

Wycena roślinnej produkcji w toku a sprawozdanie finansowe

Dawid Obrzeźgiewicz*

Streszczenie: *Cel* – Głównym celem niniejszego opracowania jest przedstawienie sposobów ujmowania skutków wyceny roślinnych aktywów biologicznych na etapie produkcji w toku według kosztu historycznego oraz według wartości godziwej w sprawozdaniu finansowym jednostki prowadzącej działalność rolną.

Metodologia badania – W realizacji celu zastosowano metodę krytycznej analizy literatury oraz aktów prawnych: ustawy o rachunkowości i MSR 41 „Rolnictwo”.

Wynik – Zdaniem autora niniejszego opracowania skutki wyceny roślinnej produkcji w toku w wartości godziwej do momentu sprzedaży lub zbioru roślinnych aktywów biologicznych powinny być odnoszone na kapitał z aktualizacji wyceny, a nie na wynik finansowy okresu.

Oryginalność/wartość – Artykuł zwraca uwagę na sposób ujmowania skutków wyceny roślinnej produkcji w toku. Wartością dodaną artykułu jest autorska propozycja ujmowania skutków wyceny roślinnej produkcji w toku według wartości godziwej w sprawozdaniu finansowym.

Słowa kluczowe: aktywa biologiczne, wartość godziwa, koszt historyczny, sprawozdanie finansowe, produkcja w toku, kapitał z aktualizacji wyceny

Wprowadzenie

Za nadrzędny cel wyceny w rachunkowości uważa się dostarczenie informacji niezbędnych do sporządzenia sprawozdania finansowego. Wycena według kosztu historycznego lub według wartości godziwej wpływa na wartości ujmowane w sprawozdaniu finansowym. Wycena roślinnych aktywów biologicznych w zależności od przyjętej metody wyceny oraz przyjętego sposobu ujmowania może wpływać na wynik finansowy, jak i na kapitały własne po stronie pasywów oraz na wartość zapasów po stronie aktywów.

Przedmiotem rozważań są sposoby ujmowania skutków wyceny roślinnych aktywów biologicznych na etapie produkcji w toku według kosztu historycznego oraz według wartości godziwej w sprawozdaniu finansowym jednostki prowadzącej działalność rolną.

Celem niniejszego opracowania jest przedstawienie sposobów ujmowania skutków wyceny roślinnych aktywów biologicznych zarówno według kosztu historycznego, jak i według wartości godziwej w sprawozdaniu finansowym. Ponadto celem jest opracowanie autorskiej propozycji ujmowania skutków wyceny roślinnej produkcji w toku według wartości godziwej.

* dr Dawid Obrzeźgiewicz, Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu, e-mail: dawid.obrzezgiewicz@ue.poznan.pl.

Realizacja powyższych celów wymogła podzielenie rozważań na dwa etapy. W pierwszym etapie skupiono się na ewidencji procesu wyceny roślinnej produkcji w toku według kosztu historycznego (zgodnie z ustawą o rachunkowości). Natomiast drugi etap polegał na ewidencji procesu wyceny roślinnej produkcji w toku według wartości godziwej (zgodnie z MSR 41 „Rolnictwo”). Ponadto przedstawiono rozważania na temat możliwości odnośzenia skutków wyceny roślinnej produkcji w toku według wartości godziwej na kapitał z aktualizacji wyceny.

Osiągnięcie celu wymagało zastosowania odpowiednich metod badawczych. Posłużono się metodą krytycznej analizy literatury oraz aktów prawnych.

1. Wycena roślinnej produkcji w toku według kosztu historycznego a sprawozdanie finansowe

Ustawa o rachunkowości przewiduje wycenę roślinnych aktywów biologicznych na etapie produkcji w toku według bezpośredniego kosztu wytworzenia lub według kosztów materiałów bezpośrednich. Obie metody wyceny oparte są na koszcie historycznym. Ponadto ustawa o rachunkowości dopuszcza możliwość rezygnacji z wyceny roślinnej produkcji w toku, jeżeli nie spowoduje to zniekształcenia obrazu sytuacji majątkowej oraz wyniku finansowego jednostki (Ustawa, 1994).

Wycena roślinnych aktywów biologicznych na etapie produkcji w toku opiera się na ewidencji kosztów wytworzenia (lub cen nabycia) poniesionych w związku z uprawą na danym polu. Ewidencji podlegają rzeczywiście poniesione koszty wytworzenia. Ich suma na dzień bilansowy ujmowana jest w aktywach bilansu w pozycji „Półprodukty i produkty w toku”. Wycena roślinnej produkcji w toku składa się z trzech, charakterystycznych etapów:

- ewidencji kosztów na kontach księgowych,
- aktywowania kosztów na koncie „Półprodukty i produkcja w toku”,
- ewentualnej kalkulacji kosztów w przeliczeniu na jednostkę miary (np. na powierzchnię 1 hektara).

Ewidencja kosztów polega na księgowaniu kosztów na odpowiednich kontach księgowych zgodnie z wybranym i zapisanym w polityce rachunkowości układem kosztów:

- według rodzajów,
- funkcjonalno-kalkulacyjnym,
- według rodzajów i funkcjonalno-kalkulacyjnym.

Aktywowanie kosztów jest powiązane z wyceną bilansową roślinnej produkcji w toku. Polega na ujmowaniu w aktywach bilansu kosztów poniesionych na wyprodukowanie roślinnych aktywów biologicznych. Aktywowane koszty związane z roślinną produkcją w toku wpływają na pozycję zapasów w bilansie „Półprodukty i produkty w toku”. Aktywowanie kosztów jest następstwem stosowania zasady współmierności przychodów i kosztów. W przypadku gdy roślinne aktywa biologiczne pozostają na koniec okresu sprawozdawczego (bilansowego) na etapie produkcji w toku, to koszty poniesione na jego wyprodukowanie

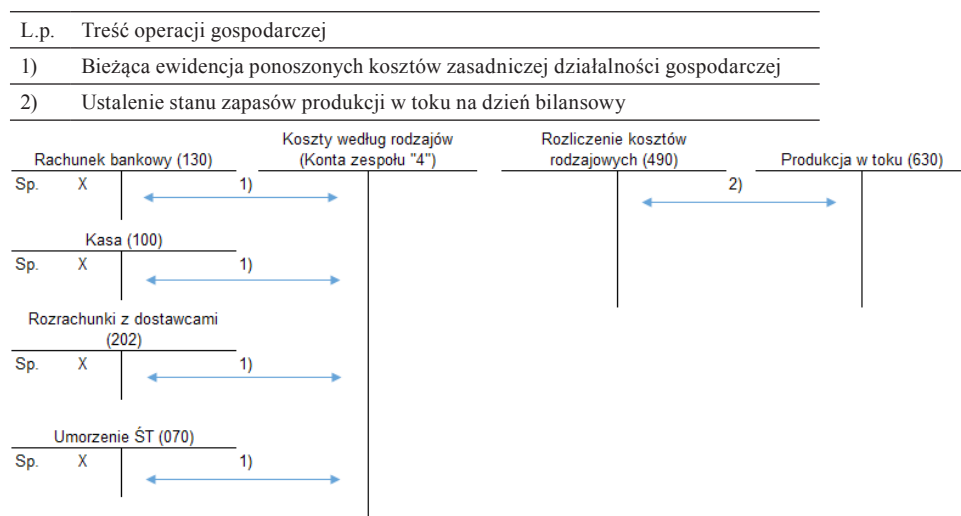
nie mogą obciążać kosztów okresu i przez to wpływać na wynik finansowy podmiotu gospodarczego prowadzącego działalność rolną. W tym celu koszty „zawiesza się” poprzez przeksięgowanie ich na konto „Produkcji w toku”.

Wyniki wyceny roślinnych aktywów biologicznych na etapie produkcji w toku mogą zostać wykorzystane do kalkulacji kosztów w przeliczeniu na jednostkę miary. Polega ona na podzieleniu wartości tych aktywów przez powierzchnię pola uprawnego w celu kalkulacji jednostkowego kosztu wytworzenia. Rachunek kosztów w produkcji rolnej może stanowić fundamentalne narzędzie procesu zarządzaniu ryzykiem. Kalkulacja kosztów w przedsiębiorstwach rolnych powinna służyć do realizacji następujących zadań (Gorczycki, 1981):

- ustalenia rentowności przedmiotu produkcji,
- kontroli kosztów procesu produkcji poprzez ustalenie wartości zużytych środków produkcji i pracy.

Zastosowanie wyceny według kosztu historycznego wyklucza ujmowanie niezrealizowanych przychodów i kosztów w wyniku finansowym jednostki. Wszystkie koszty poniesione od momentu przygotowania pola uprawnego pod zasiew, aż do momentu sprzedaży składnika zapasów podlegają aktywowaniu i są wykazywane w aktywach bilansu.

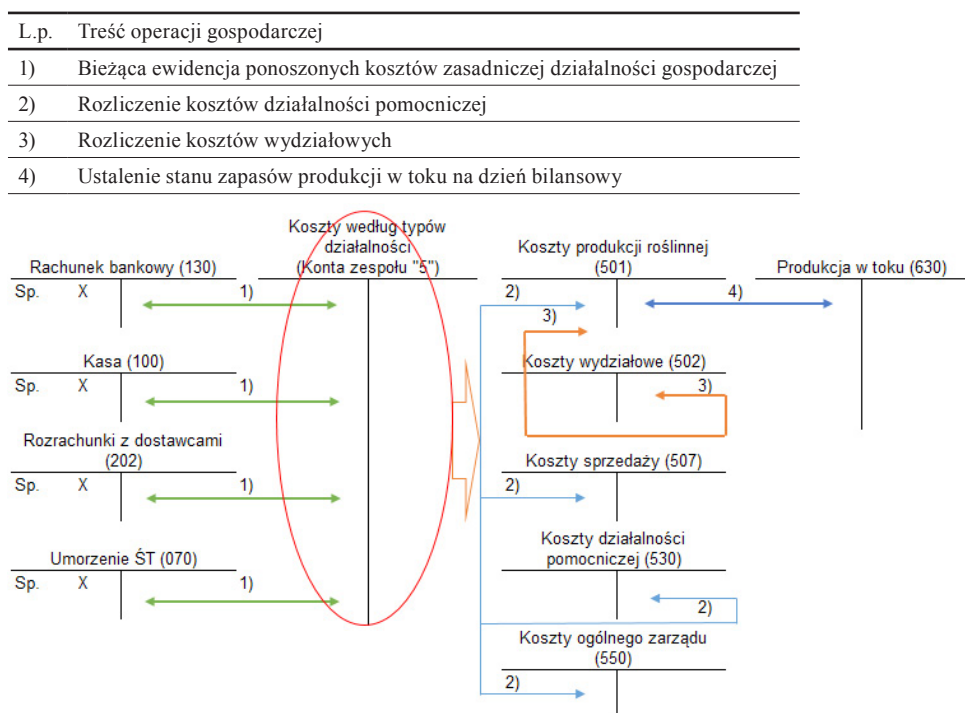
Procedura bilansowej wyceny roślinnych aktywów biologicznych na etapie produkcji w toku wymusza odmienny sposób postępowania w zależności od przyjętego układu ewidencyjnego kosztów. Zastosowanie rodzajowego układu kosztów polega na ewidencji kosztów na odpowiednich kontach wydzielonych według rodzajów. Na rysunku 1 przedstawiono ewidencję procesu wyceny roślinnej produkcji w toku w układzie kosztów według rodzajów.



Rysunek 1. Ewidencja procesu wyceny roślinnych aktywów biologicznych na etapie produkcji w toku w układzie kosztów według rodzajów

Źródło: opracowanie własne.

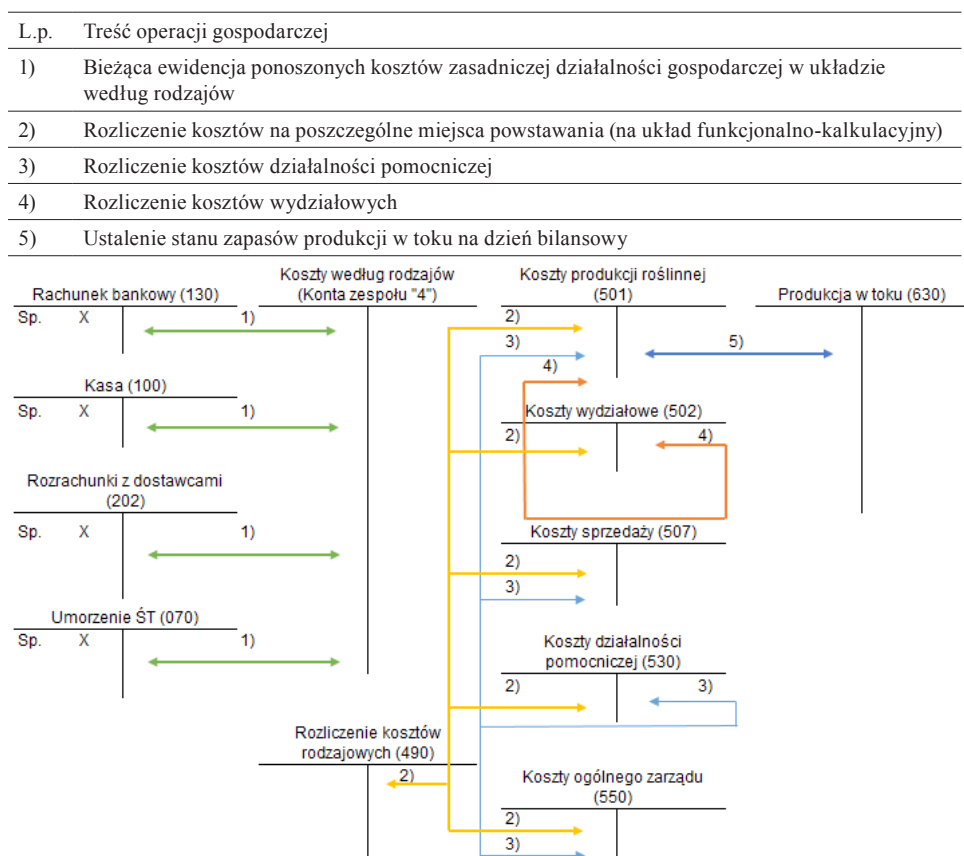
W przypadku produkcji rolnej bardziej przydatna od ewidencji według rodzajów jest ewidencja kosztów w układzie funkcjonalno-kalkulacyjnym, gdzie koszty ujmowane są na kontach księgowych według typów prowadzonej działalności rolnej. Jednostka prowadząca działalność rolną w zależności od potrzeb może dostosować układ funkcjonalno-kalkulacyjny kont do swoich potrzeb. Ponadto może stosować dowolny poziom oraz dowolną ilość kont analitycznych. W przypadku ujmowania kosztów produkcji w toku związanych z uprawą roślinnych aktywów biologicznych bardzo przydatne jest ujmowanie kosztów związanych z produkcją danej rośliny uprawnej na danej plantacji na oddzielnym koncie analitycznym. Konto to pozwoli na wydzielenie kosztów bezpośrednio związanych z produkcją danego roślinnego aktywa biologicznego. Zdaniem autora wykorzystanie układu funkcjonalno-kalkulacyjnego prowadzi do uproszczenia procedury bilansowej wyceny roślinnej produkcji w toku. Na rysunku 2 przedstawiono ewidencję procesu wyceny roślinnych aktywów biologicznych na etapie produkcji w toku w układzie funkcjonalno-kalkulacyjnym kosztów.



Rysunek 2. Ewidencja procesu wyceny roślinnych aktywów biologicznych na etapie produkcji w toku w układzie funkcjonalno-kalkulacyjnym kosztów

Źródło: opracowanie własne.

Wymóg ustawy o rachunkowości dotyczący obligatoryjnego ujmowania kosztów według rodzajów w informacji dodatkowej często prowadzi do ewidencjonowania kosztów przez przedsiębiorstwa produkcyjne w obu układach jednocześnie. Podwójna ewidencja kosztów zwiększa pracochłonność wyceny oraz wiąże się z większymi kosztami. Z drugiej strony dostarcza informacji niezbędnych do zarządzania podmiotem prowadzącym działalność rolną. Informacje te służą do kontroli kosztów zarówno w ujęciu jednostkowym, jak i w podziale na koszty według rodzajów. Na rysunku 3 zaprezentowano ewidencję procesu wyceny roślinnych aktywów biologicznych na etapie produkcji w toku z wykorzystaniem obu układów kosztów.



Rysunek 3. Ewidencja procesu wyceny roślinnych aktywów biologicznych na etapie produkcji w toku przy zastosowaniu układu rodzajowego oraz funkcjonalno-kalkulacyjnego kosztów
 Źródło: opracowanie własne.

Rysunek 3 stanowi połączenie dwóch wcześniej omówionych wariantów ewidencji kosztów. W pierwszej kolejności koszty ewidencjonowane są według układu rodzajowego kosztów. Następnie zebrane koszty rodzajowe rozliczane są za pośrednictwem konta „Rozliczenie kosztów rodzajowych” na poszczególne miejsca ich powstawania (Michaluk, 2013, s. 18–26). W dalszej kolejności tryb postępowania jest identyczny jak na rysunku 2, przedstawiającym ewidencję procesu wyceny roślinnej produkcji w toku w układzie funkcjonalno-kalkulacyjnym.

Wycena roślinnej produkcji w toku według kosztu historycznego opiera się na aktywowaniu kosztów. Skutki wyceny bilansowej roślinnych aktywów biologicznych na etapie produkcji w toku ujmowane są w pozycji zapasów „Półfabrykaty i produkcja w toku”, będącej składnikiem aktywów bilansu. Wycena bilansowa według kosztu historycznego nie wpływa na wynik finansowy okresu. Koszty związane z roślinną produkcją w toku aż do momentu ich sprzedaży w postaci roślinnych aktywów biologicznych lub jako wyrobu gotowego nie są odnoszone na wynik finansowy. Wyrób gotowy pozyskany w wyniku zbioru roślinnych aktywów biologicznych może podlegać magazynowaniu lub zostać sprzedany w momencie zbioru. W sytuacji magazynowania produktu gotowego, jego początkowe ujęcie w księgach rachunkowych na dzień przyjęcia do magazynu polega na przeksięgowaniu kosztów wytworzenia produktu i ich aktywowaniu na koncie „Produkty gotowe”. Wyjątek stanowi przypadek, gdy koszt wytworzenia jest wyższy od cen sprzedaży netto. Wówczas wartość produktów gotowych na dzień bilansowy wyceniana jest w cenach sprzedaży netto. Różnica powstała w wyniku wyceny ujmowana jest w kapitale z aktualizacji wyceny. Z kolei w sytuacji sprzedaży w monecie zbioru, wartość sprzedanych produktów gotowych ujmowana jest bezpośrednio na koncie „Koszt wytworzenia sprzedanych produktów”.

2. Wycena roślinnej produkcji w toku według wartości godziwej a sprawozdanie finansowe

Wycena według wartości godziwej może powodować wielorakie skutki w sprawozdaniu finansowym zarówno w momencie początkowego ujęcia, jak i na dzień wyceny bilansowej roślinnego aktywa biologicznego.

Najczęściej wycena w wartości godziwej prowadzi do zwiększenia wartości pozycji bilansowej. Podwyższenie wartości godziwej prowadzi do powstania różnicy pomiędzy wartością bilansową a nową wartością powstałą na skutek aktualnej wyceny. Różnica ta powoduje powstanie w bilansie hipotetycznego zasobu, który jest trudny do zidentyfikowania. Jest to wirtualny zasób, który może zostać urzeczywistniony dopiero w momencie sprzedaży zasobu, w oparciu o który powstał (Mazur, 2011, s. 125–126).

Stosowanie wartości godziwej sprzyja zapewnieniu rzetelnego i wiernego obrazu, ponieważ w bardziej adekwatny sposób oddaje wartość poszczególnych składników majątku niż koszt historyczny. Stanowi hipotetyczną, ale i zarazem aktualną wartość, która na dzień bilansowy mogłaby wpłynąć na wynik finansowy, gdyby została w rzeczywistości

zrealizowana. Odniesienie skutków wyceny według wartości godziwej na wynik finansowy okresu ma na celu zapewnienie ujęcia przychodów i kosztów w okresie rzeczywistego powstania wskutek przeszacowania. Jednak należy zwrócić uwagę, że prowadzi to ujmowania w wyniku finansowym niezrealizowanych przychodów i kosztów, przejściowo niezwiązanych z ruchem środków pieniężnych (Karmańska, 2008, s. 355).

Skutki wyceny według wartości godziwej wymagają ujęcia w sprawozdaniu finansowym w odpowiedni sposób. Najczęściej w literaturze przedmiotu, bazując na regulacjach MSR/MSSF, wymienia się cztery główne modele wyceny oparte na wartości godziwej, które zostały przedstawione w tabeli 1. Ich klasyfikacji dokonano w oparciu o sposób ujmowania zmian w wartości godziwej w sprawozdaniu finansowym oraz w oparciu o zakres wykorzystania wartości godziwej do wyceny konkretnych składników aktywów i zobowiązań.

Tabela 1

Modele ujmowania zmian wartości godziwej w sprawozdaniu finansowym

Modele wyceny	Ujmowanie zmian wartości godziwej w sprawozdaniu finansowym	Przeznaczenie modelu
1	2	3
Model wartości godziwej I	wycena bazuje wyłącznie na wartości godziwej, której zmiany na każdy dzień bilansowy wpływają na rachunek zysków i strat (wyników)	aktywa biologiczne wyceniane w wartości godziwej pomniejszonej o szacunkowe koszty sprzedaży, aktywa finansowe i zobowiązania finansowe sklasyfikowane jako wyceniane w wartości godziwej przez wynik finansowy, nieruchomości inwestycyjne
Model wartości godziwej II	wycena bazuje wyłącznie na wartości godziwej, której zmiany na każdy dzień bilansowy wpływają na kapitał własny , efektem zastosowania tego modelu może być ujemna wartość kapitału z aktualizacji wyceny (przeszacowania), kwoty ujęte w kapitale z aktualizacji wyceny w przypadku sprzedaży są przenoszone na rachunek wyników (rachunek zysków i strat)	aktywa finansowe dostępne do sprzedaży i instrumenty dłużne (na kapitał odnoszona jest różnica pomiędzy wartością godziwą a skorygowaną ceną nabycia, odsetki odnieszony są na rachunek wyników)
Model oparty na wartości przeszacowanej	zakłada przeszacowanie składników aktywów do wartości godziwej, skutki przeszacowania odnoszone są na kapitał z aktualizacji wyceny (przeszacowania) , przeszacowanie w dół rozliczane jest w pierwszej kolejności z nadwyżką z przeszacowania wcześniej ujętą w kapitale, a pozostała część jest ujmowana w kosztach okresu; w momencie realizacji korzyści ekonomicznych związanych z danym składnikiem aktywów kwoty ujęte w kapitale przenoszone są na zysk/stratę z lat ubiegłych	rzeczowe aktywa trwałe, wartości niematerialne i prawne

1	2	3
Modele mieszane	wycena bazuje zarówno na wartości godziwej, jak i koszcie wytworzenia z uwzględnieniem zasady ostrożności, wycena jest dokonywana w kwocie niższej spośród tych ustalonych zgodnie z metodologią kosztu historycznego lub wartości godziwej, skutki przeszacowań odnoszone są na rachunek zysków i strat (wyników)	

Źródło: opracowanie własne na podstawie Jarugowa i in. (2006), s. 109–110; Mazur (2011), s. 126–127.

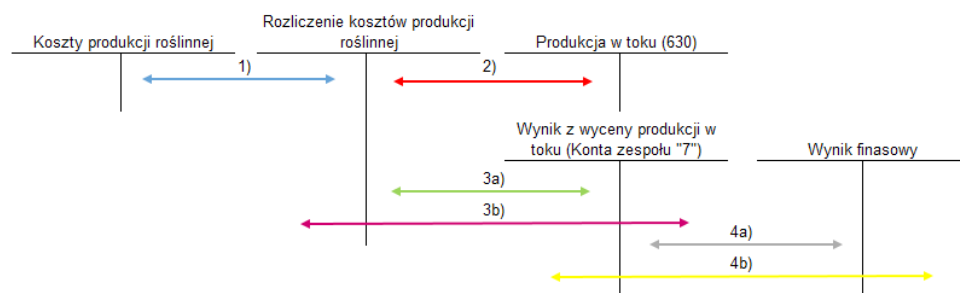
Przedstawione w tabeli 1 modele ujmowania zmian wartości godziwej przepisy MSR/MSSF przypisują do konkretnych składników aktywów i zobowiązań jednostki gospodarczej. Zgodnie z regulacjami MSR 41 „Rolnictwo” wszelkie skutki zmian wartości bilansowej związane ze wzrostem/spadkiem wartości godziwej roślinnych aktywów biologicznych należy ujmować zgodnie z modelem wartości godziwej I. Model wartości godziwej I nakazuje ujmowanie wszystkich zmian wartości godziwej w wyniku finansowym okresie. Każde podwyższenie wartości bilansowej roślinnych aktywów biologicznych na skutek zmiany wartości godziwej powoduje powstawanie przychodów bieżącego okresu. Z kolei każde zmniejszenie wartości godziwej prowadzi do powstawania kosztów bieżącego okresu. Przychody i koszty będące skutkiem zmian wartości godziwej są przychodami i kosztami niezrealizowanymi. Przychód powstały w wyniku przeszacowania jest jedynie wielkością prognozowaną, gdyż może, ale nie musi zostać zrealizowany w przyszłości. Wykorzystanie modelu wartości godziwej I prowadzi do złamania zasady ostrożnej wyceny, która zakazuje ujmowania przychodów niezrealizowanych, których realizacja nie jest do końca pewna.

MSR 41 wymaga uwzględnienia kwoty zysku (przychodów) lub straty (kosztów) powstałej przy wycenie w wartości godziwej w wyniku netto okresu, w którym powstała, niezależnie czy jest to początkowe ujęcie aktywów biologicznych, czy wycena bilansowa (Rozporządzenie, 2008, IAS 41, § 26). Zdaniem zwolenników modelu wartości godziwej I argumentem za nim przemawiającym jest ujęcie przemiany biologicznej, jako znaczącego zdarzenia w wyniku finansowym jednostki. Ma to fundamentalne znaczenie dla zrozumienia wyników działalności jednostki oraz jest zgodne z zasadą memoriału. Przeciwnicy modelu wartości godziwej I wskazują, że zmiany wartości godziwej powinny być ujmowane bezpośrednio w kapitale własnym, ponieważ (MSSF, 2011, s. B1661–B1662):

- skutków przemiany biologicznej nie można wiarygodnie określić,
- zmiany wartości godziwej powinny być ujęte w zysku netto dopiero w momencie zakończenia procesu przemiany biologicznej,
- ujmowanie niezrealizowanych przychodów i kosztów w wyniku finansowym zwiększa jego zmienność,
- istnieje zagrożenie, iż wyniki przemiany biologicznej mogą zostać niezrealizowane np. na skutek ekstremalnych zjawisk atmosferycznych.

Wycena roślinnych aktywów biologicznych zgodnie z MSR 41 dokonywana jest w wartości godziwej pomniejszonej o szacunkowe koszty sprzedaży (Rozporządzenie, 2008, IAS 41, § 13). Na rysunku 4 przedstawiono ewidencję procesu wyceny roślinnej produkcji w toku zgodnie z regulacjami MSR 41.

L.p.	Treść operacji gospodarczej
1)	Przebieganie kosztu wytworzenia produkcji w toku na dzień bilansowy
2)	Wycena bilansowa produkcji w toku według wartości godziwej
3a)	Ujemna różnica z wyceny roślinnej produkcji w toku (koszt wytworzenia > wartość godziwa)
3b)	Dodatnia różnica z wyceny roślinnej produkcji w toku (koszt wytworzenia < wartość godziwa)
4a)	Przeniesienie w końcu roku wyniku z wyceny produkcji w toku - strata z wyceny (koszty niezrealizowane)
4b)	Przeniesienie w końcu roku wyniku z wyceny produkcji w toku - zysk z wyceny (przychody niezrealizowane)



Rysunek 4. Ewidencja procesu wyceny roślinnych aktywów biologicznych na etapie produkcji w toku w wartości godziwej zgodnie z MSR 41

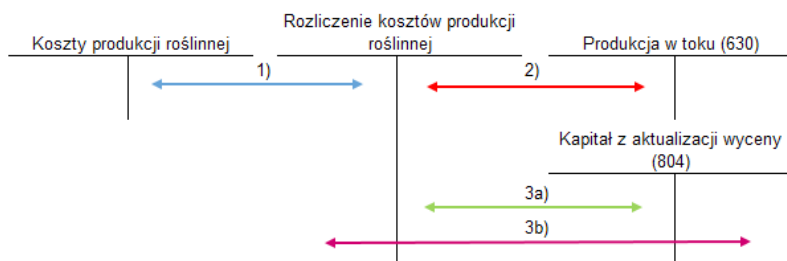
Źródło: opracowanie własne.

Zyski i straty z wyceny roślinnych aktywów biologicznych według wartości godziwej mogą być spowodowane zarówno różnicą powstałą w momencie początkowego ujęcia lub poprzez zmiany wartości godziwej pomniejszonej o szacunkowe koszty sprzedaży. MSR 41 nie zwraca uwagi na zmiany ilościowe aktywów biologicznych, tylko na zmiany ich wartości. Obliguje do ujmowania skutków zmian wartości roślinnych aktywów biologicznych w wyniku finansowym okresu zarówno na dzień początkowego ujęcia aktywów, jak i na dni bilansowe (Kiziukiewicz, 2009, s. 83).

Zdaniem autora bardziej adekwatne byłoby ujmowanie skutków wyceny początkowej, jak i bilansowej roślinnych aktywów biologicznych zgodnie z modelem wartości godziwej II, czyli odnosząc skutki wyceny na kapitał własny. Dopiero w momencie sprzedaży roślinnych aktywów biologicznych lub w momencie zbioru/pozyskania produktu gotowego z roślinnych aktywów biologicznych i ich sprzedaży, kwoty ujęte w kapitale własnym powinny wpływać

na wynik finansowy jednostki. Dodatnie i ujemne różnice wynikające z wyceny w wartości godziwej, stanowiące odpowiednio przychody i koszty niezrealizowane powinny być ujmowane w kapitale z aktualizacji wyceny. Ujmowanie niezrealizowanych przychodów i kosztów w wyniku finansowym jednostki prowadzi do złamania nadrzędnej zasady rzetelnego i wiernego obrazu sytuacji finansowej i majątkowej jednostki, a także zasady ostrożnej wyceny. Odnoszenie niezrealizowanych przychodów może kreować dodatni wynik finansowy, który nie jest poparty w korzyściach ekonomicznych, generowanych przez jednostkę w danym okresie. Dopiero realizacja transakcji sprzedaży prowadzi do osiągnięcia korzyści ekonomicznych mających odzwierciedlenie w przepływach pieniężnych jednostki.

L.p.	Treść operacji gospodarczej
1)	Przebieganie kosztu wytworzenia produkcji w toku na dzień bilansowy
2)	Wycena bilansowa produkcji w toku według wartości godziwej
3a)	Ujemna różnica z wyceny roślinnej produkcji w toku (koszt wytworzenia > wartość godziwa)
3b)	Dodatnia różnica z wyceny roślinnej produkcji w toku (koszt wytworzenia < wartość godziwa)



Rysunek 5. Ewidencja procesu wyceny roślinnych aktywów biologicznych na etapie produkcji w toku w wartości godziwej z ujęciem wyników w kapitale z aktualizacji wyceny

Źródło: opracowanie własne.

MSR 41 ujmowanie zmian wartości godziwej w wyniku finansowym okresu argumentuje koniecznością odzwierciedlenia skutków przemiany biologicznej. Odnosi się to wyłącznie do skutków zmian wartości roślinnych aktywów biologicznych na etapie produkcji w toku, czyli do momentu zbioru. Jednak należy mieć na uwadze, że na roślinne aktywa biologiczne nieustannie wpływają czynniki klimatyczne, które w jednej chwili mogą spowodować całkowitą utratę wartości roślinnej produkcji w toku. Ujęte w wyniku finansowym okresu niezrealizowane przychody i koszty w chwili zniszczenia plantacji roślinnej produkcji w toku stają się bezpodstawne, a nawet fałszują wynik finansowy. Na wartość roślinnych aktywów biologicznych wpływają z jednej strony przemiana biologiczna, z drugiej strony ich degeneracja wskutek oddziaływania niekorzystnych zjawisk atmosferycznych typu powódź, susza, czy nawałnica. Wartość godziwa odzwierciedla między innymi ryzyko prowadzenia

działalności rolnej. W związku z tym do czasu zakończenia procesu przemiany biologicznej, zmiany wartości godziwej roślinnych aktywów biologicznych nie powinny być ujmowane w wyniku finansowym okresie.

Rysunek 5 przedstawia ewidencję procesu wyceny roślinnej produkcji w toku z ujęciem wyników w kapitale z aktualizacji wyceny.

Jedyną różnicę pomiędzy schematem 5 a schematem 4 stanowi ujęcie skutków wyceny roślinnej produkcji w toku w wartości godziwej na koncie „Kapitał z aktualizacji wyceny”. Dodatnia różnica z wyceny roślinnej produkcji w toku wpływa na zwiększenie kapitału z aktualizacji wyceny, natomiast ujemna różnica wpływa na jego zmniejszenie.

Uwagi końcowe

Wycena roślinnej produkcji w toku według kosztu historycznego prowadzi do aktywowania bezpośrednich kosztów wytworzenia w zapasach bilansu. Nawet w przypadku, gdy koszt wytworzenia będzie wyższy od cen sprzedaży netto, to różnica i tak nie będzie odnoszona na wynik finansowy okresu, tylko na kapitał z aktualizacji wyceny. Wycena według kosztu historycznego wyklucza ujmowanie niezrealizowanych przychodów i kosztów w wyniku finansowym okresie.

Zastosowanie przepisów MSR 41 „Rolnictwo” do wyceny implikuje konieczność wyceny roślinnych aktywów biologicznych według wartości godziwej oraz ujmowania jej skutków w wyniku finansowym okresie. MSR 41 jako cel zakłada ujęcie skutków przemiany biologicznej w przychodach i kosztach okresu w momencie przeszacowania wartości godziwej, a nie momencie ich realizacji.

Zdaniem autora bardziej adekwatne jest ujmowanie skutków wyceny roślinnych aktywów biologicznych w wartości godziwej w kapitale z aktualizacji wyceny, gdyż nie łamie to zasady ostrożnej wyceny i prowadzi do przypisania kosztów do okresu, w którym następuje realizacja przychodów ze sprzedaży roślinnych aktywów biologicznych lub produktu finalnego, powstałego w wyniku ich zbioru.

Literatura

- Gorczycki, W. (1981). *Rachunkowość przedsiębiorstw rolnych*. Warszawa: PWE.
- Jarugowa, A.A., Frenzel, M., Ignatowski, R., Kabalski, P. (2006). *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej. Kluczowe zagadnienia i rozwiązania praktyczne*. Warszawa: SKwP.
- Karmańska, A. (2007). *Ryzyko w rachunkowości*. Warszawa: Difin.
- Kiziukiewicz, T. (2009). *MSR 41. Rolnictwo*. Warszawa: Difin.
- Mazur, A. (2011). *Wartość godziwa – potencjał informacyjny*. Warszawa: Difin.
- Michaluk, K. (2013). Ewidencja księgową w jednostkach prowadzących działalność rolniczą. *Biuletyn Głównego Księgowego – Serwis Finansowo-Księgowy*, 18 (186), 19–26.
- MSSF (2011). *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej*. Stowarzyszenie Księgowych w Polsce. Londyn: IFRS Foundation.

Rozporządzenie Komisji (WE) nr 1126/2008 z dnia 3 listopada 2008 r. przyjmujące określone międzynarodowe standardy rachunkowości zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady. Dz.U. UE, 29.11.2008, nr L 320.

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

VALUATION OF PLANT PRODUCTION IN PROGRESS AND FINANCIAL STATEMENTS

Abstract: *Purpose* – The aim of paper is to present methods of recognizing the effects of valuation of biological assets in progress at historical cost and at fair value in the financial statements.

Design/methodology/approach – The paper uses the method of critical analysis of literature and legal acts.

Findings – According to the author of this study, the effects of valuation of plant biological assets in progress at fair value should be recognized in the entity's equity.

Originality/value – The article draws attention to the way of recognizing the effects of valuation of plant biological assets in progress. The added value of the article is the author's proposal to recognize the effects of valuation of plant biological assets at fair value in the financial statements.

Keywords: biological assets, fair value, historical cost, financial statement, work in progress

Cytowanie

Obrzeżgiewicz, D. (2017). Wycena roślinnej produkcji w toku a sprawozdanie finansowe. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 4 (88/1), 353–364. DOI: 10.18276/frfu.2017.88/1-34.