuższym niż 1 rok okresie używania na własne potrzeby (a więc nie przeznaczony na sprzedaż). Inwentarz żywy jest specyficznym środkiem produkcji. Zasadniczą cechą wyróżniającą inwentarz żywy jest to, że ewidencjonowanie dotyczy organizmów żywych, podlegających zarówno zużyciu ekonomicznemu, jak i biologicznemu, zob. m.in. (Bernacki, Wasilewski 1997, s. 3).

Obowiązujące w Polsce przepisy ustawy o rachunkowości niezbyt dokładnie precyzują klasyfikację i ewidencję inwentarza żywego. Brak jest we wzorze bilansu np. wymagalnych pozycji inwentarza żywego czy ewidencji użytków rolnych, zob. (Bernacki, Wasilewski 1997, s. 4). Zgodnie z opinią wielu autorów, zob. m.in. (Bernacki, Wasilewski 1997, s. 3; Cieciora 1997, s. 9), zaliczenie inwentarza żywego do środków trwałych wymaga rozstrzygnięcia wielu problemów związanych z:

- określeniem, jakie grupy inwentarza kwalifikuje się do środków trwałych,
- sposobem wyceny,
- sposobem amortyzacji.

Rozstrzygnięcia wymaga też sposób ewidencji szczegółowej inwentarza żywego, a więc określenia, co jest obiektem inwentarzowym na potrzeby księgowych – pojedyncze zwierzę czy ich mniej lub bardziej jednorodna grupa, zob. (Żyznowski 1995, s. 396). Naszym zdaniem, należy podkreślić, iż do środków trwałych zalicza się obecnie, w myśl ustawy, składniki majątkowe spełniające jednocześnie następujące warunki:

- przewidywany okres ich używania jest dłuższy niż rok,
- są kompletne i zdadne do użytku w momencie przyjęcia do używania,
- są przeznaczone na własne potrzeby jednostki.

Wymienione warunki pozwalają stwierdzić, że do środków trwałych powinno się zaliczać inwentarz żywy, będący jednym z czynników produkcji, np. krowy mleczne, konie, zwierzęta rozplodowe. Nie są natomiast środkami trwałymi te składniki inwentarza żywego, które powstały w efekcie procesu produkcyjnego, np. bydło w

opasie, bez względu na długość cyklu produkcyjnego. Dlatego inwentarz żywy w przedsiębiorstwach rolnych lub innych wymaga podziału na dwie grupy: stado podstawowe i obrotowe. Zasadniczym kryterium klasyfikacji jest przeznaczenie i sposób wykorzystania zwierząt. Kryterium takie stanowi zresztą podstawowy wyznacznik przy kwalifikowaniu wszystkich środków gospodarczych do majątku trwałego lub obrotowego, zob. (Żyżnowski 1995, s. 396).

Grupę inwentarza żywego, obejmującą zwierzęta o jednakowych cechach gatunkowych lub produkcyjnych, nazywa się stadem (hodowlą). Celem hodowli zwierząt jest wytwarzanie produktów pochodzenia zwierzęcego lub świadczenie określonych usług. Stado podstawowe stanowią zwierzęta dorosłe, przeznaczone do określonej produkcji, np. mleka, wełny, cieląt, prosiąt, lub świadczenia usług pociągowych lub reprodukcyjnych. Stado to zalicza się do środków trwałych. Kontynuacja tej produkcji powoduje zastępowanie/reprodukcję zwierząt znajdujących się w stadzie, tracących zdolności produkcyjne, nowymi, posiadającymi te zdolności. Do stada obrotowego zalicza się zwierzęta młode i opasy.

Trzeba podkreślić, iż wycena inwentarza żywego zaliczanego do środków trwałych nie jest działaniem trywialnym i następuje wiele problemów. Koszty całkowite hodowli stada podstawowego obejmują: wartość zakupu lub wyhodowania) stada, koszty bieżącej wymiany stada oraz koszty bieżącego żywienia, pielęgnacji i obsługi. Koszty bieżącego żywienia i utrzymania stada można zaliczyć do danego okresu sprawozdawczego. Natomiast ustalenie kosztów założenia i reprodukcji stada stwarza wiele trudności.

Tabela 2. Klasyfikacja inwentarza żywego

Stado podstawowe	Stado obrotowe
Zwierzęta hodowlano-użytkowe • Bydło – krowy dojne, buhaje • Trzoda chlewna – maciory, knury • Konie – klacze hodowlane, ogiery • Owce – matki, tryki, skopy • Drób – nioski i koguty • Zwierzęta pociągowe – konie, osły, muły, woły robocze	Zwierzęta młode w odchowie i tuczu • Bydło – cielęta, jałówki, buhajki, opasy • Trzoda chlewna – prosięta, warchlaki, maciorki, knurki, bekony, tuczniki • Konie – źrebaki, konie rzeżne • Owce – jagnięta • Drób – pisklęta, kurczęta, drób w tuczu Pozostałe zwierzęta – roje pszczół, ryby (talarki)

Źródło: (Cieciura 1997, s. 10).

Należy zgodzić się z opinią, że proces wyceny jest szczególnie istotny dla stada podstawowego, które, zgodnie z przepisami UE, ma być amortyzowane, zob. (Bernacki, Wasilewski 1997, s. 4). Na potrzeby amortyzacji stada podstawowego uwzględ-

nienia wymaga znaczna wartość likwidacyjna (mięso, skóra), jaką ma sztuka z danego stada w momencie wycofania z niego. Gdyby nie uwzględnić tej okoliczności, bieżąco naliczana amortyzacja byłaby za wysoka. Są dwie możliwości rozwiązania tego problemu:

- poprzez wydłużenie okresu amortyzacji poza rzeczywisty okres produkcyjny, aby w momencie sprzedaży sztuka nie była w całości odpisana,
- poprzez liczenie amortyzacji nie od wartości początkowej, ale od wartości do odpisania, stanowiącej różnicę między wartością początkową sztuki a jej szacunkową wartością w momencie wycofania ze stada.

Podlegającą amortyzacji kwotę należy rozdzielić na poszczególne okresy. Podobnie jak przy obliczaniu amortyzacji typowych środków trwałych, powstaje problem wyboru metody rozdzielenia amortyzacji i stada na poszczególne okresy, zob. (Żyżnowski 1995, s. 397).

Jak wynika z rozważań, istotnym zagadnieniem jest określenie sposobu wyceny inwentarza żywego zaliczanego do środków trwałych. W myśl ustawy o rachunkowości, środki trwałe (w tym inwentarz żywy) wycenia się na dzień bilansowy w cenie nabycia, koszcie wytworzenia lub wartości po aktualizacji wyceny – pomniejszonych o odpisy amortyzacyjne (umorzeniowe).

Wycena inwentarza żywego, nie zaliczanego do środków trwałych, następuje:

- w cenie nabycia lub zakupu,
- w koszcie wytworzenia, w przypadku inwentarza pochodzącego z własnej hodowli,
- w cenie sprzedaży netto.

Sposób wyceny inwentarza żywego nieco inaczej regulowało Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 15 stycznia 1991 roku w sprawie zasad prowadzenia rachunkowości (DzU nr 10, poz. 35). Według rozporządzenia, inwentarz był wówczas w całości zaliczony do środków obrotowych, a jego wartość ustalało się w cenach sprzedaży netto, możliwych do uzyskania na dzień sporządzenia bilansu. Jeżeli jednak cena zakupu inwentarza żywego była wyższa od ceny sprzedaży netto, wówczas wyceniało się go po cenach zakupu. Sposób wyceny inwentarza żywego, przewidziany w ustawie o rachunkowości, nie w pełni odpowiada cechom wszystkich zwierząt zaliczonych do środków trwałych. O ile bowiem wartość (cena nabycia, koszt wytworzenia) typowych środków trwałych (jeżeli pominąć problem inflacji lub modernizacji) z reguły stale maleje, o tyle wartość inwentarza żywego, zaliczonego do środków trwałych, może się różnie kształtować w kolejnych okresach. Na ogół początkowo wartość zwierzęcia zwiększa się w wyniku wzrostu sztuki, przyrostu ciężaru lub zwiększenia się wydajności. W następnych okresach utrzymuje się na stałym poziomie, a w końcu maleje. W większości przypadków pozostaje dość znaczna wartość końcowa (mięso, skóra), której nie można – w

przeciwieństwie do wartości końcowej np. maszyn – pominąć. Powstaje więc problem, jaką cenę przyjąć do ewidencji inwentarza żywego, zaliczanego do środków trwałych. Wydaje się, że w przedsiębiorstwach o zamkniętym cyklu produkcyjnym właściwym postępowaniem będzie przyjęcie do wyceny stada podstawowego cen sprzedaży netto. Wynika to z następujących przyczyn:

- inwentarz żywy ujmuje się w majątku trwałym i obrotowym; nie byłoby właściwe stosowanie różnych zasad wyceny do tego samego składnika majątku, zależnie od jego zakwalifikowania do majątku trwałego lub obrotowego, tym bardziej że następują przesunięcia między grupami inwentarza,
- następują przekwalifikowania (przeklasowania) inwentarza żywego ze środków trwałych do majątku obrotowego lub odwrotnie, np. przeklasowanie jałówek na krowy mleczne lub przeklasowanie krów dojnych na opasy,
- do inwentarza żywego stosuje się z reguły remanentowy system ewidencji tego zapasu; w wypadku przyjmowania środków trwałych z własnej produkcji nie da się ustalić kosztu ich wytworzenia, zob. (Żyznowski 1995, s. 397).

Jeżeli inwentarz żywy zaliczany do środków trwałych pochodzi z zakupu, wówczas można by go wyceniać według ceny nabycia. Dotyczy to również pojedynczych zwierząt, jak np. reproduktory, zwierzęta w cyrkach itp.

Wyniki okresowych przeszacowań wartości inwentarza żywego zaliczonego do środków trwałych według cen sprzedaży netto przy inflacji mogłyby być traktowane jako zwiększenie kapitału rezerwowego z aktualizacji wyceny.

Stopniowe zużywanie się środków trwałych rozpatruje się w rachunkowości z trzech punktów widzenia:

- majątkowego (bilansowego) – następuje zmniejszenie wartości środków trwałych,
- kosztowego – zużycie wartości środków trwałych zalicza się do kosztów,
- finansowego – równowartość amortyzacji wykorzystuje się na reprodukcję majątku trwałego, zob. m.in. (Gos 1995, s. 535).

Podkreślenia wymaga specyficzna cecha inwentarza żywego: mimo używania jego wartość nie zawsze maleje. W związku z tym należy określić, jaka wartość powinna podlegać amortyzacji. Może to być:

- różnica między ceną nabycia a wartością sprzedażną w momencie likwidacji (przeklasowania) inwentarza żywego do innej grupy lub
- różnica między ceną reprodukcji zwierzęcia w okresie jego największej zdolności produkcyjnej a wartością sprzedażną.

Zagadnienie to nie odgrywa większej roli, jeżeli struktura wiekowa stada jest różna i nie zmienia się w czasie. Jeżeli natomiast stado obejmuje równolatki, to odpisy-

wanie amortyzacji w okresie, gdy zwierzęta zyskują na wartości, mogłoby prowadzić do błędów, zob. (Żyznowski 1995, s. 398).

Specyfika kalkulacji w rolnictwie polega na wielostopniowości oraz jednoczesnym występowaniu produktów głównych i ubocznych. Wielostopniowość kalkulacji w rolnictwie związana jest z trudnością bezpośredniego przypisania kosztów ostatecznym nośnikom. W pierwszej kolejności wyodrębnia się koszty jednostek kalkulacyjnych (np. określonych pól, obór), odnosząc na nie koszty bezpośrednie oraz rozliczając za pomocą kalkulacji doliczeniowej koszty ogólnoprodukcyjne. Po ustaleniu kosztów jednostek kalkulacyjnych oblicza się koszty nośników, wykorzystując metody kalkulacji właściwe dla produkcji sprzężonej ze względu na występowanie w produkcji rolniczej produktów głównych i ubocznych, zob. (Kiziukiewicz 1997, s. 15).

Tabela 3. Klasyfikacja produktów w rolnictwie

Treść	Produkty	
	główne	uboczne
Produkcja roślinna		
Zboża	ziarno	słoma, plewy
Rośliny okopowe	bulwy, korzenie	łodygi, liście
Rośliny oleiste	nasiona	słoma, łodygi
Warzywa	warzywa, nasiona, rozsady	nać, liście
Produkcja zwierzęca		
Krowy, buhaje	mleko, przychówek	nawóz, sierść
Maciory i knury	przychówek	nawóz, szczecina
Tuczniaki i bekony	przyrost wagi żywej	nawóz, szczecina,
Owce	wełna, przychówek, mleko	nawóz
Produkcja przetwórczości rolnej		
Gorzelnia	spirytus	wywar
Mleczarnia	masło, ser, śmietana	serwatka, maślanka
Cukrownia	cukier	wysłodki

Źródło: (Kiziukiewicz 1997, s. 16).

Po odliczeniu wartości produktów ubocznych w cenach ewidencyjnych stosuje się kalkulację podziałową – w celu ustalenia kosztu jednostkowego produktu głównego. Jeżeli jest więcej niż jeden produkt główny, to wykorzystuje się kalkulację podziałową współczynnikową. W literaturze przedmiotu proponuje się stosowanie rachunku kosztów, np. procesowych. Specyfika rolnictwa wymaga sporządzenia wykazu procesów występujących w danym przedsiębiorstwie z podziałem na bezpośrednio produkcyjne i okołoprodukcyjne. Pomocne w kalkulacji jest powiązanie kosztów procesów bezpośrednio produkcyjnych z określonymi produktami. Wymaga to grupowania kosztów tych procesów z jednoczesnym podziałem na produkty, zob. m.in. (Kiziukiewicz 1997, s. 17; Gos 1993, s. 16).

Reasumując, powtórzmy raz jeszcze, że specyfika branży, jaką jest rolnictwo, wynika z wykorzystywania cech biologicznych roślin i zwierząt i tego, że procesy produkcyjne przebiegają w organizmach żywych. Podstawowa rola człowieka jako jedynie formalnego producenta sprowadza się do stworzenia najkorzystniejszych warunków „by te żywe istoty chciały się rozwijać, mnożyć i przybierać na wadze”, zob. (Bernacki 2002, s. 12).

Literatura

Bernacki A., *Specjalistyczny MSR 41 „Rolnictwo”*, Monitor Rachunkowości i Finansów, FRRwP, Warszawa 2002

Bernacki A., Wasilewski M., *Klasyfikacja, wycena i ewidencja inwentarza żywego w gospodarstwie rolniczym*, [w:] *Problemy dostosowania rachunkowości rolnej do postanowień prawa bilansowego*, red. T. Kiziukiewicz, AR, Szczecin 1997.

Cieciura M., *Inwentarz żywy w świetle ustawy o rachunkowości – wybrane zagadnienia*, [w:] *Problemy dostosowania rachunkowości rolnej do postanowień prawa bilansowego*, red. T. Kiziukiewicz, AR, Szczecin 1997.

Gos W., *Rachunek kosztów w przedsiębiorstwach rolniczych*, SKwP 1993, Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej nr 25.

Jarugowa A., *Międzynarodowy standard rachunkowości rolnej. Proces tworzenia*, „Rachunkowość” 1996, nr 10, s. 519.

Kiziukiewicz T., *Problemy dostosowania rachunkowości rolnej do postanowień prawa bilansowego*, AR, Szczecin 1997.

Majewska M., *Podstawowe zasady rachunkowości gospodarstw rolnych*, www.new.

Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej, t. 2, IASCF, Londyn 2004.

Ostaszewicz A., *MSR 41 „Rolnictwo”, „Rachunkowość”*, SKwP, Warszawa 2001, nr 7.

Rozporządzenie Ministra z dnia 15 stycznia 1991 roku w sprawie zasad prowadzenia rachunkowości, DzU nr 10, poz. 35.

Ustawa z dnia 29 września 1994 roku o rachunkowości, DzU 2002, nr 76, poz. 694 ze zmianami.

Żyznowski T., *Ewidencja księgowa inwentarza żywego w świetle przepisów ustawy o rachunkowości*, „Rachunkowość” 1995, nr 8.

BUSINESS SPECIFICITY VERSUS AGRICULTURAL ACCOUNTING VALUATION

Summary

According to the International Accounting Standard the core of agricultural accounting should be biological growth's record, in order to present quantitative and qualitative changing processes of animals and plants. It requires answering the following questions:

- how biological assets, their changes (growth, growing old) and emerging (production, procreation) should be defined?
- how principles of the property's component evaluation, complied with results of biological growth process, should be defined?
- what is specific in profit and loss account of the agriculture activity?

The main aim of this article is an attempt to answer the above mentioned questions.