

Użyteczność informacji  
w sprawozdaniu spółek  
z branży rolno-spożywczej

Seria: Monografie i Opracowania nr 312

Małgorzata Anna Węgrzyńska

Użyteczność informacji  
w sprawozdaniu spółek  
z branży rolno-spożywczej



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu  
Wrocław 2023

Recenzja

*Grażyna Borys, Józef Pfaff*

Redakcja językowa

*Agnieszka Flasińska*

Korekta

*Barbara Łopusiewicz*

Skład i łamanie

*Bartosz Czupryński*

Projekt okładki

*Beata Dębska*

Na okładce wykorzystano grafikę z Getty Images Pro by Canva Pro

Publikacja dostępna na licencji Creative Commons Uznanie autorstwa-Na tych samych warunkach 4.0 Międzynarodowe (CC BY-SA 4.0). Skrócona treść licencji na <https://creativecommons.org/licenses/by-sa/4.0/deed.pl>



ISSN 2084-6193

ISBN 978-83-67400-86-2 (dla wersji papierowej)

ISBN 978-83-67400-87-9 (dla wersji elektronicznej)

DOI: 10.15611/2023.87.9

*Cytuj jako: Węgrzyńska, M. A. (2023). Użyteczność informacji w sprawozdaniu spółek z branży rolno-spożywczej. Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu.*

ORCID: 0000-0003-3967-2632

Druk: TOTEM

# Spis treści

Wstęp.....	7
Wykaz skrótów .....	21
<b>1. Sprawozdawczość finansowa jako produkt końcowy rachunkowości.....</b>	<b>23</b>
1.1. Istota i znaczenie sprawozdawczości finansowej.....	23
1.2. Regulacje oraz zalecenia prawa bilansowego dla branży rolno-spożywczej .....	34
1.3. Obszary badawcze w rachunkowości i sprawozdawczości finansowej .....	50
<b>2. Użyteczność informacji w sprawozdaniu finansowym w świetle teorii interesariuszy .....</b>	<b>61</b>
2.1. Wpływ interesariuszy na użyteczność informacji w rocznym jednostkowym sprawozdaniu finansowym .....	61
2.2. Istotność i użyteczność informacji sprawozdawczej.....	70
2.3. Wyniki badań ankietowych.....	80
2.4. Wnioski z przeprowadzonych badań ankietowych.....	89
<b>3. Propozycje zmian w prezentacji majątku i źródeł finansowania majątku spółek z branży rolno-spożywczej.....</b>	<b>99</b>
3.1. Omówienie obowiązujących regulacji prawa bilansowego.....	99
3.2. Propozycja zmian w bilansie spółek z branży rolno-spożywczej .....	109
3.3. Informacja dodatkowa jako źródło użytecznych informacji na temat majątku i źródeł finansowania podmiotów z branży rolno-spożywczej.....	130
<b>4. Propozycja udoskonalenia zakresu ujawnień informacji w rachunku zysków i strat spółek z branży rolno-spożywczej.....</b>	<b>164</b>
4.1. Rachunek zysków i strat w obowiązujących regulacjach prawnych.....	164
4.2. Propozycja podniesienia użyteczności rachunku zysków i strat spółek z branży rolno-spożywczej.....	181
4.3. Proponowane kierunki zmian w prezentacji informacji dodatkowej dla rachunku zysków i strat spółek z branży rolno-spożywczej.....	191
<b>5. Propozycja prezentacji przepływów środków pieniężnych w spółkach z branży rolno-spożywczej.....</b>	<b>209</b>
5.1. Prezentacja przepływów środków pieniężnych w obowiązującym prawie bilansowym.....	209

5.2. Propozycja podniesienia wartości użytkowej informacji zawartych w raporcie z przepływów pieniężnych spółek z branży rolno-spożywczej.....	215
5.3. Zakres informacji dodatkowej do rachunku przepływów pieniężnych w jednostkach z branży rolno-spożywczej.....	226
Zakończenie .....	241
Bibliografia.....	246
Spis rysunków.....	277
Spis tabel .....	278
Abstract.....	282

# Wstęp

W praktyce gospodarczej niezwykle ważna jest wiarygodna, użyteczna i dostarczona na czas informacja. Widoczne staje się wzrastające zapotrzebowanie na informacje wspomagające podejmowanie decyzji gospodarczych. Zasadniczym problemem wyłaniającym się we współczesnej nauce rachunkowości jest ocena użyteczności informacji sprawozdawczej i określenie jej wpływu w procesie podejmowania decyzji gospodarczych. Częste zmiany w prawie bilansowym skupione na zagadnieniach związanych z podniesieniem jakości sprawozdania finansowego wymuszają prezentowanie informacji w oparciu o kryterium użyteczności. Ma to duże znaczenie dla prawidłowego odbioru informacji zawartych w sprawozdaniu finansowym przez jego interesariuszy, którzy podkreślają, że informacja pozyskiwana ze sprawozdania jednostki gospodarczej powinna być spójna, czytelna i logicznie powiązana z informacjami finansowymi (Błażyńska, 2015; Gmytrasiewicz, 2007). Wydaje się więc zasadne stwierdzenie, że celami współczesnej sprawozdawczości finansowej stają się:

- 1) uwzględnienie zapotrzebowania na informacje przekazywane w rocznym jednostkowym sprawozdaniu finansowym,
- 2) uporządkowanie informacji sprawozdawczej w bardziej spójny i ustrukturyzowany sposób, tak by odznaczało się wysokiej jakości użytecznością.

Problem wyboru użytecznych informacji w sprawozdaniu finansowym pojawia się także w przypadku branży rolno-spożywczej, czyli w spółkach zajmujących się wytwarzaniem, gromadzeniem, przetwarzaniem i dystrybucją produktów rolnych. Wstępna analiza dotychczasowego stanu wiedzy, badań oraz regulacji prawnych w zakresie prezentacji wyników jednostek gospodarczych z branży rolno-spożywczej w rocznym jednostkowym sprawozdaniu finansowym umożliwi wskazanie luk poznawczej, metodycznej, empirycznej oraz aplikacyjnej.

## **Luka poznawcza**

1. Brak jednolitej terminologii oraz brak określenia sposobów prezentacji wyników działalności jednostek gospodarczych z branży rolno-spożywczej w rocznym jednostkowym sprawozdaniu finansowym.
2. Brak wystarczającego dorobku naukowego, który wyjaśniałby powiązania między prezentacją wyników finansowych a specyfiką działalności jednostek z sektora rolno-spożywczego.

## **Luka metodyczna**

1. Brak wypracowanych specjalistycznych metod i narzędzi w zakresie prezentacji wyników jednostek z branży rolno-spożywczej w rocznym jednostkowym sprawozdaniu finansowym.

2. Brak merytorycznej analizy czynników wpływających na zakres i sposób prezentacji wyników działalności spółek z branży rolno-spożywczej w jednostkowym rocznym sprawozdaniu finansowym.

### **Luka empiryczna**

1. Nieliczne publikowane badania w zakresie proponowanych obszarów ujawnień w sprawozdawczości finansowej spółek z branży rolno-spożywczej.

2. Niedostępność w literaturze pogłębionych badań naukowych określających sposób prezentacji w rocznym jednostkowym sprawozdaniu finansowym wyników działalności jednostek z branży rolno-spożywczej.

### **Luka aplikacyjna**

1. Brak odzwierciedlenia w sprawozdaniu finansowym specyfiki działalności spółek z branży rolno-spożywczej, co ogranicza przygotowanie interesariuszom użytecznych informacji pochodzących z jednostkowego rocznego sprawozdania finansowego.

Na tle pojawiających się luk sformułowano **problem badawczy: użyteczność informacji w obowiązującym sprawozdaniu finansowym spółek z branży rolno-spożywczej**. Jednocześnie określono **cele główne rozprawy**, którymi są **ocena użyteczności informacji w sprawozdaniu finansowym w spółkach z branży rolno-spożywczej i propozycja kierunku jej ulepszenia**. Na podstawie wyników oceny stanu faktycznego zostaną zaproponowane sugestie i rekomendacje dotyczące sposobów poprawy użyteczności sprawozdań finansowych spółek z branży rolno-spożywczej.

Aby osiągnąć cele główne rozprawy, sformułowano następujące **cele szczegółowe**.

### **Teoriopoznawcze**

1. Wskazanie ograniczeń związanych z prezentacją wyników działalności spółek z branży rolno-spożywczej w rocznym jednostkowym sprawozdaniu finansowym (pierwszy cel szczegółowy).

2. Wskazanie pozaewidencyjnych źródeł pozyskania informacji na temat działalności rolno-spożywczej (drugi cel szczegółowy).

3. Opracowanie autorskiej definicji terminów podstawowych, takich jak: rachunkowość w rolnictwie, przemiana biologiczna, sprawozdawczość finansowa w rolnictwie, interesariusz sprawozdania finansowego spółek z branży rolno-spożywczej, informacja, istotność, użyteczność informacji, moment uznawania aktywów biologicznych, cechy aktywów biologicznych, biologiczne aktywa trwałe w produkcji roślinnej, biologiczne aktywa trwałe w produkcji zwierzęcej, biologiczne aktywa obrotowe w produkcji roślinnej, biologiczne aktywa obrotowe w produkcji zwierzęcej, kapitał naturalny, bioróżnorodność, informacja niefinansowa, pozytywne/negatywne efekty bioprodukcyjne w produkcji zwierzęcej/roślinnej, zewnętrzne efekty biopro-



dukcyjne, trwałe zewnętrzne pozytywne efekty bioprodukcyjne, wewnętrzne trwałe pozytywne efekty bioprodukcyjne, zewnętrzne trwałe negatywne efekty bioprodukcyjne, działalność operacyjna/inwestycyjna/finansowa w branży rolno-spożywczej, wpływy/wydatki z działalności operacyjnej/inwestycyjnej/finansowej (trzeci cel szczegółowy).

4. Zdefiniowanie głównych grup interesariuszy jednostkowego rocznego sprawozdania finansowego (czwarty cel szczegółowy).

### **Poznawczo-empiryczne**

1. Zbadanie opinii interesariuszy sprawozdania finansowego na temat użyteczności sprawozdania finansowego (piąty cel szczegółowy),

2. Zbadanie zasadności stosowania uproszczeń w sprawozdawczości finansowej spółek z branży rolno-spożywczej (szósty cel szczegółowy).

### **Metodyczne**

1. Opracowanie procedury i wybór narzędzi wykorzystywanych do identyfikacji użytecznych informacji na temat działalności rolno-spożywczej w sprawozdaniu finansowym spółek z branży rolno-spożywczej (siódmy cel szczegółowy).

### **Praktyczne**

1. Opracowanie propozycji wprowadzenia modyfikacji w zakresie prezentacji informacji na temat działalności rolno-spożywczej w rocznym jednostkowym sprawozdaniu spółek z branży rolno-spożywczej, z uwzględnieniem podziału na dane finansowe i informacje niefinansowe (ósmo cel szczegółowy).

Jako **główną hipotezę badawczą** przyjęto następujące stwierdzenie: **specyfika branży rolno-spożywczej determinuje prezentację wyników działalności, co przyczynia się do wzrostu użyteczności informacji w rocznym jednostkowym sprawozdaniu podmiotów z branży rolno-spożywczej.**

**Przedmiotem badań naukowych** stanowiących podstawę realizacji procesu badawczego jest **użyteczność informacji w sprawozdaniu finansowym podmiotów gospodarczych z branży rolno-spożywczej w świetle teorii interesariuszy.** Natomiast **podmiotem badań** są podmioty gospodarcze z branży rolno-spożywczej sporządzające roczne jednostkowe sprawozdanie finansowe zgodnie z Ustawą o rachunkowości (Ustawa z dnia 29 września 1994).

**Zakres czasowy** przeprowadzonych badań obejmuje lata 2005–2022. W okresie 2005–2019 przeprowadzono analizy statystyczne danych finansowych pochodzących z jednostkowych rocznych sprawozdań finansowych spółek z branży rolno-spożywczej. Następnie w okresie od stycznia do czerwca 2021 r. przeprowadzono badania ankietowe, a w latach 2011–2013 przeprowadzono badanie polowe. Przegląd literatury przedmiotu oraz regulacji prawnych obejmował okres 2010–2022.

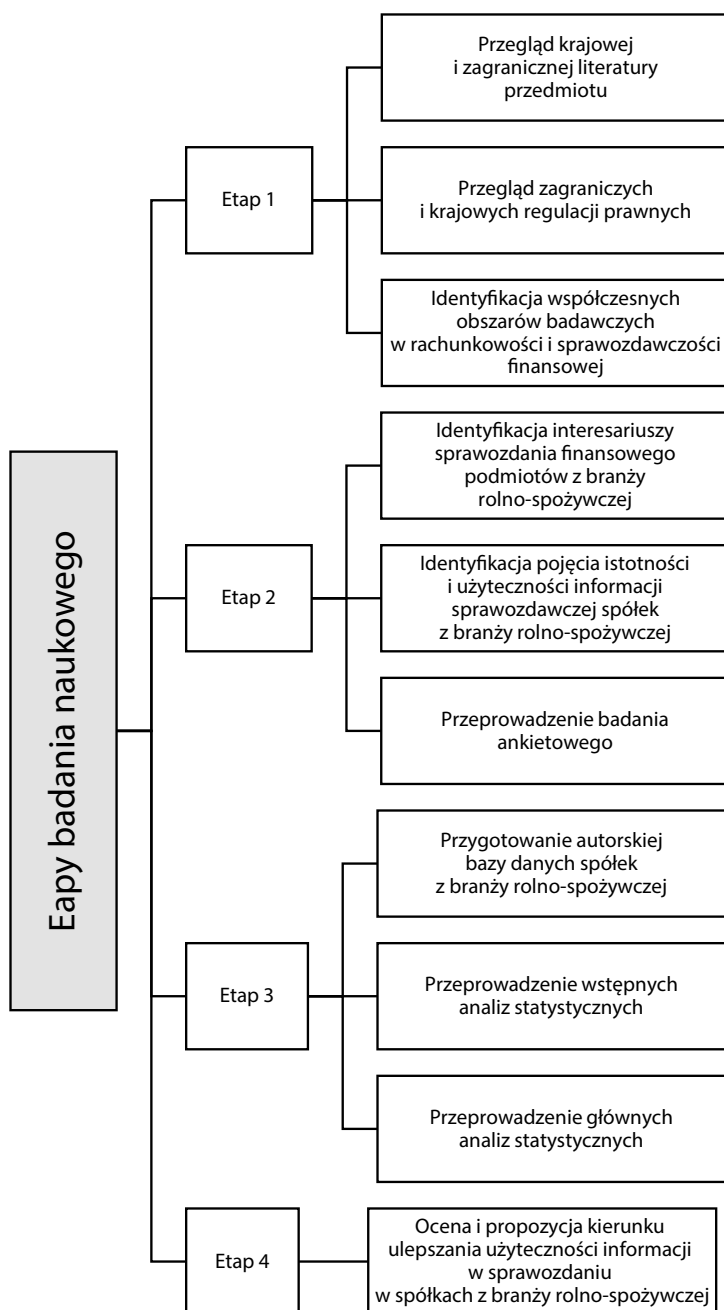
**Do metod badawczych** należą: przegląd literatury zagranicznej i krajowej, przegląd zagranicznych i krajowych regulacji prawnych, badania ankietowe i polowe, analizy statystyczne.

Zakres podjętych rozważań naukowych oraz narzędzi wykorzystanych w badaniach empirycznych podporządkowany został wyznaczonym celom oraz postawionej hipotezie badawczej. W trakcie realizacji badań wykorzystano kanon krytycznego realizmu, w którym rzeczywistość jest realna, ale nie jest poznana perfekcyjnie i odnosi się do prawdy raczej probalistycznej aniżeli absolutnej (Bisman, 2010). Krytyczny realizm<sup>1</sup> posłużył więc do wyjaśniania zakresu prezentacji działalności rolno-spożywczej w rocznym jednostkowym sprawozdaniu finansowym w dosłownym sensie, czyli dotyczy to prezentacji informacji, które w rocznym jednostkowym sprawozdaniu finansowym widoczne nie były lub nie były akcentowane. W przypadku wykorzystania kanonu krytycznego realizmu użyto metodę wyjaśniania i zrozumienia działalności jednostek z branży rolno-spożywczej oraz ocenę zawartości jednostkowego sprawozdania finansowego nad predykcją, by kolejno zaproponować kierunki poprawy użyteczności informacji w sprawozdaniu finansowym w spółkach z branży rolno-spożywczej. Realizacja zamierzenia badawczego przesądziła o sposobie i kolejności przeprowadzonych badań, które zostały zaprezentowane na rys. 1.

Na pierwszym etapie badania przeprowadzono przegląd krajowej i zagranicznej literatury przedmiotu, przegląd zagranicznych i krajowych regulacji prawnych oraz przeprowadzono identyfikację współczesnych obszarów badawczych w rachunkowości i sprawozdawczości finansowej. W badaniu wykorzystano ponad 871 pozycji, w tym publikacje zwarte, recenzowane artykuły naukowe, raporty branżowe czy źródła internetowe. Pozycje literaturowe, poza pozycjami zwartymi, zgromadzone były przez autorkę rozprawy za pomocą licencjonowanych baz danych: Elsevier, Scopus, Web of Science i Google Scholar. Do głównych kryteriów doboru pozycji literaturowych zaliczono: liczbę cytowań, miejsce publikacji i opisywaną tematykę. Dodatkowo przeprowadzono przegląd polskich czasopism naukowych, które wydawane są na państwowych uczelniach publicznych. W wyborze regulacji prawnych zastosowano następujące kryteria: czasowe, terytorialne, podmiotowe i przedmiotowe. W przypadku kryterium czasowego w rozprawie nie ograniczono przedziału czasowego. Wykorzystano regulacje prawne zarówno już nieobowiązujące, jak i regulacje aktualne. Zabieg ten posłużył do zaprezentowania rozwoju rachunkowości, sprawozdawczości finansowej i ustalenia zmian i różnic występujących w uregulowaniu przedmiotu badań. Kolejno w przypadku przeglądu regulacji prawnych zgodnie z kryterium terytorialnym wskazano regulacje prawne obowiązujące w Kanadzie, w Stanach Zjednoczonych Ameryki, w Wielkiej Brytanii, w Republice Irlandzkiej, w Indiach czy w Polsce.

---

<sup>1</sup> W rozprawie nie będą prowadzone rozważania filozoficzne na temat kanonu krytycznego realizmu zdefiniowanego przez Bhaskara (1998, 2008, 2010; Bhaskar, Danermark i Price, 2018) i innych autorów.



Rys. 1. Etapy badania naukowego

Źródło: opracowanie własne.

Dodatkowo do przeglądu włączono zalecenia obowiązujące na terenie Unii Europejskiej. Celem wyboru wymienionych państw było wskazanie różnic w ujęciu przedmiotu badania ze względu na prowadzony model rachunkowości<sup>2</sup>. Analiza porównawcza rozwiązań w zakresie rachunkowości, a zatem i sprawozdawczości finansowej, przyjętych w różnych państwach pozwala wyróżnić dwa podstawowe modele rachunkowości: anglosaski i kontynentalny (Jaruga, 2002, s. 4, 6; Surdykowska, 1999, s. 62–65). Model anglosaski stosowany jest w USA, w Wielkiej Brytanii, w Republice Irlandzkiej i w Indiach, a model kontynentalny w Polsce i w państwach Unii Europejskiej.

Taki podział ostatecznie pozwolił wskazać różne sposoby klasyfikacji zjawisk gospodarczych w branży rolno-spożywczej<sup>3</sup>. Odnosząc się do kryterium podmiotowego, wyodrębniono regulacje prawne, które dotyczą jedynie osób prawnych utworzonych na mocy prawa krajowego, unijnego lub międzynarodowego (Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1290/2013). Natomiast w przypadku kryterium przedmiotowego wyodrębniono regulacje prawa bilansowego, co miało na celu potwierdzenie lub sfalsyfikowanie hipotezy badawczej. Przeprowadzając przegląd współczesnych obszarów badawczych w sprawozdawczości finansowej, przyjęto podział z uwzględnieniem obszarów tematycznych prezentowanych na konferencjach naukowych w Polsce, np. na zjazdach katedr rachunkowości i za granicą, czyli konferencje organizowane przez Międzynarodowe Stowarzyszenie Księgowych.

Na drugim etapie badania podjęto próbę identyfikacji interesariuszy sprawozdania finansowego podmiotów z branży rolno-spożywczej oraz identyfikacji pojęcia istotności i użyteczności informacji sprawozdawczej spółek z branży rolno-spożywczej. Identyfikację pojęć przeprowadzono na podstawie przeglądu polskiej i zagranicznej literatury przedmiotu. Dodatkowo przeprowadzono badanie ankietowe. Przesłanką do wyboru ankiety<sup>4</sup> jako narzędzia do badania wstępnego było to, że ankieta jest standaryzowaną

---

<sup>2</sup> Omawiając klasyfikacje przesłanek kształtujących systemy rachunkowości na świecie, warto podkreślić istotną rolę czynników kulturowych. Pionierem w zakresie badania ich wpływu na rachunkowość był Hofstede, a kontynuatorem jego badań Gray. Ich wynikiem był podział państw zgodnie z ich kulturowo-zwyczajowym podejściem do stanowienia regulacji rachunkowości oraz ze względu na stosunek do ryzyka i zakres ujawnianych informacji (Helin, 2005, s. 4; Grey, 2002, s. 689).

<sup>3</sup> Nobes i Parker (2000, s. 19–28) wyróżniają siedem głównych czynników powodujących występowanie różnic w rachunkowości i sprawozdawczości finansowej: systemy prawne, źródła finansowania działalności przedsiębiorstw, systemy podatkowe, profesja księgowych, inflacja, teoria rachunkowości oraz wydarzenia historyczne. Lawrence (1996, s. 1–13, za: Surdykowska, 1999, s. 46) wyróżnił natomiast cztery podstawowe czynniki: kulturowe, polityczne, prawne i ekonomiczne, które miały wpływ na rachunkowość w danym kraju i nadal ją kształtują (Krasodomska, 2010b).

<sup>4</sup> Ankieta stanowi narzędzie o wysokim stopniu samoczynności (Sołoma, 2002) oraz standaryzacji, a przeprowadzenie ankiety może odbyć się z wykorzystaniem Internetu. W procesie realizacji ankiety dokonano wszelkich starań, by wyeliminować sytuacje, w których wpływ na treść odpowiedzi udzielonych przez ankietowanego mają liczne czynniki zewnętrzne. Wśród takich czynników możemy wyróżnić m.in. sposób zadania pytania, miejsce przeprowadzania ankiety, manipulacje ankietera czy też szczególną sytuację, w której przeprowadzany jest wywiad. W ankiecie wykorzystano model poznawczy, czyli najbardziej powszechny w ostatnich latach model, służący do opisu

techniką otrzymywania informacji (Pilch i Bauman, 2001) w procesie wzajemnego komunikowania się, w której porozumiewanie odbywa się w formie pisemnej, a więc bez pośrednictwa osoby badającej (Krok, 2015). Badanie wstępne było tak zaprojektowane, aby móc udzielić odpowiedzi na pytanie: czy obowiązujące sprawozdanie finansowe dostarcza użytecznych informacji na temat działalności podmiotu gospodarczego? Realizując cel badania ankietowego, dokonano wyboru próby badawczej, stosując schemat nieprobabilistyczny<sup>5</sup> (Corbetta, 2003)<sup>6</sup>, który zakłada, że badacz wywiera wpływ na mechanizmy decydujące o doborze konkretnych jednostek do badania w schemacie doboru celowego, tak by stanowiły jak najbardziej wartościowe źródło informacji o badanym zjawisku (Denscombe, 2010; Sawiński, 2007). Dobór arbitralny polegał więc na subiektywnym doborze respondentów, którego celem było utworzenie na ogół próby bliskiej reprezentacyjnej, więc badanie wstępne stanowiło badanie ankietowe quasi-reprezentacyjne. Dlatego też wyodrębniono jednostki gospodarcze będące w polu obserwacji badania wstępnego, czyli jednostki gospodarcze z sektora rolno-spożywczego funkcjonujące na rynku polskim w formie spółki z ograniczoną odpowiedzialnością lub spółki akcyjnej. W przypadku spółki akcyjnej założono, że nie jest konieczne, by była notowana na Giełdzie Papierów Wartościowych w Warszawie (GPW) w okresie objętym badaniem. Dodatkowym kryterium doboru próby była wartość przychodów ogółem. Wykorzystując bazę Emerging Markets Information Service (EMIS) (poprzednia nazwa: ISI Emerging Markets) wyselekcjonowano pierwszych 200 spółek z sektora rolno-spożywczego o największym udziale przychodów ogółem w roku poprzedzającym badanie ankietowe. Ankieta była anonimowa i jednotematyczna.

Respondenci odpowiadający na pytania zawarte w ankiecie byli zatrudnieni w komórkach finansowo-księgowych w spółkach wybranych do badania. Link do ankiety został rozesłany do wyselekcjonowanej grupy respondentów. Ankieta została utworzona za pomocą formularza Microsoft Forms (Załącznik 5)<sup>7</sup>. W ankiecie zestawiono pytania zamknięte w podziale na pytania z odpowiedzią jednoznaczną i pyta-

---

reakcji respondenta na zadawane w kwestionariuszu pytania. W modelu poznawczym respondent jest traktowany jako układ przetwarzający informacje, który dzieli się na trzy etapy: pierwszy to etap percepcji, drugi to etap rozumienia oraz trzeci to etap zapamiętywania i formułowania sądów. Zgodnie z założeniami modelu poznawczego, respondent przechodzi przez wszystkie trzy etapy (Frankfort-Nachmias i Nachmias, 2001). W badaniu wstępnym wykorzystano metodę pomiaru bezpośredniego, która umożliwia zebranie dużej ilości liczby informacji o zjawiskach występujących w badanej grupie respondentów (Sztumski, 1995).

<sup>5</sup> Przy takiej technice doboru próby założono także, że celem wniosku statystycznego nie jest osiągnięcie doskonałości w próbkowaniu, lecz jak najlepsze poznanie badanej populacji (Szreder, 2010).

<sup>6</sup> W procesie projektowania badania wstępnego odrzucono schemat doboru próby probabilistycznej, gdyż dobór próby do tego rodzaju badań zakłada wykorzystanie procedury losowania, a badacz nie ma wpływu na mechanizmy rządzące doбором konkretnych jednostek do badania (Szreder, 2010).

<sup>7</sup> Wszystkie załączniki, o których mowa w rozprawie, są dostępne w wersji elektronicznej w Repozytorium Otwartych Danych pod adresem: <https://wydawnictwo.uew.pl/wegrzynska-dataset>

nia z zestawem możliwych odpowiedzi do wyboru: w formie pytań dysjunktywnej, pozwalającej respondentowi wybrać tylko jedną z wymienionych odpowiedzi, oraz w formie pytań koniunktywnej, pozwalającej wybrać co najmniej z dwóch podanych wariantów odpowiedzi. W ankiecie wystąpiły także pytania z odpowiedzią m.in.: „tak”, „nie”, „częściowo tak”, „częściowo nie”, „nie mam zdania”. Ankieta zawierała 21 pytań, z czego 8 pytań należało do metryczki, a pozostałe 11 pytań stanowiły pytania ankietowe. Pytania zostały poukładane w taki sposób, by pytania łatwe poprzedzały pytania trudne, pytania ogólne były zadane przed szczegółowymi, a pytania z metryczki zostały przedstawione na końcu. W trakcie układania pytania dokonano selekcji pytań wykluczających się. Ankieta została przeprowadzona jednorazowo i każda z wyselekcjonowanych spółek mogła odpowiedzieć na pytania zawarte w ankiecie tylko jeden raz. Ankieta została wysłana do 200 wyselekcjonowanych jednostek gospodarczych, z czego otrzymano 95 ankiet z udzielonymi odpowiedziami, a ważnych ankiet było jedynie 90, co stanowiło 45% wszystkich wysłanych ankiet. Nie wszystkie jednostki biorące udział w ankiecie były w polu obserwacji badań empirycznych ze względu na przyjęte kryteria do badania empirycznego.

Na trzecim etapie badania przygotowano autorską bazę danych, by kolejno przeprowadzić wstępne i główne analizy statystyczne. Autorska baza danych została przygotowana na podstawie danych finansowych pochodzących z rocznych jednostkowych sprawozdań finansowych przygotowanych zgodnie z Ustawą o rachunkowości. Jednostkowe roczne sprawozdania finansowe badanych spółek pozyskano z bazy EMIS Emerging Markets Information Service. Dane finansowe pochodzące ze sprawozdań finansowych były weryfikowane z wersjami sprawozdań finansowych umieszczonych na stronach internetowych spółek lub ze sprawozdaniami finansowymi w tzw. wersji papierowej składanymi do odpowiednich organów państwowych. Kryteriami doboru spółek do badania były:

- 1) działalność w sektorze rolno-spożywczym,

- 2) przygotowywanie przez spółki rocznych jednostkowych sprawozdań finansowych zgodnie z ustawą o rachunkowości w latach 2005–2019.

Łącznie w badaniu brało udział 179 spółek z branży rolno-spożywczej. Ze względu na okres przyjęty do badania, tj. 14 lat sprawozdawczych, okres ten podzielono na trzy czasokresy: pierwszy czasokres (2005–2010), drugi czasokres (2011–2015) i trzeci czasokres (2016–2019). Do analiz statystycznych przyjęto średnie wartości zmiennych, tzn. określono średnią wartość zmiennej z poszczególnych lat, tj. 2005–2010, 2011–2015 i 2016–2019. Po wskazaniu średniej wartości zmiennej w dalszej części pracy nazwano je czasookresami, których nazwy zawierają wskazanie ostatniego roku danego czasokresu, np. aktywaogolem2010, co oznacza, że jest to średnia zmiennej za okres 2005–2010.

Podział na trzy okresy nawiązywał do badań naukowych prowadzonych w naukach rolnych. W publikacjach dotyczących badań empirycznych w rolnictwie najczęściej przedstawia się wyniki za okres 3–5 lat. Jest to spowodowane specyficznym

charakterem badań polowych oraz potrzebą stabilizacji i solidności wyników takich badań. Konieczne było więc ujednoczenie badanych okresów, tj. połączenia wyników badań w naukach rolnych z badaniami w nauce rachunkowości. Przyjęcie takiego okresu badań umożliwiło pozyskanie wyników wiarygodnych, utrzymujących się przez dłuższy czas, czyli trwałych.

Kolejno na podstawie przygotowanej autorskiej bazy danych powstała pierwsza lista zmiennych. Określono pierwotną liczbę zmiennych, która dla bilansu stanowiła aż 148, z czego 88 zmiennych stanowiły zmienne przypisane do aktywów, a 60 stanowiły zmienne pasywów. Natomiast w przypadku rachunku zysków i strat w pierwszym etapie wyodrębniono 37 zmiennych, a w rachunku przepływów pieniężnych kolejne 40. Ostatecznie zbiór potencjalnych zmiennych stanowił sumę 225. Zbiór zmiennych stanowił zestawienie wszystkich pozycji, jakie zawierają poszczególne raporty sprawozdania finansowego. Biorąc pod uwagę powtarzalność informacji w poszczególnych zmiennych, postanowiono ograniczyć zmienne na podstawie doboru merytorycznego. Dlatego dalszy dobór zmiennych oparto na podejściu merytorycznym z wykorzystywaniem wiedzy osoby przeprowadzającej badanie oraz na podejściu formalnym z zastosowaniem metod statystycznych (Nowak, 1984). Celem takiego postępowania było z jednej strony umożliwienie dokonywania sensownych i przejrzystych analiz, a z drugiej eliminacja informacji powtórzonej lub zbędnej (Wydymus, 1984), co w konsekwencji miało zagwarantować szeroko pojęte korzyści z poprawnego doboru zmiennych<sup>8</sup>. W trakcie wyboru zmiennych wykorzystywanych do późniejszych analiz skupiono się na tym, by liczba zmiennych nie była zbyt duża, gdyż powoduje to m.in. trudności wynikające z negatywnego zjawiska współliniowości (Zeliaś, 1977) oraz braku koincydencji<sup>9</sup>. Zdaniem Wydymusa (1984) natomiast ograniczanie liczby zmiennych w modelu prowadzi do utraty informacji. W związku z tym wybór zmiennych do przedmiotowego badania stanowił rozsądny kompromis oraz świadomość kryteriów merytorycznych, które powinny spełniać wstępnie przyjęte zmienne objaśniające<sup>10</sup>. Ostatecznie do badania przyjęto taki dobór zmiennych, by uwzględnić jak największą liczbę informacji przy minimalnej ilości zmiennych (Załączniki 6–8).

Wykorzystując dane finansowe zgromadzone w autorskiej bazie danych, przeprowadzono wstępne i główne analizy statystyczne<sup>11</sup>. Najpierw przeprowadzono badanie wstępne, gdzie wskazano wyniki statystyk opisowych dla danych finansowych

---

<sup>8</sup> Zagadnienie to rozważa szczegółowo Hocking (1976).

<sup>9</sup> O problemie koincydencji traktuje praca Hellwiga (1976).

<sup>10</sup> Na temat różnych kryteriów doboru zmiennych piszą Grabiński, Wydymus i Zeliaś (1982).

<sup>11</sup> W trakcie wstępnych obliczeń stwierdzono, że wyniki wyraźnie odbiegają od rozkładu normalnego, o czym świadczą testy Kołmogorowa-Smirnowa oraz Shapiro-Wilka. Ponadto otrzymane miary rozproszenia informują o wysokich wartościach odchyłeń standardowych w zdecydowanej większości zmiennych. W związku z tym w dalszych obliczeniach świadomie zrezygnowano z analiz parametrycznych, takich jak np. analiza regresji liniowej, oraz zastosowano analizy nieparametryczne, które są znacznie wiarygodniejsze w chwili, gdy nie są spełnione warunki stosowania testów parametrycznych (Górniak i Wachnicki, 2008).

(Załączniki 1–4). Dane miały bardzo duże odchylenia standardowe, dlatego do porównania wyników przyjęto średnie. Kolejno, przeprowadzając główne analizy statystyczne, wykorzystywano testy nieparametryczne, w których nie są wymagane założenia dotyczące m.in. normalności rozkładu danych i równości wariancji. Zamiast tego testy nieparametryczne opierają się na porządkowaniu lub rangowaniu danych oraz wykorzystują statystyki oparte na rangach do porównywania grup lub wykonywania testów hipotez. Jednym z głównych testów, którym posługiwano się podczas analiz, był test oceny różnic *U* Manna-Whitneya (dla 2 prób), który wykorzystuje się szczególnie, gdy zmienna zależna mierzona jest na skali ilościowej, a niezależna na jakościowej. W trakcie tej analizy oprócz standardowej istotności statystycznej wyliczona została również odpowiednia wartość *p* przy zastosowaniu metody dokładnej. W przypadku więcej niż 2 prób zależnych wykorzystano nieparametryczny test Friedmana, gdzie poza raportowanym wynikiem testu oraz istotnością asymptotyczną zamieszczono również dokładniejszą wartość *p* z wykorzystaniem metody Monte Carlo (Bedyńska i Brzezicka, 2007; Nawojczyk, 2002; Szymczak, 2008). Korelacje między zmiennymi ilościowymi zostały wykonane za pomocą współczynnika  $\rho$  Spearmana<sup>12</sup>. Analizy statystyczne wykonane zostały z wykorzystaniem pakietu IBM SPSS 28.0<sup>13</sup> (Pavkov i Pierce, 2005) wraz z modułem Exact Tests<sup>14</sup> – testy dokładne (IBM SPSS Exact Tests). Założono, że wszelkie korelacje są istotne statystycznie, gdy  $p \leq 0,05$ .

---

<sup>12</sup> Współczynnik  $\rho$  Spearmana informuje o natężeniu związku oraz jego kierunku – pozytywnym lub negatywnym. Otrzymana wartość zawiera się w przedziale od –1 do 1, przy czym –1 oznacza doskonałą negatywną korelację, a 1 doskonałą pozytywną korelację. Metoda Monte Carlo w większości przypadków opiera się na próbie 10 000 tabel przy liczbie startowej generatora liczb losowych 2 000 000.

<sup>13</sup> W pakiecie IBM SPSS wraz z modułem Exact Tests istnieją dwie metody uzyskiwania wartości *p* – metoda dokładna oraz Monte Carlo. Pierwsza z nich preferowana jest dla małych zestawów danych, tak by zapewnić wystarczającą moc obliczeniową. Głównie chodzi o uniknięcie przerwania procesu obliczeń z racji przekroczonego limitu czasu oraz braku wystarczającej ilości pamięci. W przypadku liczniejszych prób oraz tabel z większą kategorią wskazań sugeruje się wykorzystywanie obliczeń metodą Monte Carlo, które trwają stosunkowo krótko, a wyniki istotności statystycznej znacząco zbliżone są do tych uzyskanych za pomocą metody dokładnej.

<sup>14</sup> Uwagi dotyczące modułu Exact Tests – testy dokładne. 1. Domyślnie IBM SPSS Statistics oblicza statystyczną istotność przy testach nieparametrycznych metodą asymptotyczną. To oznacza, że wartości *p* są raportowane w oparciu o założenie, iż dane, biorąc pod uwagę w wystarczającym stopniu duży rozmiar próby, są zgodne z określonym rozkładem. Jednakże, kiedy zestaw danych jest mały, obserwacje są nieliczne oraz nierównomiernie rozłożone, metoda asymptotyczna może nie dać wiarygodnych wyników. W takich sytuacjach lepiej jest obliczyć statystyczną istotność *p* metodą dokładną, bez konieczności zakładania założeń, które mogą nie zostać spełnione przez dane. 2. Dokładne wartości *p* preferowane są do celów naukowych, ale często stanowią ogromny problem obliczeniowy, dlatego w praktyce, zamiast nich stosuje się wyniki asymptotyczne. W przypadku dużych i dobrze zrównoważonych zestawów danych wyniki istotności statystycznej uzyskane za pomocą metod dokładnych oraz asymptotycznych są do siebie bardzo zbliżone, jednak dla nielicznych prób mogą być zupełnie inne, a tym samym prowadzić do przeciwnych wniosków w trakcie weryfikacji hipotez.



Na czwartym etapie badań przeprowadzono ocenę i sformułowano propozycje kierunku polepszania użyteczności informacji w sprawozdaniu finansowym w spółkach z branży rolno-spożywczej. Po pierwsze, przeprowadzono ocenę zasadności stosowania uproszczeń w jednostkowym rocznym sprawozdaniu finansowym spółek z branży rolno-spożywczej, gdzie przyjęto definicje jednostek mikro<sup>15</sup> i małych<sup>16</sup>, które zostały zdefiniowane w ustawie o rachunkowości. Liczba spółek mikro i małych biorąca udział w badaniu została zestawiona w tab. 1.

Tabela 1. Liczba spółek biorących udział w badaniu empirycznym w podziale na mikro i małe zgodnie z ustawą o rachunkowości

Wyszczególnienie		Częstość	Procent	Procent ważnych	Procent skumulowany
Ważne	Spółki mikro	154	86,0	86,0	86,0
	Spółki małe	25	14,0	14,0	100,0
	Ogółem	179	100,0	100,0	

Źródło: opracowanie własne.

<sup>15</sup> Jednostkami mikro w świetle art. 3 ust. 1a ustawy o rachunkowości są spółki, o których mowa w art. 2 ust. 1 pkt 1 ustawy (tj. spółki handlowe – osobowe i kapitałowe, w tym również w organizacji, spółki cywilne), inne osoby prawne, a także oddziały przedsiębiorców zagranicznych w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 6 marca 2018 r. o zasadach uczestnictwa przedsiębiorców zagranicznych i innych osób zagranicznych w obrocie gospodarczym na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, jeżeli jednostki te w roku obrotowym, a w przypadku jednostek rozpoczynających działalność – w roku obrotowym, w którym rozpoczęły działalność, nie przekroczyły co najmniej dwóch z następujących trzech wielkości: a) 1 500 000 zł – w przypadku sumy aktywów bilansu na koniec roku obrotowego, b) 3 000 000 zł – w przypadku przychodów netto ze sprzedaży towarów i produktów za rok obrotowy, c) 10 osób – w przypadku średniorocznego zatrudnienia w przeliczeniu na pełne etaty.

<sup>16</sup> Jednostkami małymi są w świetle art. 3 ust. 1c ustawy o rachunkowości spółki, o których mowa w art. 2 ust. 1 pkt 1 ustawy (tj. spółki handlowe – osobowe i kapitałowe, w tym również w organizacji, spółki cywilne), inne osoby prawne, jednostki, o których mowa w art. 2 ust. 1 pkt 2 ustawy (tj. osoby fizyczne, spółki cywilne osób fizycznych, spółki cywilne osób fizycznych i przedsiębiorstwa w spadku, spółki jawne osób fizycznych, spółki partnerskie oraz przedsiębiorstwa w spadku działające zgodnie z ustawą z dnia 5 lipca 2018 r. o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej i innych ułatwieniach związanych z sukcesją przedsiębiorstw), oraz oddziały przedsiębiorców zagranicznych w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 6 marca 2018 r. o zasadach uczestnictwa przedsiębiorców zagranicznych i innych osób zagranicznych w obrocie gospodarczym na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, jeżeli jednostki te w roku obrotowym, za który sporządzają sprawozdanie finansowe, oraz w roku poprzedzającym ten rok obrotowy, a w przypadku jednostek rozpoczynających działalność albo prowadzenie ksiąg rachunkowych w sposób określony ustawą – w roku obrotowym, w którym rozpoczęły działalność albo prowadzenie ksiąg rachunkowych w sposób określony ustawą, nie przekroczyły co najmniej dwóch z następujących trzech wielkości: a) 25 500 000 zł – w przypadku sumy aktywów bilansu na koniec roku obrotowego, b) 51 000 000 zł – w przypadku przychodów netto ze sprzedaży towarów i produktów za rok obrotowy, c) 50 osób – w przypadku średniorocznego zatrudnienia w przeliczeniu na pełne etaty.

W przypadku badanej grupy spółek z branży rolno-spożywczej określono, że zbiór spółek składa się w 86% spółek mikro oraz w 14% spółek małych. Wszystkie spółki brały udział w kolejnych etapach badania.

Kolejno na podstawie przeglądu regulacji prawnych zaproponowano zmiany w rocznych jednostkowych raportach sprawozdania finansowego, rozszerzając zakres pojęciowy terminów podstawowych uwzględniający specyfikę branży rolno-spożywczej. Wskazano konieczne, rekomendowane i dobrowolne ujawnienia pozycji w sprawozdaniu. Wyszczególniono także pozycje, które nie wymagają ujawnienia. Ujawnienia pozycji sprawozdania finansowego zostały opracowane na podstawie siły związku między pozycjami (tab. 2).

Tabela 2. Powiązanie siły korelacji i rodzaju ujawnienia informacji sprawozdawczej w sprawozdaniu finansowym spółek z branży rolno-spożywczej

Wartość	Siła korelacji	Rodzaj ujawnienia
< 0,2	brak związku	nie wymagają ujawnienia
0,2–0,4	słaba zależność	
0,4–0,7	umiarkowana zależność	dobrowolne
0,7–0,9	dość silna zależność	rekomendowane
> 0,9	bardzo silna zależność	konieczne

Źródło: opracowanie własne.

Na podstawie przeprowadzonych analiz statystycznych określono siłę ujawnień dla poszczególnych czasokresów. Następnie na podstawie wyników analiz statystycznych z poszczególnych czasokresów i przy założeniu, że siła korelacji utrwalona została przez przynajmniej dwa czasokresy, ustalono proponowany zakres ujawnień na kolejny okres sprawozdawczy. Dodatkowo autorka rozprawy zaproponowała rozszerzenie zakresu informacji dodatkowej do poszczególnych pozycji sprawozdania finansowego spółek z branży rolno-spożywczej. Zostały opracowane informacje dodatkowe w formie not wraz z wyjaśnieniem ujawnień niezbędnych do zrozumienia specyfiki branży rolno-spożywczej.

Wykorzystano także wyniki badania polowego, czyli układu doświadczenia statycznego założonego w 2010 r. i prowadzonego w latach 2011–2013 w Zakładzie Doświadczalno-Dydaktycznym Brody należącym do Uniwersytetu Przyrodniczego w Poznaniu. Doświadczenie polowe o charakterze dwuczynnikowym w układzie *split-plot* w czterech powtórzeniach prowadzono na 36 poletkach. Czynnikiem badawczym pierwszego rzędu był siew międzyplonu. Doświadczenie polowe obejmowało trzy warianty: A – nie wysiewano międzyplonu, B – po zbiorze pszenicy jarej wysiano gorczycę białą, C – zastosowano siew bezpośredni międzyplonu (gorczyca biała) w ściernisko pozostałe po zbiorze pszenicy. Drugim czynnikiem badawczym był sposób

uprawy roli pod wysiew pszenicy jarej: 1 – siew bezpośredni, 2 – uprawa uproszczona, 3 – uprawa płużna (Majchrzak, 2015). Zakres i szczegółowa metodyka badań zostały opisane w rozprawie naukowej *Wpływ międzyplonu gorczycy białej i sposobu uprawy roli na właściwości gleby oraz rozwój i plonowanie pszenicy jarej* (Majchrzak, 2015). Badanie polowe zostało wykorzystane do wprowadzenia nowych kategorii prezentowanych w sprawozdaniu finansowym.

Na podstawie powyższego postępowania badawczego zaproponowano następujący układ monografii: wstęp, pięć rozdziałów, zakończenie, załączniki.

Rozdział pierwszy został ukierunkowany na dyskusję poświęconą wyjaśnieniu istoty i zaznaczenia sprawozdawczości finansowej. Rozdział ten obejmuje opis prezentacji działalności rolno-spożywczej w obowiązujących regulacjach prawnych oraz przegląd współczesnych obszarów badawczych w rachunkowości i sprawozdawczości finansowej. W rozdziale pierwszym realizowane były dwa cele teoriopoznawcze, czyli „wskazanie ograniczeń związanych z prezentacją wyników działalności spółek z branży rolno-spożywczej w rocznym jednostkowym sprawozdaniu finansowym” oraz „wskazanie pozaewidencyjnych źródeł pozyskania informacji na temat działalności rolno-spożywczej”.

W drugim rozdziale określono wpływ interesariuszy na użyteczność informacji w rocznym jednostkowym sprawozdaniu finansowym. W tym rozdziale podjęto próby wyjaśnienia znaczenia istotności i użyteczności informacji sprawozdawczej oraz zaprezentowano wyniki badań ankietowych skupiających się na ocenie użyteczności sprawozdania finansowego przez jego interesariuszy. Rozdział ten realizował postawione trzy cele szczegółowe. Pierwsze dwa stanowią cele teoriopoznawcze tj. „opracowanie autorskich definicji terminów podstawowych” (trzeci cel szczegółowy) oraz „zdefiniowanie głównych grup interesariuszy jednostkowego rocznego sprawozdania finansowego” (czwarty cel szczegółowy). Kolejno w rozdziale drugim realizowano cel poznawczo-empiryczny stanowiący badanie opinii interesariuszy sprawozdania finansowego na temat użyteczności sprawozdania finansowego (piąty cel szczegółowy).

W rozdziałach trzecim, czwartym i piątym przedstawiono propozycje zmian w prezentacji wyników działalności spółki z branży rolno-spożywczej w poszczególnych raportach, jakimi są: bilans, rachunek zysków i strat, rachunek przepływów pieniężnych oraz informacja dodatkowa. Propozycja zmian została poprzedzona omówieniem aktualnego prawa bilansowego, by kolejno na podstawie przeprowadzonych analiz statystycznych zaproponować zakres koniecznych, dobrowolnych, proponowanych ujawnień informacji w sprawozdaniu finansowym. Rozdziały zostały uzupełnione przez propozycje modyfikacji informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego. Rozdziały te miały kluczowe znaczenie dla przedmiotowej rozprawy. W rozdziałach tych realizowano następujące cele szczegółowe: cel szczegółowy poznawczo-empiryczny, tj. „zbadanie zasadności stosowania uproszczeń w sprawozdawczości finansowej spółek z branży rolno-spożywczej” (szósty cel szczegółowy), merytoryczny siódmy cel szczegółowy „opracowanie procedury i wybór narzędzi wykorzystywanych do

identyfikacji użytecznych informacji w sprawozdaniu finansowym na temat działalności rolno-spożywczej” oraz ósmy praktyczny cel szczegółowy, tj. „opracowanie propozycji wprowadzenia modyfikacji w zakresie prezentacji informacji na temat działalności rolno-spożywczej w rocznym sprawozdaniu spółek z branży rolno-spożywczej, z uwzględnieniem podziału na dane finansowe i informacje niefinansowe”.

Wyniki postępowania badawczego stanowią istotny wkład własny autorki rozprawy w dziedzinie nauk ekonomicznych i odnoszą się do dyscypliny naukowej ekonomia i finanse, gdyż stanowią o nauce rachunkowości. Rozważania w niniejszej monografii mają charakter teoretyczno-empiryczny, ale mają także wymiar praktyczny, który może zostać wykorzystany w praktyce gospodarczej.

# Wykaz skrótów

AICPA	– Association of International Certified Professional Accountants; American Institute of Certified Public Accountants
ASC	– American Standard Codification
ASSC	– Accounting Standard Steering Committee
CFR	– Code of Federal Regulations
CSR	– Corporate Social Responsibility
EMIS	– Emerging Markets Information System
FASB	– Financial Accounting Standard Board
FFSC	– Farm Financial Standards Council
FGAP	– Financial Guidelines for Agricultural Producers
FRC	– Financial Reporting Council
GAAP	– Generally Accepted Accounting Principles
IndAS	– India Accounting Standard
KSR	– Krajowe Standardy Rachunkowości
KSR 12	– Krajowy Standard Rachunkowości 12 Działalność rolnicza
LIFO (Last In, First Out)	– ostatnie weszło, pierwsze wyszło
LLPs	– Limited Liability Partnership
MCA	– Ministry of Corporate Affairs
MSR	– Międzynarodowe Standardy Rachunkowości
MSR 41	– Międzynarodowy Standard Rachunkowości 41 Rolnictwo
MSSF	– Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej
NFRA	– National Financial Reporting Authority
OMAG	– Order the Management Accounting Guidelines
RMF	– Rozporządzenia Ministra Finansów
RP	– Rzeczpospolita Polska
SEC	– Securities and Exchange Commission
SFAS	– Statement of Financial Accounting Standards
TBL	– Triple Bottom Line
US GAAP	– Generally Accepted Accounting Principles in the United States of America
UK GAAP	– Generally Accepted Accounting Practice in the UK
WoS	– Web of Science



# 1

## **Sprawozdawczość finansowa jako produkt końcowy rachunkowości**

### 1.1

#### **Istota i znaczenie sprawozdawczości finansowej**

Terminu „sprawozdawczość finansowa” nie można wyjaśniać w oderwaniu od pojęcia rachunkowości (Grabiński, 2007; Piechocka-Kałużna, 2019), gdyż sprawozdawczość finansowa ukształtowała się w drodze ewolucyjnych zmian, gdy zmieniały się zarówno podstawa teoretyczna rachunkowości, jak i praktyka rachunkowości (Biadacz, 2015). Zdaniem Gmytrasiewicz, Peche i Świdorskiej (1977, s. 22) teoria rachunkowości jest nauką uogólniającą praktyczne doświadczenia rachunkowości jako systemu ewidencji gospodarczej i badającą wszelkie problemy teoretyczne powstające w związku z jej funkcjonowaniem. Uogólnienia te, zdaniem Brzezina (1979, 1980), doprowadziły w ciągu kilkuset lat do powstania różnorodnych teorii księgowych i konstruowanych na ich podstawie modeli ewidencyjnych, które miały za zadanie wyjaśnić zespolenie kont w jeden logicznie powiązany system, pozwalający na syntetyczne odzwierciedlenie majątku podmiotów i zmian w nim zachodzących. Burzym (2008, s. 34) podkreśla, że rachunkowość musi być traktowana jako uniwersalny, elastyczny, podmiotowy, zdeterminowany metodą bilansową – a zorientowany na potrzeby racjonalnego zarządzania i rozrachunku odpowiedzialności – system informacyjno-kontrolny, którego przedmiotem są, skierowane retrospektywnie i prospektywnie, identyfikacja, pomiar, analiza zjawiska gospodarczych i komunikowanie o tych zjawiskach oraz występujących między nimi relacjach, w zakresie całokształtu wartościowego wymiernej działalności gospodarczej podmiotu, tj. realizowanych przez ten podmiot – w powiązaniu z otoczeniem – procesów obejmujących: powstawanie, przepływ i podział wartości materialnych oraz wynikające stąd rozrachunki z innymi podmiotami gospodarczymi.

Zdaniem Świdorskiej (1996, s. 13) rachunkowość to „gromadzenie i przetwarzanie informacji o działalności jednostki gospodarującej oraz prezentacja tych informacji w formie sprawozdań finansowych obejmujących bilans i rachunek wyników, a tak-

że sprawozdanie z przepływu środków pieniężnych”. Kisielnicki i Turyna (2012, s. 178, 179) wskazali, że system informacyjny rachunkowości jest otwarty, może korzystać zarówno z dokumentów opisujących operacje gospodarcze, dzieli się na odrębne merytorycznie podsystemy: rachunkowości finansowej, rachunkowości zarządczej oraz budżetowania, obejmuje całą sferę finansową przedsiębiorstwa, zawiera sprzężenie zwrotne, wskutek czego odbiorcy części sprawozdań i raportów na wyjściu systemu mogą oddziaływać na dane na wejściu.

Mytlewski (2007, s. 42) podkreślił, że „rachunkowość jawi się jako swoisty prekursor, a często i monopolista w zakresie zasad zaopatrzenia informacyjnego i pozyskiwania informacji ekonomicznych w przedsiębiorstwach”. Podkreśla się, że zadaniem rachunkowości, jest odpowiednia rejestracja operacji gospodarczych i stworzenie podstaw liczbowych do oceny stanu i wyników finansowych jednostki gospodarczej oraz jego powiązań finansowych ze światem zewnętrznym (Sierpińska i Jachna, 2007). Podsumowując: jednym z podstawowych zadań rachunkowości jest poszukiwanie możliwości doskonalszego pomiaru wyniku finansowego w przedsiębiorstwach oraz dążenie do zidentyfikowania czynników kształtujących jego wartość (Dobija M., 2010), a także dostarczenie informacji płynącej z działalności gospodarczej. Zdaniem Walińskiej (2014, s. 512) „rachunkowość jest systemem informacyjnym, systemem szczegółowym, gdyż dostarczającym skomplikowanej materii, jaką stanowi działalność gospodarcza [...]. Systemem, który dokonuje pomiaru rzeczywistości gospodarczej, gromadzi, klasyfikuje, przetwarza, analizuje i dostarcza istotne, zorientowane na sferę finansów informacje wspomagające procesy decyzyjne odbiorców zewnętrznych oraz wewnętrznych”.

Rozważania na temat rachunkowości jako systemu informacyjnego odzwierciedliły się w regulacjach prawnych sprawozdawczości finansowej. W wymiarze międzynarodowym są to: Międzynarodowe Standardy Rachunkowości (MSR), Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) natomiast w wymiarze krajowym są to: ustawa o rachunkowości (Uor), Rozporządzenia Ministra Finansów (RMF) lub Krajowe Standardy Rachunkowości (KSR). Regulacje prawne mają za zadanie uregulowanie kwestii dostarczania bieżących informacji o sytuacji finansowej podmiotu gospodarczego. Obejmują one przepisy i wymogi, które mają na celu zapewnić transparentność i wiarygodność informacji finansowych przedsiębiorstw (AICPA, 2011). Zdaniem Boulton i innych (2001) we współczesnej gospodarce organizacje tworzą wartość zupełnie nowymi sposobami, posługując się w tym celu aktywami i kombinacjami aktywów, których tradycyjne systemy rachunkowe oraz uregulowania prawne nie potrafią rozpoznać. Dlatego też zdaniem „Howella (Steward, 2001) trzy główne raporty sprawozdania finansowego: bilans, rachunek zysków i strat oraz rachunek przepływów pieniężnych, są tak przydatne, jak 80-letnia mapa Los Angeles” (Krasodomska, 2012) w latach współczesnych. Sprawozdawczość finansowa wymaga więc uporządkowania i ukierunkowania jej na specyfikę działalności, w której funkcjonuje jednostka gospodarcza.



Rozpoczynając rozważania na temat sprawozdania finansowego, należy odwołać się przede wszystkim do terminów podstawowych. W 1975 r. Accounting Standards Steering Committee (ASSC) zdefiniował pośrednio sprawozdawczość finansową, określając „fundamentalny cel sprawozdań finansowych podmiotów gospodarczych, jakim jest przekazywanie informacji o wynikach gospodarczych oraz o zasobach i działaniach danej jednostki gospodarczej, użytecznych dla tych, którzy mają uzasadnione prawa do takich informacji” (Accounting Standards Steering Committee [ASSC], 1975). Zgodnie z zaproponowaną przez Accounting Standards Codification definicją określono, że „sprawozdanie finansowe wychodzi naprzeciw zapotrzebowaniu informacyjnemu użytkowników zewnętrznych, którzy nie mają odpowiedniej władzy, aby wyegzekwować od pomiotu gospodarczego przekazywanie im informacji finansowych i dlatego też muszą wykorzystywać informacje, które dostarcza im kierownictwo” (Financial Accounting Standard Board [FASB], 1978). Ostatnią z mających wpływ na definicje sprawozdania finansowego instytucji był Komitet Międzynarodowych Standardów Rachunkowości/Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej. Komitet ten sprecyzował, że „sprawozdanie finansowe powinno być postrzegane jako uporządkowane przedstawienie sytuacji finansowej i finansowych wyników działalności podmiotu gospodarczego” (Rozporządzenie Komisji (WE) nr 1126/2008). W związku z brakiem definicji terminu „sprawozdanie finansowe” wielu autorów podjęło się próby zdefiniowania sprawozdania finansowego. I tak zdaniem Samelaka (2004, s. 115):

„sprawozdawczość finansowa pozwala ocenić przeszłą i aktualną sytuację finansową jednostki gospodarczej, ale również umożliwia formułowanie wniosków odnośnie do jej przyszłości. Zatem sprawozdanie finansowe postrzegane jest jako medium, które umożliwia zdawanie relacji z działalności gospodarczej danego podmiotu za pomocą opisu i uzyskanych z ewidencji księgowej uogólnionych danych liczbowych”.

Zdaniem Kołaczyka (1996, s. 53) natomiast „sprawozdanie finansowe stanowi usystematyzowane zbiory wybranych informacji, tworzonych zarówno przez rachunkowość, jak i poza nią, charakteryzujących minioną i obecną sytuację finansowo-majątkową jednostki gospodarczej oraz wielkość osiągniętego wyniku finansowego, jako rezultatu działalności tej jednostki”. Dodatkowo Świdarska (1996, s. 27) nie definiuje bezpośrednio terminu „sprawozdanie finansowe”, ale określa kierunki jego wykorzystania jako „możliwość uzyskania informacji o sytuacji finansowej i wynikach działalności prezentowane w sprawozdaniach finansowych do oceny zdolności płatniczej podmiotu gospodarczego i stopnia ryzyka inwestowania w danej jednostce”. Podobnego zdania są Sierpińska i Jachna (2007, s. 12), którzy podkreślają, że „rachunkowość ma za zadanie odpowiednio zarejestrować operacje gospodarcze i stworzyć podstawy liczbowe do oceny stanu i wyników finansowych przedsiębiorstwa oraz jego powiązań finansowych ze światem zewnętrznym. Opracowana w jej ramach sprawozdawczość

finansowa dostarcza informacji o sytuacji finansowej podmiotu gospodarczego". Głos w dyskusji zabrała także Kiziukiewicz (1993, s. 10), która stwierdziła, że „sprawozdanie finansowe przedstawia całościowy obraz sytuacji majątkowej i finansowej oraz rozmiar i wyniki działalności gospodarczej podmiotu gospodarczego, wobec czego mogą stanowić ważne źródło podejmowania decyzji, zwłaszcza o charakterze strategicznym i rozwojowym". Dalej Kiziukiewicz (1993, s. 19) napisała, że:

„źródłem sprawozdawczości finansowej są dane finansowe zawarte w księgach rachunkowych. Dzięki temu sprawozdawczość finansowa charakteryzuje się dużym stopniem dokładności wynikającym z określonych zasad prowadzenia księgowości i rachunku kosztów. Wiarygodność rocznego sprawozdania finansowego zapewnia ponadto istniejący system badania prawidłowości i rzetelności sprawozdań większych podmiotów przez biegłych rewidentów”.

Davis i Wiankowska-Ładyka (1993, s. 14) określają „sprawozdanie finansowe jako arkusz bilansowy, czyli fotografię ukazującą sytuację finansową podmiotu gospodarczego na konkretną datę, która odnosi się tylko do określonej daty, a nie do jakiegoś okresu”. Zdaniem Bauer (2009, s. 55, 56):

„głównym zadaniem sprawozdania finansowego jako zaspokojenie potrzeb informacyjnych szerokiego kręgu użytkowników podejmujących decyzję inwestycyjne, kredytowe, handlowe i inne. Tak więc sprawozdanie finansowe ma na celu przekazanie informacji na temat sytuacji finansowej podmiotu gospodarczego o jego szansach na kontynuację działalności oraz na jej rozwój. I to odbiorcy sprawozdania finansowego mają w wyniku zapoznania się z raportami możliwość określenia zagrożeń kontynuacji działalności (Gos, 2006), które mogą być pochodzenia zewnętrznego jak i wewnętrznego. Istotnym ograniczeniem wynikającym z charakteru sprawozdań finansowych jest to, że zawierają dane pochodzące z przeszłości. Na podstawie samych danych z okresów przeszłych trudno jest prognozować [...] i występują znaczące ograniczenia w podejmowaniu decyzji dotyczących przyszłości podmiotu gospodarczego”.

Powołani autorzy zgodnie potwierdzają, że informacje zawarte w sprawozdaniu finansowym są szczególnie ważne, gdyż system wolnorynkowy wymaga wiarygodnych informacji finansowych o właściwym standardzie i porównywalności (Niestrój, 2002). Niemniej jednak zakres ujawnianych informacji w sprawozdaniu finansowym wymaga zmiany, by zaspokoić rosnące wymagania stawiane przez odbiorców informacji sprawozdawczej. Zdaniem Burzym (1993, s. 7) rachunek mikroekonomiczny „jest niekompletny [...], co wpływa na zniekształcenie pomiaru wartości”. Przesłanka uzupełnienia informacji sprawozdawczej jest wynikiem potrzeb informacyjnych odbiorców sprawozdania finansowego. Autorzy zgodnie podkreślają, że niekompletne sprawozdanie finansowe pociąga za sobą możliwość podjęcia błędnych decyzji przez zarządzających jednostką. Jednak pomimo prowadzenia licznych badań naukowych

czy wprowadzenia wielu zmian legislacyjnych, sprawozdania finansowe są wciąż negatywnie oceniane przez użytkowników (Walińska, 2015a). Ostatnio trwa otwarta dyskusja na temat szeroko pojmowanej sprawozdawczości finansowej. Sprawozdanie finansowe podlega więc ciągłej krytyce wielu autorów, którzy mocno podkreślali i nadal podkreślają, że:

1) sprawozdanie finansowe nie zawiera informacji na temat zasobów mających istotny wpływ na wartość jednostki gospodarczej,

2) w sprawozdaniach finansowych występuje rozbieżność między wartością bilansową a wartością rynkową jednostki gospodarczej,

3) w sprawozdaniu finansowym prezentuje się głównie perspektywę historyczną,

4) sprawozdanie finansowe nie spełnia istotnych potrzeb informacyjnych inwestorów i innych interesariuszy, a także charakteryzuje się dużym stopniem skomplikowania oraz niejednoznaczną strukturą, co powoduje spore trudności interpretacyjne,

5) w sprawozdaniu finansowym występuje zbyt duża kreatywność w prezentacji „kontrowersyjnych składników”,

6) w sprawozdaniu finansowym brakuje spójności informacji ujawnianych w poszczególnych elementach sprawozdania finansowego,

7) w sprawozdaniu nie ma odzwierciedlenia modelu biznesowego podmiotu gospodarczego,

8) nie ujawnia się informacji na temat kluczowych czynników sukcesu jednostki gospodarczej,

9) w sprawozdaniu finansowym brakuje ujawnień dotyczących planów strategicznych podmiotu gospodarczego,

10) w sprawozdaniu finansowym brakuje możliwości ustalenia wartości rynkowej podmiotu gospodarczego (Bek-Gaik, 2015; Gos, 2011; Kumor, 2013; Kutera i Sudykowska, 2009; Remlein i Rówińska, 2019; Świdarska, 2007; Walińska 2015a; Zuchewicz, 2012).

Na podstawie tej krytyki Samelak (2013) sformułował kierunki zmian w zakresie sprawozdawczości finansowej, twierdząc, że powinny: nastąpić zwiększenie jasności i przejrzystości informacji finansowych w sprawozdaniach finansowych, nastąpić rozszerzenie zakresu przedmiotowego sprawozdań finansowych, zostać określone metody poszukiwania i stosowania narzędzi do określenia poziomu ryzyka i uwzględnienia jego skutków w informacjach prezentowanych w sprawozdaniach finansowych.

Podsumowując: sprawozdanie finansowe to produkt końcowy rachunkowości, który stanowi pakiet informacyjny pomocny zarówno w ocenie działalności gospodarczej, jak i podejmowaniu decyzji przez ich użytkowników (Remlein, 2015a). Dzięki takiemu postępowaniu informacje finansowe uzyskują certyfikat wiarygodności (Gos, 2008). Należy jednak pamiętać, że:

„rachunkowość (a w tym sprawozdawczość finansowa) jest uniwersalnym i elastycznym systemem informacyjno-kontrolnym odzwierciedlającym dokonania i potencjał jednostek gospodarczych. A proces ewaluacji rachunkowości wynika z dostoso-

wania systemu rachunkowości do specyfiki działalności jednostki, która nie zawsze daje się umiejscowić w tradycyjnym systemie ewidencyjnym” (Micherda, 2013).

Wzmoczone prace nad rozwojem sprawozdawczości finansowej w branży rolno-spożywczej rozpoczęto na początku XX w., co było wynikiem zauważenia, że rolnictwo przestało być jedynie działalnością mającą na celu zaspokajanie własnych potrzeb gospodarza i jego rodziny. Wraz z rozwojem rynku i handlu rolnego stało się konieczne monitorowanie i ocenianie wyników gospodarowania na podstawie wartości wymiennej, czyli możliwości sprzedaży plonów. Dotychczasowa wartość użytkowa plonów, czyli ich przydatność dla gospodarza i jego rodziny, nie była wystarczająco miarodajna w ocenie efektywności działalności rolniczej. Wprowadzenie sprawozdawczości finansowej do działalności rolnej pozwoliło na bardziej obiektywną ocenę wyników i efektywności gospodarowania (Laur, 1926, za: Stelmach, 1976). Zdaniem Skrzywana (1968) informacje zawarte w sprawozdaniu finansowym wymagają odpowiednio wyselekcjonowania i pogrupowania w zestawach liczbowych, aby w zależności od potrzeb odbiorców tych sprawozdań udzielić niezbędnej informacji. Dlatego też zadaniem sprawozdawczości finansowej jest podsumowanie działalności podmiotu gospodarczego (Krajewski i Kryński, 1973; Łuczak i Karnowski, 1983).

Badania w tym kierunku prowadzone były przez wielu naukowców w Polsce, którzy doszli do wspólnego wniosku, że procesy gospodarcze zachodzące w działalności rolnej różnią się od procesów w innych branżach gospodarki krajowej. Odmienność ta stwarza trudności w identyfikacji, pomiarze, wycenie oraz prezentacji informacji sprawozdawczej na temat zdarzeń gospodarczych w podmiotach gospodarczych z branży rolno-spożywczej. Aby rozwiązać trudności wynikające ze specyfiki produkcji rolniczej, czyli prezentacji ciągłej przemiany biologicznej występującej w produkcji zarówno roślinnej, jak i zwierzęcej podjęto prace wyjaśniające sposoby prezentacji tych zdarzeń w sprawozdaniu finansowym. Największy wkład w rozwój rachunkowości rolniczej mają: Au (1889), Surzycki (1928, 1949), Moszczeński (1924, 1947), Laur (1920, 1926; Laur i Howald, 1957, za: Stelmach, 1976), Manteuffel (1961, 1981, 1987), Meimberg (1971), Pietraszewski (1968), Jerzak (1960, 1961) oraz Gorczycki (1965, 1971), którzy w swych pracach podejmowali problematykę klasyfikacji składników majątku w gospodarstwie rolnym, zasad jego wyceny, sposobów ewidencji oraz zakresu prezentacji aktywów i pasywów.

Prace naukowe związane z rachunkowością w rolnictwie umożliwiły opracowanie ram dla sprawozdawczości finansowej (Węgrzyńska i in., 2018). W 1965 r. Manteuffel zdefiniował sprawozdawczość rolną jako „zbieranie w syntetyczny sposób danych obrazujących warunki, w jakich odbyła się produkcja rolnicza, sposób, w jaki ona przebiegała, oraz uzyskanie wyników w zakresie poniesionych nakładów i uzyskanej produkcji” (Manteuffel, 1965, s. 55). Autor podkreśla, że sprawozdawczość rolna zawiera dane charakteryzujące przedmioty gospodarowania, a więc same gospodarstwa i siły wytwórcze zaangażowane w procesie produkcji, przebieg procesów produkcyjnych, a więc rodzaj

i wysokość nakładów produkcyjnych, uzyskaną produkcję i wynik finansowy (Manteuffel, 1964). Zdaniem Szafrąńskiego (1983, s. 57) istotą sprawozdawczości finansowej w rolnictwie jest „ważność informacji w sprawozdaniu finansowym, która służy w podejmowaniu decyzji i kontroli nad procesami zachodzącymi w gospodarstwie rolnym, co stanowi warunek racjonalnego kierowania podmiotem gospodarczym”. Górczycki (1981, s. 47) stwierdził, że „sprawozdanie finansowe pomaga w przeprowadzaniu analizy związanej z działalnością jednostki oraz porównanie z innymi jednostkami, gdzie warunkiem jest jednolitość”. Autor podkreśla, że warunek jednolitości jest szczególnie ważny w produkcji rolnej, gdyż asortyment wytwarzanych produktów, charakter procesów produkcyjnych oraz wiele innych elementów ich działalności są wspólne dla wszystkich (w zasadzie) przedsiębiorstw rolnych. Au (1889) pisał, że:

„zakres rachunkowości rolniczej jest różnorodnie interpretowany, a rachunkowością zwiemy zapisywanie, zebranie i systematyczne zestawienie w liczbach wszelkich danych odnoszących się do stanu przedsiębiorstwa jakiego i czynności w niem dokonanych w pewnym oznaczonym peryodzie czasu, a to w celu wykazywania: o ile stan ten był korzystny lub niekorzystny, a czynności były celowi przedsiębiorstwa odpowiednie lub też celu tego chybiały” (s. 145).

Najważniejszymi powodami, dla których zagadnienia związane z działalnością gospodarczą w branży rolnej powinny być zintegrowane z rachunkowością oraz sprawozdawczością finansową w rolnictwie spółek z branży rolno-spożywczej są:

1) rachunkowość w rolnictwie musi odzwierciedlać postawę podmiotu gospodarczego z branży rolno-spożywczej wobec środowiska, w tym opis zastosowanych zabiegów agrotechnicznych oraz sposoby hodowli zwierząt, i oddziaływanie tej postawy na finansową pozycję jednostki;

2) interesariusze wskazują zapotrzebowanie na użyteczne informacje dotyczące podjętych działań i wyników finansowych spółek z branży rolno-spożywczej;

3) rachunkowość w rolnictwie oraz sprawozdawczość w rolnictwie stanowią klucz do udokumentowania koncepcji zrównoważonego rozwoju oraz kształtowania się bioróżnorodności.

Zdaniem autorki monografii terminologia powinna zostać uporządkowana, gdyż biorąc pod uwagę podstawy metodologiczne nauki rachunkowości, rachunkowość jest jedna, a więc bezprzymiotnikowa. Argumentem przemawiającym za zdaniem autorki staje się brak zgodności autorów w zakresie nazewnictwa (Soják, 2011a). W związku z tym autorka monografii na podstawie przeglądu regulacji prawnych oraz przeglądu literatury przedmiotu proponuje następujące terminy podstawowe: „rachunkowość w rolnictwie”<sup>1</sup>, „przemiana biologiczna”, „sprawozdawczość finansowa z działalności w rolnictwie”, „sprawozdawczość w rolnictwie”.

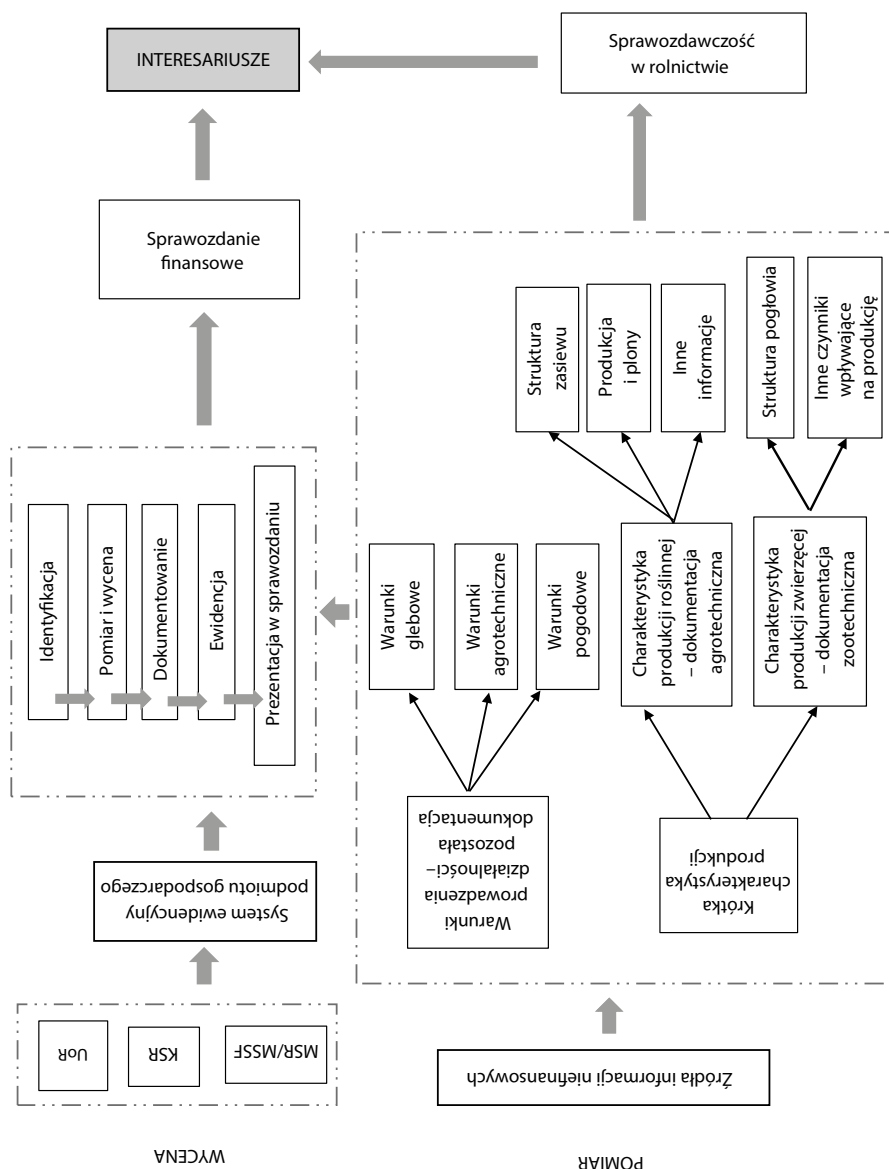
<sup>1</sup> Obowiązujące w literaturze przedmiotu inne określenia to „rachunkowość rolnicza”, „rachunkowość rolna”.

Przez „rachunkowość w rolnictwie” autorka rozumie sposób odzwierciedlenia w księgach rachunkowych specyfiki branżowej związanej z identyfikacją, ujęciem, pomiarem, wyceną i prezentacją przemiany biologicznej w księgach rachunkowych, gdzie najistotniejszą kwestią staje się pomiar transformacji biologicznej zwierząt i roślin w celu uzyskania produktów przeznaczonych do konsumpcji lub przetwórstwa, w tym zmianę istoty aktywów biologicznych w trakcie cyklu produkcyjnego, którą cechują duże zróżnicowanie rodzajowe i czasowe, różnorodność aktywów żywych i ich odmienność od innych składników majątku, specyfika zarządzania produkcją rolną oraz uzależnienie od warunków naturalnych i wyjątkowe nasilenie ryzyka. Zdaniem autorki ustawodawca powinien wskazać sposoby pomiaru<sup>2</sup> przemiany jakościowej i ilościowej aktywów biologicznych oraz źródła pozyskania informacji wykorzystanej w procesie pomiaru, gdyż samo określenie metod wyceny zdefiniowanych w KSR 12 czy MSR 41 jest niewystarczające i może wprowadzać interesariusza w błąd (rys. 2). Proponowane przez autorkę źródła pozyskania informacji na temat pomiaru i wyceny wyników działalności rolno-spożywczej zostały podzielone na źródła danych finansowych, pochodzące z systemu ewidencyjnego podmiotu gospodarczego, sporządzane na podstawie krajowych i międzynarodowych regulacji prawnych, i źródła danych niefinansowych. Należy podkreślić, że wycena w rachunkowości nie może samodzielnie istnieć bez poprzedzającego ją pomiaru. Aby przeprowadzić pomiar przemiany biologicznej, należy wykorzystać dodatkową dokumentację, która nie jest związana z ewidencją księgową, tj. dokumentację zootechniczną i dokumentację agrotechniczną. W przypadku dokumentacji zootechnicznej rejestracja przemiany biologicznej następuje przede wszystkim z wykorzystaniem księgi inwentarza żywego, gdzie wykazywane są informacje na temat rodzaju i kategorii zwierząt utrzymywanych w stadzie podstawowym<sup>3</sup> lub

---

<sup>2</sup> Przełomowa okazała się teoria zaproponowana przez Scotta i Suppesa (1958, s. 116), którzy położyli podwaliny pod współczesną definicję pomiaru wykorzystywaną przez rachunkowość. Stwierdzili, że głównym celem pomiaru jest formułowanie metod dokonywania obliczeń. Planowanie i kontrola zjawisk empirycznych wymagają zunifikowanej, szeroko akceptowalnej metody analizy istotnych relacji zachodzących pomiędzy zjawiskami będącymi przedmiotem pomiaru. Mock i Grove (1979, s. 3) definiują system pomiaru jako zbiór procedur przypisujących liczby obiektom i zjawiskom w celu uzyskania istotnych, wiarygodnych, odpowiednich i mających wymiar ekonomiczny informacji dla podmiotów podejmujących decyzje. Zdaniem Ijiriego (1975, s. 36), pomiar w rachunkowości może być określony jako przetwarzanie weryfikowalnych faktów przez uzasadnione reguły w określonym systemie, który dopuszcza tylko unikatowy zbiór reguł w danej sytuacji. Podsumowując: pomiar w rachunkowości był ograniczany do zjawisk realnych (przedmiotów fizycznych), co jest obecnie typowe dla nauk przyrodniczych.

<sup>3</sup> Stado podstawowe to zwierzęta ze stada rodzicielskiego wykorzystywane przez wiele lat (krowy, buhaje, maciory, owce itp.), czyli taka baza produkcyjna, na której cała produkcja jest utrzymywana. Stado podstawowe zwierząt gospodarskich: a) bydło mleczne, b) bydło mięsne, c) konie, d) kozy, e) owce, f) świnie, g) drób, h) zwierzęta futerkowe, i) inne gatunki stanowiące podstawę produkcji zwierzęcej w gospodarstwie rolnym.



Rys. 2. Źródła danych finansowych i informacji niefinansowych w rachunkowości w rolnictwie

Źródło: opracowanie własne.

w stadzie obrotowym<sup>4</sup> (wiek, symbol, numer dowodu, wskazanie źródła pochodzenia aktywa biologicznego – zakup, sprzedaż, przeklasyfikowanie – numer dowodu księgowego). Najistotniejszą częścią księgi inwentarza żywego są kolumny „przychód aktywów biologicznych”, gdzie, według autorki, przemiana biologiczna jest rejestrowana. Przemiana biologiczna utożsamiana jest z przeklasyfikowaniem aktywa biologicznego, tzn. przesunięciem zwierzęcia z jednej do drugiej grupy zootechnicznej wynikającym z przyrostu wagowego ujmowanego w księdze inwentarza żywego.

W przypadku produkcji roślinnej do pomiaru przemiany biologicznej powinno wykorzystywać się taki dokument agrotechniczny, jak karta pola. Karta pola rejestruje prace polowe, które wykonano na danym polu. Istotnym elementem karty pola, która może być wykorzystana w pomiarze wartościowym przemiany biologicznej, jest określenie fazy wzrostu według BBCH<sup>5</sup>. Skala może być zastosowana, gdy jednostka gospodarcza dokonuje pomiaru i wyceny wartości produkcji w toku według wartości godzinowej. W przypadku kosztu historycznego ta skala nie jest wykorzystywana.

Mając na uwadze powyższe, autorka rozprawy definiuje przemianę biologiczną jako proces wzrostu aktywów biologicznych, powodujący jakościowe lub ilościowe zmiany biologiczne, których pomiar, wycena oraz prezentacja w sprawozdaniu finansowym spółek z branży rolno-spożywczej przeprowadzane są na podstawie dokumentacji agrotechnicznej oraz dokumentacji zootechnicznej.

Podsumowując rozważania na temat definicji rachunkowości w rolnictwie, autorka wskazuje problemy (wybrane), których rozwiązanie rachunkowość w rolnictwie powinna umożliwić:

- 1) ujęcie w rachunkowości odmienności produkcji rolniczej, tj. produkcji roślinnej oraz produkcji zwierzęcej, czyli ujęcie przemiany biologicznej;
- 2) ujęcie poszczególnych grup aktywów, zgodnie z klasyfikacją zootechniczną lub klasyfikacją gatunkową roślin, w podziale na aktywa biologiczne obrotowe i aktywa biologiczne trwałe;
- 3) powiązanie dokumentacji księgowej z dokumentacją zootechniczną i dokumentacją agrotechniczną;

---

<sup>4</sup> Stado obrotowe to zwierzęta młode, utrzymywane przede wszystkim na rzeź, przebywające w swojej klasie do jednego roku. Zwierzęta gospodarskie, poza stadem podstawowym, w drugiej połowie okresu ciąży i w okresie odchowu potomstwa oraz: a) źrebięta do 6 miesięcy, b) cielęta do 4 miesięcy, c) jagnięta do 3 miesięcy, d) prosięta do 2 miesięcy, e) koźlęta do 5 miesięcy.

<sup>5</sup> Skale BBCH – skale wykorzystywane w państwach UE do identyfikacji fitofenologicznych faz roślin uprawnych. Seria skal BBCH została opracowana dla wielu gatunków roślin jedno- i dwuliściennych i dzięki możliwości szczegółowego określenia etapu rozwoju rośliny jest używana w wielu dyscyplinach naukowych (fizjologii, fitopatologii, entomologii, hodowli roślin) oraz w rolnictwie (czas stosowania pestycydów, zapylanie, ubezpieczenia rolne). Skale BBCH wykorzystują system kodu dziesiętnego, który dzieli się na zasadnicze i drugorzędne fazy rozwoju. W przypadku skali służącej do oceny faz rozwoju zbóż oparty jest na systemie kodowym opracowanym przez Zadoksa (skala Zadoksa) (Zadoks, Chang i Konzak, 1974). Oficjalnie skrót BBCH pochodzi od niemieckiego Biologische Bundesanstalt, Bundessortenamt und Chemische Industrie.

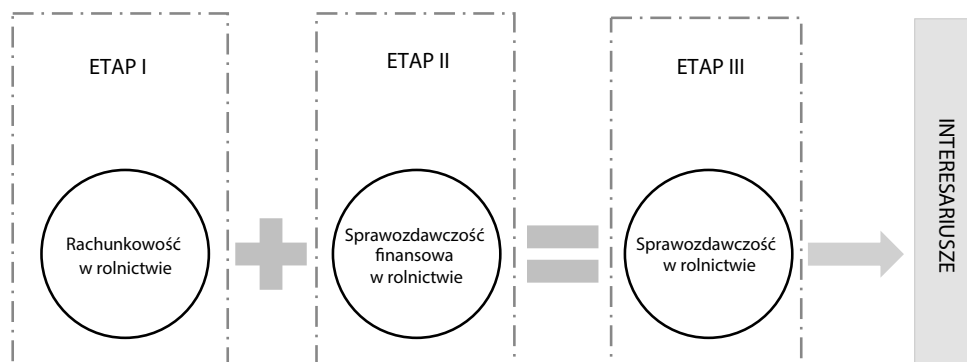


4) ujawnienie kosztów produkcji rolno-spożywczej dla interesariuszy, którzy byliby zmotywowani do identyfikowania sposobów redukcji tych kosztów lub unikania tych kosztów;

5) opracowanie wiarygodnych metod pomiaru i wyceny przemiany biologicznej, czyli przyrostu wartości aktywów biologicznych.

W przypadku prowadzenia rachunkowości w spółkach rolno-spożywczych należałoby także przygotować odpowiedni plan kont, ale przede wszystkim opracować ramy, w tym określić użyteczne informacje sprawozdawczości finansowej w rolnictwie oraz sprawozdawczości w rolnictwie. Te dwa pojęcia nie są tożsame, gdyż przez pojęcie sprawozdawczości finansowej w rolnictwie autorka będzie rozumiała publiczne ujawnienie użytecznych danych finansowych, wyników działań i zmian w finansowej pozycji jednostki z branży rolno-spożywczej będących rezultatem podjętych działań przez spółkę z branży rolno-spożywczej. Sprawozdawczość w rolnictwie autorka definiuje jako zestawienie danych charakteryzujących podmioty gospodarowania (same gospodarstwa) wraz z opisem sił wytwórczych, które biorą udział w procesie produkcji oraz zestawienie informacji opisowych obrazujących warunki prowadzenia produkcji rolniczej, przebieg procesów produkcyjnych.

Na rysunku 3 przedstawiono proces generowania informacji dla interesariuszy w podmiocie gospodarczym z branży rolno-spożywczej, podzielony na trzy etapy. Pierwszy etap stanowi identyfikację, ewidencję, pomiar, wycenę oraz prezentację wyników działalności spółki z branży rolno-spożywczej w rachunkowości w rolnictwie. Drugi etap stanowi przygotowanie sprawozdania finansowego w rolnictwie zawierającego wyniki finansowe działalności rolno-spożywczej. Ostatnim etapem jest sprawozdanie w rolnictwie zawierające wyniki działalności podmiotu gospodarczego wraz z ich opisem.



Rys. 3. Proces generowania informacji spółek z branży rolno-spożywczej dla interesariuszy

Źródło: opracowanie własne.

Autorka podkreśla, że podejście umożliwia odpowiednie komunikowanie podmiotu gospodarczego z interesariuszami, tak aby mogli oni wartości przedstawione w sprawozdaniu finansowym w rolnictwie rozpoznać. Takie podejście umożliwi właściwą komunikację pozwalającą na zbliżenie dwóch różnych perspektyw postrzegania wartości wewnętrznej jednostki gospodarczej (tej z punktu widzenia jego wnętrza oraz otoczenia) i prowadzi do domknięcia luki wartości (Mikołajewicz, 2012, s. 234).

W praktyce wymaga to wypracowania takiego modelu sprawozdawczości, który pozwoli interesariuszom nie tylko na spojrzenie wewnątrz podmiotu gospodarczego, lecz także na zrozumienie zidentyfikowanych w nim generatorów wartości przedsiębiorstwa, zarówno finansowych, jak i pozafinansowych, czyli dostarczenie takiego sprawozdania, które wiąże informacje finansowe o charakterze kwantyfikowalnym z informacjami niefinansowymi (deskryptywnymi) (Michalczuk, 2016, s. 226).

## 1.2

### Regulacje oraz zalecenia prawa bilansowego dla branży rolno-spożywczej

Przeprowadzając przegląd regulacji oraz zaleceń<sup>6</sup> prawa bilansowego związanych z rachunkowością w rolnictwie oraz sprawozdawczością w rolnictwie, zauważa się niewystarczające omówienie zagadnień związanych z tym obszarem działalności, które poważnie komplikują, a wręcz uniemożliwiają, rzetelne pozyskiwanie i gromadzenie danych finansowych oraz informacji pozafinansowych. Specyfika branży rolno-spożywczej opiera się głównie na jej biologicznym charakterze. A na podstawie cech biologicznych roślin i zwierząt zachodzą procesy produkcyjne, które dodatkowo przebiegają w warunkach naturalnych. Jak zauważają Kmiecik-Kiszka i Barczyk-Ciuła (2019) ciągłe zmiany biologiczne zachodzą nie tylko na etapie produkcji, lecz także w trakcie obróbki i przechowywania produktów rolnych. Każdą z tych przemian należałoby zmierzyć i wycenić ze względu na ich bezpośredni związek z przyszłymi korzyściami ekonomicznymi. Identyfikacja, ewidencja, pomiar, wycena i prezentacja w sprawozdaniu finansowym tych zdarzeń sprawiają wiele trudności i są czasochłonne, co może zniechęcać rolników, którzy nie widzą wymiernych korzyści z prowadzenia rachunkowości w swoich gospodarstwach.

Bardzo interesujące są zalecenia dotyczące rachunkowości w rolnictwie przygotowane przez Deloitte & Touche dla kanadyjskiego The Farm Accounting Standardization Review Committee (1991). Dokument zawierał ogólnie przyjęte zasady

---

<sup>6</sup> Analiza porównawcza rozwiązań w zakresie rachunkowości, a zatem i sprawozdawczości przyjętych w różnych krajach pozwala wyróżnić dwa podstawowe modele rachunkowości: model anglosaski i model kontynentalny (Jarugowa, 2002, s. 4, 6; Surdykowska, 1999, s. 62–65). Model anglosaski stosowany jest w USA, w Wielkiej Brytanii, w Republice Irlandzkiej i w Indiach, a model kontynentalny w Polsce i w państwach Unii Europejskiej.

rachunkowości w Kanadzie, które zostały sformułowane przez Komitet Standardów Rachunkowości Kanadyjskiego Instytutu Biegłych Rewidentów. Opracowując zasady, Komitet uznał, że nie można sformułować żadnej zasady o ogólnym zastosowaniu, która odpowiadałaby wszystkim okolicznościom, oraz że przy ustalaniu, co stanowi rzetelną prezentację lub dobrą praktykę w poszczególnych przypadkach, należy kierować się profesjonalnym osądem i dotyczy to zwłaszcza działalności rolniczej. Publikacja ta w szczególności zawierała praktyczne i profesjonalne interpretacje zasad rachunkowości w zakresie, w jakim mają one zastosowanie do producentów rolnych w Kanadzie, oraz wskazówki dotyczące przykładów księgowania, które są szczególnie interesujące dla branży rolniczej. Omawiał również zasady raportowania wraz z przykładami sprawozdań finansowych. Inną historyczną pozycją były zalecenia amerykańskie obowiązujące w stanie Północna Dakota, które omawiały w trzech częściach sposób księgowania w gospodarstwie rolnym (*Farm and Ranch Account Book*, 1998). W pierwszej części zawarte były zalecenia oraz schematy ujęcia działalności rolniczej dotyczące zagadnień związanych z ujęciem paragonów fiskalnych i przychodów wraz z analizą efektów działalności gospodarstwa rolnego. Druga część zawierała opisy zasady amortyzacji i metody przeprowadzania inwentaryzacji. Ostatnia część stanowiła omówienie rodzinnej rachunkowości. W ślad za Północną Dakotą inne stany przygotowały podobne zalecenia i wytyczne, m.in. Nebraska, Virginia czy Oklahoma (Allen i Lueck, 1998; Johnson i Raddatz, 1999; Schnitkey i Sonka, 1986). W przypadku Stanów Zjednoczonych należy zauważyć, że kryzys rolniczy w 1980 r. skłonił Amerykański Instytut Biegłych Rewidentów i Księgowych (AICPA) do opracowania Statement of Position (SOP) 85-3 (American Institute of Certified Public Accountants [AICPA], 1985), który zawierał wytyczne dotyczące rachunkowości producentów rolnych oraz spółdzielni w zakresie inwentaryzacji, kosztów rozwoju i dostawy produktów. Wskazówki zawarte w dokumencie zostały dobrze przyjęte przez rolnictwo we wszystkich formach działalności, od jednoosobowych rodzinnych gospodarstw rolnych po spółki publiczne. W 1997 r. Rada Standardów Finansowych Rolnictwa (Farm Financial Standard Council, FFSC) wydała wytyczne finansowe niezgodne z amerykańskimi standardami rachunkowości (US Generally Accepted Accounting Principles, US GAAP), przygotowane przez Financial Accounting Standards Board (FASB) dla producentów rolnych zatytułowane *Financial Guidelines for Agricultural Producers* (FGAP) oraz *Order the Management Accounting Guidelines* (OMAG). Chociaż Rada Standardów Rachunkowości Finansowej nie brała udziału w tworzeniu wytycznych, to FASB nie pozwoliła na użycie szczegółowych zaleceń określonych w FGAP. FGAP to zestaw wytycznych dotyczących uczciwego przedstawiania informacji o gospodarstwie rolnym podczas przygotowywania informacji z działalności gospodarstw rolnych. Zidentyfikowano więc kilka ważnych różnic między US GAAP i FGAP, którymi są m.in. możliwość łączenia stanu majątku i źródeł finansowania majątku w sprawozdaniu finansowym wraz z osobistym majątkiem rolnika, możliwość przygotowywania rachunku zysków i strat w dwóch wariantach: przedstawienie wartości produktów rolnych, a nie kosz-

tu sprzedanych towarów, wskazanie innych metod liczenia podatków odroczonej niż zawarte w US GAAP (Marsh i Fischer, 2013). Wytyczne związane z raportowaniem działalności z zakresu rolnictwa w Stanach Zjednoczonych podlegają oświadczeniu o rachunkowości (Accounting Statement Codification, ASC) na mocy Kodyfikacji Standardów Rachunkowości w sekcji 905 Rolnictwo (Accounting Standard Codification Section 905 *Agriculture*). Dokonując przeglądu standardów wydanych przez FASB, nie można odnaleźć standardu, który odnosiłby się bezpośrednio do zagadnień z rachunkowości rolniczej oraz sprawozdawczości finansowej poza wcześniej wskazanym dokumentem SOP 85-3. Odniesienia na temat działalności rolniczej znajdują się w standardzie rachunkowości omawiającym zagadnienia utraty wartości aktywów trwałych (Statement of Financial Accounting Standards No. 144 *Accounting for the Impairment or Disposal of Long-lived Assets*, SFAS 144,2001) oraz w standardzie rachunkowości omawiającym problematykę wartości godziwej (Statement of Financial Accounting Standards No. 157 *Fair Value Measurements*, SFAS 157,2009). Ostatecznie w ASC zostały opracowane zalecenia dla rolnictwa, których zapisy oparte były na zaleceniach SOP-85-3 stały się najważniejszymi wytycznymi US GAAP. Kolejno wytyczne te przedstawiono w ASC 905 *Agriculture* (Deloitte, b.d. a). Zalecenia ASC 905 zawierały ogólne wytyczne dla podmiotów rolnych korzystających z różnych form działalności, od jednoosobowej działalności gospodarczej po podmioty zainteresowania publicznego prowadzące produkcję roślinną: uprawę pszenicy, kukurydzy i innych zbóż, soi, warzyw, buraków cukrowych i trzciny cukrowej, owoców cytrusowych, innych owoców, winogron, jagód i orzechów, bawełny i innych włókien roślinnych czy hodowlę zwierząt: bydła, świń i owiec, w tym zwierząt do produkcji wełny, prowadzenie mleczarni, prowadzenie zakładów produkcji drobiu i jaj i inne. Dodatkowo zalecenia ASC 905 zawierały wytyczne skierowane bezpośrednio do branży rolno-spożywczej związane z prezentacją sprawozdań finansowych, należnościami, inwestycjami, inwentarzem i pozostałymi pozycjami sprawozdania finansowego (ASC 905 *Agriculture*). W przypadku Stanów Zjednoczonych wyróżnia się także regulację prawną *Animals and Animal Products*, gdzie w drugim rozdziale określony został marketing produktów rolnych oraz opracowany został program uczciwych praktyk handlowych w rolnictwie. Kolejno określono plan działania agencji rynkowych oraz ewidencję zdarzeń gospodarczych związanych z rolnictwem (9 CFR).

W ogólnie przyjętych zasadach rachunkowości obowiązujących w USA związanych z ewidencją działalności rolniczej zwraca się uwagę na potrzebę prezentacji działalności rolniczej jako procesu zarządzania biologicznego, przekształcania żywych zwierząt lub roślin w przedmioty przeznaczone do sprzedaży, produkty rolne lub dodatkowe aktywa biologiczne. Poza tym US GAAP określa, że aktywa biologiczne można wycenić według kosztu historycznego lub wartości godziwej pomniejszonej o koszty sprzedaży. W przypadku wyboru kosztu historycznego aktywa te są testowane pod kątem utraty wartości w taki sam sposób, jak inne aktywa długoterminowe. Natomiast w przypadku wyboru wartości godziwej wszystkie zmiany wartości godzi-

wej w kolejnych okresach są ujmowane w rachunku zysków i strat w okresie, w którym powstały. W przypadku MSR 41 aktywa biologiczne są wyceniane według wartości godziwej pomniejszonej o koszty sprzedaży w momencie początkowego ujęcia i na każdy kolejny dzień sprawozdawczy, z wyjątkiem sytuacji, gdy wycena wartości godziwej jest niewiarygodna. Wszelkie zmiany wartości godziwej ujmowane są w rachunku zysków i strat w okresie, w którym powstały. Rośliny produkcyjne ujmowane są zgodnie z MSR 16 Rzeczowe aktywa trwałe. Natomiast produkty uprawiane na roślinach produkcyjnych są objęte zakresem MSR 41 i wyceniane według wartości godziwej. Po zebraniu produkty objęte są zakresem MSR 2 Zapasy.

Szczegółowa analiza różnic w ujęciu i prezentacji wyników działalności rolnej w ramach anglosaskiego modelu rachunkowości (US GAAP) i w ramach funkcjonowania modelu kontynentalnego umożliwia sformułowanie wniosków, które zostały zestawione w tab. 3. Zestawienie potwierdza, że stosowany model rachunkowości wpływa na ujęcie zdarzeń gospodarczych wynikających z działalności rolnej. W Stanach Zjednoczonych, czyli w przypadku modelu anglosaskiego, zawodowe organizacje księgowe otwarcie przeciwstawiły się stosowaniu wartości godziwej w wycenie aktywów biologicznych, ponieważ większość tych organów uważa, że rozwiązania te nie dają możliwości rozpoznania osiągniętych zysków przed sprzedażą aktywów biologicznych, co jest zaprzeczeniem zasady ostrożności (Elad, 2004). A zastosowanie wartości godziwej nie daje możliwości właściwego rozpoznania prawdopodobnych wyników z działalności, co może się przyczynić do błędnych i niespójnych informacji, które będą prezentowane w sprawozdaniu finansowym (Elad i Herbohn, 2011). Podkreśla się, że raportowanie zgodnie z MSR 41 (model kontynentalny) wymaga dużo więcej dodatkowej pracy (Aryanto, 2011; Elad i Herbohn, 2011). Praktyka gospodarcza kładzie nacisk na to, by MSR 41 rozwiązał problem heterogeniczności w wycenie aktywów biologicznych, ponieważ zarówno aktywa biologiczne sprzedane, jak i niesprzedana produkcja oparte są na wartości godziwej (Marsh i Fischer, 2013). Innym problemem, przed którym stoi MSR 41, jest występowanie międzynarodowego zróżnicowania w odniesieniu do pomiarów wyników działalności rolno-spożywczej, a ich prezentacja w sprawozdaniu finansowym jest mało precyzyjna. Stany Zjednoczone oraz państwa, które nie ratyfikowały Międzynarodowych Standardów Rachunkowości, mają swoje własne podejście do ewidencji i prezentacji działalności rolno-spożywczej utrudniające lub wręcz uniemożliwiające ujednoczenie prezentacji wyników działalności tych spółek. Argumentem przemawiającym za wprowadzeniem MSR 41 jest fakt istnienia aktywnych rynków, gdyż tam, gdzie istnieje aktywny rynek przeznaczony dla aktywów biologicznych, istnieje duże prawdopodobieństwo, że rachunkowość i sprawozdawczość finansowa mogą być bardziej skuteczne niż rachunek kosztów historycznych.

Tabela 3. Wybrane różnice między ujęciem działalności rolnej według modelu anglosaskiego (US GAAP) i modelu kontynentalnego (MSR 41)

Przedmiot różnic	Model rachunkowości anglosaskiej	Model rachunkowości kontynentalny
	US GAAP	MSR 41
1	2	3
Wartość godziwa	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Wszystkie bezpośrednio i pośrednio koszty produkcji zwierzęcej są aktywowane, by później przenieść je na koszty produkcji.</li> <li>2. Ustalenie wartości zwierząt przeznaczonych na sprzedaż powoduje kapitalizację kosztów produkcji, a produkcja zwierzęca rozliczana jest po najniższym koszcie rynkowym, dopóki nie odbędzie się ich fizyczna sprzedaż.</li> <li>3. Brak zaleceń dotyczących uznania wartości nowonarodzonego zwierzęcia, gdyż w momencie urodzenia koszt wyżywienia i karmienia przypisany jest do starszego zwierzęcia.</li> <li>4. GAAP Codification 905 uznaje, że w okresie do 3. miesiąca zwierzę ma wartość zero. Kolejno w okresie od 3. do 10. miesiąca przypisuje się jedynie koszty karmienia.</li> <li>5. Standard nie wskazuje momentu uznania zwierzęcia jako zwierzęcia osiągnającego dojrzałość, tzn. brak wytycznych czy dojrzałość zwierzęcia uznaje się w momencie osiągnięcia odpowiedniego wieku, wagi czy zdolności reprodukcyjnej. Uznanie jest w kwestii podmiotu gospodarczego, co powoduje problemy dla użytkownika sprawozdania finansowego z uznaniem, czy producent raportuje produkty gotowe do sprzedaży w celu zwiększenia wartości w sprawozdaniu finansowym, czy są to aktywa faktycznie przeznaczone do sprzedaży.</li> <li>6. Raz zastosowanie wartości godziwej uniemożliwia powrót do zasady wyceny w koszcie historycznym.</li> <li>7. Stosowanie kosztu historycznego ze względu na trudność ustalenia wartości godziwej, gdyż wiele z nich nie ma aktywnego rynku lub może być wyceniane poniżej kosztu historycznego.</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Wymaga stosowania wyceny w wartości godziwej przy sporządzaniu sprawozdania finansowego w przypadku zakupionych i wytworzonych aktywów biologicznych.</li> <li>2. Wycena aktywów biologicznych od pierwszych dni wytworzenia, urodzenia.</li> <li>3. Formułuje uogólnienia w identyfikacji, prezentacji, wycenie i prezentacji aktywów biologicznych.</li> <li>4. Brak konkretnych rozwiązań prowadzi do braku możliwości weryfikowania przyjętych wartości do wyceny.</li> <li>5. Wartość godziwa stosowana w wycenie aktywów biologicznych opiera się na szacunkach czy opiniach, która jest raczej kwestią opinii niż twardym dowodem.</li> <li>6. W przypadku stada podstawowego zaleca się uwzględnienie przyrostu biologicznego i wykazanie w wartości pieniężnej przemiany biologicznej w sprawozdaniu finansowym.</li> <li>7. Aktywa biologiczne są amortyzowane bilansowo, a ich wartość ustalana jest każdorazowo w momencie sporządzania sprawozdania finansowego.</li> <li>8. Zmiany wartości aktywów biologicznych odnoszone są w ciężar rachunku zysków i strat, co wpływa na bieżący wynik finansowy podmiotu gospodarczego, co utrudnia wskazanie procesu budowania kapitału podmiotu gospodarczego w krótkim i długim okresie.</li> </ol>

1	2	3
	<p>8. Różnice leżą bardziej w zasadach pomiaru, tzn.: zasadniczo rosnące rośliny i zwierzęta przeznaczone do sprzedaży są utrzymywane jako zapasy i wyceniane według kosztu wytworzenia. Ponadto zwierzęta „produkcyjne” (np. krowy na mleko) są mierzone na podstawie kosztów historycznych i rozliczane zgodnie ASC 360 Property, Plant and Equipment zgodnie z US GAAP.</p> <p>9. US GAAP w mniejszym stopniu wspierają wartość godziwą.</p>	<p>9. Bardziej skoncentrowane na prezentowaniu składników sprawozdania finansowego w wartości godziwej.</p>
Format prezentacji	<p>1. Nie narzuca formy prezentacji aktywów biologicznych i skutków zdarzeń gospodarczych poza jednym wyjątkiem, jakim są spółki publiczne, gdzie sprawozdanie finansowe przygotowywane jest zgodnie z Division of Corporation Finance’s Financial Reporting Manual (Rozporządzeniem S-X).</p>	<p>1. Nie narzuca formy prezentacji aktywów biologicznych i skutków zdarzeń gospodarczych.</p> <p>2. Opracowanie formatu prezentacji informacji sprawozdawczych uzależnione jest od typu operacji z uwzględnieniem cechy jakościowej informacji finansowej, jaką jest użyteczność.</p>
Informacje porównawcze	<p>1. US GAAP nie wymaga przedstawiania danych porównawczych, jednak podmioty publiczne notowane na giełdzie muszą przestrzegać zasad SEC i przedstawiają dane porównawcze.</p> <p>2. Nie ma obowiązku prezentowania skutków zmiany zasad (polityki) rachunkowości.</p>	<p>1. Istnieje wymóg prezentowania informacji porównawczych, w tym obowiązek prezentowania informacji finansowych wynikających ze zmiany zasad (polityki) rachunkowości.</p>
Koszty	<p>1. US GAAP wskazuje rozdzielenie kosztów produkcji na więcej niż jeden produkt w przypadku, gdy zwierzęta produkują produkt główny i produkt uboczny.</p>	<p>1. Brak wyjaśnień na temat rozdzielenia kosztów produkcji na poszczególne wyroby gotowe.</p>
Zasady wyceny zapasów	<p>1. Dopuszcza wyceny zapasów zgodnie z metodą LIFO.</p>	<p>2. Brak możliwości wyceny zapasów w metodzie LIFO.</p>
Amortyzacja	<p>1. Amortyzacja odbywa się w momencie osiągnięcia przez zwierzęta dojrzałości, czyli wszelkie koszty związane ze wzrostem zwierzęcia, a poprzedzające dojrzałość są kumulowane, by kolejno być amortyzowane przez szacowany okres produkcyjny zwierząt.</p>	<p>1. Szacowanie wartości na każdy dzień bilansowy.</p>
Odpisy z tytułu utraty wartości aktywów niefinansowych	<p>1. Odpisy z tytułu utraty wartości aktywów niefinansowych w tym przypadku np. stada podstawowego przebiega dwuetapowo. Utrata wartości aktywów niefinansowych odnosi się do wartości <i>good will</i> firmy.</p>	<p>1. Skutki utraty wartości aktywów niefinansowych zgodnie z MSR 38 odnosi się w ciężar kosztów okresu, którego dotyczy.</p>

Tabela 3, cd.

1	2	3
	2. US GAAP zabrania odwracania odpisu z tytułu utraty wartości aktywów niefinansowych.	2. Istnieje możliwość odwrócenia odpisu aktualizującego wartość aktywów niefinansowych. 3. Zastosowanie MSR 41 może skutkować bardzo znacznymi niezrealizowanymi zyskami i stratami przechodzącymi przez wynik finansowy, tworząc całkowicie fałszywe wyobrażenie o wynikach, które mogą zachęcać do dywidendy sprzecznej z przepływem pieniężnym niezbędnym do wsparcia wypłaty.

Źródło: opracowanie własne na podstawie: (Argiles i Slof, 2001; Da Cunha e Silva Filho, Gomes Martins i Veras Machado, 2013; Da Cunha e Silva Filho, Veras Machado i Reis Machado, 2013; Deloitte, b.d. b; Dos Santos Martins, Pais de Almeida i Alves de Jesus, 2012; Elad, 2004; Elad i Herbohn, 2011; Goncalves, Lopes i Craig, 2017; Holthausen i Witts, 2001; Huffman, 2013; Lefter i Roman, 2007; Marsh i Fischer, 2013; MSR 38; Piosik i Rówińska, 2011; Rozporządzenie Komisji (WE) Nr 1126/2008; Ryba, 2014; Silva, Figueira, Pereira i de Souza Ribeiro, 2012; U.S. Securities and Exchange Commission, 2020).

Istnieją także inne przeszkody, które mogą niekorzystnie wpływać na wiarygodność pomiaru i wyceny w wartości godziwej dla aktywów biologicznych. Coroczna aktualizacja wartości aktywów biologicznych w wartości godziwej jest również problematyczna, ponieważ może stanowić czasochłonną i kosztotwórczą procedurę (Jansson i Fagerstrom, 2011). Należy podkreślić, że środowiska księgowo i biegli rewidenci uważają, że wymóg wyceny aktywów biologicznych według wartości godziwej jest nadmiernie uciążliwy (Elad i Herbohn, 2011, s. 88) i będzie prowadzić do dalszego stosowania kosztu historycznego i różnych przybliżeń wartości godziwej. W związku z tym jest mało prawdopodobne, aby ujmowanie wartości godziwej zwiększyło porównywalność praktyk rachunkowości rolnej i ujawniania informacji między spółkami w danym kraju i w porównaniu międzynarodowym.

W przypadku w Wielkiej Brytanii oraz Republiki Irlandzkiej podmioty gospodarcze raportują swoją działalność zgodnie z UK Accounting Standards (model anglosaski) lub zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości i Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej (model kontynentalny). W 2013 r. został wprowadzony najważniejszy standard rachunkowości FRS 102, który uwzględnia w większości przypadków zapisy zawarte w MSR/MSSF przygotowane dla małych i średnich przedsiębiorstw, zwłaszcza zapisy dotyczące działalności rolniczej. I tak FRS 102 stał się obowiązkowy dla podmiotów gospodarczych średniej wielkości<sup>7</sup> od

<sup>7</sup> Podstawa prawna: FRS 102, ratyfikowane MSR/MSSF.



1 stycznia 2015 r., a dla małych przedsiębiorstw<sup>8</sup> i spółek partnerskich (*Limited Liability Partnerships*, LLPs) od 1 stycznia 2016 r.<sup>9</sup> Pomimo zmian w regulacjach prawnych to nadal brytyjskie standardy różnią się znacząco od MSR/MSSF, a główne różnice zostały zestawione w tab. 4. Inwentarz zgodnie z FRS 102 oznacza więc inwentarz żywy lub rośliny uprawiane na sprzedaż, gdzie standard daje możliwość wyboru wyceny zapasów zarówno w wartości godziwej, jak i w koszcie historycznym. Jeżeli jednak jednostka wybrała model wartości godziwej dla wybranej klasy aktywów biologicznych i związanych z nimi produktów rolnych, to standard zabrania zmianę polityki rachunkowości na model kosztu historycznego.

Tabela 4. Różnice między UK GAAP a MSR/MSSF

UK GAAP	Wybrane różnice między UK GAAP a MSR/MSSF
1	2
FRS 100 <i>Zastosowanie wymogów sprawozdawczości finansowej</i> (FRS 100 <i>Application of Financial Reporting Requirements</i> )	1. Wymogi zawarte w FRS 100 nie są oparte na żadnym standardzie MSR/MSSF.
FRS 101 <i>Ramy zmniejszonego ujawniania</i> (FRS 101 <i>Reduced Disclosure Framework</i> )	1. Sprawozdania finansowe sporządzone zgodnie z FRS 101 są zgodne z ustawą o rachunkowości obowiązującą w Wielkiej Brytanii oraz w Irlandii, a nie z zaleceniami MSR/MSSF. 2. FRS 101 zapewnia ograniczone ramy dotyczące ujawniania informacji dla kwalifikujących się jednostek, zapewniając zwolnienia z niektórych wymogów dotyczących ujawniania informacji zawartych w standardach MSSF.
FRS 102 <i>Standard Sprawozdawczości Finansowej mający zastosowanie w Wielkiej Brytanii i Republice Irlandii</i> (FRS 102 <i>The Financial Reporting Standard applicable in the UK and Republic of Ireland</i> )	1. Wymogi zawarte w FRS 102 opierają się na Międzynarodowym Standardzie Sprawozdawczości Finansowej dla małych i średnich jednostek („standard MSSF dla MŚP”), z pewnymi istotnymi zmianami wprowadzonymi do stosowania w Wielkiej Brytanii i w Irlandii. 2. Sekcja 34 Działalność specjalistyczna (paragrafy 34.2 do 34,10A).

<sup>8</sup> Definicja małego podmiotu zawarta jest w sekcjach 382 i 383 ustawy o spółkach z 2006 r. (Companies Act 2006). Warunki kwalifikujące są spełniane przez spółkę w roku, w którym nie przekracza dwóch lub więcej z następujących kryteriów: (a) obrotów – 10,2 mln GBP, (b) sumy bilansowej – 5,1 mln GBP, (c) liczby pracowników – 50. Podstawy prawne raportowania małych podmiotów gospodarczych według UK GAAP: (Financial Reporting Council [FRC], 2013) (tylko jeden rok), FRS 102, ratyfikowane MSR/MSSF, Sekcja 1A FRS 102.

<sup>9</sup> Aby zakwalifikować się jako podmiot mikro, jednostka gospodarcza musi spełniać dwa z trzech kryteriów, tj. obrót nie większy niż 632 000 GBP, łączne aktywa nie większe niż 316 000 GBP i nie więcej niż 10 pracowników. Podstawy prawne raportowania: FRS 105 (FRC, 2013) (tylko jeden rok), Sekcja 1A FRS 102, FRS 102, ratyfikowane MSR/MSSF.

Tabela 4, cd.

1	2
FRS 103 <i>Umowy ubezpieczeniowe</i> (FRS 103 <i>Insurance Contracts</i> )	1. Wymogi zawarte w FRS 103 są częściowo oparte na MSSF 4 Umowy ubezpieczeniowe.
FRS 104 <i>Śródroczna sprawozdawczość finansowa</i> (FRS 104 <i>Interim Financial Reporting</i> )	1. Wymogi zawarte w FRS 104 oparte są na MSR 34 Śródroczna sprawozdawczość finansowa. a istotne wybrane różnice odnoszą się do: a. Usunięcia ujawnień, które nie są wymagane przez FRS 102. Na przykład wymogi dotyczące ujawniania wartości godziwej, które mają zastosowanie zgodnie w MSR 34, nie zostały powtórzone w FRS 104. b. Niektóre wymogi dotyczące ujawniania informacji, na przykład te dotyczące wyceny wartości godziwej i połączeń jednostek gospodarczych, mają zastosowanie tylko wtedy, gdy jednostka byłaby zobowiązana do dokonania tych samych ujawnień w rocznym sprawozdaniu finansowym. c. Ujawnianie informacji na temat podmiotów powiązanych można pominąć w przypadku transakcji pomiędzy członkami grupy będącymi w całości własnością grupy, ponieważ FRS 102 zwalnia takie transakcje z obowiązku ujawniania w rocznym sprawozdaniu finansowym. d. Wprowadzono wymogi dotyczące ujawniania informacji, które mają zastosowanie, gdy jednostka przyjmuje nowe ramowe założenia sprawozdawczości finansowej po raz pierwszy. Podobne ujawnienia są wymagane przez MSSF, chociaż nie są one częścią MSR 34. e. Wymogi dotyczące ujawniania, w rocznych sprawozdaniach finansowych, dotyczące znaczących zmian szacunków wykazanych w okresie śródrocznym zostały usunięte. f. FRS 102 pozwala w pewnych okolicznościach na prezentację uproszczonych podstawowych sprawozdań finansowych. Te wymogi dotyczące prezentacji zostały zawarte w FRS 104 w celu zapewnienia spójności prezentacji w rocznych i śródrocznych sprawozdaniach finansowych. g. Wymogi dotyczące sporządzenia skonsolidowanych śródrocznych sprawozdań finansowych zostały usunięte, ponieważ jednostki stosujące FRS 104 będą co do zasady sporządzać roczne sprawozdania finansowe i śródroczne sprawozdania finansowe wyłącznie dla jednostki.
FRS 105 <i>Standard sprawozdawczości finansowej dla mikroprzedsiębiorstw</i> (FRS 105 <i>The Financial Reporting Standard applicable to the Micro-entities Regime</i> )	1. Wymogi zawarte w FRS 105 oparte są na FRS 102 Standardzie Sprawozdawczości Finansowej obowiązującym w Wielkiej Brytanii i w Republice Irlandii, dostosowanym do jednostek stosujących system mikropodmiotów. 2. Wymogi zawarte w FRS 102 zostały oparte na standardzie MSSF dla małych i średnich przedsiębiorstw (MŚP), z pewnymi istotnymi zmianami wprowadzonymi do stosowania w Wielkiej Brytanii i w Irlandii.

Źródło: opracowanie własne na podstawie: (Financial Reporting Council [FRC], 2015a, 2015b, 2018a, 2018b, 2018c, 2–22; International Financial Reporting Standards [IFRS], 2023; Interpretacja KIMSF 10..., 2008).

Rozwiązanie takie jest identyczne z tym, które proponuje MSR 41. Obszarem, który najprawdopodobniej wzbudza zaniepokojenie w FRS 102, jest inwentarz produkcyjny, czyli stado podstawowe (*herd basis*). W przeszłości nie było spójności w sposobie, w jaki wybrane stado było ujawniane w bilansie lub w jaki sposób było wyceniane, jednak wiele podmiotów gospodarczych zaliczało stado do środków trwałych, przyjmując jego wartość podatkową. Zgodnie zapisami w FRS 102 zwierzęta stadne są aktywami biologicznymi i muszą być ujęte w inwentarzu według zamortyzowanego kosztu lub wartości godziwej, ale nie według wartości podatkowej stada. Ta zmiana wymusiła na podmiotach gospodarczych ustalenie przejściowych korekt w celu zmiany prezentacji i kwoty w poprzednim roku, aby były zgodne z wytycznymi w FRS 102. Kolejną omawianą przez standard kwestią jest uznanie dotacji na działalność rolniczą. Głównym problemem jest uznanie przychodu z dotacji. Zgodnie z FR S102 dotacje nie mogą być ujmowane, dopóki nie istnieje wystarczająca pewność, że rolnik spełni warunki przyznania dotacji i że dotacja zostanie otrzymana. Podmioty gospodarcze, które kwalifikują się jako mikropodmioty, mogą zdecydować się na przyjęcie FRS 105 zamiast FRS 102. Spowoduje to usunięcie niektórych, ale nie wszystkich zmian. FRS 105 nie zezwala na stosowanie wartości godziwej (KPMG, 2016).

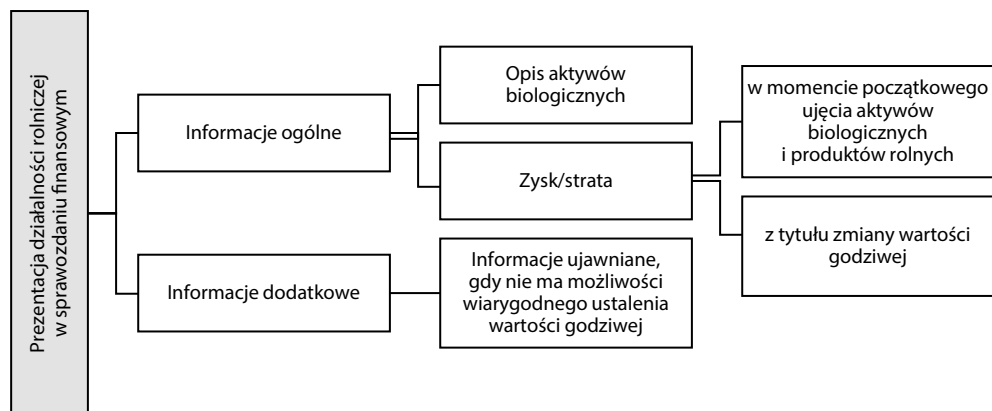
W Indiach został opracowany Indyjski Standard Rachunkowości 41 *Rolnictwo* (Indian Accounting Standard, Ind AS 41 *Agriculture*), który został przygotowany w celu osiągnięcia zbieżności z MSR/MSSF (Government of India, 2022)<sup>10</sup>. W Ind AS 41 *Agriculture* po raz pierwszy zawarto definicję aktywa biologicznego uznając, że stanowi żywe zwierzę lub rośliny. W standardzie zawarto również definicję działalności rolniczej jako zarządzania transformacją biologiczną i zbiór aktywów biologicznych, gdzie transformacja biologiczna obejmuje procesy, które powodują zmiany jakościowe i ilościowe w zasobie biologicznym. Standard Ind AS 41 do wyceny aktywów biologicznych przyjął model wyceny w wartości godziwej pomniejszonej o koszty sprzedaży. Standard ten też zakłada, że jeśli aktywo biologiczne nie może zostać wiarygodnie wycenione, to należy ustalić jego wartość jako sumę kosztów poniesionych na uzyskanie jego przyrostu biologicznego, którą to wartość należy pomniejszyć o dotychczasowe umorzenie oraz o skumulowaną wartość bilansową utraty jego wartości. Istotny staje się także zapis przyjmujący, że stopień zaawansowania przemiany biologicznej nie ma wpływu na wartość aktywa biologicznego w przypadku, gdy koszt wytworzenia aktywa biologicznego jest zbliżony do wartości godziwej lub jej równy. Standard Ind AS 41 *Agriculture* zobowiązuje podmioty gospodarcze do przedstawienia zmian w wartości bilansowej aktywów biologicznych mierzonych zgodnie z wartością godziwą. Dalej zobowiązuje jednostki do dokonania dodatkowych ujawnień,

---

<sup>10</sup> Ind AS są nazwane i numerowane w taki sam sposób jak Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF). Indyjski Urząd Sprawozdawczości Finansowej (National Financial Reporting Authority, NFRA) rekomenduje te standardy Ministerstwu Spraw Korporacyjnych (Ministry of Corporate Affairs, MCA). MCA musi określić standardy rachunkowości obowiązujące dla podmiotów gospodarczych w Indiach (Giri i Dev, 2020).

jeżeli aktywa biologiczne są wyceniane w modelu kosztowym. Indyjski standard narzuca ujawnienie takiego aktywa biologicznego i wyjaśnienie, dlaczego nie można stosować wartości godziwej. Niezbędnymi ujawnieniami według Ind AS 41 stają się informacja o zastosowanej metodzie amortyzacji oraz określenie okresu użyteczności ekonomicznej dla danych aktywów biologicznych. Standard ten wymaga także ujawnienia informacji o charakterze dotacji i jej wielkości, jeśli taka była i jest związana z działalnością spółki (Deloitte, 2016a; Indian Accounting Standard (Ind AS) 2..., b.d.; Khan i Yedli, 2018).

W polskim prawie bilansowym (model kontynentalny) nadal występuje luka w szczegółowych rozwiązaniach dotyczących rolnictwa. Przyjęte w Krajowym Standardzie Rachunkowości 12 „Działalność rolnicza” (KSR 12) rozwiązania w założeniu miały wspomagać prowadzenie działalności gospodarczej uwzględniające specyfikę działalności rolnej, czyli wspomóc identyfikację, ewidencję i prezentację sposobów oraz efektów zarządzania przemianą biologiczną przeznaczonych na sprzedaż zwierząt hodowlanych lub roślin uprawnych, tzw. aktywów biologicznych, wskutek czego przekształcają się one w produkty rolnicze lub inne aktywa biologiczne (Kiziukiewicz, 2009). W myśl standardu podmioty gospodarcze prowadzące działalność rolniczą zobowiązane są do prezentacji ujawnień na temat informacji ogólnych oraz informacji dodatkowych (rys. 4).



Rys. 4. Zakres informacji prezentowanych w sprawozdaniach finansowych jednostek prowadzących działalność rolniczą

Źródło: opracowanie na podstawie (Kiziukiewicz, 2009; Uchwała Nr 10/2018 Komitetu Standardów Rachunkowości; Rozporządzenie Komisji (WE) Nr 1126/2008).

Samo założenie podziału prezentowanych informacji w sprawozdaniu finansowym na temat działalności rolniczej na dwie grupy, czyli na informacje ogólne oraz na informacje dodatkowe miało na celu wypełnienie wymogów przydatności genero-

wanych informacji (Jędrzejka, 2016). Według KSR 12 nie można wyceniać produktów rolnych podczas zbiorów lub pozyskania, ale ich wartość wymaga określenia nie później niż w momencie sprzedaży oraz na dzień bilansowy. Biologiczne aktywa trwałe są zaliczane do środków trwałych, a obrotowe do zapasów. Wycena biologicznych aktywów obrotowych następuje w momencie początkowego ujęcia w cenie nabycia, koszcie wytworzenia lub cenie sprzedaży takiego samego lub podobnego składnika, na dzień bilansowy w wartości początkowej nie wyższej od ceny sprzedaży netto lub inaczej ustalonej wartości godziwej (Dyhdalewicz, 2020). Zgodnie z KSR 12 biologiczne aktywa trwałe wycenia się:

- 1) w produkcji zwierzęcej w koszcie wytworzenia,
- 2) w produkcji roślinnej po początkowym ujęciu w cenie nabycia lub koszcie wytworzenia i pomniejsza o odpis amortyzacyjny oraz z tytułu trwałej utraty wartości.
- 3) poniesione koszty będą aktywowane w ramach zamknięcia rocznego, a nieszacowane przychody pomniejszone o koszty sprzedaży (Kondraszuk, 2019).

Różnice między MSR 41 a KSR 12 zestawiono w tab. 5. Różnice w ujęciu aktywów biologicznych zgodnie z KSR 12 oraz MSR 41 to głównie sposób wyceny aktywów biologicznych. Po pierwsze MSR 41 ogranicza się jedynie do wyceny aktywów biologicznych w wartości godziwej, a KSR 12 dopuszcza wycenę aktywów biologicznych w koszcie historycznym lub w wartości godziwej. W przypadku MSR 41 *Rolnictwo* podstawową jego przesłanką jest wycena w wartości godziwej<sup>11</sup>, co jest związane ze zmianą w koncepcji definiowania i pomiaru wyniku finansowego (Gierusz i Gawrońska, 2012). W standardzie MSR 41 zastosowanie wartości godziwej do wyceny uwzględnia wyrażany przez ekonomistów rolnych sprzeciw w stosunku do obliczania pełnych kosztów jednostkowych dla produktów rolniczych (aktywów biologicznych), więc w standardzie zniesiono obowiązek, a wręcz zakazano ich wyceny po jednostkowych kosztach wytworzenia. Taka wycena musi być dokonana z uwzględnieniem wartości godziwej (Kondraszuk, 2018). Kolejnym argumentem przemawiającym za stosowaniem wartości godziwej do wyceny aktywów biologicznych jest, jak zauważa Ball (2006), to, że wartość godziwa dostarcza więcej informacji niż koszt historyczny, gdyż istnieje bieżąca cena rynkowa, której kierownicy jednostki nie mogą skorygować. W ramach komentarza do MSR 41 stwierdzono, że różne źródła pozyskiwania zwierząt hodowlanych lub roślin uprawnych powodują ujęcie różnych cen nabycia lub kosztów wytwarzania przy zastosowaniu podejścia opartego na koszcie historycznym. Podobne aktywa powinny powodować powstanie takich samych oczekiwań co do przyszłych korzyści. Wycena i prezentacja podobnych aktywów w oparciu o tę samą metodę zdecydowanie poprawia porównywalność i zrozumiałość (Kondraszuk, 2018). Zasadność stosowania wartości godziwej w przypadku wyceny aktywów biologicznych została potwierdzona (lub nie) w licznych badaniach naukowych. Jedną z pierwszych wad stosowania wartości godziwej w rachunkowości i sprawozdawczo-

<sup>11</sup> Wycena w wartości godziwej nie jest koncepcją nową, a jej wdrożenie sięga początków XX w.

ści finansowej jest to, że skutki wyceny odnosi się na kapitał podmiotu gospodarczego lub do rachunku efektywności ekonomicznej jednostki, co pociąga za sobą większą zmienność w raportowaniu rezultatów działalności spółki z branży rolno-spożywczej (Mala i Chand, 2012).

Tabela 5. Różnice między KSR 12 a MSR 41

KSR 12	MSR 41
<b>Wycena produktów rolniczych podczas zbiorów lub pozyskania</b>	
Możliwość braku wyceny produktów rolniczych podczas zbiorów lub pozyskania, ale ich wartość wymaga określenia nie później niż na moment sprzedaży oraz na dzień bilansowy.	<ol style="list-style-type: none"> <li>MSR 41 stosuje się po raz pierwszy do wyceny produktów rolniczych w momencie ich zbiorów lub pozyskania.</li> <li>MSR 2 nie stosuje się do aktywów biologicznych na moment zbiorów oraz do wyceny przechowywanych zapasów, jeśli zgodnie z powszechnie przyjętym rozwiązaniem sektora są one wyceniane w cenie sprzedaży netto możliwej do uzyskania na poszczególnych etapach produkcji.</li> </ol>
<b>Klasyfikacja aktywów biologicznych</b>	
Biologiczne aktywa trwałe są zaliczane do środków trwałych, a obrotowe do zapasów.	MSR 41 zaleca, aby wartości poszczególnych grup aktywów biologicznych przedstawiać w podziale na aktywa biologiczne konsumpcyjne i produkcyjne oraz na aktywa dojrzałe i niedojrzałe.
<b>Wycena biologicznych aktywów trwałych w produkcji zwierzęcej</b>	
Biologiczne aktywa trwałe w produkcji zwierzęcej wyceniane są w koszcie wytworzenia.	MSR 41 przewiduje wycenę w wartości godziwej pomniejszonej o szacunkowe koszty sprzedaży.
<b>Wycena biologicznych aktywów trwałych w produkcji roślinnej</b>	
Biologiczne aktywa trwałe w produkcji roślinnej wycenia się po początkowym ujęciu w cenie nabycia lub koszcie wytworzenia i pomniejsza o odpis amortyzacyjny oraz odpis z tytułu trwałej utraty wartości.	MSR 16 przewiduje dodatkowo możliwość wyceny po początkowym ujęciu roślin produkcyjnych zaliczonych do rzeczowych aktywów trwałych, w wartości przeszacowanej (wartości godziwej).
<b>Wycena biologicznych aktywów obrotowych w momencie początkowego ujęcia</b>	
Wycena biologicznych aktywów obrotowych następuje w momencie początkowego ujęcia, w zależności od okoliczności wskazanych w cenie zakupu, cenie nabycia, koszcie wytworzenia lub cenie sprzedaży takiego samego lub podobnego składnika, a na dzień bilansowy – w wartości początkowej nie wyższej od ceny sprzedaży netto lub inaczej ustalonej wartości godziwej.	<ol style="list-style-type: none"> <li>MSR 41 przewiduje wycenę składników aktywów biologicznych w momencie początkowego ujęcia oraz na koniec każdego okresu sprawozdawczego w wartości godziwej, pomniejszonej o szacunkowe koszty sprzedaży, z wyjątkiem przypadku, gdy wartości godziwej nie można wiarygodnie ustalić.</li> <li>Według MSR 41 produkty rolnicze wycenia się w momencie początkowego ich ujęcia w wartości godziwej, pomniejszonej o szacunkowe koszty sprzedaży.</li> </ol>

Źródło: opracowanie własne na podstawie (KSR 12; Rozporządzenie Komisji (WE) Nr 1126/2008).

Drugą wadą stosowania wartości godziwej jest to, że nie jest dostępna zmienienna cena rynkowa i wówczas rozwiązania rachunkowości prowadzą do zastosowania modeli wyceny w rachunkowości, np. metody wyceny zgodnie z dyskontowymi przepływami pieniężnymi lub modelu wyceny przyjętego od Blacka-Scholesa (1973). Niestety, wskazane modele oparte są na specyficznych parametrach oraz założeniach, które sprzyjają manipulacji przez kadrę zarządzającą, w tym kierownika jednostki (Mala i Chand, 2012; Hitz, 2007; Ball, 2006). Dos Santos Martins i in. (2012) przeprowadzili badania na 45 podmiotach gospodarczych i sformułowali wniosek, że odbiorcy sprawozdania finansowego nie są aż tak mocno zainteresowani rozliczaniem aktywów biologicznych w wartości godziwej, gdyż interesują się jedynie wynikami finansowymi podmiotu gospodarczego jako całości. Podobne wyniki badań uzyskali Da Cunha Silva i in. (2013), którzy w latach 2008 i 2009 przebadali 25 brazylijskich spółek notowanych na giełdzie papierów wartościowych. Na podstawie przeprowadzonych badań sformułowano twierdzenie, że pomiar w wartości godziwej aktywów biologicznych nie miał znaczenia dla odbiorców sprawozdania finansowego. Argilés i in. (2012) przeprowadzili badania na wybranych studentach rolnictwa oraz księgowych prowadzących spółki rolno-spożywcze w Hiszpanii, porównując ograniczenia wynikające ze stosowania każdej z dwóch metod wyceny, tj. wyceny aktywów biologicznych według wartości godziwej oraz wyceny aktywów biologicznych według kosztu historycznego. Autorzy badania podkreślili, że respondenci, do których skierowana była ankieta, stwierdzili, że wartość godziwa jest bardziej użyteczna niż koszt historyczny w procesach decyzyjnych w podmiotach sektora rolno-spożywczego. Dodatkowo podkreślili, że wycena w wartości godziwej w opinii respondentów jest korzystniejsza w momencie sporządzania sprawozdania finansowego. W przypadku badań przeprowadzonych przez Lourenço i Curto (2008) przebadali 224 europejskie podmioty gospodarcze i stwierdzili, że odbiorcy sprawozdania finansowego różnicują model wyceny aktywa biologicznego, ale nie rozróżniają skutków wyceny w wartości godziwej. Prymon (2012) przeprowadził badania ankietowe, w których spośród 56 badanych grup producentów rolnych aż 25 wskazało, że wprowadzenie zasad wyceny aktywów biologicznych i produktów w wartości godziwej nie jest kierunkiem przez nie pożądanym.

Na podstawie przeglądu wybranych regulacji prawnych oraz zaleceń międzynarodowych stwierdzono, że w spółkach z branży rolno-spożywczej istnieją wspólne rozwiązania, ale jest także wiele różnic w identyfikowaniu, ewidencji, pomiarze, wycenie i prezentacji wyników działalności rolnej (tab. 6).

Tabela 6. Podsumowanie różnic i podobieństw w wybranych regulacjach prawnych działalności rolniczej

Wyszczególnienie		US GAAP	UK GAAP	MSR 41	Ind AS 41	KSR 12
1		2	3	4	5	6
KSR 12	Zakres	Podobne rozwiązania	Podobne rozwiązania	Podobne rozwiązania	Podobne rozwiązania	X
	Definicje	Niewielkie różnice	Niewielkie różnice	Niewielkie różnice	Niewielkie różnice	
	Ujmowanie i wycena	Istotne różnice	Istotne różnice	Istotne różnice	Znaczące różnice	
	Dotacje rządowe	Niewielkie różnice	Niewielkie różnice	Niewielkie różnice	Niewielkie różnice	
	Ujawnianie informacji	Istotne różnice	Istotne różnice	Istotne różnice	Znaczące różnice	
US GAAP	Zakres	X	Podobne rozwiązania	Podobne rozwiązania	Podobne rozwiązania	Podobne rozwiązania
	Definicje	X	Niewielkie różnice	Niewielkie różnice	Niewielkie różnice	Niewielkie różnice
	Ujmowanie i wycena	X	Istotne różnice	Istotne różnice	Znaczące różnice	Znaczące różnice
	Dotacje rządowe	X	Niewielkie różnice	Niewielkie różnice	Niewielkie różnice	Niewielkie różnice
	Ujawnianie informacji	X	Istotne różnice	Istotne różnice	Znaczące różnice	Znaczące różnice
UK GAAP	Zakres	Podobne rozwiązania	X	Podobne rozwiązania	Podobne rozwiązania	Podobne rozwiązania
	Definicje	Niewielkie różnice	X	Niewielkie różnice	Niewielkie różnice	Niewielkie różnice
	Ujmowanie i wycena	Istotne różnice	X	Istotne różnice	Znaczące różnice	Znaczące różnice
	Dotacje rządowe	Niewielkie różnice	X	Niewielkie różnice	Niewielkie różnice	Niewielkie różnice
	Ujawnianie informacji	Istotne różnice	X	Istotne różnice	Znaczące różnice	Znaczące różnice



<b>MSR 41</b>	Zakres	Podobne rozwiązania	Podobne rozwiązania	X	Podobne rozwiązania	Podobne rozwiązania
	Definicje	Niewielkie różnice	Niewielkie różnice		Podobne rozwiązania	Niewielkie różnice
	Ujmowanie i wycena	Istotne różnice	Istotne różnice		Podobne rozwiązania	Znaczące różnice
	Dotacje rządowe	Niewielkie różnice	Niewielkie różnice		Podobne rozwiązania	Niewielkie różnice
	Ujawnianie informacji	Istotne różnice	Istotne różnice		Podobne rozwiązania	Znaczące różnice
<b>Ind AS 41</b>	Zakres	Podobne rozwiązania	Podobne rozwiązania	X	Podobne rozwiązania	Podobne rozwiązania
	Definicje	Niewielkie różnice	Niewielkie różnice		Podobne rozwiązania	Niewielkie różnice
	Ujmowanie i wycena	Istotne różnice	Istotne różnice		Podobne rozwiązania	Znaczące różnice
	Dotacje rządowe	Niewielkie różnice	Niewielkie różnice		Podobne rozwiązania	Niewielkie różnice
	Ujawnianie informacji	Istotne różnice	Istotne różnice		Podobne rozwiązania	Znaczące różnice

Model rachunkowości angloskiej – zacięiony; model rachunkowości kontynentalnej – biały.

Źródło: opracowanie własne.

We wszystkich analizowanych zaleceniach oraz regulacjach prawnych zakres przedmiotowy obejmujący zasady wyceny, ujmowania i prezentacji aktywów biologicznych w sprawozdaniu finansowym podmiotów gospodarczych istotnie się różnił. Podobnie przedstawione definicje podstawowych terminów były bardzo do siebie zbliżone. Istotne różnice wystąpiły jednak w ujmowaniu i wycenie aktywów biologicznych i dotyczyło to uznania aktywa biologicznego, tj. uznania w momencie uzyskania pewnego poziomu zaawansowania przyrostu biologicznego mierzonego m.in. wagą i dojrzałością produkcyjną w przypadku zwierząt. Istotne różnice wystąpiły także w prezentacji aktywów biologicznych, gdyż zalecenia co do prezentacji aktywów biologicznych stanowiły, że można było je wykazywać w bilansie jako aktywa trwałe w przypadku stada podstawowego czy w zapasach w przypadku stada obrotowego i takie rozwiązanie odnaleziono w KSR 12. Skutki zmian zasad (polityki) rachunkowości nie były przedstawione jako obligatoryjne w przypadku US GAAP, natomiast w przypadku pozostałych regulacji i zaleceń istniał taki wymóg. Także w przypadku odpisów z tytułu utraty wartości aktywa biologicznego to amerykańskie rozwiązania nakazują korygowanie wartości pomiotu gospodarczego tzn. w ciężar *good will*, a pozostałe rozwiązania nakazują uwzględnianie skutków zmian wartości aktywów biologicznych w rachunku zysków i strat, co się wiąże z brakiem możliwości odwrócenia odpisu aktualizującego wartość aktywa biologicznego w przypadku US GAAP.

Przegląd regulacji prawnych oraz zaleceń związanych z wyjaśnieniem głównych zasad (polityki) rachunkowości stosowanych do działalności rolniczej wskazuje, że nadal istnieją liczne przesłanki ku harmonizacji oraz standaryzacji zagadnień z tego obszaru lub opracowania nowych jednorodnych zasad ewidencji i prezentacji tych zdarzeń gospodarczych.

## 1.3

### Obszary badawcze w rachunkowości i sprawozdawczości finansowej

Rachunkowość to nauka społeczna, a wymiar społeczny rachunkowości został potwierdzony przez Glautiera i Underdowna (1991, s. 5), którzy stwierdzili, że historia rachunkowości jest odbiciem ewolucyjnego procesu społecznego i w tym względzie wskazuje, jak bardzo rachunkowość jest produktem swego otoczenia i siłą oddziałującą na zmianę tego otoczenia. Rachunkowość, ze względu na swój sposób działania, ze względu na swoją metodę uzasadniania i pierwszej przesłanki, jest nauką realną, empiryczną i indukcyjną. Opiera się na faktach jednostkowych, na podstawie których wyciąga ogólne wnioski dotyczące określonej klasy zjawisk. Ścisłe biorąc, teoretycy rachunkowości, dzięki rozwojowi badań behawioralnych w rachunkowości, udowodnili, że istnieje możliwość zastosowania eksperymentu do prowadzenia badań naukowych w rachunkowości (Szymański, 1988, s. 74–79), co uzasadnia, że rachun-

kowość to nie tylko regulacje prawne, ale przede wszystkim pomiar rzeczywistości gospodarczej (Bielawski, 2012). Jak podkreśla Burzym (2008), rachunkowość służy do pomiaru, a pomiar ten dotyczy opartej na cenach wartości stanów i procesów gospodarczych oraz rezultatów tych procesów (Walińska, 2014). Dlatego też rachunkowość jest nauką, która ma własną metodę poznawczą, własne teorie, koncepcje i zasady pomiaru wyników działalności gospodarczej. Rachunkowość ma przedmiot, a dyskusja na temat przedmiotu rachunkowości jako nauki rozpoczęła się w drugiej połowie ubiegłego wieku. Debatę nad przedmiotem rachunkowości rozpoczął Koszut w 1953 r., który wygłosił referat *Przedmiot i metoda nauki o rachunkowości* (za: Wachowicz, 2013). Kolejno głos w dyskusji na temat przedmiotu rachunkowości zabrał m.in. Wojciechowski (1955), który stwierdził, że przedmiotem rachunkowości są systemy, zasady oraz związki przyczynowe. Terebucha (1957, 1960) wyodrębnił dwa przedmioty rachunkowości: przedmiot nauki rachunkowości oraz przedmiot praktyki rachunkowości. Przedmiotem rachunkowości jako nauki są systemy, metody, formy oraz zasady organizacji i technik dokonywania systematycznych i chronologicznych, ciągłych i zupełnych, udokumentowanych zapisów, a także ich uogólnień w postaci określonych ze sobą powiązanych wskaźników finansowych, odzwierciedlających zjawiska i procesy gospodarcze, zachodzące w przedsiębiorstwach i instytucjach. Natomiast w przypadku przedmiotu rachunkowości jako praktyki rachunkowości i jako funkcji gospodarczej są zjawiska i procesy gospodarcze głównie za pomocą miernika pieniężnego i uogólniane w ramach przedsiębiorstw i instytucji (za: Wachowicz, 2013). Głos w dyskusji na temat przedmiotu rachunkowości zabrali również Malc (1959), Skrzywan (1971), Górski (1975) i Szymański (1988). W Polsce teorie rachunkowości rozwijały się na podstawie licznych badań empirycznych. Dyskusja metodologiczna, która zapoczątkowała rozwój ogólnej teorii rachunkowości, odbyła się w latach 50. XX w. (Brzezin, 1998), a do najwybitniejszych polskich autorów, którzy zajmowali się teorią rachunkowości, można zaliczyć m.in. Kossuta (1959), Skrzywaną (1971) czy Pechego (1991).

Najpopularniejsze obszary badawcze w rachunkowości to przede wszystkim (wybrane): teoria/historia rachunkowości, etyka w rachunkowości, nauka rachunkowości, edukacja w rachunkowości, metodologia/badania naukowe w rachunkowości, rachunkowość behawioralna, rachunkowość społecznej odpowiedzialności/zielona rachunkowość, sprawozdawczość zintegrowana, rachunkowość zarządcza/controllers, analiza finansowa, sprawozdawczość finansowa, rewizja finansowa (tab. 7).

Przegląd badań potwierdza, że polscy naukowcy skupiają się głównie na zagadnieniach ogólnych funkcjonowania systemu księgowego i ich następstw. Takie ogólne podejście w badaniach naukowych w rachunkowości ma swoje wady i zalety. Po pierwsze, badania skupione są na ogólnych założeniach funkcjonowania podmiotów gospodarczych, w wyniku czego formułowane są ogólne wnioski, które nie zawsze mają zastosowanie do konkretnych branż działających w gospodarce. Po drugie, badań konkretnej branży jest niewiele, co może utrudniać w pełni

Tabela 7. Zestawienie najlepszych międzynarodowych czasopism naukowych związanych z badaniami w rachunkowości i przypisanych do dziedziny naukowej ekonomia i finanse zgodnie z MNiSW na rok 2021

Tytuł czasopisma	ISSN	e-ISSN	Liczba punktów
<i>Journal of Accounting &amp; Economics</i>	0165-4101	1879-1980	200
<i>Journal of Accounting Research</i>	0021-8456	1475-679X	
<i>Accounting Review</i>	0001-4826	1558-7967	
<i>Critical Perspectives on Accounting</i>	1045-2354		140
<i>European Accounting Review</i>	0963-8180	1468-4497	100
<i>Journal of Accounting and Public Policy</i>	0278-4254	1873-2070	
<i>Journal of Business Finance &amp; Accounting</i>	0306-686X	1468-5957	
<i>International Journal of Managerial and Financial Accounting</i>	0954-1314	1467-646X	
<i>Abacus-A Journal of Accounting Finance and Business Studies</i>	0001-3072	1467-6281	70
<i>Accounting and Finance</i>	0810-5391	1467-629X	
<i>Accounting Economics and Law-A Convivium</i>	2194-6051	2152-2820	
<i>Australian Accounting Review</i>	1035-6908	1835-2561	
<i>Behavioral Research in Accounting</i>	1050-4753	1558-8009	
<i>China Journal of Accounting Research</i>	1755-3091	1755-3091	
<i>Intelligent Systems in Accounting Finance &amp; Management</i>	1055-615X	1099-1174	
<i>Journal of Accounting Auditing and Finance</i>	0148-558X	2160-4061	
<i>Review of Quantitative Finance and Accounting</i>	0924-865X	1573-7179	
<i>Asia-Pacific Journal of Accounting &amp; Economics</i>	1608-1625	2164-2257	
<i>Australasian Accounting Business and Finance Journal</i>	1834-2000	1834-2019	40
<i>International Journal of Economics Management and Accounting</i>	1394-7680	1394-7680	
<i>International Journal of Managerial and Financial Accounting</i>	1753-6715	1753-6723	
<i>Journal of Contemporary Accounting &amp; Economics</i>	1815-5669	1815-5669	
<i>Journal of Financial Reporting and Accounting</i>	1985-2517	2042-5856	
<i>Pacific Accounting Review</i>	0114-0582	2041-5494	
<i>Review of Accounting and Finance</i>	1475-7702	1758-7700	
<i>Spanish Journal of Finance and Accounting – Revista Española de Financiación y Contabilidad</i>	0210-2412	2332-0753	
<i>Journal of Accounting Review</i>	1018-1687	1018-1687	
<i>Journal of Corporate Accounting and Finance</i>	1044-8136	1097-0053	
<i>Indonesian Journal of Sustainability Accounting and Management</i>	2597-6214	2597-6222	
<i>Journal of Law Finance and Accounting</i>	2380-5005	2380-5013	

Źródło: (Ustawa z dnia 20 lipca 2018 r.).

wykorzystywanie potencjału informacyjnego, jaki ma rachunkowość. Dlatego też zdaniem autorki monografii ukierunkowanie badań naukowych na branżę jest wyzwaniem współczesnej rachunkowości.

Należy wspomnieć również o zagranicznych naukowcach zajmujących się teorią rachunkowości, jakimi są m.in.: Riahi-Belkaoui (2000), Hendriksen (1982), Littelton i Zimmerman (1962) czy Most (1977). Problematyka badawcza w zagranicznej literaturze przedmiotu pokrywa się z nurtami badawczymi w Polsce. Prace badawcze publikowane są w najbardziej prestiżowych czasopismach naukowych związanych z nauką rachunkowości (tab. 7).

Przewaga wpływu publikacji zagranicznych autorów polega przede wszystkim na tym, że zasięgi, które uzyskują czasopisma zagraniczne, są większe niż te, które funkcjonują w Polsce. Zagraniczne czasopisma indeksowane są w bazach Elsevier, Scopus czy Web of Science (WoS) oraz przygotowywane są w języku angielskim. Indeksowanie czasopism w najbardziej prestiżowych bazach danych istotnie wpływa na liczbę cytowań. Dodatkowo zainteresowanie zagranicznymi czasopismami z ekonomii i finansów wynika z tego, że mają one wyższą wartość punktową. Dla porównania najbardziej cenione polskie czasopismo dla naukowców zajmujących się rachunkowością, jakim są *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości* (ZTR) przygotowywane przez Stowarzyszenie Księgowych w Polsce ma przypisane tylko 70 punktów po zmianach w 2021 r. Poza tym na liście ministerialnej znajduje się tylko jedno czasopismo poświęcone rachunkowości *sensu stricto*. Z tych powodów polscy naukowcy starają się jak najczęściej publikować właśnie w zagranicznych czasopismach.

W tabeli 8 zestawiono wybrane nurty badawcze oraz wybrane publikacje naukowe, które mają największą liczbę cytowań zgodnie z danymi przekazanymi z Google Scholar, a które zostały przeprowadzone przez naukowców zagranicznych i były publikowane w najbardziej prestiżowych czasopismach naukowych związanych z rachunkowością. W przypadku pierwszego nurtu badawczego określono, że badania naukowe, tak samo jak w przypadku polskich naukowców, skupione są na określeniu istoty, znaczenia, celu i historii rachunkowości, a także przedstawieniu sylwetek naukowców, którzy mieli istotny wpływ na rachunkowość w poszczególnych krajach.

Przegląd badań naukowych związanych z rachunkowością w branży rolno-spożywczej wskazuje, że problematyka badawcza nie jest bardzo mocno eksploatowana przez współczesnych autorów prac naukowych. Tabela 9 zawiera zestawienie prac recenzowanych i opublikowanych w latach 2010–2022 w Polsce. Dorobek publikacyjny na uniwersytetach ekonomicznych w Polsce w latach 2010–2022 stanowił łącznie 18 prac naukowych zawierających badania związane z rachunkowością w branży rolno-spożywczej, w tym 5 na Uniwersytecie Ekonomicznym ze Wrocławiu, 8 na Uniwersytecie Ekonomicznym w Poznaniu, 2 na Uniwersytecie Ekonomicznym w Katowicach i 3 na Uniwersytecie Ekonomicznym w Krakowie. W przypadku Szkoły Głównej Handlowej zostało opublikowanych 5 prac naukowych. Natomiast na pozostałych uniwersytetach niebędących uniwersytetami ekonomicznymi łącznie opublikowano 21 prac

Tabela 8. Wybrane kierunki badawcze w rachunkowości oraz wybrane artykuły o najwyższej liczbie cytowań w bazie Google Scholar w Europie i na świecie

Nurt badawczy	Wybrane prace
Teoria/historia rachunkowości	Boyns i Carmona (2002); Brown (2014); Bryer (2012); Canning (1929); Carmona (2004); Collins i Bloom (1991); Chatfield (1996); Davis i in. (1982); Funnell (1998); Glautier i Underdown (1991); Merino (1998); Mouck (1992); Paton (1922); Parker i Yemey (1994); Peragallo (1938); Sangster (2019); Schroeder i in. (2019); Scott i O'Brien (2003); Sorter (1969); Stewart (1992); Suojanem (1954); Trokic (2015); Watts i Zimmerman (1978, 1990); Walker (2005); Wolk i in. (2016); Woolf (1912); Zan (1994)
Etyka w rachunkowości	Alam (1998); Albrecht i in. (2006); Apostolou i in. (2010, 2013, 2017); Armstrong i in. (2003); Bayou i in. (2011); Buckhalts i Fisher (2011); Butler i in. (2019); Duska i in. (2018); Gaa i Thorne (2004); Kelly i in. (1999); Jaijairam (2017); Langenderferfer i Rockness (2006); Marshall i in. (2010); Schoellman (2012); Thomas (2012); Torne (2001); Waldmann (2000); Wyhe (2007)
Metodologia/badania naukowe w rachunkowości	Aurebah i in. (1999); Barker i Bettner (1997); Buckley i in. (1968); Christenson (1983); Devine (1960); Frankfort-Nachmias i Nachmias (2001); Gaffikin (1983); Geerts (2011); Kaplan (1984a,1986); Mattessicht (1964, 2008)
Rachunkowość behawioralna	Bringerg (2011); Chambers (1974); Choi i Levich (1991); Gillenkirch i Arnold (2008); Hofstedt i Kinard (1970); Kwok i Sharp (1998); Libby (1975, 1996); Riahi-Belkaoui (2002); Schepanski i in. (1992); Williams i in. (2006)
Rachunkowość społecznej odpowiedzialności biznesu	Belal i Momin (2009); Brown i Fraser (2006); Galant i Cadez (2017); Heinrich (2018); Lambertson (2005); Malik (2015); Moser i Martin (2012); Tilt (2009); Watson (2015); Woodward i in. (2001)
Sprawozdawczość zintegrowana	Abeysekera (2013); Busco i in. (2013); Churet i Eccles (2014); Dumay i in. (2016); Ecces i Krzus (2010); Garcia-Sanchez i in. (2013); Guthrie i in. (2017); Lee i Yeo (2016); Serafeim (2015); Stubbs i Higgins (2014); Vaz i in. (2016)
Rachunkowość zarządcza/controlling	Chenhall i Moers (2015); Ferreira i Merchant (1992); Fullerton i in. (2013); Granlaud (2011); Kaplan (1984b); Libby i Warehouse (1996); Maas i in. (2016); Macintosh i Quattrone (2010); Möller i in. (2020); Otley i Berry (1994)
Analiza finansowa	Chen i Volpe (1998); Fabozzi i Peterson (2003); Foster (1986); Friedlob i Schleifer (2003); Gibson (2012); Gil-Lafuente (2005); Helfert (2001); Revsine i in. (2012); Roberts (1959); Vogel (2020)
Rewizja finansowa	Al-Ajmi (2009); Asare i Weight (2012); Beasley i in. (2001); Brown (1962); Brumfield i in. (1983); Holt i Moizer (1990); Hylas i Ashton (1982); Kinney i Martin (1994); Kotsiantis i in. (2006); Pamungkas i in. (2018)
Sprawozdawczość finansowa	Alexander i in. (2009); Barth i Schipper (2008); Brown (2011); Gibson (2012); Herath i Albarqi (2017); Roberts i in. (2005); Wallace (1988); Wahlen i in. (2014); Weygandt i inne (2018)
Pozostałe	Eldad (2004); Guzmán i Arcas (2008); Marsh i Fisher (2013); Vazakidis i in. (2010)

Źródło: opracowanie własne na podstawie: (<https://scholar.google.com/>, stan na 1.06.2023 r.).

Tabela 9. Liczba publikacji naukowych z zakresu rachunkowości i sprawozdawczości podmiotów gospodarczych z branży rolno-spożywczej w latach 2010–2022 w Polsce (wybrane instytucje oraz czasopisma)

Instytucja	Nazwa czasopisma	Liczba artykułów
1	2	3
<b>Uczelnie ekonomiczne</b>		
Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu	<i>Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu</i>	5
Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu	<i>Studia Oeconomica Posnaniensia</i>	6
	<i>Zeszyty Naukowe (archiwum)</i>	2
Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach	<i>Journal of Economics and Management (JEM)</i>	2
	<i>Academic Review of Business and Economics</i>	0
Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie	<i>Argumenta Oeconomica Cracoviensia</i>	0
	<i>Entrepreneurial Business and Economics Review</i>	0
	<i>Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie</i>	3
Szkoła Główna Handlowa	<i>Studia i Prace Kolegium Zarządzania i Finansów</i>	5
<b>Uniwersytety w Polsce</b>		
Uniwersytet Jagielloński w Krakowie	wszystkie czasopisma	0
Uniwersytet Warszawski	<i>Ekonomia, Rynek, Gospodarka, Społeczeństwo</i>	0
	<i>Interdisciplinary Journal of Economics and Business Law</i>	0
Uniwersytet im. Adama Mickiewicza w Poznaniu	<i>Przegląd Prawa Rolnego</i>	0
	<i>Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny</i>	0
Uniwersytet Marii Curie-Skłodowskiej w Lublinie	<i>Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska, Sectio H – Oeconomia</i>	0
Uniwersytet Łódzki	<i>Acta Universitatis Lodziensis Folia Oeconomica (FoE)</i>	3
	<i>Zeszyty Wiejskie</i>	0
Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu	<i>Acta Universitatis Nicolai Copernici Ekonomia</i>	1
	<i>Copernican Journal of Finance &amp; Accounting</i>	1
	<i>Ekonomia i Prawo. Economics and Law</i>	1
Uniwersytet Wrocławski	<i>Ekonomia – Wrocław Economic Review</i>	1
	<i>Kwartalnik Prawno-Finansowy</i>	0
	<i>Wrocław Review of Law, Administration &amp; Economics</i>	0
Uniwersytet Śląski w Katowicach	wszystkie czasopisma	0
Uniwersytet Gdański	<i>Zarządzanie i Finanse</i>	2

Tabela 9, cd.

1	2	3
Uniwersytet Szczeciński	<i>Ekonomiczne Problemy Usług</i>	6
	<i>Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia</i>	5
	<i>Współczesne Problemy Ekonomiczne</i>	1
	<i>Współczesne Finanse. Teoria i Praktyka</i>	0
Uniwersytet Opolski	<i>Economic and Environmental Studies</i>	0
Uniwersytet w Białymstoku	wszystkie czasopisma	0
Uniwersytet Warmińsko-Mazurski w Olsztynie	<i>Olsztyn Economic Journal</i>	0
Uniwersytet Kardynała Stefana Wyszyńskiego w Warszawie	wszystkie czasopisma	0
Uniwersytet Rzeszowski	wszystkie czasopisma	0
Uniwersytet Zielonogórski	wszystkie czasopisma	0
Uniwersytet Kazimierza Wielkiego w Bydgoszczy	wszystkie czasopisma	0
Uniwersytet Jana Kochanowskiego w Kielcach	wszystkie czasopisma	0
<b>Czasopisma stowarzyszeń branżowych</b>		
Stowarzyszenie Księgowych w Polsce	<i>Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości</i>	5
Stowarzyszenia Ekonomistów Rolnictwa Agrobiznesu (SERIA)	<i>Roczniki Naukowe Stowarzyszenia Ekonomistów Rolnictwa Agrobiznesu</i>	5
<b>Razem</b>		<b>53</b>

Źródło: opracowanie własne na podstawie: (<https://www.bg.ue.wroc.pl/>; <http://www.biblioteka.ue.poznan.pl/>; <https://bg.ue.katowice.pl/>; <https://bg.uek.krakow.pl/?q=pl>; <https://www.sgh.waw.pl/uczelnia/biblioteka>; <https://bj.uj.edu.pl/>; <https://www.buw.uw.edu.pl/>; <https://lib.amu.edu.pl/>; <https://www.ciniba.edu.pl/>; <https://www.bu.umk.pl/>; <https://www.bu.uni.wroc.pl/>; <https://www.umcs.pl/pl/biblioteka-glowna-universytetu-marii-curie-sklodowskiej,8783.htm>; <https://www.uni.lodz.pl/biblioteka-ul>; <https://bg.ug.edu.pl/>; <https://bg.szczecin.pl/>; <https://bg.uni.opole.pl/>; <https://bg.uwb.edu.pl/bu/>; <https://bu.uwm.edu.pl/>; <https://biblioteka.uksw.edu.pl/pl/>; <https://bur.ur.edu.pl/>; <https://bu.uz.zgora.pl/>; <https://rnseria.com/resources/html/cms/MAINPAGE>, <https://biblioteka.ukw.edu.pl/>; <https://buk.ujk.edu.pl/>; <https://ztr.skwp.pl/resources/html/>; stan na 1.06.2023 r.).

naukowych. Należy jednak podkreślić, że w przypadku 19 jednostek nie odnotowano żadnej pracy naukowej związanej z tematyką rachunkowości rolno-spożywczej. Natomiast w przypadku czasopism branżowych, jakimi są *Zeszyty Naukowe Rachunkowości* czy *Roczniki Naukowe Stowarzyszenia Ekonomistów Agrobiznesu* (SERIA), takich publikacji łącznie było 10, po 5 w każdym z tych czasopism.



Następnie autorka zestawiała publikacje opublikowane w bazach Elsevier, Scopus i Web of Science (WoS) w okresie 2010 r. do 23 marca 2022 r. z zakresu rachunkowości i sprawozdawczości w rolnictwie, skupiając się na takich słowach kluczowych, jak: „aktywa biologiczne”, „rachunkowość rolna” i „MSR 41” (tab. 10). Przeprowadzając przegląd publikacji naukowych wydanych w czasopismach indeksowanych w bazie Elsevier, stwierdzono, że w 2010 r. opublikowano najmniej, bo jedynie 7 artykułów zawierających słowo kluczowe „aktywa biologiczne”. W 2021 r. liczba tych artykułów wzrosła do 33. Średnio rocznie w badanym okresie opublikowano 17 prac ze słowem kluczowym „aktywa biologiczne”. Natomiast w przypadku słowa kluczowego „rachunkowość rolna” łącznie wydano aż 339 prac, najmniejszą liczbę publikacji odnotowano w 2010 r., a najwięcej publikacji z tym słowem kluczowym wskazano w 2021 r. Średnia liczba publikacji wynosiła 519 rocznie. W przypadku słowa kluczowego MSR 41 najmniej artykułów wydano w 2010 r. (143). Najwięcej publikacji z tym słowem kluczowym odnotowano w 2020 r. – 338. Średnia liczba publikacji w badanym okresie wyniosła 221. W przypadku bazy Scopus i słowa kluczowego „aktywa biologiczne” najwięcej publikacji odnotowano w 2021 r. – 153, przy czym najmniejszą aktywność publikacyjną odnotowano w latach 2010–2012 – po 4 publikacje rocznie. W przypadku słowa kluczowego „rachunkowość rolna” najmniej publikacji wydano w 2010 r. – 6, a najwięcej w 2021 r. – 39. Dla słowa kluczowego „MSR 41” najmniej publikacji, po jednej, wydano w latach 2010–2012, a najwięcej w 2021 r. i na początku 2022 r. w ilości siedmiu sztuk.

Tabela 10. Liczba publikacji z zakresu rachunkowości i sprawozdawczości w rolnictwie w międzynarodowych bazach naukowych

Baza	Rok	Liczba publikacji (szt.)					Udział procentowy
		Słowa kluczowe			Razem	Rachunkowość i sprawozdawczość finansowa ogółem	
		aktywa biologiczne	rachunkowość rolna	MSR 41			
1	2	3	4	5	6	7	8
Elsevier	2022	15	307	160	482	111 756	0,43
	2021	33	782	338	1 153	267 625	0,43
	2020	19	661	307	987	232 717	0,42
	2019	28	600	260	888	213 527	0,42
	2018	18	656	236	910	205 140	0,44
	2017	16	594	218	828	195 705	0,42
	2016	15	463	228	706	187 856	0,38
	2015	14	527	209	750	179 011	0,42
	2014	14	573	184	771	164 906	0,47
	2013	17	437	190	644	153 982	0,42
	2012	10	396	205	611	138 886	0,44

Tabela 10, cd.

1	2	3	4	5	6	7	8
	2011	11	407	189	607	131 381	0,46
	2010	7	339	143	489	118 926	0,41
	<b>Razem</b>	<b>217</b>	<b>6 742</b>	<b>2 867</b>	<b>9 826</b>	<b>2 301 418</b>	<b>0,43</b>
Scopus	2022	28	4	5	37	262	14,12
	2021	153	39	2	194	1 319	14,71
	2020	121	35	5	161	1 220	13,20
	2019	130	29	2	161	1 047	15,38
	2018	108	32	5	145	1 037	13,98
	2017	108	30	2	140	981	14,27
	2016	85	19	2	106	949	11,17
	2015	98	27	3	128	921	13,90
	2014	80	18	2	100	850	11,76
	2013	76	11	3	90	832	10,82
	2012	4	26	1	31	647	4,79
	2011	4	15	1	20	599	3,34
	2010	4	6	1	11	521	2,11
	<b>Razem</b>	<b>999</b>	<b>291</b>	<b>34</b>	<b>1 324</b>	<b>11 185</b>	<b>11,84</b>
Web of Science	2022	1	1	1	3	17	17,65
	2021	8	10	2	20	216	9,26
	2020	10	8	5	23	241	9,54
	2019	12	5	2	19	225	8,44
	2018	12	6	3	21	203	10,34
	2017	5	6	1	12	208	5,77
	2016	8	5	2	15	167	8,98
	2015	7	8	1	16	197	8,12
	2014	11	4	4	19	172	11,05
	2013	6	5	1	12	133	9,02
	2012	4	5	1	10	177	5,65
	2011	3	5	1	9	153	5,88
	2010	4	2	1	7	120	5,83
	<b>Razem</b>	<b>91</b>	<b>70</b>	<b>25</b>	<b>186</b>	<b>2 229</b>	<b>8,34</b>
<b>Suma wszystkich artykułów</b>	<b>1 307</b>	<b>7 103</b>	<b>2 926</b>	<b>11 336</b>	<b>2 314 832</b>	<b>0,49</b>	

Źródło: opracowanie własne na podstawie: (<https://www.elsevier.com>; <https://www.scopus.com>; <https://clarivate.com>).

Zauważalna jest duża różnica w przypadku omawianych baz, gdyż w bazie Elsevier publikowanych jest więcej artykułów ze słowami kluczowymi „rachunkowość rolna” oraz „MSR 41”, a w przypadku bazy Scopus prac ze słowem kluczowym „aktywa biologiczne”. Ogólnie w bazie Scopus publikuje się mniej artykułów z zakresu rachunkowości i sprawozdawczości niż w bazie Elsevier. W 2021 r. liczba publikacji z wybranymi słowami kluczowymi zwiększyła się w obu tych bazach. W bazie Web of Science publikacji ze słowem kluczowym „aktywa biologiczne” było 12 w latach 2018 i 2019 i było to najwięcej, natomiast w 2011 r. aktywność publikacyjna z tym słowem kluczowym kształtowała się na poziomie 3 artykułów w całej bazie WoS. Średnia aktywność publikacyjna wyniosła 7 artykułów rocznie. W przypadku słowa kluczowego „rachunkowość rolna” największą aktywność publikacyjną stwierdzono w 2021 r. – 10 artykułów.

W pierwszym badanym roku (2010) opublikowano jedynie 2 artykuły związane z rachunkowością rolną. W badanym okresie średnio publikowano 5 artykułów rocznie. Ze słowem kluczowym „MSR 41” najwięcej publikacji wydano w 2020 r. – 5. W latach 2010–2013, 2015–2017 i na początku 2022 r. wydano jedną publikację zawierającą to słowo kluczowe. Średnio w badanym okresie wydano 2 publikacje rocznie.

Zdaniem autorki badania nad rachunkowością oraz sprawozdawczością w rolnictwie są perspektywiczne, gdyż obejmują wiele następujących niezbadanych obszarów.

1. Udoskonalenie systemów sprawozdawczości finansowej. Nadal istnieje potrzeba doskonalenia systemów sprawozdawczości finansowej w rolnictwie, aby zapewnić lepszą jakość i porównywalność danych finansowych. Badania mogą skupić się na opracowaniu nowych standardów rachunkowości rolniczej lub dostosowaniu istniejących standardów do specyfiki sektora rolnego.

2. Zastosowanie nowych technologii. Postęp technologiczny, w tym rozwój technologii informacyjno-komunikacyjnych (ICT), oferuje nowe możliwości w zakresie sprawozdawczości finansowej w rolnictwie. Perspektywy badań obejmują zastosowanie narzędzi i systemów informatycznych, analizę Big Data, sztuczną inteligencję i automatyzację w celu usprawnienia procesów sprawozdawczości finansowej i gromadzenia danych.

3. Zrównoważony rozwój rolnictwa. Zwiększone zainteresowanie zrównoważonym rozwojem w sektorze rolnym otwiera nowe perspektywy badań. W kontekście sprawozdawczości finansowej istnieje potrzeba opracowania ram konceptualnych i wskaźników, które uwzględnią aspekty zrównoważonego rozwoju, takie jak ochrona środowiska, społeczna odpowiedzialność biznesu i innowacje w rolnictwie.

4. Analiza i ocena efektywności finansowej rolnictwa. Badania dotyczące oceny efektywności finansowej gospodarstw rolnych nadal mają znaczenie. Perspektywy obejmują opracowanie i zastosowanie bardziej zaawansowanych miar i wskaźników, które uwzględniają różnorodność gospodarstw rolnych oraz zmienne czynniki wpływające na ich rentowność i stabilność finansową.

5. Sprawozdawczość zintegrowana w rolnictwie. Koncepcja sprawozdawczości zintegrowanej, która łączy informacje finansowe, niefinansowe i społeczne, ma zastosowanie również w sektorze rolnym. Badania mogą się skupić na opracowaniu ram i modeli dla sprawozdawczości zintegrowanej w kontekście rolnictwa oraz na analizie korzyści i wyzwań związanych z jej wdrożeniem.

6. Regulacje i polityka rachunkowości rolniczej. Badania mogą również skupić się na analizie regulacji i polityki rachunkowości rolniczej na poziomie krajowym i międzynarodowym. Perspektywy obejmują analizę wpływu regulacji na jakość danych finansowych, dostosowanie standardów do zmieniających się warunków w sektorze rolnym oraz ocenę efektywności i skuteczności polityki rachunkowości rolniczej.

W sumie perspektywy badań naukowych związanych ze sprawozdawczością finansową w rolnictwie są szerokie i obejmują zarówno doskonalenie istniejących systemów, jak i zastosowanie nowych technologii oraz uwzględnienie zrównoważonego rozwoju i innych czynników wpływających na sektor rolny.

# 2

## **Użyteczność informacji w sprawozdaniu finansowym w świetle teorii interesariuszy**

### 2.1

#### **Wpływ interesariuszy na użyteczność informacji w rocznym jednostkowym sprawozdaniu finansowym**

Znaczenie ujawnień w sprawozdawczości zostało w jasny sposób przedstawione przez teorię interesariuszy<sup>1</sup>, która w dosłowny sposób wyjaśnia zachowania osób zarządzających podmiotem gospodarczym (Van der Laan, 2009), a wywodzi się z teorii ekonomii politycznej (Deegan, 2002; Gray, Owen i Adams, 1996, za: Dyczkowska, 2019). W teorii interesariuszy organizacja traktowana jest jako układ powiązań, który powstaje pomiędzy współpracującymi i konkurującymi jednostkami lub grupami (Cyfert i Krzakiewicz, 2009, s. 134). Podstawowe założenia teorii interesariuszy to (Jones i Wicks, 1999):

1. Podmiot gospodarczy ma związki z różnymi grupami, które są nazywane interesariuszami organizacji. Interesariusze wpływają na działalność organizacji i pozostają pod wpływem jej działalności.

2. Teoria ta analizuje charakter tych relacji z punktu widzenia korzyści, jakie mogą one przynosić zarówno organizacji, jak i jej interesariuszom.

3. Każdy z interesariuszy przedstawia i zabiega o wewnętrzną wartość, czyli żywi określone oczekiwania. Jednocześnie stara się, aby jego oczekiwania zdominowały oczekiwania innych interesariuszy i aby jego interes był przedkładany ponad interes innych.

---

<sup>1</sup> Poglądy Freemana w kwestii filozoficznych podstaw teorii interesariuszy podlegały istotnej ewolucji, a pierwsza wersja rozwiązania trudności uzasadnienia – sformułowana w znanym artykule Evana i Freemana z 1983 r. – odwoływała się do imperatywu Kanta i tylko mimochodem wspominała o jego bardziej współczesnych opracowaniach. Teoria interesariuszy została tam bowiem przedstawiona jako rodzaj rewizji teorii przedsiębiorstwa w „duchu kantowskim”, wyrażającym się przede wszystkim w wysunięciu na pierwszy plan zasady, zgodnie z którą każda grupa interesariuszy ma prawo do bycia traktowaną jako cel sam w sobie, a nie tylko jako środek do osiągnięcia jakiegoś celu (Evan i Freeman, 1997, za: Sojin, 2016, s. 9).

4. Teoria ta skupia się na procesie podejmowania decyzji strategicznych (Hąbek, 2009).

Teoria interesariuszy odnosi się więc do istnienia różnych grup interesów. Zakłada, że interesariusze mają prawo wiedzieć, co się dzieje w podmiocie gospodarczym, a podmiot gospodarczy powinien uwzględnić potrzeby informacyjne i w tym kontekście rozważyć dostosowania ujawnień w rocznym jednostkowym sprawozdaniu finansowym, tak by były one użyteczne przy założeniu, że muszą spełniać wszelkie normy i systemy wartości przyjęte przez interesariuszy. W myśl tej teorii jakość ujawnień powinna spełniać oczekiwania interesariuszy, a ich treść w sposób jasny uzasadniać działalność organizacji. Takie podejście pozwala na głębsze zrozumienie i łatwiejsze podejście do sprawozdawczości finansowej (Islam i Deegan, 2008). Dodatkowo teoria ta jest próbą zhierarchizowania grup interesariuszy na tych o mniejszym i większym znaczeniu dla podmiotu gospodarczego. Ustalenie takich grup pozwoli na selekcjonowanie dostarczanej informacji (Gray i in., 1996). W literaturze przedmiotu widoczne staje się ukierunkowanie teorii interesariuszy na próbę odpowiedzi na pytanie o cel działalności jednostki gospodarczej. Co wymusza na kierowniku jednostki uwzględnienie wspólnych wartości, jakie tworzy, i próbę uwzględnienia oczekiwań głównych interesariuszy? Co powinno wyeliminować tendencje kierownika jednostki do prezentowania wyników jednostki w sposób budzący zastrzeżenia? Następnie teoria interesariuszy wymaga udzielenia odpowiedzi na pytanie o to, jaka jest odpowiedzialność decydentów w stosunku do interesariuszy (Freeman, Wicks i Parmar, 2004). Takie podejście wymaga od kierownika jednostki określenia rodzaju relacji, jakie chce i powinien tworzyć z interesariuszami.

Rozpoczynając rozważania na temat interesariuszy należy odpowiedzieć sobie na podstawowe pytania:

1. Kim są interesariusze?
2. Jakie są oczekiwania interesariuszy sprawozdania finansowego<sup>2</sup>?
3. Jakie są źródła pochodzenia informacji dla interesariuszy spółek z branży rolno-spożywczej? (Frooman, 1999, s. 191).

Podejmując próbę odpowiedzi na pytania o to, kim są interesariusze oraz jakie są oczekiwania interesariuszy sprawozdania finansowego, należy odnieść się do terminu podstawowego. Termin „interesariusz” (*stakeholder*)<sup>3</sup> został wprowadzony przez Freemana w 1963 r. i odnosił się pierwotnie do grup, bez wsparcia których organizacja przestałaby istnieć (Austen i Czakon, 2012, s. 47; Bryson, 2004, s. 22; Cyfert i Krzakiewicz, 2009, s. 137; Perska-Temblowska, 2019, s. 179). W latach 70. ubiegłego wieku koncepcja

---

<sup>2</sup> Sprawozdania finansowe, w myśl obecnej koncepcji międzynarodowej sprawozdawczości finansowej, skupiają się na „powszechnych potrzebach informacyjnych” głównych użytkowników, a w gestii jednostki sprawozdawczej jest rozszerzenie potencjału informacyjnego sprawozdawczości finansowej o inne, użyteczne informacje skierowane do wybranych użytkowników.

<sup>3</sup> Dill wykorzystywał pojęcie interesariusza, ale wyrażał je za pomocą terminu *kibitz*. Z kolei sam termin *stakeholder* został pierwszy raz użyty w 1963 r. w dokumencie Stanford Research Institute.

ta była rozwijana przez przedstawicieli podejścia systemowego, głównie przez Ackoffa. Następnie w latach 80. Freeman i jego współpracownicy zaproponowali nową definicję terminu „interesariusz”, stwierdzając, że interesariusze<sup>4</sup> stanowią każdą „grupę osób lub indywidualne osoby, które wywierają wpływ na osiąganie celów przedsiębiorstwa lub które podlegają oddziaływaniu ze strony organizacji osiągających swoje cele i od których zależy przetrwanie organizacji” (Freeman i Reed, 1983, za: Nita, 2016). Obłój (2014, s. 187) przez interesariuszy rozumie grupy, instytucje i organizacje, które spełniają dwa warunki – mają swoją „stawkę” w działaniu organizacji, w jej decyzjach i efektach oraz są w stanie wywrzeć presję na organizację. Chcąc przeprowadzić podział interesariuszy, należy się odnieść do przesłanek opracowanych przez Freemana, który wyróżnił dwa stopnie interesariuszy<sup>5</sup>. Interesariuszy pierwszego stopnia zdefiniował jako osoby (fizyczne i prawne) zawierające z podmiotem gospodarczym formalne kontrakty lub porozumienia. Do nich należą przede wszystkim: akcjonariusze, pracownicy, klienci, dostawcy oraz sektor publiczny: rząd i społeczności lokalne. Do drugiego stopnia interesariuszy Freeman zaliczył osoby lub grupy osób, mogące zarówno wywierać wpływ na jednostkę gospodarczą, jak i pozostawać pod jej wpływem, nieprowadzące jednak z nią żadnych transakcji i w związku z tym nie niezbędne do jej funkcjonowania. Bardziej złożony podział na różne i niejednorodne grupy interesariuszy zaproponowali Håber (2009), Carloll, (2008), Gospodarek (2012) czy Lawrence (2008) (Wit, 2016) (rys. 5).

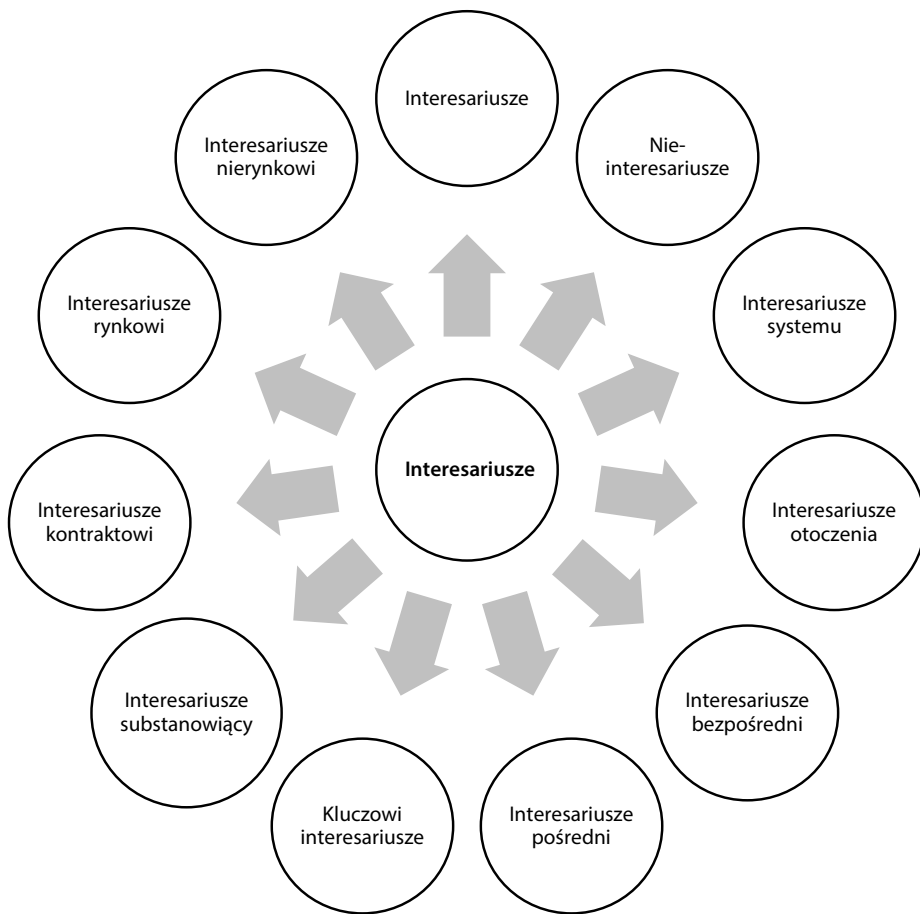
Odpowiadając na drugie pytanie o to, jakie są oczekiwania interesariuszy sprawozdania finansowego, należy podkreślić, że interesariusze są zainteresowani przede wszystkim rozwojem, kreowaniem wartości oraz wzrostem wartości systemu. Chociaż cechują się zmiennością pod względem liczebności, siły wpływu i często sprzecznymi wymaganiami, to do istotnych cech interesariuszy można zaliczyć: związki emocjonalne lub formalne z systemem (oddziałują lub są pod wpływem oddziaływania systemu), relacje interesariuszy systemu z interesariuszami otoczenia, odpowiedzialność za system i jego oddziaływanie na otoczenie, np. według kryteriów ekonomicznych, społecznych i dotyczących środowiska potrzeb społeczeństwa, zainteresowanie funkcjonowaniem i wynikami systemu (budowaniem wartości i korzystanie z wymiany wartości), wymagania, poglądy i punkty widzenia na temat systemu i jego otoczenia, kształtowanie modelu biznesu w cyklu jego życia i cyklu życia systemu (Wit, 2016).

Z tego powodu w opinii autorki rozprawy interesariusz sprawozdania finansowego spółek z branży rolno-spożywczej jest indywidualną osobą lub grupą osób, które mają własne oczekiwania i potrzeby, skupiające się na pozyskaniu szybkiej, rzetelnej i o wysokiej jakości i użyteczności informacji sprawozdawczej z uwzględnieniem

---

<sup>4</sup> W literaturze polskiej termin *stakeholders* tłumaczony jest najczęściej jako „interesariusze”, ale znajdujemy również określenia: „nosciciele ryzyka”, „grupy lub strony zainteresowane”, „strategiczni kibice”, a nawet, co może być trochę mylące, „główni udziałowcy” (Gołaszewska-Kaczan, 2005).

<sup>5</sup> Przeprowadzając przegląd publikacji naukowych, stwierdza się, że różni autorzy stosują różne kryteria podziału interesariuszy na grupy i niemal każdy autor piszący na ten temat zalicza innych interesariuszy do grupy pierwszego i innych do grupy drugiego stopnia.



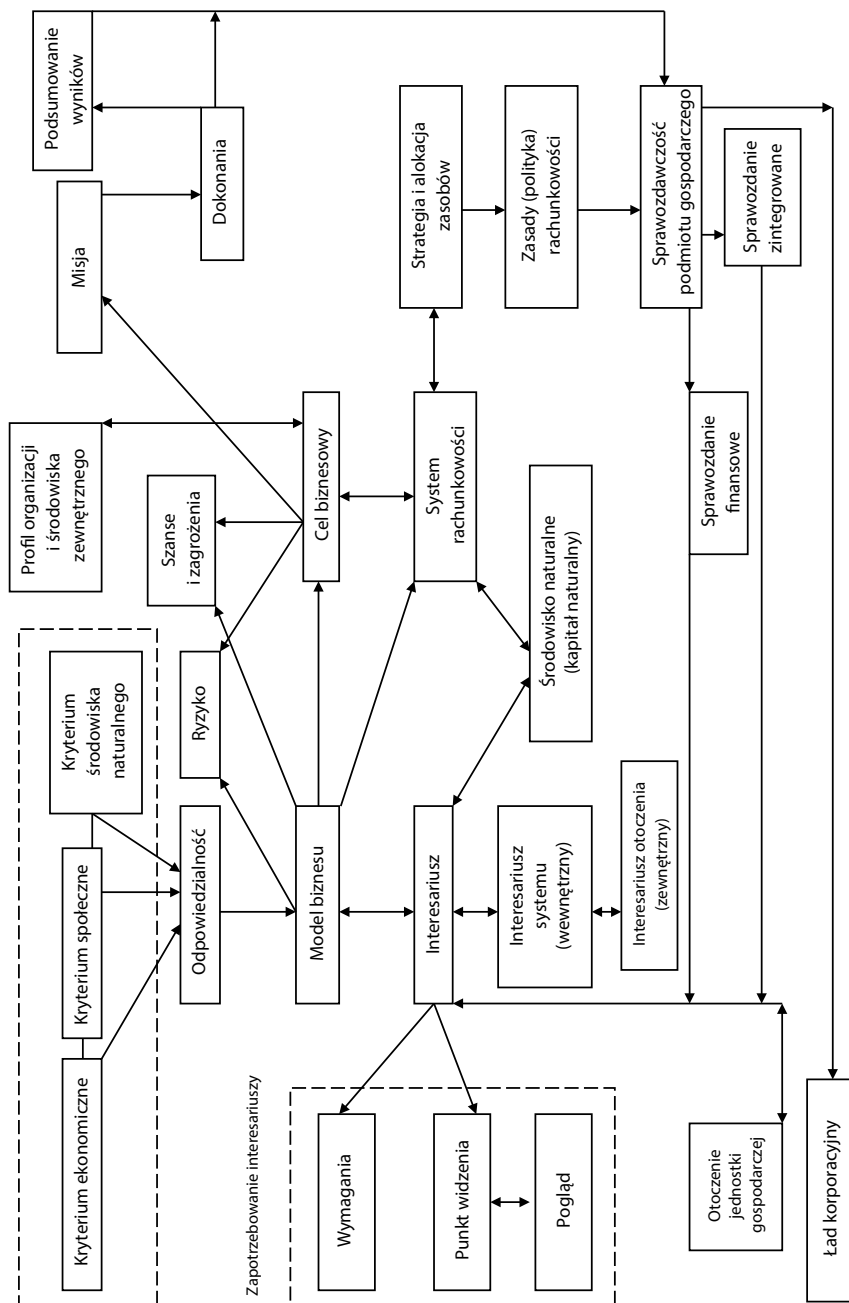
Rys. 5. Klasyfikacja interesariuszy

Źródło: opracowanie własne na podstawie: (Wit, 2016).

kosztów jej pozyskania. Osiągnięcie własnych celów przez interesariuszy powiązane jest ze zdobywaniem umiejętności i wiedzy teoretycznej na temat procesów zachodzących w podmiocie gospodarczym, z zaufania, zgodnej współpracy, dążenia do zysku i trwałego wzrostu podmiotu gospodarczego oraz wspólnego działania na rzecz podmiotu gospodarczego. Podsumowując: interesariusze jednostkowego rocznego sprawozdania finansowego spółek z branży rolno-spożywczej są zainteresowani przede wszystkim rozwojem, kreowaniem wartości oraz wzrostem wartości podmiotu gospodarczego.

Propozycja autorki odpowiedzi na pytanie o źródła informacji dla interesariuszy spółek z branży rolno-spożywczej została zaprezentowana na rys. 6. Określono, że na każdym etapie działalności spółek z branży rolno-spożywczej dochodzi do wymiany





Rys. 6. Źródła informacji oraz ich powiązanie z interesariuszami spółek z branży rolno-spożywczej

Źródło: opracowanie własne na podstawie: (IEEE Std 1471:2000 Systems and software engineering – Recommended practice for architectural description of software-intensive systems; ISO/IEC/IEEE 42010:2011 Systems and software engineering – Architecture description; ISO/IEC 19501:2005 Information technology – Open Distributed Processing – Unified Modeling Language (UML) Version 1.4.2 oraz Semantics for Business Vocabulary and Rules (SBVR) published by the Object Management Group (OMG) ver. 1.2 [w:] Wit, 2016).

informacji z wykorzystaniem dwóch procesów: pierwszy proces to wymiana wewnętrzna informacji z interesariuszami wewnętrznymi, czyli przekazywanie informacji na temat procesów zachodzących wewnątrz podmiotu oraz drugi proces to wymiana zewnętrzna informacji z interesariuszami, które zachodzą na zewnątrz podmiotu gospodarczego.

Można zatem stwierdzić, że wykazuje się udokumentowane informacje na temat budowania strategii podnoszącej wartość długoterminową jednostki gospodarczej, tzn. strategii budowania kapitału w krótkim, średnim oraz długim okresie w aspekcie zachowania równowagi między kryterium ekonomicznym a interesami społecznymi i kryteriami środowiskowymi. Takie podejście związane jest z zasadą potrójnej linii przewodniej (*Triple Bottom Line*, TBL) autorstwa Elkingtona (1994) (Elkington, 2018; Slaper i Hall, 2011; Triple Bottom Line, 2009), która oznacza przekazywanie interesariuszom potrójnego wyniku końcowego z trzech płaszczyzn<sup>6</sup>: płaszczyzny ekonomicznej, która przede wszystkim zawiera wyjaśnienia odnoszone do uczciwych praktyk, jakie wykorzystuje podmiot gospodarczy w swojej działalności gospodarczej, płaszczyzny społecznej związanej z wymiarem wewnętrznym, w tym z budowaniem relacji z pracownikami czy w wymiarze społecznym zewnętrznym związanym z zaangażowaniem społecznym i rozwojem oraz płaszczyzną ekologiczną związaną z wpływem na środowisko, w tym na środowisko naturalne. Podsumowując: TBL wymaga, aby odpowiedzialność podmiotu gospodarczego spoczywała na interesariuszach, a nie na udziałowcach. W tym przypadku interesariusze odnoszą się do każdego, na kogo bezpośrednio lub pośrednio wpływają działania podmiotu gospodarczego. Potrójna linia końcowa została również rozszerzona, aby objąć cztery płaszczyzny, znane jako poczwórna linia końcowa (QBL). Czwarta płaszczyzna to zorientowanie podmiotu gospodarczego na przyszłość (np. przyszłe pokolenia, sprawiedliwość międzypokoleniowa). Jest to perspektywa długoterminowa, która oddziela kwestie zrównoważonego rozwoju od wcześniejszych względów społecznych, środowiskowych i ekonomicznych. Wszystkie wymienione kryteria (płaszczyzny) tworzą ścisłe i trwałe powiązania z kolejnym elementem systemu, jakim jest odpowiedzialność podmiotu gospodarczego za podjęte działania w ramach prowadzonej działalności. Odpowiedzialność za podjęte decyzje jednostki podmiotu gospodarczego musi mieć swoje odzwierciedlenie w modelu biznesu<sup>7</sup>. Zdaniem wielu autorów model biznesowy powinien zawierać następujące elementy opisowe: sposoby osiągania celów podmiotu gospodarczego, sposoby prowadzenia działalności, tj. realizację strategii, cele nadrzędne oraz sposoby wykorzystywania zasobów, które są w dyspozycji podmiotu (Artienwicz, 2009). W tabeli 11 zostały zapre-

<sup>6</sup> Płaszczyzna = kryterium.

<sup>7</sup> Zagadnienie modelu biznesu w badaniach naukowych z rachunkowości pojawiło się w momencie rozwoju dyskusji nad raportowaniem zintegrowanym. Model biznesu definiuje się jako opis przesłanek stojących za sposobem, w jakim podmiot gospodarczy tworzy wartość (Osterwalder i Pigneur, 2010).

zentowane rodzaje ryzyka<sup>8</sup>, które mogą wystąpić w jednostce gospodarczej z branży rolno-spożywczej i które mogą zostać opisane w modelu biznesowym.

Tabela 11. Przykładowe ryzyka prowadzenia działalności gospodarczej w sprawozdaniu finansowym spółek z branży rolno-spożywczej

Wyszczególnienie	Rodzaj ryzyka
1	2
<b>Raporty sprawozdania finansowego</b>	
Wprowadzenie do sprawozdania finansowego	1. Ryzyko zagrożenia kontynuacji działalności.
Bilans	1. Ryzyko zmian struktury aktywów. 2. Ryzyko zmian struktury kapitałów. 3. Rezerwy utworzone na znane ryzyko, grożące straty i skutki innych zdarzeń. 4. Ryzyko operacyjne związane z zarządzaniem aktywami i pasywami operacyjnymi. 5. Ryzyko płynności. 6. Ryzyko zarządzania kapitałem obrotowym. 7. Ryzyko spadku rentowności majątku i kapitałów.
Rachunek zysków i strat	1. Ryzyko zmienności wyników w badanych okresach. 2. Ryzyko braku realizacji założonych wyników. 3. Ryzyko pomiaru wyników. 4. Ryzyko związane z działalnością operacyjną jednostki. 5. Ryzyko związane z działalnością inwestycyjną jednostki. 6. Ryzyko związane z działalnością finansową jednostki.
Rachunek przepływów pieniężnych	1. Ryzyko utraty zdolności płatniczej i wypłacalności jednostki. 2. Ryzyko związane z powstaniem błędów w zarządzaniu źródłami finansowania działalności operacyjnej, inwestycyjnej i finansowej.
Zestawienie zmian w kapitale własnym	1. Ryzyko nadmiernej polityki dywidendowej. 2. Ryzyko zachowawczej postawy właścicieli. 3. Ryzyko upadłości jednostki.

<sup>8</sup> Ujawnienie informacji na temat ryzyka wymagane jest przez Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej, które określają zakres ujawnień o ryzyku pojawiającym się w podmiocie gospodarczym, a także o celach i polityce zarządzania ryzykiem. W przypadku MSR 1 Prezentacja sprawozdań finansowych zaleca się prezentowanie celów, polityki zarządzania ryzykiem finansowym. Kolejno w MSR 37 Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe konieczne jest wskazanie wszystkich niepewności co do kwoty i terminu wpływu i wypływów środków pieniężnych i ich ekwiwalentów. A w MSSF 7 zaleca się m.in. wskazanie metod wyceny ryzyka. Dodatkowym uzupełniającym dokumentem, który może wspomóc zalecenia na temat ujawnień zawartych w MSR/MSSF, może być także sprawozdanie z działalności (*Management Commentary*), wymieniające najważniejsze ryzyka dla jednostki: ryzyko strategiczne, ryzyko handlowe, ryzyko operacyjne. Sprawozdanie z zarządu zawiera także wskazówki dotyczące oszacowania, czy i jak mogą one oddziaływać na działalność i wzrost wartości podmiotu gospodarczego (IFRS, 2010).

Tabela 11, cd.

1	2
Dodatkowe informacje i wyjaśnienia	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Wyszczególnienie występującego ryzyka związanego z możliwością zaprzestania kontynuacji działalności.</li> <li>2. Opis działań związanych z eliminowaniem ryzyka wykazywanego w jednostce gospodarczej.</li> <li>3. Ryzyko rynkowe.</li> </ol>
<b>Pozostałe ryzyka poza sprawozdaniem</b>	
Ryzyka branży rolno-spożywczej	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Ryzyko prowadzenia produkcji roślinnej: ryzyko zanieczyszczenia upraw, ryzyko wystąpienia chorób roślin.</li> <li>2. Ryzyko prowadzenia produkcji zwierzęcej: ryzyko częstych upadków, ryzyko chorób zwierząt, ryzyko kanibalizmu.</li> <li>3. Pozostałe ryzyka.</li> </ol>
Ryzyka związane z zasobami ludzkimi	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Ryzyko wypadków przy pracy.</li> <li>2. Ryzyko chorób zawodowych.</li> <li>3. Ryzyko oszustwa.</li> <li>4. Ryzyko braku siły roboczej.</li> <li>5. Pozostałe ryzyka.</li> </ol>
Ryzyka związane z łańcuchem dostaw	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Ryzyko braku środków produkcji.</li> <li>2. Ryzyko braku wody.</li> <li>3. Ryzyko związane z gotowością do pracy posiadanych czynników produkcji jakimi są środki trwałe.</li> </ol>
Ryzyka środowiskowe i losowe	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Ryzyko pożaru, powodzi, wichury.</li> <li>2. Ryzyko wymarzania, wymakania, wylegania, wyparzenia uszkodzeń lodowatych roślin.</li> <li>3. Ryzyko zanieczyszczenia środowiska.</li> </ol>
Ryzyka prawne i polityczne	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Ryzyko zmiany prawa.</li> <li>2. Ryzyko wzrostu dopłat dzierżawnych.</li> <li>3. Ryzyko polityczne.</li> <li>4. Ryzyko redukcji dopłat do produkcji.</li> </ol>

Źródło: opracowanie własne na podstawie: (Baum, Wajszczyk i Wawrzynowicz, 2012; Szczepankiewicz, 2013).

Kolejnym elementem powiązanim z modelem biznesu są zagrożenia i szanse, przed którymi stoi podmiot gospodarczy. Szanse i zagrożenia powinny być wskazane w rozumieniu zdolności podmiotu gospodarczego do tworzenia wartości w krótkim, średnim i długim okresie w podziale na segmenty działalności jednostki. Model biznesowy powinien mieć połączenie z celem biznesowym, który powinien obrazować kolejne zrealizowane punkty strategii podmiotu gospodarczego w drodze do osiągnięcia celu głównego. Zdaniem autorki podmiot gospodarczy powinien dzielić swoje cele biznesowe na części pokrywające się z rokiem bilansowym. Dodatkowo cel biznesowy powinien być sformułowany jasno i konkretnie. Następnym elementem powiązanim z modelem biznesu jest system rachunkowości, który zgodnie z art. 10

Ustawy o rachunkowości musi zawierać dokumentację opisującą przyjęte zasady rachunkowości uwzględniające m.in. metody wyceny aktywów i pasywów oraz zasady ustalania wyniku finansowego, w tym sposobu prowadzenia ksiąg rachunkowych.

Ostatnim elementem systemu jest powiązanie modelu biznesu z interesariuszami, co oznacza, że wszystkie wcześniej omówione elementy: odpowiedzialność, ryzyko, szanse i zagrożenia, cel biznesowy oraz opis systemu rachunkowości, powinny być przekazywane w formie sprawozdania interesariuszom podmiotu gospodarczego. Informacje te przekazywane są także do interesariusza systemu, który stanowi wewnętrznego odbiorcę informacji pochodzącej z podmiotu gospodarczego, a następnie do interesariusza otoczenia, który stanowi zewnętrznego odbiorcę informacji. W proponowanym modelu powiązania interesariuszy z informacją pochodzącą z podmiotu gospodarczego interesariusze wykazują zapotrzebowanie na informacje pochodzące z podmiotu gospodarczego. Interesariusze w stosunku do podmiotu gospodarczego mają sprecyzowane wymagania związane z dostarczeniem użytecznej informacji, formułują i przedstawiają swój własny punkt widzenia i pogląd na wyniki realizacji działań przez podmiot gospodarczy. Dlatego też podmiot gospodarczy zgodnie z teorią interesariuszy musi mieć na uwadze potrzeby wszystkich grup interesariuszy<sup>9</sup> (Ogrodowczyk, 2018). Interesariusze są zainteresowani pozyskaniem informacji związanych z wykorzystaniem przez jednostkę zasobów środowiska naturalnego, co jest zgodne ze współczesnymi kierunkami w raportowaniu koncepcji Społecznej Odpowiedzialności Biznesu (CSR). Interesariusze powinni mieć dostęp do strategii i alokacji zasobów wykorzystywanych w jednostce gospodarczej. Ostatnim elementem informacyjnym jest misja, na którą składają się informacje związane z dokonaniem podmiotu gospodarczego wraz z podsumowaniem wyników tejże działalności. Ten element musi mieć swoje odzwierciedlenie w sprawozdawczości podmiotu gospodarczego. Powyższe źródła pozyskania informacji na temat działalności jednostki gospodarczej są formą kontaktu, która w opinii autorki daje możliwość interesariuszom otrzymania informacji niezbędnej do podejmowania decyzji.

Teoria interesariuszy podkreśla pogląd, że jednostki gospodarcze muszą być postrzegane jako działające w centrum sieci wzajemnie powiązanych interesariuszy, które to sieci tworzą, utrzymują i zwiększają wartość dodaną jednostki gospodarczej. Phillips, Freeman i Wicks (2003) oraz Jamali (2008) uważają, że podejście interesariuszy ma sens komercyjny, gdyż pozwala jednostce gospodarczej zmaksymalizować bogactwo udziałowców, a jednocześnie zwiększyć całkowitą wartość dodaną (Wójcik-Karpacz, 2018).

---

<sup>9</sup> W kategoryzowaniu interesariuszy istotne jest także uwzględnianie ich ważności, które wpływa na proces zarządzania relacjami z nimi. Należy brać pod uwagę potrzeby interesariuszy oraz sposoby ich zaspokajania.

## 2.2

### Istotność i użyteczność informacji sprawozdawczej

Informacja to niewątpliwie jedno z najcenniejszych dóbr współczesnego świata. Posiadanie użytecznej informacji jest nie tylko gwarantem sprawnego działania organizacji, ale stanowi klucz do osiągnięcia sukcesu. Zdaniem wielu autorów dynamiczne zmiany w otoczeniu w jednostce gospodarczej wymagają coraz krótszych cykli dostarczania informacji, tak aby była ona wciąż aktualna (Niedbała i Sierpińska, 2003, s. 29, 101). Powoduje to przyspieszony proces generowania informacji, który sprawia, że w przerażającym tempie wzrasta jej ilość, która znacznie przekracza możliwości jej przetworzenia, co splyca analizę, gdyż rozprasza uwagę adresata, zamiast ją koncentrować na odcinku, na którym oczekuje się od niego działania (Marciniak, 2004). Informacja taka pozostaje więc bezużyteczna, jeśli nie może być magazynowana, selekcjonowana, wydobywana, przekazywana i rozpowszechniana, a przede wszystkim zrozumiana.

Przegląd literatury przedmiotu w poszukiwaniu znaczenia takich pojęć podstawowych, jak: informacja, jakość, jakoś informacja czy użyteczność informacji wykazuje brak jednoznacznego zdefiniowania tych pojęć. Samo pojęcie informacji<sup>10</sup> uznaje się za termin niezwykle trudny do zdefiniowania. Termin ten pochodzi od łacińskich słów *informatio* – przedstawienie, wizerunek i *informare* – kształtować, przedstawiać, i jest to termin interdyscyplinarny, definiowany różnie w różnych dziedzinach nauki (Szaniawski, 1987, s. 244). Natomiast informacja to relacja między elementami zbiorów pewnych obiektów, której istotą jest zmniejszanie niepewności (nieokreśloności) (Lissowski, 2002, s. 126). Często wskazuje się, że jest to pojęcie pierwotne niewymagające interpretacji lub też wyraża się je przez cechy, funkcje i zadania, które informacje spełniają w danej dziedzinie (Nadolna, 2013). Zagadnieniami informacji i metodami przetwarzania informacji zajmuje się teoria informacji<sup>11</sup>, w której przyjęto ilościową,

---

<sup>10</sup> Termin „informacja” po raz pierwszy został użyty w słowniku języka polskiego opracowanym przez Lindego w latach 1807–1814 (Lubański, 1974) i był używany w języku codziennym zamiennie z wyrazem „wiadomości”.

<sup>11</sup> Teoria informacji – dyscyplina zajmująca się problematyką informacji oraz metodami przetwarzania informacji, np. w celu transmisji lub kompresji. Teoria informacji jest blisko powiązana z matematyką, telekomunikacją, informatyką i elektrotechniką. Za ojca teorii informacji uważa się Shannona, który prawdopodobnie po raz pierwszy użył tego terminu w 1945 r. w swojej pracy zatytułowanej *A Mathematical Theory of Cryptography*. Natomiast w 1948 r. w kolejnej pracy *A Mathematical Theory of Communication* przedstawił najważniejsze zagadnienia związane z tą dziedziną nauki. Shannon stworzył podstawy ilościowej teorii informacji, dlatego późniejsi autorzy próbowali stworzyć teorie wyjaśniające wartość (cennosc) informacji. W Polsce Mazur stworzył oryginalną teorię opisującą zarówno ilość, jak i jakość informacji. Opisał ją m.in. w wydanej w 1970 r. pracy *Jakościowa teoria informacji*. Wprowadził w niej rozróżnienie między informacjami opisującymi a informacjami identyfikującymi i wykazał, że tylko liczba informacji identyfikujących jest tym samym co ilość informacji wyrażona wzorem Shannona – wbrew panującemu dotychczas przekonaniu, że odnosi

probabilistyczną wykładnię informacji, zgodnie z którą komunikat zawiera tym więcej informacji, im mniejsze jest prawdopodobieństwo jego wystąpienia<sup>12</sup> (Shannon i Weaver, 1949). Zgodnie z definicją zaproponowaną przez Wienera informacja jest „nazwą treści zaczerpniętej ze świata zewnętrznego, w miarę jak się do niego dostosowujemy i jak przystosowujemy doń nasze zmysły” (Wendland, 2012, s. 141; Wiener, 1961, s. 16) czy też informacja jest to „transformacja jednego komunikatu asocjacji informacyjnej w drugi komunikat tej asocjacji” (Mazur, 1970). Dodatkowo Mazur (1970) stwierdził, że transformacja stanowi proces, komunikat zaś jest stanem fizycznym, przeto ujmując rzecz możliwie prosto i krótko, należy powiedzieć, że informacja została określona jako proces przekształcający jeden stan fizyczny w drugi (Lubański, 1974). Należy podkreślić, że istota informacji polega na tym, że informacje podlegają przetwarzaniu w drodze stosowania metod i procedur konwersji informacji zgodnie z zapotrzebowaniem odbiorców informacji. Koczmar (2009) uważa, że informacja jest to mniej lub bardziej szczegółowe sprawozdanie (relacja) z jakiegoś faktu, należące do jak najbardziej bezpośredniej terażniejszości. Istotne jest, aby sprawozdanie było bezstronne. Nie ma tutaj znaczenia żadna definicja, ważne jest praktyczne posługiwanie się informacją, umiejętność jej wydobycia, przekazania czy określenia warunków, jakie musi spełniać, aby była wartościowa. Aby informacja była naprawdę wyczerpująca, musi spełniać określone warunki, powinna odpowiadać przede wszystkim na pytania: co? gdzie? kiedy? jak? dlaczego? Jeśli brakuje jakiegoś elementu, informacja jest niepełna, a sprzeczność tych elementów może spowodować chaos informacyjny, z którego trudno cokolwiek wyłowić. Kifner (1999) sądzi, że informacja jest elementem wiedzy, faktem, wiadomością, komunikatem lub wskazówką, gromadzoną, komunikowaną lub przekazywaną komuś za pomocą jakiegoś kodu lub języka.

Można stwierdzić, że informacja:

- 1) stanowi pojęcie pierwotne, definiowalne tylko w określonym kontekście,
- 2) ma charakter niematerialny i różne formy,
- 3) zmniejsza stopień niewiedzy o badanym zjawisku,
- 4) polepsza znajomość otoczenia, zaspokajając nasze potrzeby informacyjne,
- 5) może być zasobem produkcyjnym, przejawiać charakter ekonomiczny, gospodarczy itp.,
- 6) jest elementem wiedzy umożliwiającej budowanie systemów informacyjnych,
- 7) stanowi wartość subiektywną (indywidualna waga, indywidualna interpretacja przez każdego człowieka czy organizację),

---

się on do wszelkich informacji (G. A. Jones i J. M. Jones, 2000; MacKay, 2003; Mazur, 1970; Li i Vitanyi, 1997; Cover i Thomas, 1991). Koncepcja Shannona ma powszechne zastosowanie w nauce.

<sup>12</sup> Definicja Shannona była opracowana na użytek analizy przepustowości linii telefonicznych, toteż ma zastosowanie w badaniach telekomunikacyjnych. Shannona interesowała logika procesu. Jego teoria w żadnym wypadku nie bierze pod uwagę znaczenia sygnałów, innymi słowy tego, jak są one rozumiane przez odbiorcę lub jakie są intencje ich przekazywania (A. Mattelart i M. Mattelart, 2001, s. 54).

- 8) może mieć różne źródła pochodzenia (element komunikatu, sprawozdania),  
 9) może być prawdziwa lub fałszywa (Koczmar, 2009).

Zdaniem Oleńskiego (1998) informacja jest pojęciem wieloznacznym i wielowymiarowym i jest postrzegana jako: 1) wybór języka, w jakim wyrażona będzie informacja, 2) określenie części rzeczywistości, która ma być odwzorowana za pomocą informacji, 3) zdefiniowanie systemu poprzez identyfikację, selekcję i specyfikację cech oraz wybranych stanów, które mają podlegać obserwacji i odwzorowaniu, określenie metod, organizacji i technologii obserwacji stanów systemu.

Zdaniem autorki monografii informacja stanowi ciągle zmieniający się bezstronny proces, na który mają wpływ czynniki zarówno wewnętrzne, jak i zewnętrzne, obejmujący proces zmniejszenia niepewności, zaspokajający potrzeby informacyjne oraz zmniejszający niewiedzę w danym obszarze zainteresowania.

Rozpoczynając rozważania na gruncie rachunkowości, należy podkreślić, że w przypadku braku informacji postrzeganie podmiotu gospodarczego odbywałoby się poprzez chaos (Murphy, 1996). Dlatego też informacja pozyskana ze sprawozdania ma pełnić funkcję poznawczą i stanowić podstawę do podejmowania decyzji oraz musi spełniać podstawowe cechy jakościowe informacji, by stanowiła narzędzie do podejmowania decyzji (Niestrój, 2003). W tabeli 12 zaprezentowano pożądane cechy jakościowe informacji finansowych przy przygotowaniu sprawozdania finansowego (Glynn, Perrin i Murphy, 2003). Cechy te zostały zidentyfikowane na podstawie najważniejszych zaleceń opracowanych przez organizacje międzynarodowe mające wpływ na kształt i kierunki rozwoju rachunkowości i sprawozdawczości finansowej. Tylko trzy cechy: zrozumiałość, porównywalność i zgodność z rzeczywistością, są zawarte w każdym z omawianych dokumentów. Natomiast w przypadku obiektywności to tylko w przypadku Accounting Standards Board nie została ona określona jako cecha wymagana. W przypadku dwóch kolejnych cech – odpowiedzialności i wiarygodności – to wszystkie badane organizacje uznały je za pożądane cechy jakościowe informacji finansowej z wyłączeniem Inflation Accounting Committee. Cecha spójności sprawozdań finansowych stała się istotna dla wszystkich organizacji poza Financial Accounting Standards Board.

Tabela 12. Pożądane cechy jakościowe informacji finansowej w sprawozdaniu finansowym proponowane przez główne organizacje związane ze sprawozdawczością finansową

Cecha	ASSC (1975)	IAC (1975)	FASB (1980)	ASB (1991)
1	2	3	4	5
Zrozumiałość	X	X	X	X
Obiektywność	X	X	X	
Porównywalność	X	X	X	X
Zgodność z rzeczywistością	X	X	X	X
Odpowiedzialność	X		X	X



1	2	3	4	5
Wiarygodność	X		X	X
Spójność	X	X		X
Aktualność	X		X	X
Ostrożność		X		X
Oszczędność prezentacji		X	X	X
Istotność			X	X
Użyteczność			X	X
Wierne odzwierciedlenie				X
Treściwość				X
Neutralność				X
Kompletność				X
Analiza kosztów i korzyści				X

ASSC – Accounting Standards Steering Committee, IAC – Inflation Accounting Committee, FASB – Financial Accounting Standards Board, ASB – Accounting Standards Board.

Źródło: (Glynn i in., 2003).

Pożyteczną cechą jest też aktualność informacji zawartej w sprawozdaniu finansowym, która tylko w jednej organizacji nie została zawarta w dokumencie źródłowym – w zaleceniach Inflation Accounting Committee nie została ona wskazana. Ostrożność została wskazana jako pożyteczna w dokumentach Inflation Accounting Committee oraz Accounting Standards Board. Tylko trzy organizacje wskazały, że cecha oszczędności w prezentacji jest ważna w momencie przygotowania sprawozdania finansowego. W przypadku istotności i użyteczności tylko dwie organizacje wskazują te cechy, na których powinno budować się zawartość sprawozdania finansowego. Accounting Standards Board jako jedyna organizacja wskazuje, że sprawozdanie finansowe powinno mieć następujące cechy: wierne odzwierciedlenie, treściwość, neutralność, kompletność i analiza kosztów.

Kolejnym ważnym terminem podstawowym jest „jakość”. Trudności w definiowaniu jakości informacji i w jej ocenie związane są przede wszystkim z doświadczeniem, wiedzą, zapotrzebowaniem na jakość informacji, poziomem świadomości pracowników i przełożonych, stopniem wdrożenia koncepcji jakościowych w przedsiębiorstwie wpływającym na ocenę jakości i z praktycznym podejściem do jakości (Bugdol, 2008, s. 18). Należy podkreślić, że interesariusze mogą posłużyć się gotowymi zestawami atrybutów, które wskazują, że informacja ma cechę wysokiej jakości. Próbę zestawienia takiego katalogu atrybutów podjął Wang (1998), którego celem było opracowanie koncepcji i zasad dotyczących definiowania, pomiaru, analizy i poprawy jakości produktów informacyjnych. 15 kryteriów jakości informacji zostało podzielonych na 4 bazowe kategorie (wymiary) jakości informacji: 1) dokładność, 2) obiektywizm, 3) wiarygodność i 4) repu-

tację. Wymiary te podkreślają konieczność dostarczenia użytecznej informacji, co jest istotne z punktu widzenia niniejszej rozprawy (tab. 13) (Czerwiński, 2016).

Tabela 13. Atrybuty jakości informacji według wybranych autorów

Autor	Atrybut	Opis
1	2	3
Buśko, Filipek i Śliwieński (1980)	prawdziwa (wiarygodna)	Obiektywnie zgodna z przedmiotem, który opisuje w danym czasie i miejscu.
	aktualność	Powinna być dostarczona odbiorcy w czasie trwania sytuacji, której dotyczy i opisywać ostatnie możliwe do zarejestrowania cechy stanów, zdarzeń i procesów.
	szczegółowość	Jej zakres powinien być na danym szczeblu zarządzania zgodny z klasą rozwiązywanych problemów decyzyjnych, przy czym należy pamiętać, że nadmiar informacji (jej zbyt- nia szczegółowość) jest równie szkodliwy jak niedobór.
	adresowalność	Skierowana do konkretnych odbiorców, którym jest obiektywnie niezbędna ze względu na zakres wykonywania pracy.
	dokładność	Znaczy dostatecznie precyzyjna i odpowiednio ustrukturalizowana w granicach potrzeb odbiorcy i dopuszczalnego kosztu przetwarzania.
	niesprzeczna	Zgodna logicznie (semantycznie) oraz merytorycznie i formalnie z dziedziną przedmiotową, której dotyczy.
	dostępność	Możliwa do uzyskania w wymaganym czasie i miejscu, za pomocą jak najprostszycy środków, akceptowanych przez użytkownika.
	kompletność	Obejmująca swym zakresem całe zagadnienie, którego dotyczy dany problem decyzyjny.
	jednoznaczność	Identyfikująca i opisująca ściśle określony problem w sposób niestwarzający problemów interpretacyjnych.
	tania (ekonomiczna)	Uzyskana po jak najniższych kosztach.
Kisielnicki (1993)	dyspozycyjność	Gotowość do przekazania informacji.
	aktualność	Powinna być dostarczona odbiorcy w czasie trwania sytuacji, której dotyczy i opisywać ostatnie możliwe do zarejestrowania cechy stanów, zdarzeń i procesów.
	rzetelność	Rzetelność informacji jest powiązana z rzetelnością procedur ich zbierania i przetwarzania.
	porównywalność	Świadczy o możliwości przeprowadzenia analizy porównawczej na podstawie danych z różnych okresów. Poza porównywalnością czasową danych, niezbędna jest również porównywalność danych względem różnych obszarów działania przedsiębiorstwa.

1	2	3
	niezawodność	Prawdopodobność zdarzenia, które polega na tym, że informacja użytkowana w określonych warunkach będzie zachowywała zdolność do spełnienia stawianych jej wymagań w określonym przedziale czasu użytkowania.
	elastyczność	Zdolność dostosowywania do zmieniających się: potrzeb użytkowników, źródeł danych, narzędzi pomiarowych.
	wydajność	Zdolność do przetwarzania określonej ilości informacji w danej jednostce czasu.
	czas reakcji	Jest to stopień łatwości pozyskania przez zainteresowanego odbiorcę niezbędnej mu informacji.
	szczegółowość	Liczba detali, jakie zawiera informacja w stosunku do opisywanego obiektu, zdarzenia czy też zjawiska.
Niedźwiedziński (1987)	agregacja	Możliwość scalania informacji w jedną całość.
	aktualność	Powinna być dostarczona odbiorcy w czasie trwania sytuacji, której dotyczy i opisywać ostatnie możliwe do zarejestrowania cechy stanów, zdarzeń i procesów. Jeżeli w procesie zbierania informacji zostały dobrze dobrane metody i rzetelnie zrealizowane zaplanowane procedury, to nie ma podstaw, by kwestionować rzetelność informacji.
	celowość	Informacja powstała na podstawie określonych dla niej przepisami prawa działań prowadzonych przez kontrolowaną jednostkę.
	cЕННОŚĆ	Informacja powinna posiadać dużą wartość materialną.
	dokładność	Możliwa do uzyskania w wymaganym czasie i miejscu, za pomocą jak najprostszych środków, akceptowanych przez użytkownika.
	dostępność	Jest to stopień łatwości pozyskania przez zainteresowanego odbiorcę niezbędnej mu informacji.
	jednoznaczność	Cecha związana ze stosowaniem odpowiednio jednoznacznego języka i precyzyjnie zdefiniowanych pojęć.
	kompletność	Pojęcie jest interpretowane jako wystarczalność, czyli celem staje się pozyskanie tylu i takich informacji, jakie wystarczą do podjęcia racjonalnego działania. Należy zatem określić, jakie obiekty będą poddane badaniu, jakie ich atrybuty są niezbędne i w jakim przedziale czasowym będą analizowane. Tak uzyskaną informację uznaje się za kompletną.
	opłacalność	Informacja przynosząca korzyści materialne.
wiarygodność	Jest to stopień bliskości pozyskanej wartości atrybutu do jego wartości prawdziwej (faktycznej). Informacja wiarygodna to ta, w której wszystkie jej elementy składowe są prawdziwe. Prawdziwy jest obiekt, którego dotyczy, prawdziwe są wartości atrybutów i cały kontekst sytuacyjny.	

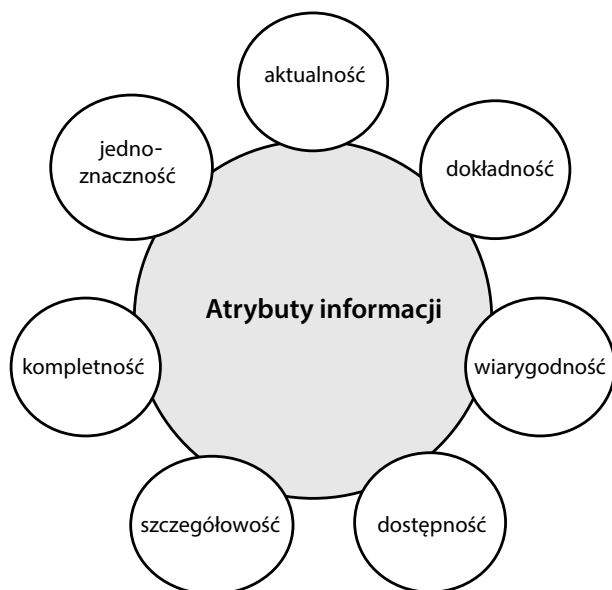
Tabela 13, cd.

1	2	3
	wierność	Informacja utworzona zgodnie z zasadami, poglądami, ideami.
	prawdziwość	Obiektywnie zgodna z przedmiotem, który opisuje w danym czasie i miejscu.
Gupta (2000)	przydatność	Przydatność informacji w sensie subiektywnym.
	relewantność	Związek z rozwiązywanym problemem.
	terminowość	Jeżeli dana informacja dociera w czasie wymaganym do zrealizowania określonego zadania i użytkownik zdąży ją wykorzystać do rozwiązania problemu, to znaczy, że była terminowa.
	dokładność	Możliwa do uzyskania w wymaganym czasie i miejscu, za pomocą jak najprostszych środków, akceptowanych przez użytkownika.
	format	Dostosowanym do użytkownika w kontekście rozwiązywanego problemu, nie wymagającym dodatkowego przetwarzania.
	kompletność	Wystarczalność w opinii odbiorcy.
	dostępność	Z uwzględnieniem z jednej strony warunków bezpieczeństwa informacji, a z drugiej – zdolności percepcyjnych użytkownika.
Floridi (2005)	cechy modalne	Odzwierciedlające stopień przystosowania informacji do wykorzystania. Do nich zaliczono w szczególności spójność informacji oraz jej faktyczne istnienie.
	cechy humanistyczne	Do których należą m.in. dokładność, integralność oraz bogactwo informacji.
	cechy wyjaśniające	Różnorodność form, dostępność informacji, możliwość jej przekazania różnym użytkownikom, jej systematyczną dostępność.
	cechy konstruktywne	Poprawność informacji, jej aktualność i normatywność.

Źródło: opracowanie własne na podstawie: (Bartosiewicz, 1978; Buško i in., 1980; Floridi, 2005; Gryniewicz, 2007; Gupta, 2000; Flakiewicz, 1990; Iwasiewicz, 2005; Kisielnicki, 1993; Kisielnicki i Sroka, 1999; Niedzielska, 1998; Niedźwiedziński, 1987; O'Brien, 1990; Woźniak, 2005).

Różni autorzy wymieniają różne zestawy atrybutów wysokiej jakości informacji. Buško i in. (1980) wyróżnili 10 atrybutów wysokiej jakości informacji, wskazując, że między innymi informacja dobrej jakości powinna być prawdziwa (wiarygodna), aktualna, szczegółowa czy dostępna. Natomiast Kisielnicki (1993) wymienił 9 atrybutów wysokiej jakości informacji, w których skład wchodzi m.in. takie atrybuty, jak dyspozycyjność, aktualność czy porównywalność informacji.

Aktualność, dokładność, wiarygodność, dostępność, szczegółowość, kompletność i jednoznaczność były wskazywane wielokrotnie (rys. 7). Należy zauważyć, że w praktyce gospodarczej nie ma możliwości uzyskania informacji, która zawierałaby wszystkie atrybuty wysokiej jakości informacji. Ponadto sposób doboru cech jakościowych informacji oraz rozumienie treści każdej z nich zależą od osoby przygotowującej informację i od odbiorcy informacji. Jakość informacji oraz charakterystyka jej atrybutów wskazują na to, iż są to kategorie dynamiczne, uzależnione od odbiorcy, jego potrzeb i oczekiwań (Gryniewicz, 2007).



Rys. 7. Atrybuty wysokiej jakości informacji

Źródło: opracowanie własne.

Bardzo ciekawe podejście do problematyki jakości informacji i jej atrybutów zaproponował Kolbusz (1993, s. 143), wprowadzając pojęcie użyteczności jako syntetyczne określenie cech jakościowych informacji, mieszczące w sobie dowolną konfigurację wymienionych wcześniej atrybutów zależną od potrzeb odbiorcy. Zdefiniował, że informacja użyteczna to taka, która zawiera oczekiwany sens i ma cechę istotności. Oznacza to, iż w zbiorze wszystkich przypisywanych jej cech znajdują się również te, które są istotne z punktu widzenia celu, w jakim została dostarczona. Borys (1991, s. 15) definiuje jakość, proponując dwa niezależne od siebie podejścia o charakterze: wartościującym i deskryptywnym. W ujęciu wartościującym jakość można traktować jako synonim użyteczności. Chodzi tu o stopień zaspokojenia oczekiwań użytkownika lub wymagań (najczęściej technicznych) narzuconych przez określone normy i standardy.

W przypadku podejścia deskryptywnego jakość jest traktowana jako pojęcie abstrakcyjne, niemierzalne; jest to zbiór cech opisujących naturę badanego obiektu. Pojęcie jakości może być również rozpatrywane instytucjonalnie w standardach i przepisach prawa. Według Polskiej Normy ISO 9001:19, będącej odpowiednikiem standardu ISO 9000: jakość jest to stopień, w jakim zbiór inherentnych (przynależnych) właściwości spełnia wymagania, choć zakres definiowania jakości w normach ISO na przestrzeni ostatnich lat ulegał rozszerzeniu (Polski Komitet Normalizacyjny [PKN], 2001, s. 25). Współczesna nauka ma problemy z ustandaryzowaniem pojęcia jakości, wynikające w dużej mierze z jego abstrakcyjności, czyli jakość nie istnieje sama w sobie i dlatego można ją rozważać jedynie w powiązaniu z celem, jakemu ma służyć.

Jakość w rozumieniu autorki rozprawy oznacza zestaw cech określający stopień użyteczności informacji, gdzie miarą jakości jest zgodność przekazywanej informacji z oczekiwaniami interesariuszy informacji, które wynikają z ich potrzeb, czyli jakość jest to stan doskonałości i osiągnięty zgodnie z najwyższymi standardami.

Autorzy wskazują na najważniejszą cechę jakościową informacji przekazywanej w sprawozdaniu finansowym – użyteczność. Niektórzy z nich podejmowali próbę identyfikacji tego terminu, i tak Kulikowski (1986) przyjął, że wartość użytkowa informacji przyjmuje, że cechom jakościowym można nadać miary liczbowe, tak aby wartość użytkowa informacji spełniała dla statystycznie niezależnych informacji warunków addytywności w 5-wymiarowej przestrzeni wektorowej. W tej koncepcji relewantność informacji wyraża jej zgodność z potrzebą użytkownika, dlatego może być przedstawiona jako stosunek zawartych w niej jednostek informacyjnych opisujących istotną dla decydenta informację do całkowitej liczby jednostek informacyjnych (Bukowski i Feliks, 2015, s. 267; Iwasieczko, 2016). Jak zauważa Błażyńska (2015), ocena użyteczności informacji wymaga określenia relacji: użytkownik–sytuacja–cel–rodzaj informacji–cechy jakościowe użytecznej informacji. Przy tym czynniki wpływające na użyteczność informacji sprawozdawczych dla odbiorcy obejmują oprócz cech jakościowych informacji np.: doświadczenie, umiejętności i wiedzę użytkowników informacji, procesy decyzyjne, upływ czasu, dezaktualizację informacji finansowych, możliwości i koszty przetworzenia oraz zrozumienia informacji finansowych przez użytkowników, możliwości i koszty ich pozyskania (Błażyńska, 2015, s. 241). Odnosząc się do Założeń koncepcyjnych sprawozdawczości finansowej (Założenia koncepcyjne..., 2010), które wskazują, że jeśli informacje sprawozdawcze mają być użyteczne, muszą być przydatne i wiernie prezentować wyniki działalności podmiotu gospodarczego, to informacja finansowa, która przekazywana jest w poszczególnych raportach sprawozdania finansowego, musi spełniać cechę użyteczności, a użyteczność informacji finansowej należy rozpatrywać z punktu widzenia celu, komu ona ma służyć, dlatego też ocena użyteczności informacji finansowej leży po stronie sporządzającego sprawozdanie finansowe (Wójtowicz, 2015).

Użyteczność informacji należy także rozpatrywać z punktu widzenia interesariusza, w związku z czym trudno określić użyteczność informacji skierowanej do wielu

interesariuszy (Rówińska, 2013). Należy podkreślić, że konsekwencją subiektywnego charakteru MSR/MSSF jest przygotowanie sprawozdań sporządzonych według różnych podejść i z zastosowaniem odmiennych rozwiązań, choć dopuszczonych przez MSR/MSSF. I tak wysoka jakość informacji finansowej może eliminować asymetrię informacji sprawozdawczej (Biddle, Hilary i Verdi, 2009; Bushman i Smith, 2001; Francis, LaFonf, Olsson i Schipper, 2005; Healy i Palepu, 2001), czyli ograniczać ryzyko informacyjne (Easley i O'Hara, 2004; Gomariz i Sánchez-Ballesta, 2014). Wysoka jakość sprawozdania finansowego może prowadzić do zmniejszenia możliwości manipulacjami wynikami działalności (*earnings management*) (Chen, Tang, Jiang i Lin, 2010; Denis i McConnell, 2003). Barry i Brown (1985) wskazali, że większe ryzyko gospodarcze występuje wtedy, gdy jakość informacji finansowej jest niska. Alhadab i Clacher (2018), Anagnostopoulou i Tsekrekos (2017) oraz Cohen i Zaworin (2010) uważają, że podmioty gospodarcze, które są kontrolowane przez interesariuszy sprawozdania finansowego, mają lepsze wyniki z działalności, lepsze możliwości rozwoju, a także większą skłonność do raportowania i przekazywania informacji finansowej o wysokiej jakości. Zdaniem wielu autorów wprowadzenie MSR/MSSF jako standardu raportowania informacji z działalności podmiotu gospodarczego poprawia jakość informacji sprawozdawczej (Platikanova i Perramon, 2012).

Podsumowując rozważania na temat użyteczności informacji, można powiedzieć, że termin „użyteczność” jest różnie rozumiany przez różnych autorów i różnie jest zdefiniowany w regulacjach prawnych. W *Słowniku języka polskiego* PWN napisano, że użyteczność w pierwszym znaczeniu tego słowa oznacza „cechę tego, co jest użyteczne”, oraz w drugim znaczeniu – „korzystanie z czegoś”. Natomiast w encyklopedii PWN termin ten zdefiniowano jako „zadowolenie z konsumpcji”. Słowo „użyteczność” pochodzi od łacińskiego słowa *utilitas*, *-ātis*, które oznacza głównie „użyteczność”, „pożytek”, „korzyść” (Kumaniecki, 1965). Kolejno w *Słowniku języka włoskiego* omawiany termin oznacza „jakość tego, co jest przydatne lub tego, co może być wykorzystane lub odniesione, zarówno w sensie materialnym, jak i intelektualnym, np. rady; usługi publiczne”, a w *Dużym słowniku polsko-hiszczańskim, hiszczańsko-polskim* (2015) słowo *utilizar* oznacza „służenie celowi oraz korzystanie z czegoś lub kogoś”. Tak więc autorka monografii, na podstawie powyższego przeglądu, przyjmuje w dalszej części rozprawy następującą definicję użyteczności informacji<sup>13</sup> sprawozdawczej jako wachlarz ujawn-

---

<sup>13</sup> Na potrzeby niniejszej monografii autorka przyjęła, że najważniejszą cechą jakościową informacji finansowej jest użyteczność, a założenie to zostało przyjęte zgodnie z założeniami koncepcyjnymi sporządzania i prezentacji sprawozdań finansowych (Założenia koncepcyjne..., 2010), przy czym jakość informacji definiowana jest jako odzwierciedlenie stopnia spełnienia przez nią wymagań użytkownika. W praktyce gospodarczej użyteczność sprawozdania finansowego jest wypadkową m.in. adekwatności prezentowanej informacji z punktu widzenia jej użytkownika (odbiorcy) oraz porównywalności sprawozdania w ujęciu zarówno pionowym (kolejno następujące po sobie okresy sprawozdawcze w ramach tej samej jednostki), jak i poziomym (prezentacja sprawozdania finansowego podmiotu na tle branży) (Wójtowicz, 2015). Dodatkowo Wójtowicz (2015) słusznie za-

nień informacji niefinansowych i danych finansowych zawierający listę pozycji sprawozdania ogólnego dostępu charakterystyczną dla branży, w której funkcjonuje dany podmiot gospodarczy, ale przede wszystkim informacje na temat powiązań pomiędzy pozycjami sprawozdania finansowego, których skutkiem jest możliwość wskazania sposobu budowania wartości w krótkim, średnim i długim okresie przez ich interesariuszy. Użyteczna informacja powoduje wykorzystanie jej w skali makro- i mikroekonomicznej oraz ma następujące cechy jakościowe: aktualność, dokładność, wiarygodność, dostępność, szczegółowość, kompletność, jednoznaczność oraz istotność.

Informacje pochodzące ze sprawozdania są niezbędne w procesie wnioskowania i podejmowania decyzji. Z punktu widzenia wykorzystania informacji w praktyce można mówić o jakości sprawozdań finansowych, ale w odniesieniu do informacji finansowych należy mówić o ich użyteczności. Nie wystarczy, aby informacja finansowa była dobra jakościowo, nawet gdyby w tym zakresie miała osiągnąć doskonałość, ważniejsza jest jej użyteczność. Informacja w świecie biznesu wymaga odbiorcy, dla niego zaś priorytetem jest możliwość wykorzystania informacji finansowej w praktyce, w ramach realizacji celów krótko- i długookresowych. Z kolei o użyteczności informacji finansowych nie przesądzają jedynie jej cechy jakościowe, ale również inne czynniki, które są uwzględniane w procesie decyzyjnym.

Podsumowując: użyteczna informacja sprawozdawcza jest obecnie jedną z informacji najbardziej pożądanymi przez interesariuszy sprawozdania.

## 2.3

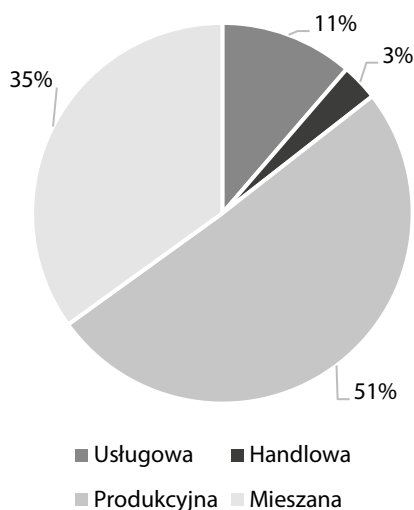
### Wyniki badań ankietowych

Ankieta (Załącznik 5) została wysłana do 200 wyselekcjonowanych jednostek gospodarczych. Otrzymano 95 ankiet z odpowiedziami, z czego ważnych ankiet było 90, co stanowiło 45% wszystkich wysłanych ankiet. W badaniu ankietowym 52 podmioty gospodarcze sporządzały swoje roczne jednostkowe sprawozdania finansowe zgodnie z Ustawą o rachunkowości (Uor). Natomiast 43 podmioty gospodarcze przygotowywały swoje roczne jednostkowe sprawozdania finansowe zgodnie z MSR/MSSF (51% odpowiedzi uzyskano od spółek produkcyjnych, 35% od spółek prowadzących działalność mieszaną, a 11% od spółek prowadzących działalność usługową). Najmniej odpowiedzi otrzymano od spółek prowadzących działalność handlową (3%) (rys. 8). 89% odpowiedzi ankietowych otrzymano od spółek z ograniczoną odpowiedzialnością (89%), kolejno od spółek akcyjnych (11%) (rys. 9).

---

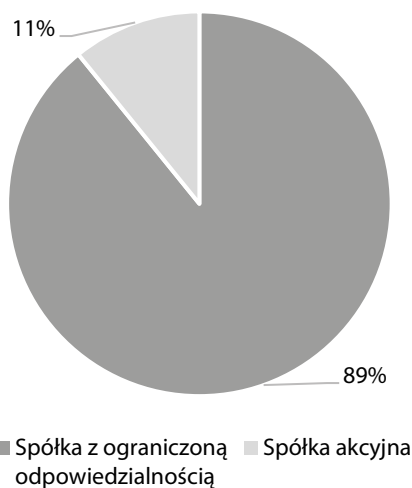
uważa, że wpływ na użyteczność sprawozdania finansowego ma permanentna dwubiegunowość rachunkowości globalnej, tj. istnieją dwa różne systemy sprawozdawcze: MSR/MSSF oraz US GAAP.





Rys. 8. Rodzaj prowadzonej działalności

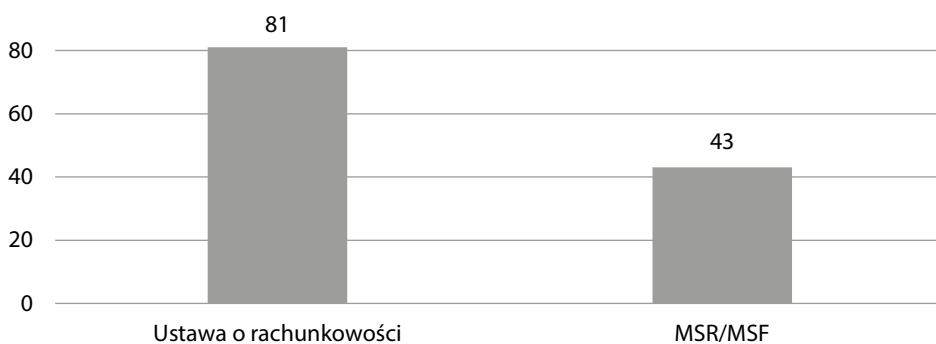
Źródło: opracowanie własne.



Rys. 9. Forma organizacyjno-prawna

Źródło: opracowanie własne.

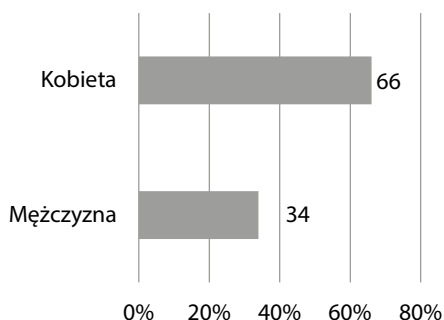
Spółki biorące udział w badaniu ankietowym prezentowały wyniki działalności spółki zgodnie z Ustawą o rachunkowości oraz MSR/MSSF. 81 spółek przygotowywało sprawozdanie finansowe zgodnie z krajową Ustawą o rachunkowości, a 43 spółki prezentowały wyniki działalności zgodnie z MSR/MSSF (rys. 10).



Rys. 10. Podstawa prawna prowadzenia ewidencji gospodarczej

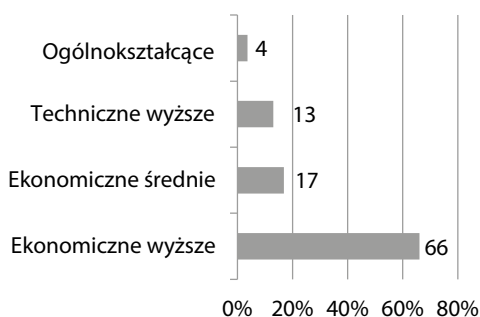
Źródło: opracowanie własne.

Określono udział kobiet i mężczyzn udzielających odpowiedzi w badaniu ankietowym. Uzyskano 66% odpowiedzi od kobiet oraz 34% od mężczyzn (rys. 11). Respondenci deklarowali, że mają wyższe wykształcenie ekonomiczne (66%), średnie wykształcenie ekonomiczne (17%). Respondenci nie byli reprezentowani przez osoby z wykształceniem zawodowym oraz podstawowym (rys. 12).



Rys. 11. Płeć respondentów

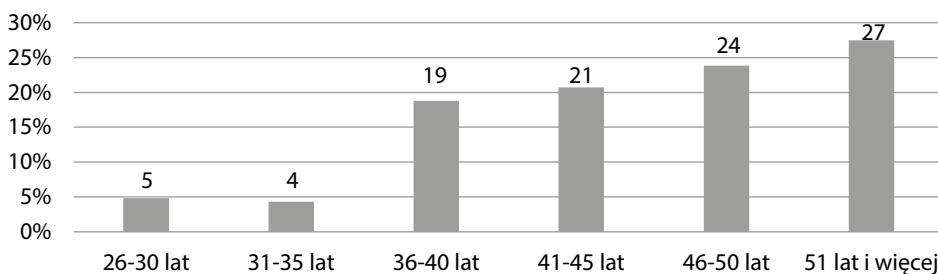
Źródło: opracowanie własne.



Rys. 12. Wykształcenie respondentów

Źródło: opracowanie własne.

Największą liczbę odpowiedzi uzyskano od osób w wieku powyżej 51 lat (27%), kolejno od osób w przedziale 46–50 lat (24%), następnie 19% respondentów stanowili pracownicy w wieku 36–40 lat. Najmniejsze grupy respondentów stanowili pracownicy w wieku 26–30 lat (5%) oraz 31–35 lat (4%) (rys. 13).



Rys. 13. Grupy wiekowe respondentów

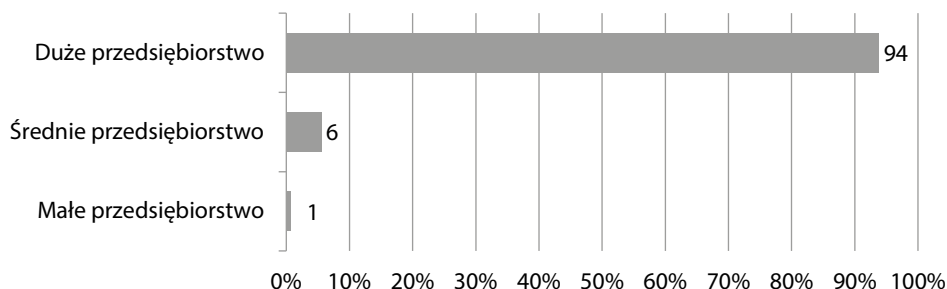
Źródło: opracowanie własne.

Najliczniejszą badaną grupą były jednostki gospodarcze duże<sup>14</sup> (94%), kolejno średnie (6%) i najmniej liczną grupą przedsiębiorstw stanowiły podmioty gospodarcze małe (1%) (rys. 14).

Kolejne pytanie dotyczyło okresu, wyrażonego w latach, funkcjonowania podmiotu gospodarczego w branży rolno-spożywczej. Najliczniejszą grupę stanowiły jednostki, które prowadzą działalność w branży rolno-spożywczej w przedziale 6–10 lat (62%). Drugą najliczniejszą grupę stanowiły spółki działające w branży rolno-spożywczej od 11 do 20 lat. Takich spółek w badaniu było 38%. Na pytania ankietowe nie

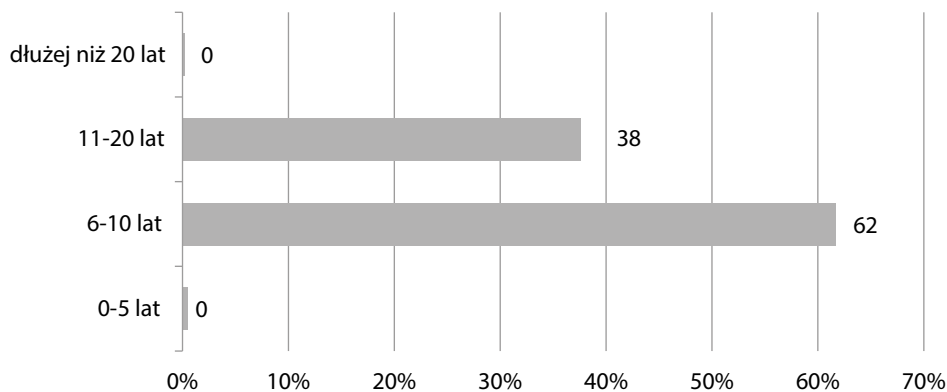
<sup>14</sup> Podział spółek został przygotowany zgodnie z założeniami ustawy o rachunkowości.

odpowiedziały spółki, które funkcjonują na rynku rolno-spożywczym do 5 lat i ponad 20 lat (rys. 15).



Rys. 14. Wielkość spółki

Źródło: opracowanie własne.



Rys. 15. Ile lat funkcjonuje podmiot gospodarczy w branży rolno-spożywczej?

Źródło: opracowanie własne.

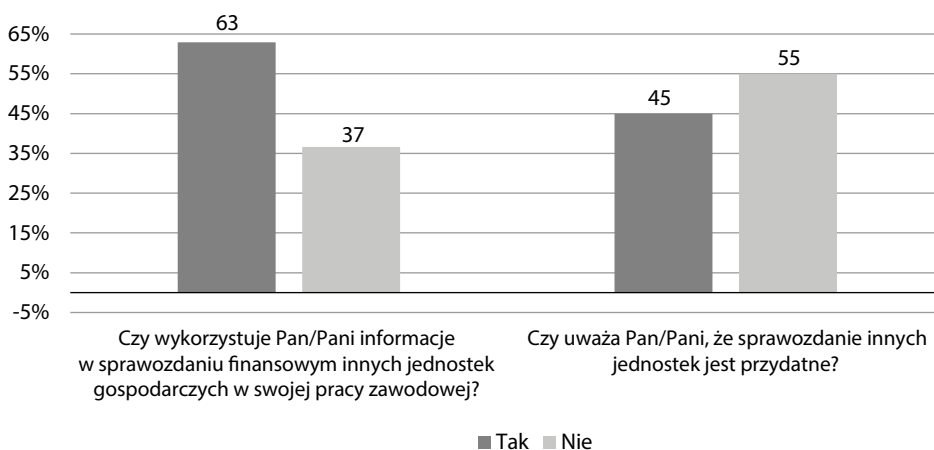
Obowiązkowej procedurze rewizji finansowej poddaje się 33% badanych spółek, w tym 30% spółek robi to fakultatywnie, co daje łącznie 63% przebadanych spółek przez biegłego rewidenta w badanej próbie. Natomiast 37% badanych podmiotów gospodarczych nie podlega badaniu sprawozdania finansowego (rys. 16).

63% respondentów wykorzystuje własne sprawozdanie finansowe w pracy zawodowej, a 37% ankietowanych osób zadeklarowało, że nie wykorzystuje swojego sprawozdania finansowego w pracy zawodowej. 55% respondentów potwierdziło, że sprawozdanie innych jednostek nie jest przydatne, a 45% potwierdziło przydatność jednostkowego rocznego sprawozdania finansowego innych spółek z branży rolno-spożywczej (rys. 17).



Rys. 16. Obowiązek rewizji finansowej

Źródło: opracowanie własne.



Rys. 17. Użyteczność jednostkowego sprawozdania finansowego z branży rolno-spożywczej

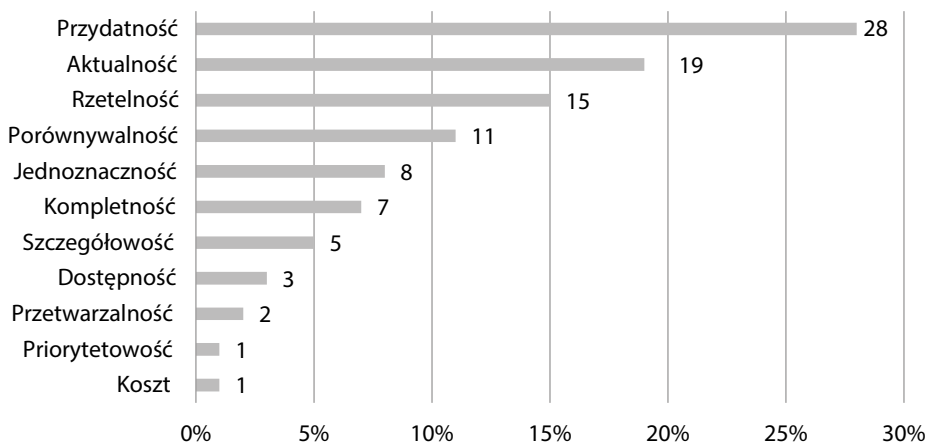
Źródło: opracowanie własne.

Kolejne pytanie ankietowe dotyczyło hierarchii cech sprawozdania finansowego. Zdaniem respondentów najbardziej istotną cechą informacji zawartej w sprawozdaniu finansowym jest jej przydatność (28%), a najmniej istotną – koszt (1%) (rys. 18).

Cechy informacji, które osiągnęły wartość poniżej 10% odpowiedzi to: jednoznaczność, kompletność, szczegółowość, dostępność, przetwarzalność, priorytetowość i koszt uzyskania.

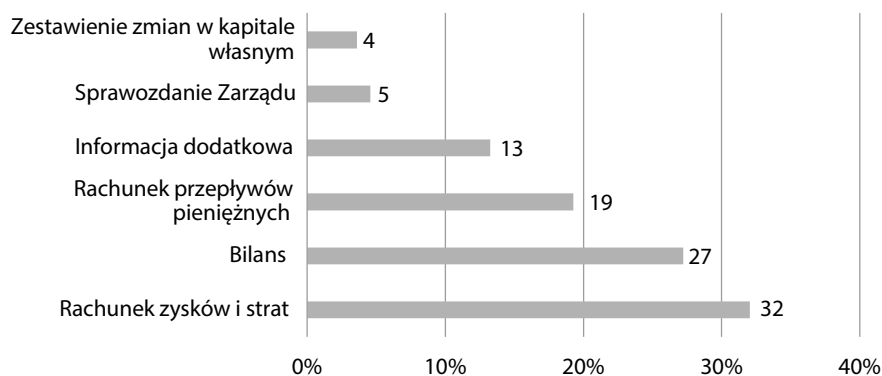
Na rysunku 19 ukazano opinie respondentów na temat użyteczności informacyjnej raportów sprawozdania finansowego. Według odpowiedzi respondentów największą użyteczność informacyjną określono dla rachunku zysków i strat (32%), kolej-

no dla bilansu (27%) oraz dla rachunku przepływów pieniężnych (19%). Najmniejszą użytecznością cechują się zestawienie zmian w kapitale własnym (4%), sprawozdanie zarządu (5%) oraz informacja dodatkowa (13%).



Rys. 18. Hierarchia cech informacji zawartych w sprawozdaniu finansowym (wybierz trzy najważniejsze cechy informacji sprawozdawczej)

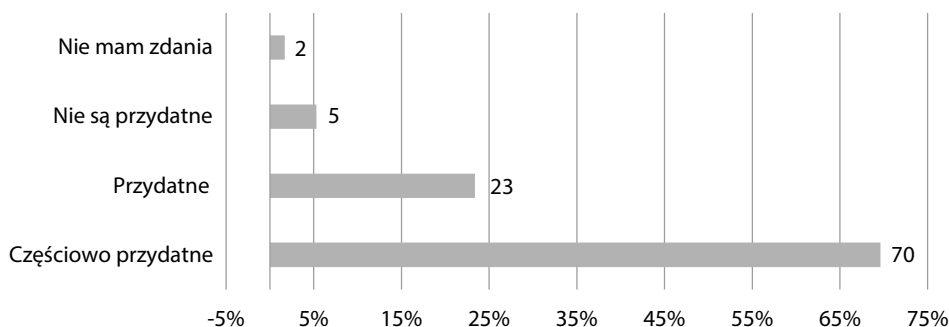
Źródło: opracowanie własne.



Rys. 19. Które z raportów sprawozdania finansowego mają największą użyteczność informacyjną?

Źródło: opracowanie własne.

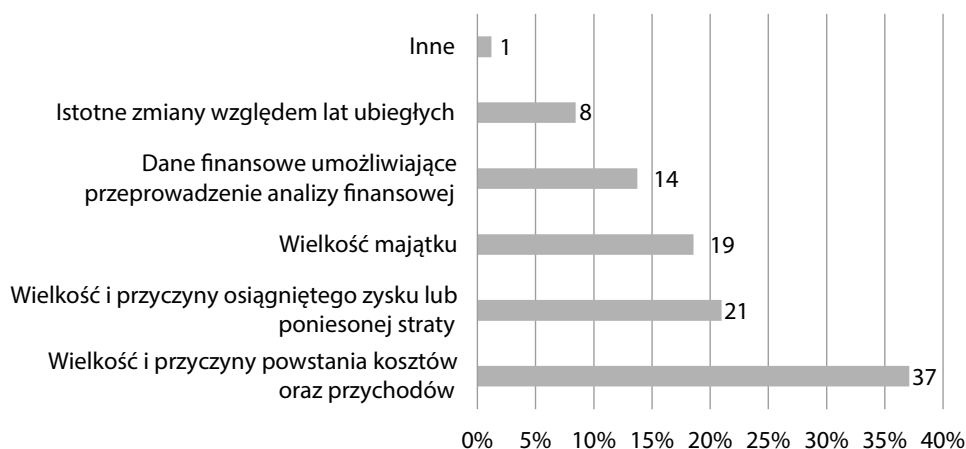
Następne pytanie dotyczyło przydatności informacji w raportach sprawozdania finansowego (rys. 20). 70% respondentów uznało, że informacje zawarte w poszczególnych raportach jednostkowego sprawozdania finansowego są częściowo przydatne, 23% użytkowników potwierdziło ich przydatność, dla 5% użytkowników nie są przydatne, a 2% respondentów stwierdziło, że nie ma zdania na ten temat.



Rys. 20. Przydatność informacji w raportach sprawozdania finansowego

Źródło: opracowanie własne.

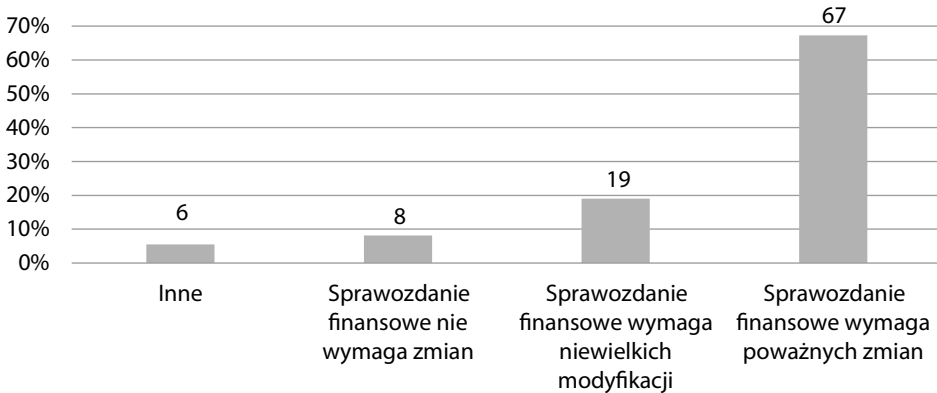
Rozkład odpowiedzi na pytanie o to, jakie są oczekiwania co do prezentowanych informacji w sprawozdaniu finansowym ukazano na rys. 21. Największe oczekiwania respondentów wobec ujawniania informacji sprawozdawczych dotyczyły informacji na temat wielkości i przyczyn powstania kosztów i przychodów w jednostce gospodarczej (37) oraz zysku i poniesionej straty (21). Kolejno respondenci zaznaczyli, że istotna jest informacja na temat wielkości majątku (19) oraz możliwość pozyskania danych finansowych do przeprowadzenia wewnętrznych analiz (14%). Respondenci w najmniejszym stopniu oczekiwali informacji na temat zmian względem lat ubiegłych (8%).



Rys. 21. Oczekiwania wobec informacji prezentowanej w sprawozdaniu finansowym

Źródło: opracowanie własne.

Respondenci odpowiedzieli również na pytanie dotyczące konieczności wprowadzenia zmian w sprawozdaniu finansowym (rys. 22). Zdaniem 67% respondentów obowiązujące jednostkowe roczne sprawozdanie finansowe wymaga poważnych zmian. Natomiast 19% respondentów odpowiedziało, że jednostkowe roczne sprawozdanie finansowe wymaga niewielkich modyfikacji. 8% respondentów uważa, że nie wymaga zmian, a 6% nie ma zdania na ten temat.

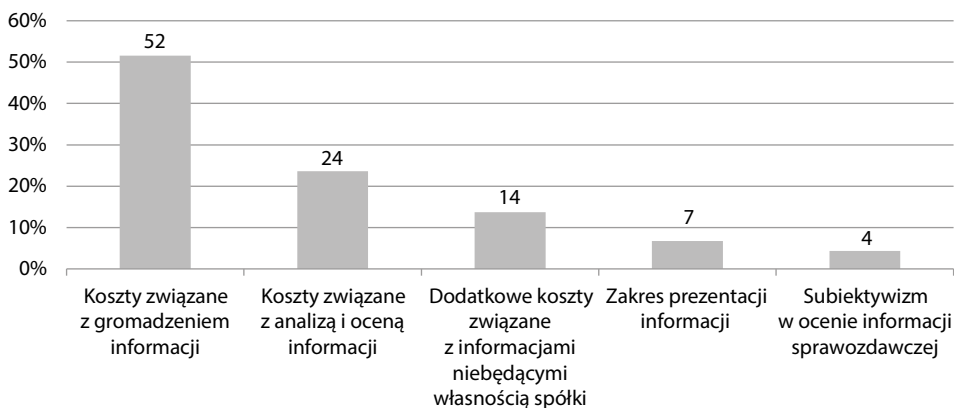


Rys. 22. Czy sprawozdanie finansowe wymaga zmian?

Źródło: opracowanie własne.

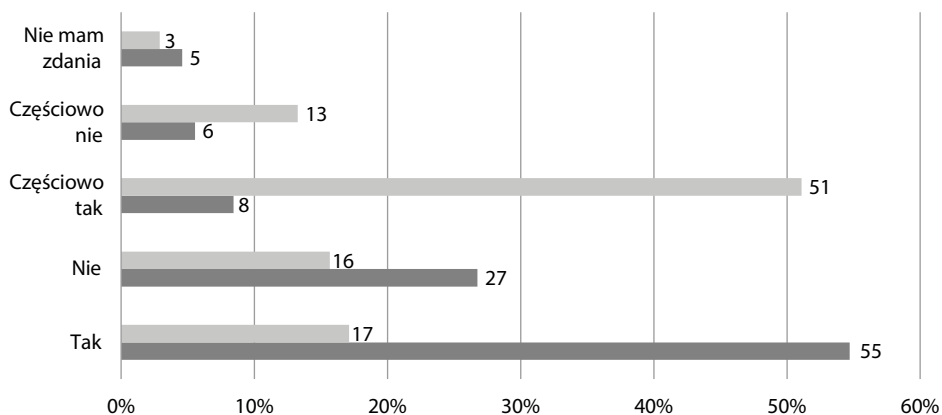
W badaniu ankietowym respondenci wskazali ograniczenia związane z uzyskaniem przydatnej informacji w rocznym jednostkowym sprawozdaniu finansowym (rys. 23). Według 52% z nich głównym ograniczeniem są koszty związane z gromadzeniem informacji, a według 24% koszty związane z analizą i oceną informacji. Dodatkowe koszty związane z pozyskaniem informacji niebędących własnością spółki stanowiły ograniczenie dla 14% respondentów. Najmniej ważnymi ograniczeniami były zakres prezentacji informacji (7%) oraz subiektywizm w ocenie informacji sprawozdawczej (4%).

Ostatnie dwa pytania dotyczyły stwierdzenia, czy uproszczenia stosowane w sprawozdaniu finansowym określone przez Ustawę o rachunkowości mają wpływ na przydatność sprawozdania finansowego oraz czy sprawozdania finansowe przygotowane zgodnie z MSR/MSSF zaspokajają potrzeby informacyjne użytkowników sprawozdania finansowego (rys. 24). Zdaniem 55% respondentów uproszczenia stosowane przy sporządzaniu sprawozdania finansowego w ustawie i rachunkowości mają wpływ na potrzeby informacyjne użytkowników sprawozdania finansowego. Przeciwnego zdania było 27% respondentów. Na zbliżonym kilkuprocentowym poziomie odpowiedzieli ci, którzy uważali, że uproszczenia stosowane w jednostkowym sprawozdaniu finansowym częściowo mają wpływ na uwzględnienie potrzeb informacyjnych, nie mają w pełni znaczenia. 5% nie miało zdania na ten temat.



Rys. 23. Ograniczenia związane z uzyskaniem przydatnej informacji w sprawozdaniu finansowym

Źródło: opracowanie własne.



- Czy sprawozdanie finansowe przygotowane zgodnie z MSR/MSSF zaspokaja większe potrzeby informacyjne użytkowników informacji sprawozdawczej niż sprawozdanie finansowe przygotowywane zgodnie z UoR? (pytanie 1)
- Czy uproszczenia stosowane, przy sporządzaniu sprawozdania finansowego) w ustawie o rachunkowości, mają wpływ na uwzględnienie potrzeb informacyjnych użytkowników sprawozdania finansowego? (pytanie 2)

Rys. 24. Potrzeby informacyjne użytkowników sprawozdania w kontekście Ustawy o rachunkowości i MSR/MSSF

Źródło: opracowanie własne.

W przypadku pytania dotyczącego oceny użyteczności jednostkowego sprawozdania finansowego przygotowanego zgodnie z MSR/MSSF i ustawą o rachunkowości ponad połowa respondentów wskazała, że sprawozdanie przygo-

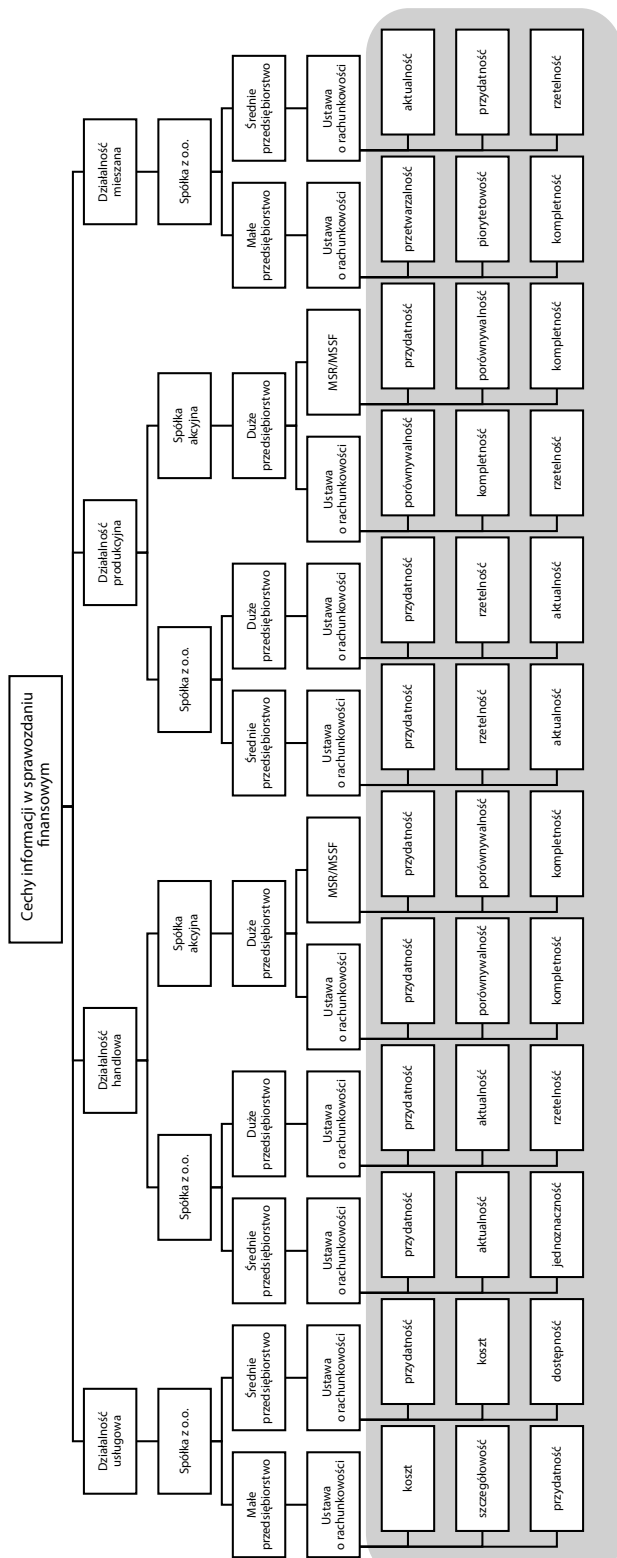


towane zgodnie z międzynarodowym prawem bilansowym tylko częściowo lepiej zaspokaja większe potrzeby informacyjne ich interesariuszy niż sprawozdanie finansowe przygotowane zgodnie z ustawą o rachunkowości, natomiast 16 respondentów odpowiedziało, że sprawozdanie sporządzone według MSR/MSF nie zaspokaja potrzeb informacyjnych, a 17 respondentów potwierdziło, że zaspokaja większe potrzeby informacyjne niż sprawozdanie finansowe przygotowane zgodnie z polskim prawem bilansowym.

## 2.4

### Wnioski z przeprowadzonych badań ankietowych

Na podstawie przeprowadzonej ankiety można odpowiedzieć na pytanie badawcze o to, czy obowiązujące sprawozdanie finansowe dostarcza użytecznych informacji na temat działalności podmiotu gospodarczego. W przypadku badania przydatności informacji określono cechy, jakie powinna mieć informacja prezentowana w sprawozdaniu finansowym (rys. 25). Cechy zostały zaprezentowane od najbardziej pożądanых (istotnych) do najmniej istotnych. Zgodnie z odpowiedzią respondentów zatrudnionych w spółkach z ograniczoną odpowiedzialnością w małych przedsiębiorstwach usługowych rozliczanych zgodnie z ustawą o rachunkowości stwierdzono, że do najważniejszych cech można zaliczyć: koszt przygotowania oraz pozyskania tej informacji, jej szczegółowość oraz przydatność. Natomiast w przypadku spółek średniej wielkości cechami ważnymi były przydatność informacji prezentowanej w sprawozdaniu finansowym, koszt jest przygotowania i pozyskania oraz dostępność. Kolejno w przypadku spółek z ograniczoną odpowiedzialnością zajmujących się działalnością handlową i będących spółkami średniej wielkości rozliczających się zgodnie z ustawą o rachunkowości najważniejszymi cechami były: przydatność, aktualność oraz jednoznaczność. Podobnej odpowiedzi udzielili pracownicy dużych spółek oraz prowadzących sprawozdanie zgodnie z ustawą o rachunkowości, uznając za najważniejsze cechy: przydatność, aktualność i rzetelność. Natomiast spółki prowadzące działalność handlową i będące spółkami akcyjnymi podały przydatność, porównywalność i kompletność informacji w sprawozdaniu finansowym dla spółek rozliczających się zgodnie z ustawą o rachunkowości. W przypadku stosowania MSR/MSSF wyróżniono: przydatność, porównywalność i kompletność. W przypadku działalności produkcyjnej średniej wielkości podmioty gospodarcze działające w formie spółki z ograniczoną odpowiedzialnością i wykorzystujące ustawę o rachunkowości określono, że informacja prezentowana w sprawozdaniu finansowym powinna cechować się: przydatnością, rzetelnością i aktualnością.



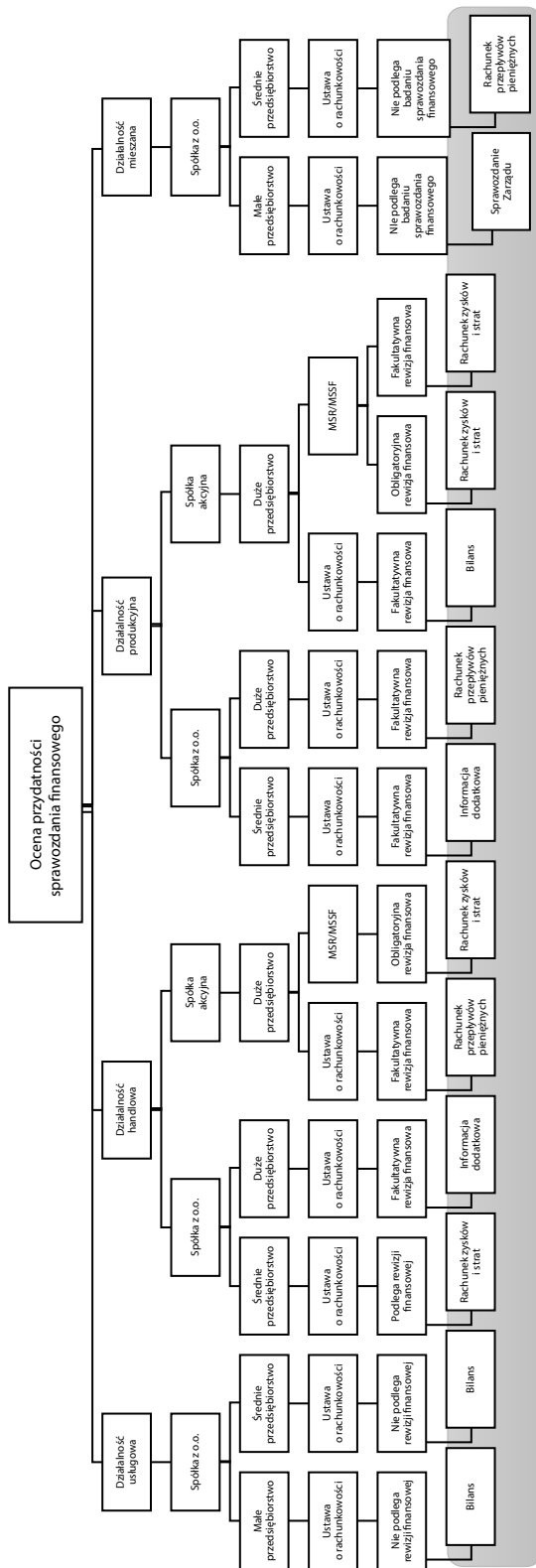
Rys. 25. Określenie cech, jakie powinna mieć informacja w sprawozdaniu finansowym

Źródło: opracowanie własne.

Natomiast jednostki duże rozliczające się zgodnie z ustawą o rachunkowości uznały, że najważniejsze cechy informacji w sprawozdaniu finansowym to: przydatność, rzetelność i aktualność. Spółki akcyjne będące spółkami dużymi produkcyjnymi rozliczające się zgodnie z ustawą o rachunkowości określiły cechy informacji prezentowanej w sprawozdaniu finansowym jako: porównywalność, kompletność oraz rzetelność. Spółki tego samego typu, ale rozliczające się zgodnie z MSR/MSSF, wskazały, że główne cechy informacji w sprawozdaniu finansowym to przydatność, porównywalność i kompletność. Ostatnią grupę spółek stanowią spółki związane z działalnością mieszaną funkcjonujące w formie spółki z ograniczoną odpowiedzialnością wielkości małej oraz średniej. Spółki te rozliczają się zgodnie z ustawą o rachunkowości. Dla małych przedsiębiorstw najważniejszymi cechami informacji w sprawozdaniu finansowym są: przetwarzalność, priorytetowość i kompletność. A spółki średniej wielkości uznały aktualność, przydatność i rzetelność za cechy najbardziej użyteczne.

Na rysunku 26 przedstawiono wyniki przeprowadzonej ankiety dotyczące wskazania przez respondentów raportu o największej użyteczności informacyjnej. Według odpowiedzi największą użytecznością charakteryzuje się rachunek zysków i strat dla średniej wielkości spółek z ograniczoną odpowiedzialnością prowadzących działalność handlową, rozliczających się zgodnie z ustawą o rachunkowości, które podlegają rewizji finansowej, oraz dużych spółek akcyjnych prowadzących także działalność handlową, przygotowujących sprawozdanie finansowe zgodnie z MSR/MSSF oraz podlegających obligatoryjnemu badaniu sprawozdania finansowego. W przypadku działalności produkcyjnej spółki akcyjnej spełniającej kryteria dużych jednostek gospodarczych oraz przygotowującej sprawozdanie finansowe zgodnie z MSR/MSSF i podlegającej fakultatywnej oraz obligatoryjnej rewizji finansowej respondenci stwierdzili, że rachunek zysków i strat stanowi raport o największej pojemności informacyjnej. Kolejnym raportem istotnym z punktu widzenia użyteczności jest bilans, który stanowi cenne źródło informacji dla spółek prowadzących działalność usługową, działających w formie spółek z ograniczoną odpowiedzialnością, będących małymi i średnimi przedsiębiorstwami. Dodatkowo każda ze spółek rozliczała się zgodnie z ustawą o rachunkowości i nie podlegała rewizji finansowej. Bilans za istotny raport uznały także spółki prowadzące działalność produkcyjną, rozliczające się zgodnie z ustawą o rachunkowości i podlegające fakultatywnej rewizji finansowej.

Rachunek przepływów pieniężnych stanowi istotny raport dla respondentów reprezentujących spółki prowadzące działalność handlową, będące dużymi spółkami akcyjnymi, przygotowującymi sprawozdanie finansowe zgodnie z ustawą o rachunkowości oraz poddającym sprawozdanie finansowe fakultatywnej rewizji finansowej. Natomiast w przypadku działalności produkcyjnej bilans stanowi najważniejszy raport dla spółek dużych, wykorzystujących ustawę o rachunkowości oraz poddających się fakultatywnej rewizji finansowej. Ostatnią grupą spółek, dla których istotna jest informacja zawarta w rachunku przepływów pieniężnych, stanowią spółki prowadzące działalność mieszaną w formie spółki z ograniczoną odpowiedzialnością



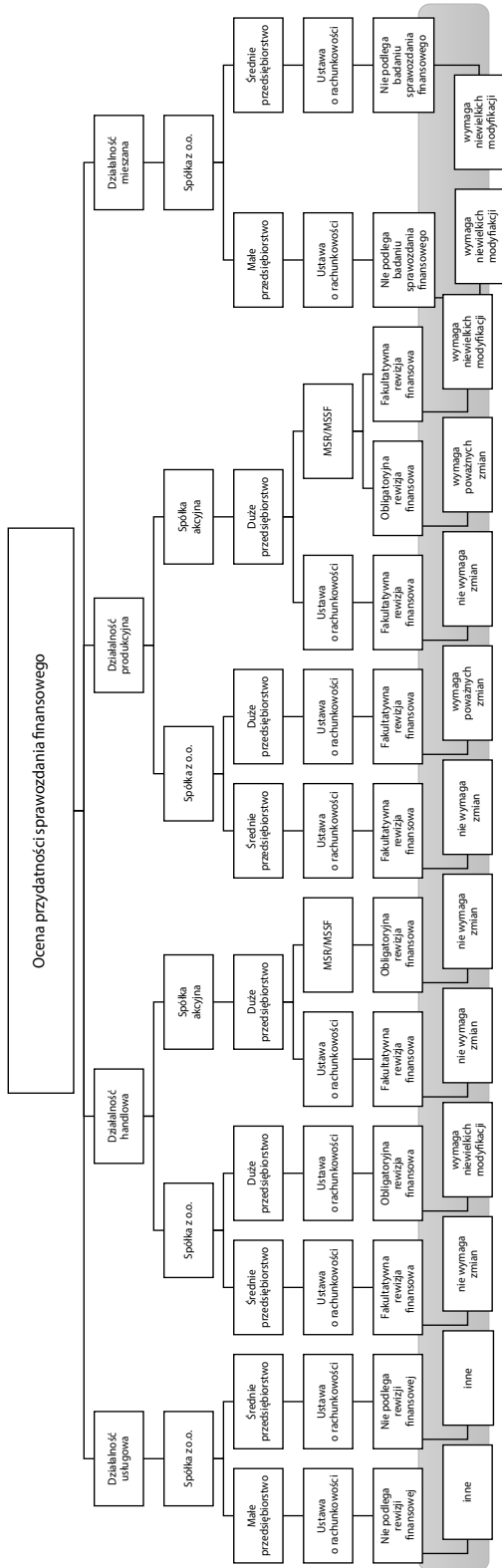
Rys. 26. Który z raportów sprawozdania finansowego ma największą użyteczność?

Źródło: opracowanie własne.

będącej spółką średniej wielkości rozliczającą się zgodnie z ustawą o rachunkowości, niepodlegającą badaniu sprawozdania finansowego. Informacja dodatkowa stanowi cenne źródło informacji dla dużych spółek z ograniczoną odpowiedzialnością związanych z działalnością handlową, rozliczających się zgodnie z ustawą o rachunkowości i podlegających fakultatywnej rewizji finansowej. Drugą grupą spółek, dla których informacja dodatkowa stanowi cenne źródło informacji, są średniej wielkości spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, rozliczające się zgodnie z ustawą o rachunkowości, podlegające fakultatywnej rewizji finansowej. Ostatnim raportem sprawozdania finansowego istotnym z punktu widzenia respondentów ankiety jest sprawozdanie zarządu. Raport ten stanowi cenne źródło informacji dla respondentów prowadzących małe spółki z ograniczoną odpowiedzialnością o działalności mieszanej, rozliczające się zgodnie z ustawą o rachunkowości i niepodlegające badaniu sprawozdania finansowego. Na rysunku 27 pokazano wyniki oceny użyteczności poszczególnych raportów sprawozdania finansowego.

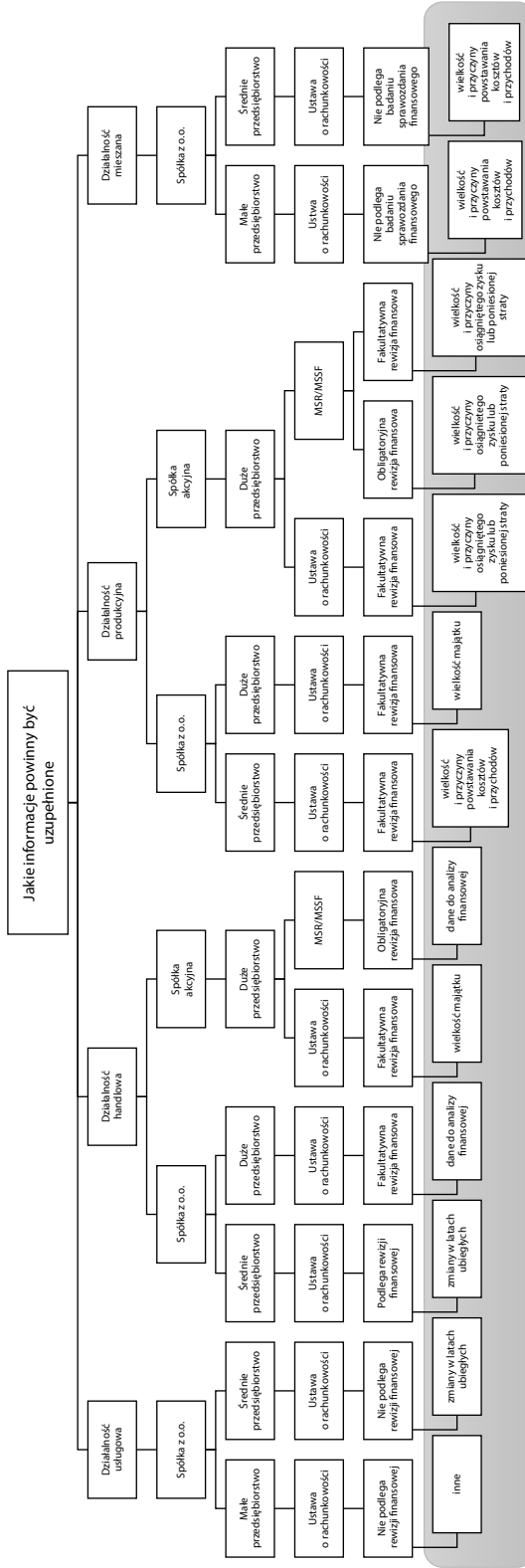
Respondenci pracujący w spółkach z ograniczoną odpowiedzialnością o średniej wielkości, prowadzących działalność handlową i rozliczających się zgodnie z ustawą o rachunkowości oraz podlegających fakultatywnej rewizji finansowej stwierdzili, że sprawozdanie finansowe nie wymaga zmian. Tak samo uznali respondenci ze spółek akcyjnych prowadzących działalność handlową i ewidencję zgodnie z ustawą o rachunkowości i MSR/MSSF oraz podlegających fakultatywnej i obligatoryjnej rewizji finansowej. Natomiast w przypadku spółek z ograniczoną odpowiedzialnością prowadzących działalność produkcyjną, rozliczających się zgodnie z ustawą o rachunkowości i podlegających fakultatywnej rewizji finansowej respondenci uznali, że sprawozdanie finansowe nie wymaga zmian. Takiej samej odpowiedzi udzielili respondenci pracujący w spółkach akcyjnych, rozliczających się zgodnie z Ustawą o rachunkowości i podlegających fakultatywnemu badaniu sprawozdania finansowego. Sprawozdanie finansowe wymaga niewielkich zmian według respondentów pracujących w spółkach akcyjnych prowadzących działalność produkcyjną, rozliczających się zgodnie z MSR/MSSF i podlegających fakultatywnemu badaniu sprawozdania finansowego oraz według respondentów pracujących w spółkach z ograniczoną odpowiedzialnością, prowadzących działalność mieszaną, rozliczających się zgodnie z ustawą o rachunkowości i niepodlegających badaniu sprawozdania finansowego. Poważnych zmian natomiast wymaga sprawozdanie finansowe zgodnie z odpowiedziami respondentów pracujących w spółkach z ograniczoną odpowiedzialnością oraz akcyjnych prowadzących działalność produkcyjną, rozliczających się odpowiednio zgodnie z ustawą o rachunkowości i MSR/MSSF.

Rysunek 28 przedstawia odpowiedzi na pytania dotyczące oczekiwanych ujawnień lub poszerzenia informacji prezentowanej w sprawozdaniu finansowym. Najwięcej respondentów stwierdziło, że największe zapotrzebowanie na ujawnienie dotyczy wyjaśnienia wielkości i przyczyn powstania kosztów oraz przychodów. Ujawnienie lub poszerzenie zakresu ujawnień informacji dotyczące wyjaśnienia wielkości i przyczyn



Rys. 27. Ocena użyteczności sprawozdania finansowego

Źródło: opracowanie własne.



Rys. 28. Uzupełnienie informacji prezentowanej w sprawozdaniu finansowym

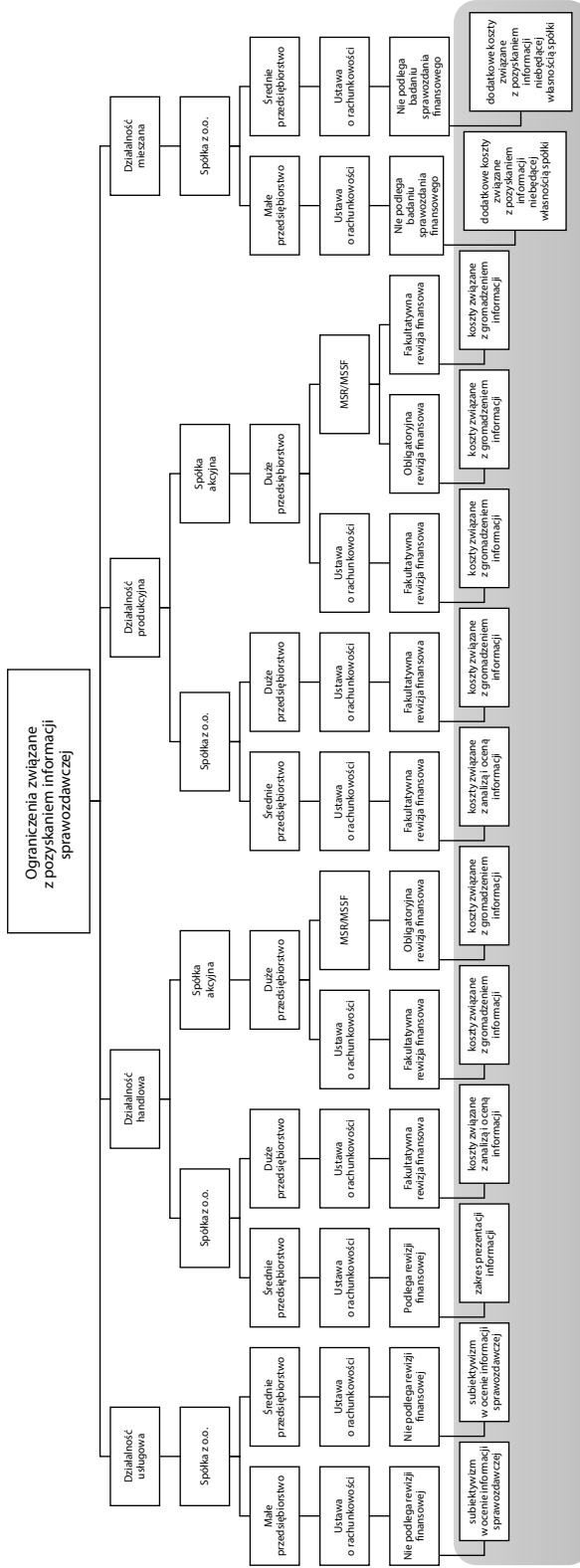
Źródło: opracowanie własne.

powstania kosztów oraz przychodów jest istotne dla respondentów reprezentujących średniej wielkości spółkę produkcyjną funkcjonującą jako spółka z ograniczoną odpowiedzialnością oraz dla respondentów reprezentujących spółki z ograniczoną odpowiedzialnością zajmujące się działalnością mieszaną o małej i średniej wielkości. Spółki te rozliczają swoją działalność zgodnie z ustawą o rachunkowości i nie podlegają badaniu sprawozdania finansowego.

Ujawnienie opisujące wielkość i przyczyny osiągniętego zysku lub poniesionej straty jest istotne dla dużych spółek akcyjnych prowadzących swoją ewidencję zgodnie z ustawą o rachunkowości oraz/i MSR/MSSF. Sprawozdania finansowe tych spółek podlegają badaniu fakultatywnemu lub obligatoryjnemu. Wielkość majątku jest trzecim, co do ważności, wskazanym przez respondentów ujawnieniem (19% wszystkich respondentów). Ujawnienie to ważne jest dla respondentów pracujących w spółkach akcyjnych, prowadzących ewidencję księgową zgodnie z ustawą o rachunkowości oraz podlegających fakultatywnej rewizji finansowej. Ujawnienie na temat wielkości majątku istotne jest także dla spółek akcyjnych (działalność handlowa) działających zgodnie z ustawą o rachunkowości podlegających fakultatywnej rewizji finansowej. Ujawnienie związane z poszerzeniem informacji na temat danych niezbędnych do analizy finansowej ważne jest dla respondentów pracujących w dużych spółkach z ograniczoną odpowiedzialnością prowadzących działalność handlową, rozliczających się zgodnie z ustawą o rachunkowości i podlegających fakultatywnej rewizji finansowej. Natomiast respondenci reprezentujący spółki akcyjne przygotowujące sprawozdania finansowe zgodnie z MSR/MSSF i podlegające obligatoryjnej rewizji finansowej wskazali także dane do analizy finansowej jako ujawnienie istotne. Wyjaśnienie zmian względem lat ubiegłych stanowią istotne informacje dla respondentów pracujących w spółkach z ograniczoną odpowiedzialnością związanych z działalnością usługową oraz działalnością handlową, rozliczających swoją działalność zgodnie z ustawą o rachunkowości, podlegających lub nie rewizji finansowej.

Na rysunku 29 przedstawiono wyniki odpowiedzi respondentów na temat ograniczeń związanych z pozyskaniem informacji sprawozdawczej. Głównym ograniczeniem związanym z pozyskaniem informacji sprawozdawczej dla respondentów badanych spółek były ograniczenia związane z kosztem gromadzenia informacji. To ograniczenie było ważne dla respondentów reprezentujących spółki akcyjne rozliczające swoją działalność zgodnie z ustawą o rachunkowości oraz zgodnie z MSR/MSSF, podlegające fakultatywnej oraz obligatoryjnej rewizji finansowej i będące spółkami handlowymi. Koszty związane z gromadzeniem informacji stanowiły ograniczenie dla spółek z ograniczoną odpowiedzialnością oraz spółek akcyjnych, prowadzących działalność produkcyjną, dokonujących ewidencji księgowej zgodnie z ustawą o rachunkowości oraz MSR/MSSF i podlegających obligatoryjnemu lub fakultatywnemu badaniu sprawozdania finansowego. Kolejnym ważnym ograniczeniem było ograniczenie związane z kosztem analiz i oceny informacji sprawozdawczych.





Rys. 29. Ograniczenia związane z pozyskaniem informacji sprawozdawczej

Źródło: opracowanie własne.

Ograniczenie to było istotne dla spółek z ograniczoną odpowiedzialnością prowadzących działalność handlową oraz produkcyjną, rozliczających się zgodnie z ustawą o rachunkowości i podlegających fakultatywnej rewizji finansowej. Dodatkowe koszty związane z informacjami niebędącymi własnością spółki stanowią ograniczenia dla małych i średnich spółek z ograniczoną odpowiedzialnością prowadzących działalność mieszaną i rozliczających swoją działalność gospodarczą zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości, niepodlegających badaniu sprawozdania finansowego.

Ograniczenie zakresu prezentacji informacji sprawozdawczej jest istotne dla spółek z ograniczoną odpowiedzialnością prowadzących działalność handlową, rozliczających się zgodnie z ustawą o rachunkowości i podlegających rewizji finansowej. Ostatnim ograniczeniem jest ograniczenie związane z subiektywną oceną informacji sprawozdawczej prezentowanej w sprawozdaniu finansowym. Subiektywizm stanowi ograniczenie dla spółek z ograniczoną odpowiedzialnością prowadzących działalność usługową, rozliczających się zgodnie z zapisami ustawy o rachunkowości i niepodlegających badaniu sprawozdania finansowego.

Odpowiedzi na pytania zawarte w ankiecie są uzależnione od analizy konkretnego sprawozdania finansowego oraz oczekiwań i potrzeb interesariuszy. Respondenci podkreślali, że sprawozdanie finansowe powinno spełniać wymogi informacyjne, aby dostarczyć interesariuszom istotne informacje, które umożliwią im ocenę sytuacji finansowej i wyników działalności podmiotu gospodarczego. Wyniki badania ankietowego wskazują, że wymagania informacyjne interesariuszy sprawozdania finansowego mogą się różnić w zależności od ich roli i celów. Aby sprawozdanie finansowe spełniało wymogi informacyjne interesariuszy, powinno zawierać kompletny zestaw informacji finansowych, takich jak bilans, rachunek wyników, rachunek przepływów pieniężnych, oraz informacje dodatkowe. Informacje te powinny być prezentowane w sposób klarowny, zrozumiały i wiarygodny. Ponadto sprawozdanie finansowe powinno być zgodne z obowiązującymi standardami rachunkowości, takimi jak Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) lub krajowe regulacje prawne. Te standardy mają na celu zapewnienie jednolitego i spójnego podejścia do sporządzania sprawozdań finansowych.

# 3

## **Propozycje zmian w prezentacji majątku i źródeł finansowania majątku spółek z branży rolno-spożywczej**

### **3.1**

#### **Omówienie obowiązujących regulacji prawa bilansowego**

Interesariusze sprawozdania finansowego oczekują, że nauka rachunkowości dostarczy im wspólnej platformy pojęciowej odzwierciedlającej branżę, w której działa dany podmiot gospodarczy. Autorka rozprawy przeprowadziła wstępny przegląd regulacji prawnych w ramach modelu rachunkowości anglosaskiej, gdzie zostały przeanalizowane wybrane regulacje prawne, tj. US GAAP, UK GAAP czy IndAS 41, oraz regulacji prawa bilansowego w ramach modelu rachunkowości kontynentalnej, tj. Międzynarodowego Standardu Rachunkowości 41 oraz Krajowego Standardu Rachunkowości 12<sup>1</sup>. Wyniki analizy wybranych regulacji prawnych w podziale na model rachunkowości, w którym funkcjonują podmioty gospodarcze, zostały zaprezentowane w tab. 5, w której wskazano, że istnieją istotne różnice w definiowaniu terminów podstawowych. Ponowne zdefiniowanie i uzupełnienie definicji w regulacjach prawnych stanowiłoby krok naprzód w kierunku bardziej precyzyjnych i odpowiednich wy-

---

<sup>1</sup> W Polsce rolnictwo dotychczas znajdowało się na uboczu głównego nurtu rozważań rachunkowości. W ramach ogólnych zasad rachunkowości branża rolnicza była często pomijana, a jednostki gospodarcze z branży rolno-spożywczej korzystały głównie z własnych rozwiązań. Krajowy Standard Rachunkowości dla działalności rolniczej stanowi ważny krok w kierunku profesjonalizacji rachunkowości w sektorze rolniczym w Polsce. Ujednolicenie zasad rachunkowości w branży rolniczej przyczyni się do większej klarowności, wiarygodności i porównywalności sprawozdań finansowych przedstawianych przez przedsiębiorstwa rolnicze. Będzie to również sprzyjać lepszemu zrozumieniu i ocenie sytuacji finansowej tych przedsiębiorstw przez inwestorów, kredytodawców i inne zainteresowane strony.

mogów sprawozdawczych. Byłoby to korzystne zarówno dla podmiotów gospodarczych, które mogłyby dostosować swoje sprawozdania do specyfiki branży, jak i dla interesariuszy tych sprawozdań, którzy otrzymaliby bardziej dokładne i użyteczne informacje. Dlatego też zdaniem autorki poszczególne definicje obowiązujące w regulacjach prawnych powinny być ponownie sformułowane i uzupełnione o charakter branży, w której funkcjonuje podmiot gospodarczy. Do tych definicji należą przede wszystkim definicje: przemiany biologicznej, aktywów biologicznych, momentu uznania aktywa biologicznego, cech aktywów biologicznych, biologicznych aktywów trwałych w produkcji roślinnej, biologicznych aktywów trwałych w produkcji zwierzęcej, biologicznych aktywów obrotowych w produkcji roślinnej, biologicznych aktywów obrotowych w produkcji zwierzęcej. Zestawienie propozycji zmian znaczenia terminów podstawowych zamieszczono w tab. 14.

Tabela 14. Zestawienie proponowanych zmian terminów podstawowych obowiązujących w Krajowym Standardzie Rachunkowości 12 „Działalność rolnicza”

Termin	Regulacje prawne	Uwagi	Propozycja zmian
	KSR 12		
1	2	3	4
Przemiana biologiczna	Przemiana biologiczna to procesy wzrostu, degeneracji, produkcji i prokreacji aktywów biologicznych, które powodują jakościowe lub ilościowe, tj. fizyczne zmiany ich samych.	Definicja wymaga uszczegółowienia	Przemiana biologiczna to proces wzrostu aktywów biologicznych powodujący jakościowe lub ilościowe zmiany biologiczne, których pomiar, wycena oraz prezentacja w sprawozdaniu finansowym spółek z branży rolno-spożywczej przeprowadzane są na podstawie dokumentacji agrotechnicznej oraz dokumentacji zootechnicznej.
Aktywa biologiczne	Zwierzęta lub rośliny uprawne, podlegające przemianie biologicznej. Ze względu na czas trwania przemiany biologicznej aktywa biologiczne dzielą się na biologiczne aktywa trwałe i biologiczne aktywa obrotowe, a ze względu na rodzaj działalności rolniczej na: biologiczne aktywa w produkcji zwierzęcej i biologiczne aktywa w produkcji roślinnej. Zbiorowość podobnych zwierząt lub roślin stanowi grupę aktywów biologicznych.	Brak momentu uznania aktywa biologicznego. Brak zdefiniowanych cech aktywów biologicznych.	1. Moment uznania aktywa biologicznego: a. Początek hodowli lub uprawy <sup>(a)</sup> : Momentem uznania aktywa biologicznego może być początek hodowli lub uprawy, czyli moment, w którym organizmy biologiczne są wprowadzane do procesu hodowli lub uprawy. Na tym etapie można rozpocząć rejestrowanie kosztów związanych z zakupem lub hodowlą tych organizmów. b. Zakończenie hodowli lub uprawy: Zakończenie hodowli lub uprawy, gdy organizmy biologiczne osiągają pełną dojrzałość i są gotowe do zbiorów lub innych celów produkcyjnych. W tym momencie można dokonać wyceny wartości aktywa biologicznego na podstawie metody kosztu historycznego, wartości godziwej lub innej metody ewaluacji zgodnie z przyjętymi przez podmiot gospodarczy zasadami rachunkowości. c. Zbiór lub pozyskanie produktów biologicznych: Jeśli celem hodowli lub uprawy jest pozyskanie określonych produktów

1	2	3	4
			<p>biologicznych, momentem uznania aktywa biologicznego może być chwila, gdy te produkty są zbierane lub pozyskiwane. W tym momencie można rozpoznać przychody z tytułu sprzedaży lub wartość uzyskanych produktów biologicznych.</p> <p>2. Określenie cech aktywów biologicznych:</p> <p>a. Żywy organizm: Aktywo biologiczne powinno być żywym organizmem lub grupą żywych organizmów, takimi jak rośliny i zwierzęta. Charakterystyczne jest, że aktywa te posiadają zdolność do wzrostu, rozmnażania i ewolucji.</p> <p>b. Wykorzystanie produkcyjne: Aktywo biologiczne powinno być wykorzystywane w celach produkcyjnych. Oznacza to, że organizm lub substancje pochodzące z niego są używane do wytwarzania produktów, takich jak żywność, włókna naturalne, leki, biopaliwa, lub świadczenia usług rolniczych itp.</p> <p>c. Wartość ekonomiczna: Aktywo biologiczne powinno mieć wartość ekonomiczną, czyli przynosić korzyści gospodarcze właścicielowi. Może to obejmować generowanie przychodów z tytułu sprzedaży plonów, mięsa, produktów mlecznych, jaj lub innych produktów biologicznych.</p> <p>d. Zdolność do przemiany biologicznej: Aktywo biologiczne powinno wykazywać zdolność do wzrostu i rozwijania się w określonym czasie. Może to dotyczyć zarówno roślin, które rosną i dojrzewają, jak i zwierząt, które rozwijają się fizycznie i osiągają dojrzałość.</p>
<p>Biologiczne aktywa trwałe w produkcji roślinnej</p>	<p>Obejmują uprawy roślin wieloletnich, pełniących funkcję aktywów produkcyjnych; przykładowo są to: drzewa owocowe (sady), plantacje krzewów owocowych (np.: porzeczek, malin czy agrestu), winnice, uprawy truskawek, mateczniki podkładek wegetatywnych, szparagarnie, chmielniki.</p>	<p>Definicja wymaga uszczegółowienia</p>	<p>Biologiczne aktywa trwałe w produkcji roślinnej odnoszą się do zasobów biologicznych, które są wykorzystywane w działalności gospodarczej związanej z uprawą roślin. Są to rośliny i zasiewy, które rosną i rozwijają się, a ich wartość zależy od etapu rozwoju oraz potencjalnego zastosowania. Przykładami biologicznych aktywów trwałych w produkcji roślinnej są (wybrane):</p> <p>a. Plantacje rolnicze: plantacje rolnicze, takie jak pola uprawne zboża, warzyw, owoców czy roślin oleistych, stanowią biologiczne aktywa trwałe. Wartość plantacji zależy od etapu wzrostu roślin, ich zdrowia, wydajności oraz potencjalnego plonu.</p> <p>b. Sadzonki drzew owocowych: w przypadku produkcji owoców, sadzonki drzew owocowych, takie jak jabłonie, grusze, wiśnie czy brzoskwinie, są biologicznymi aktywami trwałymi. Wartość sadzonek zależy od ich wieku, zdrowia, odmiany oraz potencjalnej produkcji owoców w przyszłości.</p>

Tabela 14, cd.

1	2	3	4
Biologiczne aktywa trwałe w produkcji zwierzęcej	<p>Dzieli się, ze względu na pełnioną przez nie funkcję, na zwierzęta:</p> <p>a) utrzymywane dla reprodukcji (zwierzęta hodowlane) lub dla uzyskania produktów rolniczych (zwierzęta użytkowe), np.: bydło, konie, trzoda chlewna, owce,</p> <p>b) pociągowe, np.: konie robocze, woły, muły, osły.</p>	Definicja wymaga uszczegółowienia	<p>c. Hodowle roślin pastewnych: W przypadku produkcji zwierzęcej, uprawy roślin pastewnych, takich jak trawy, koniczyna czy lucerna, są biologicznymi aktywami trwałymi. Rośliny te służą jako pasza dla zwierząt hodowlanych, a ich wartość zależy od jakości, wydajności i zdrowia roślin.</p> <p>Biologiczne aktywa trwałe w produkcji zwierzęcej odnoszą się do różnych form aktywów biologicznych, które są wykorzystywane w działalności gospodarczej związanej z hodowlą zwierząt. Są to zasoby biologiczne, które rozwijają się lub rosną (wybrane):</p> <p>a. Pastwiska i pola uprawne: W przypadku produkcji zwierzęcej, takiej jak hodowla bydła, koni czy owiec, pastwiska stanowią biologiczne aktywa trwałe. Również pola uprawne, na których uprawiane są rośliny paszowe, mają wartość jako biologiczne aktywa trwałe.</p> <p>b. Lasy: Jeśli w ramach produkcji zwierzęcej wykorzystuje się lasy na wypas zwierząt lub na produkcję drewna, to lasy stanowią biologiczne aktywa trwałe. Wartość lasu zależy od jakości drzew, ilości drewna i potencjalnego przychodu z jego eksploatacji.</p> <p>c. Materiał genetyczny i linie hodowlane: Mają duże znaczenie w produkcji zwierzęcej. Hodowcy starają się rozwijać i utrzymywać wartościowe linie genetyczne, które posiadają pożądane cechy, takie jak wysoka wydajność mleczna, dobre przyrosty w przypadku mięsa, odporność na choroby itp.</p> <p>d. Szczepy bakterii i kultur starterowych: W niektórych gałęziach produkcji zwierzęcej, takich jak produkcja jogurtu, sera czy kiszonki, szczepy bakterii i kultury starterowe mają kluczowe znaczenie. Są one biologicznymi aktywami trwałymi, ponieważ mogą być rozmnażane i wykorzystywane do produkcji na dłuższy czas.</p> <p>e. Zbiorniki wodne: W przypadku produkcji ryb zbiorniki wodne, takie jak stawy czy sztuczne zbiorniki, stanowią biologiczne aktywa trwałe. Zbiorniki te są wykorzystywane do hodowli ryb i utrzymania odpowiednich warunków środowiskowych dla wzrostu i rozwoju ryb.</p>
Biologiczne aktywa obrotowe w produkcji zwierzęcej	<p>Dzieli się na:</p> <p>a) aktywa produkcyjne, to jest stada hodowlano-użytkowe, np.: zwierzęta futerkowe, ryby tarlaki, pszczoły – roje,</p>	Definicja wymaga uszczegółowienia	Biologiczne aktywa obrotowe w produkcji zwierzęcej odnoszą się do zwierząt, które są hodowane i wykorzystywane w celach handlowych lub produkcyjnych. Są to zwierzęta przeznaczone do sprzedaży, produkcji mięsa, mleka, jaj lub innych produktów pochodzących

1	2	3	4
	<p>b) produkty rolnicze – zwierzęta młode w odchowcie, tuczu i opasie, tj.: opasy, konie rzeźne, tuczniki, drób utuczony, pisklęta, ryby, narybek.</p>		<p>od zwierząt. Przykłady biologicznych aktywów obrotowych w produkcji zwierzęcej (wybrane):</p> <p>a. Zwierzęta hodowlane: W produkcji zwierzęcej, zwierzęta hodowlane, takie jak bydło, trzoda chlewna, drób czy ryby, są biologicznymi aktywami obrotowymi. Hodowane są w celu sprzedaży.</p> <p>b. Ryby hodowlane: W akwakulturze, ryby hodowlane, takie jak łososie, tilapie czy karpie, są biologicznymi aktywami obrotowymi. Są hodowane w celu sprzedaży na rynek jako świeże ryby lub produkty przetworzone.</p> <p>c. Ptaki brojlery i nioski: W przypadku produkcji drobiu, ptaki brojlery (hodowle mięsne) oraz nioski (hodowle jaj) są biologicznymi aktywami obrotowymi.</p> <p>d. Zwierzęta futerkowe: W niektórych gałęziach produkcji zwierzęcej, takich jak hodowla norek czy lisów, zwierzęta te są hodowane ze względu na ich futro. Stanowią one biologiczne aktywa obrotowe.</p> <p>e. Zarodniki i komórki zarodkowe: W niektórych gałęziach produkcji zwierzęcej, takich jak hodowla bydła lub koni, zarodki lub komórki zarodkowe są wykorzystywane w celu rozmnażania zwierząt. Są one biologicznymi aktywami obrotowymi, ponieważ można je przechowywać, transportować i wykorzystywać do celów reprodukcyjnych.</p> <p>f. Materiał genetyczny: W hodowli zwierząt materiał genetyczny, taki jak nasienie czy embriony, jest biologicznym aktywem obrotowym. Jest on wykorzystywany do sztucznego unosienniania lub transferu zarodków, aby ulepszyć materiał genetyczny stad zwierząt. Wartość materiału genetycznego zależy od jakości, potencjału hodowlanego i popularności danej linii genetycznej.</p> <p>g. Kultury bakterii probiotycznych: W produkcji zwierzęcej, zwłaszcza w produkcji zwierząt gospodarskich, kultury bakterii probiotycznych, takich jak <i>Lactobacillus</i> czy <i>Bifidobacterium</i>, mogą być stosowane jako biologiczne aktywa obrotowe. Są one wykorzystywane jako dodatki do pasz w celu poprawy zdrowia jelitowego i wydajności zwierząt.</p> <p>h. Larwy i owady użyte w produkcji paszy: W produkcji paszy dla zwierząt larwy i owady, takie jak larwy muchy soldatki czy czarnego żółdźwocza, mogą być hodowane jako biologiczne aktywa obrotowe. Są one wykorzystywane jako alternatywne źródło białka w paszach dla zwierząt.</p>

Tabela 14, cd.

1	2	3	4
Biologiczne aktywa obrotowe w produkcji roślinnej	<p>Obejmuje:</p> <p>a) aktywa produkcyjne, np.: uprawy jednoroczne lucerny czy koniczyny,</p> <p>b) produkty rolnicze, np.: nasiona zbóż, chmiel, warzywa i owoce, kwiaty i rośliny ozdobne, drzewka owocowe nadające się do sprzedaży, podkładki generatywne, śpiące oczka, zrazy, sadzonki.</p>	Brak uwzględnienia istotnych grup biologicznych aktywów obrotowych w produkcji roślinnej.	<p>Biologiczne aktywa obrotowe w produkcji roślinnej odnoszą się do roślin, które są uprawiane i wykorzystywane w celach handlowych lub produkcyjnych. Są to rośliny, które są uprawiane na sprzedaż jako produkty roślinne, np. owoce, warzywa, zboża, kwiaty. Oto kilka przykładów biologicznych aktywów obrotowych w produkcji roślinnej:</p> <p>a. Uprawy rolnicze: Uprawy rolnicze, takie jak zboża (np. pszenica, ryż, kukurydza), rośliny oleiste (np. soja, rzepak), rośliny strączkowe (np. fasola, groch), są biologicznymi aktywami obrotowymi. Są one hodowane w celu uzyskania plonów, które mogą być wykorzystywane jako żywność, pasza dla zwierząt lub surowce do przemysłu.</p> <p>b. Sadzonki i rozsady: Sadzonki i rozsady to biologiczne aktywa obrotowe, które są wykorzystywane w produkcji roślinnej. Są to młode rośliny, które zostały rozmnożone wegetatywnie (np. przez odkłady, sadzonki z pędów, szczepienie) i są gotowe do przesadzenia na pola uprawne.</p> <p>c. Materiał rozmnożeniowy: Niektóre rośliny rozmnażane są wegetatywnie za pomocą fragmentów roślin, takich jak pędy, liście, fragmenty korzeni. To biologiczne aktywa obrotowe, które są wykorzystywane do rozmnażania roślin o pożądanym cechach genetycznych. Przykładem może być rozmnażanie drzew owocowych poprzez szczepienie na odpowiednie podkładki.</p>
Kapitał naturalny	Brak definicji		<p>Kapitał naturalny jest zbiorem zasobów przyrodniczych, takich jak gleba, woda, powietrze, zasoby leśne, zasoby rybne, minerały itp., które mają wartość ekonomiczną i stanowią podstawę działalności gospodarczej. Kapitał ten dostarcza energię, surowce do produkcji, a także usługi ekosystemowe, takie jak oczyszczanie powietrza i wody, zapylenie, regulacja klimatu itp. Dodatkowo kapitał naturalny to kompleksowy system ekosystemów, bioróżnorodności i procesów ekologicznych, które utrzymują równowagę i funkcjonowanie środowiska naturalnego. Zapewnia także podstawowe usługi ekosystemowe, takie jak dostarczanie żywności, ochrona przed erozją, regulacja klimatu, rekultywacja gleby itp., które są niezbędne dla przetrwania i dobrobytu ludzi. Kapitał naturalny jest cennym aktywem, które należy chronić i odtwarzać, którym należy zarządzać i które odgrywa kluczową rolę w zrównoważonym rozwoju, dostarczając podstawowych zasobów i usług ekosystemowych, zachowując integralność środowiska naturalnego.</p>



1	2	3
Bioróżnorodność	Brak definicji	<p>Bioróżnorodność<sup>(b)</sup> w bilansie spółek rolnych odnosi się do oceny i uwzględnienia wpływu działalności rolniczej na różnorodność biologiczną i ekosystemy. Jest to próba oceny, jak działalność rolnicza wpływa na zachowanie różnych gatunków roślin, zwierząt i ekosystemów oraz na zachowanie genetyczne populacji.</p> <p>Negatywne czynniki wpływające na bioróżnorodność to przede wszystkim nadmierne używanie pestycydów, nadmierny wypas zwierząt, niszczenie naturalnych siedlisk czy wykorzystywanie monokultur mogące prowadzić do utraty różnorodności biologicznej.</p> <p>Wpływ na bioróżnorodność mogą mieć również sposób zarządzania glebą, gospodarka wodna, praktyki rolnicze i stosowanie technologii. Dlatego coraz więcej spółek rolnych stara się uwzględniać bioróżnorodność w swoim bilansie, dążąc do zrównoważonej produkcji żywności.</p> <p>Włączenie bioróżnorodności w bilans spółek rolnych jest ważne nie tylko ze względu na ochronę środowiska naturalnego, ale także dla długoterminowego zrównoważenia produkcji żywności. Zachowanie różnorodności biologicznej może pomóc w utrzymaniu stabilnych ekosystemów, ochronie przed szkodnikami i chorobami oraz zwiększeniu odporności na zmiany klimatyczne.</p>

<sup>(a)</sup> Polska Federacja Hodowli Bydła i Producentów Mleka określa, że cielak, który padnie w ciągu 24 h od narodzin, jest traktowany jak martwe urodzone zwierzę. <sup>(b)</sup> W praktyce spółki rolne mogą podjąć różne działania mające na celu ochronę bioróżnorodności. Może to obejmować: 1) zachowanie różnorodnych ekosystemów na terenie gospodarstwa, takich jak siedliska naturalne, lasy czy mokradła; 2) stosowanie agroekologicznych metod uprawy, które minimalizują negatywne skutki dla środowiska i promują różnorodność biologiczną; 3) ochronę i odtwarzanie zagrożonych gatunków roślin i zwierząt, szczególnie tych związanych z rolnictwem; 4) stosowanie zrównoważonej gospodarki wodnej, takiej jak efektywne systemy nawadniania, ochrona zbiorników wodnych itp.; 5) współpracę z lokalnymi społecznościami i organizacjami ochrony przyrody w celu promowania bioróżnorodności na obszarach rolniczych.

Źródło: opracowanie własne.

Podsumowaniem wszystkich powyższych rozważań jest ujawnienie w rocznym jednostkowym sprawozdaniu finansowym spółek z branży rolno-spożywczej kapitału naturalnego. W kwestii uwzględniania kapitału naturalnego w sprawozdaniu finansowym w spółkach z branży rolno-spożywczej nie ma jednoznacznej odpowiedzi. Toczy się debata dotycząca tego, czy i w jaki sposób należy uwzględniać wartość kapitału naturalnego, takiego jak ziemia, woda, bioróżnorodność i inne zasoby naturalne, w ramach tradycyjnych sprawozdań finansowych. Niektóre organizacje i naukowcy zajmujący się ekonomią ekologiczną oraz zrównoważonym rozwojem argumentują,

że kapitał naturalny powinien być uwzględniony w sprawozdaniach finansowych<sup>2</sup>. Uważają, że nieuwzględnienie kapitału naturalnego prowadzi do niewłaściwego oceniania rzeczywistej wartości jednostki gospodarczej, a także nie uwzględnia negatywnych konsekwencji ekologicznych związanych z działalnością rolno-spożywczą. Do spółek z branży rolno-spożywczej sukcesywnie wprowadza się tzw. rachunkowość kapitału naturalnego<sup>3</sup> (*natural capital accounting*), czyli podejście do rachunkowości, które ma na celu uwzględnienie wartości kapitału naturalnego w ramach sprawozdań finansowych. W ramach rachunkowości kapitału naturalnego kapitał naturalny odnosi się do zasobów i usług środowiskowych, takich jak zasoby wodne, gleba, bioróżnorodność, krajobrazy itp., które dostarczają korzyści gospodarcze i społeczne. Jest to uzupełnienie informacji sprawozdawczej, gdyż tradycyjne metody rachunkowości finansowej koncentrują się głównie na aktywach finansowych i nie uwzględniają wartości zasobów naturalnych. Rachunkowość kapitału naturalnego ma więc na celu wypełnienie tej luki i dostarczenie informacji o wartości i zmianach kapitału naturalnego w ramach sprawozdań finansowych. Zdaniem autorki wprowadzenie rachunkowości kapitału naturalnego ma na celu lepsze zrozumienie zależności między działalnością gospodarczą a środowiskiem oraz umożliwienie podejmowania bardziej świadomych decyzji, które uwzględniają aspekty ekologiczne i zrównoważony rozwój. Dzięki uwzględnieniu kapitału naturalnego w sprawozdaniach finansowych organizacje mogą mieć pełniejszy obraz swojego wpływu na środowisko i zasoby naturalne, co z kolei może przyczynić się do lepszego zarządzania tymi zasobami. Autorka proponuje zaprezentowanie kapitału naturalnego z wykorzystaniem: rachunkowości ekologicznej, rachunkowości ekosystemowej i zintegrowanego raportowania.

1. Rachunkowość ekologiczna, polegająca na mierzeniu i wycenianiu ekologicznych aspektów działalności gospodarczej, może obejmować ocenę i wycenę ekosystemów, usług ekosystemowych, zużycia zasobów naturalnych i emisji substancji szkodliwych.

2. Rachunkowość ekosystemowa koncentruje się na identyfikacji, mierzeniu i wycenie ekosystemów i usług ekosystemowych. Metody rachunkowości ekosystemowej obejmują podejścia oparte na wartości rynkowej (np. wycena usług ekosystemowych) oraz podejścia oparte na innych miarach (np. wskaźnikach ekologicznych).

3. Zintegrowane raportowanie, w którym organizacje raportują zarówno wyniki finansowe, jak i niefinansowe, takie jak wpływ na środowisko, społeczność, zrówno-

---

<sup>2</sup> Ostatnio pojawiły się pewne inicjatywy, takie jak rachunkowość zrównoważonego rozwoju (*sustainable accounting*) czy rachunkowość kapitału naturalnego (*natural capital accounting*), które próbują uwzględnić wartość kapitału naturalnego w ramach sprawozdań finansowych. Istnieją różne metody i podejścia do pomiaru i wyceny kapitału naturalnego.

<sup>3</sup> Warto zauważyć, że rachunkowość kapitału naturalnego jest stosunkowo nowym obszarem i nie ma jeszcze jednolitych standardów rachunkowości kapitału naturalnego na międzynarodowym poziomie. Jednak wiele organizacji i instytucji rozwija wytyczne i ramy dla rachunkowości kapitału naturalnego, a także testuje i wdraża te metody w praktyce.

ważony rozwój itp., ma na celu dostarczenie pełniejszego obrazu działalności organizacji i uwzględnienie kapitału naturalnego.

Terminem bezpośrednio powiązany z kapitałem naturalnym jest „bioróżnorodność”. Bioróżnorodność odnosi się do różnorodności gatunków, ekosystemów i genów w danym obszarze. Jest kluczowym elementem kapitału naturalnego, ponieważ wpływa na funkcjonowanie i wartość ekosystemów oraz na dostarczanie usług ekosystemowych. Bioróżnorodność jest istotna dla utrzymania stabilności ekologicznej, zdrowia ekosystemów i zapewnienia zrównoważonego rozwoju, dlatego też ważne jest, aby bioróżnorodność była uwzględniana w kontekście rachunkowości kapitału naturalnego. Bioróżnorodność może mieć wpływ na wartość kapitału naturalnego przez dostarczanie różnorodnych usług ekosystemowych, takich jak zapylenie, ochrona przed erozją, zatrzymywanie wody, regulacja klimatu, podtrzymywanie łańcuchów pokarmowych i wiele innych. Autorka podkreśla, że kwestia bioróżnorodności nie jest szeroko omawiana w krajowych i międzynarodowych standardach rachunkowości. Pomimo braku konkretnych odniesień do bioróżnorodności w tradycyjnych standardach rachunkowości, bioróżnorodność jest kluczowym elementem kapitału naturalnego i jest ważna dla zrównoważonego zarządzania zasobami przyrodniczymi. W miarę rozwijania się rachunkowości kapitału naturalnego coraz większą uwagę poświęca się włączaniu bioróżnorodności do procesów raportowania i oceny wartości kapitału naturalnego. Jednocześnie interesariusze podejmują inicjatywy, by uwzględnić bioróżnorodność i inne aspekty kapitału naturalnego w sprawozdawczości spółek z branży rolno-spożywczej. W odpowiedzi na te wyzwania powstały takie inicjatywy, jak Globalne Inicjatywy Raportowania (Global Reporting Initiative, GRI) i Międzynarodowa Rada ds. Zintegrowanego Raportowania (International Integrated Reporting Council, IIRC), które promują bardziej holistyczne podejście do raportowania, z uwzględnieniem aspektów zrównoważonego rozwoju, w tym bioróżnorodności. Pomimo prac mających na celu włączenie bioróżnorodności do sprawozdania spółek napotyka się wiele trudności z identyfikacją, pomiarem, wyceną, ewidencją i prezentacją tej pozycji. Autorka proponuje możliwości przeprowadzenia wyceny bioróżnorodności za pomocą następujących dostępnych metod: metody wartości ekosystemicznej, metody kapitału naturalnego i metody opartej na wskaźnikach zrównoważonego rozwoju.

1. Metoda wartości ekosystemicznej – próba przypisania ekonomicznej wartości usług ekosystemowych dostarczanych przez różnorodność biologiczną. Na przykład, jeśli spółka rolno-spożywcza utrzymuje mokradła, można oszacować wartość ekonomiczną tych mokradeł dzięki analizie korzyści, takich jak retencja wody, oczyszczanie środowiska, dostarczanie schronienia dla dzikich zwierząt itp. (Bernaciak i Cichoń, 2013; Wieliczko, 2016).

2. Metoda kapitału naturalnego polega na traktowaniu bioróżnorodności jako formy kapitału naturalnego i na próbie oszacowania jej wartości w ramach bilansu spółki. Można to zrobić, analizując wartość ekonomiczną zasobów przyrody, takich

jak gleba, woda, fauna i flora. W przypadku spółek rolno-spożywczych wartość bioróżnorodności może być powiązana z wartością gruntów, na których prowadzona jest działalność rolnicza (Becla, 2013; Czaja, 2013; Fiedor, 2017).

3. Metoda oparta na wskaźnikach zrównoważonego rozwoju polega na tym, że spółki rolno-spożywcze mogą wykorzystać wskaźniki zrównoważonego rozwoju, które uwzględniają wymiary środowiskowe, społeczne i ekonomiczne. Wskaźniki takie jak stopa utraty różnorodności biologicznej, wykorzystanie zrównoważonej gospodarki wodnej czy udział w programach ochrony przyrody mogą być monitorowane i raportowane w sprawozdaniach finansowych (Borys i Fiedor, 2008; Florczak, 2008; Matuszczak, 2013).

Powyższe propozycje autorki mają na celu dostarczenie kompleksowego obrazu działalności podmiotu gospodarczego z branży rolno-spożywczej, z uwzględnieniem aspektów zarówno finansowych, jak i niefinansowych.

Głównymi cechami przedstawionej propozycji są:

1) poprawa prezentacji obrazu działalności spółki z branży rolno-spożywczej poprzez dostarczenie szerszego kontekstu i zrozumienia działalności podmiotu gospodarczego poprzez uwzględnienie zarówno wyników finansowych, jak i aspektów niefinansowych; obejmuje to wpływ na środowisko naturalne, społeczność, zarządzanie zasobami ludzkimi, innowacje, cele zrównoważonego rozwoju itp.;

2) skoncentrowanie na wartości długoterminowej: propozycja zmian w bilansie skupia się na tworzeniu wartości długoterminowej, która pomaga zidentyfikować czynniki wpływające na sukces organizacji w perspektywie długoterminowej, takie jak zrównoważony rozwój, innowacje, relacje z interesariuszami itp.;

3) uwzględnienie istotnych aspektów, które mają istotny wpływ na wartość podmiotu gospodarczego i na decyzje interesariuszy; obejmuje to czynniki zarówno finansowe, jak i niefinansowe, które są istotne dla osiągnięcia celów podmiotu gospodarczego i spełnienia oczekiwań interesariuszy;

4) transparentność i odpowiedzialność: propozycja promuje transparentność i odpowiedzialność podmiotu gospodarczego wobec swoich interesariuszy, dostarcza informacji, w opinii autorki, potrzebnych do podejmowania informowanych decyzji przez interesariuszy, umożliwiając lepsze zrozumienie zarówno wyników finansowych, jak i ich wpływu na środowisko i społeczeństwo.

Zdaniem autorki przedstawione propozycje wymagają zmiany w podejściu do zawartości sprawozdania i zarządzania informacjami w podmiocie z branży rolno-spożywczej, która to zmiana ma na celu poprawę użyteczności informacji dostarczanych przez podmiot gospodarczy, lepsze zarządzanie ryzykiem, identyfikację możliwości innowacji i zwiększenie zaufania interesariuszy.

## 3.2

### Propozycja zmian w bilansie spółek z branży rolno-spożywczej

Najpierw przeprowadzono analizy statystyczne na wybranej grupie spółek z branży rolno-spożywczej w celu ustalenia konieczności stosowania uproszczeń w sprawozdaniu finansowym. Wyniki wybranych analiz statystycznych jednoznacznie wskazały, że uproszczenia w badanych sprawozdaniach finansowych nie są konieczne (Załączniki 33–65). W związku z tym przyjęto układ sprawozdania finansowego zgodnie z załącznikiem 1 Ustawy o rachunkowości. Kolejno badania empiryczne miały na celu wskazanie siły zależności, a co za tym idzie, ujawnień, poszczególnych pozycji jednostkowego rocznego sprawozdania finansowego spółek z branży rolno-spożywczej. Stwierdzono 4 typy ujawnień (zależności): konieczne ujawnienia (silna zależność), rekomendowane ujawnienia (dość silna zależność), dobrowolne ujawnienia (umiarkowana zależność), nieobowiązkowe ujawnienia (brak związku liniowego).

Badanie aktywów ogółem (Załączniki 9, 10, 17–32) z pozostałymi pozycjami sprawozdania finansowego pozwoliło stwierdzić, że koniecznie należy wskazać powiązania między aktywami ogółem a pasywami ogółem, kapitałem własnym ogółem, zobowiązaniami długoterminowymi, zobowiązaniami krótkoterminowymi oraz kosztami finansowymi. Dodatkowo określono rekomendowane ujawnienia i powiązania aktywów ogółem z pozostałymi pozycjami rocznego jednostkowego sprawozdania finansowego, do których należą: pozostałe rezerwy i zobowiązania, długoterminowe kredyty i pożyczki, przychody ze sprzedaży, koszty sprzedanych produktów, pozostałe przychody operacyjne, pozostałe koszty operacyjne, wynik na sprzedaży, przychody finansowe, podatek dochodowy, zysk netto, przepływy środków pieniężnych z działalności operacyjnej oraz inwestycyjnej. Pozostałe powiązania aktywów ogółem nie wymagają ujawnienia (tab. 15).

Tabela 15. Wskazanie ujawnień oraz powiązań aktywów ogółem z pozostałymi pozycjami sprawozdania finansowego w jednostkowym rocznym sprawozdaniu finansowym spółek z branży rolno-spożywczej

Aktywa ogółem				
Wyszczególnienie	Lata			Zalecenia ujawnień
	2005–2010	2011–2015	2016–2019	
	Ujawnienie			
1	2	3	4	5
Pasywa ogółem	konieczne ujawnienie	konieczne ujawnienie	konieczne ujawnienie	konieczne ujawnienie
Kapitał własny ogółem	konieczne ujawnienie	konieczne ujawnienie	konieczne ujawnienie	konieczne ujawnienie
Pozostałe rezerwy i zobowiązania	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie

Tabela 15, cd.

1	2	3	4	5
Zobowiązania długoterminowe	konieczne ujawnienie	konieczne ujawnienie	konieczne ujawnienie	konieczne ujawnienie
Długoterminowe kredyty i pożyczki	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie
Zobowiązania krótkoterminowe	konieczne ujawnienie	konieczne ujawnienie	konieczne ujawnienie	konieczne ujawnienie
Pożyczki krótkoterminowe	rekomendowane ujawnienie	konieczne ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	konieczne ujawnienie
Zobowiązania handlowe i inne	konieczne ujawnienie	konieczne ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	konieczne ujawnienie
Przychody ze sprzedaży	konieczne ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie
Koszty sprzedanych produktów	konieczne ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie
Wynik z działalności podstawowej	nieobowiązkowe ujawnienie	nieobowiązkowe ujawnienie	nieobowiązkowe ujawnienie	nieobowiązkowe ujawnienie
Pozostałe przychody operacyjne	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie
Pozostałe koszty operacyjne	konieczne ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie
Wynik ze sprzedaży	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	dobrowolne ujawnienie	rekomendowane ujawnienie
Wynik z działalności finansowej	nieobowiązkowe ujawnienie	nieobowiązkowe ujawnienie	nieobowiązkowe ujawnienie	nieobowiązkowe ujawnienie
Przychody finansowe	konieczne ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie
Koszty finansowe	konieczne ujawnienie	konieczne ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	konieczne ujawnienie
Podatek dochodowy	konieczne ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie
Zysk netto	rekomendowane ujawnienie	dobrowolne ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie
Przepływy środków pieniężnych z działalności operacyjnej	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	dobrowolne ujawnienie	rekomendowane ujawnienie
Przepływy środków pieniężnych z działalności inwestycyjnej	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	nieobowiązkowe ujawnienie	rekomendowane ujawnienie
Przepływy środków pieniężnych z działalności finansowej	nieobowiązkowe ujawnienie	nieobowiązkowe ujawnienie	nieobowiązkowe ujawnienie	nieobowiązkowe ujawnienie
Wzrost/spadek netto kasy	nieobowiązkowe ujawnienie	nieobowiązkowe ujawnienie	nieobowiązkowe ujawnienie	nieobowiązkowe ujawnienie

Źródło: opracowanie własne.

Identyfikując użyteczne informacje i powiązania aktywów trwałych z pozostałymi pozycjami sprawozdania finansowego (tab. 16), stwierdzono, że konieczne ujawnienia wystąpiły w przypadku 4 zmiennych, tj. pasywów ogółem, kapitału własnego ogółem, zobowiązań długoterminowych i kosztów finansowych, a rekomendowane ujawnienia w przypadku pozostałych rezerw i zobowiązań, długoterminowych kredytów i pożyczek, zobowiązań handlowych i innych oraz przychodów ze sprzedaży.

Tabela 16. Wskazanie ujawnień oraz powiązań aktywów trwałych z pozostałymi pozycjami sprawozdania finansowego w jednostkowym rocznym sprawozdaniu finansowym spółek z branży rolno-spożywczej

Aktywa trwałe				
Wyszczególnienie	Lata			Zalecenia ujawnień
	2005–2010	2011–2015	2016–2019	
	Ujawnienia			
1	2	3	4	5
Pasywa ogółem	konieczne ujawnienie	konieczne ujawnienie	konieczne ujawnienie	konieczne ujawnienie
Kapitał własny ogółem	konieczne ujawnienie	konieczne ujawnienie	konieczne ujawnienie	konieczne ujawnienie
Pozostałe rezerwy i zobowiązania	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie
Zobowiązania długoterminowe	konieczne ujawnienie	konieczne ujawnienie	konieczne ujawnienie	konieczne ujawnienie
Długoterminowe kredyty i pożyczki	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie
Zobowiązania handlowe i inne	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	dobrowolne ujawnienie	rekomendowane ujawnienie
Przychody ze sprzedaży	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	dobrowolne ujawnienie	rekomendowane ujawnienie
Koszty sprzedanych produktów	rekomendowane ujawnienie	dobrowolne ujawnienie	dobrowolne ujawnienie	dobrowolne ujawnienie
Wynik z działalności podstawowej	nieobowiązkowe ujawnienie	nieobowiązkowe ujawnienie	nieobowiązkowe ujawnienie	nieobowiązkowe ujawnienie
Pozostałe przychody operacyjne	rekomendowane ujawnienie	nieobowiązkowe ujawnienie	nieobowiązkowe ujawnienie	nieobowiązkowe ujawnienie
Pozostałe koszty operacyjne	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie
Wynik ze sprzedaży	rekomendowane ujawnienie	dobrowolne ujawnienie	dobrowolne ujawnienie	dobrowolne ujawnienie
Wynik z działalności finansowej	nieobowiązkowe ujawnienie	nieobowiązkowe ujawnienie	nieobowiązkowe ujawnienie	nieobowiązkowe ujawnienie

Tabela 16, cd.

1	2	3	4	5
Przychody finansowe	konieczne ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie
Koszty finansowe	konieczne ujawnienie	konieczne ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	konieczne ujawnienie
Podatek dochodowy	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie
Zysk netto	rekomendowane ujawnienie	dobrowolne ujawnienie	dobrowolne ujawnienie	dobrowolne ujawnienie
Przepływy środków pieniężnych z działalności operacyjnej	dobrowolne ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	dobrowolne ujawnienie	rekomendowane ujawnienie
Przepływy środków pieniężnych z działalności inwestycyjnej	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	nieobowiązkowe ujawnienie	dobrowolne ujawnienie
Przepływy środków pieniężnych z działalności finansowej	nieobowiązkowe ujawnienie	nieobowiązkowe ujawnienie	nieobowiązkowe ujawnienie	nieobowiązkowe ujawnienie
Wzrost/spadek netto kasy	nieobowiązkowe ujawnienie	nieobowiązkowe ujawnienie	nieobowiązkowe ujawnienie	nieobowiązkowe ujawnienie

Źródło: opracowanie własne.

Dodatkowo rekomendowane ujawnienia dotyczyły powiązań między aktywami trwałymi a pozostałymi kosztami operacyjnymi, przychodami finansowymi, podatkiem dochodowym oraz przepływami środków pieniężnych z działalności operacyjnej. Wyniki przeprowadzonych analiz statystycznych wskazały także dobrowolne ujawnienia powiązań między aktywami trwałymi a kosztami sprzedanych produktów, wynikiem ze sprzedaży, zyskiem netto czy przepływami środków pieniężnych z działalności inwestycyjnej. W przypadku pozostałych pozycji sprawozdania finansowego nie wskazano obowiązkowych powiązań aktywów trwałych.

Analizując zależności między rzeczowymi aktywami trwałymi a pozostałymi pozycjami sprawozdania finansowego, ujawniono istniejące powiązania i przedstawiono propozycje dotyczące ujawnień związanych z tymi pozostałymi pozycjami sprawozdania finansowego (tab. 17). W przypadku tylko jednej pozycji rzeczowych aktywów trwałych wykazują konieczne ujawnienia i są to przychody finansowe. Natomiast rekomendowane ujawnienia występują między rzeczowymi aktywami trwałymi a należnościami krótkoterminowymi, aktywami obrotowymi, zapasami, pasywami ogółem, kapitałem własnym ogółem, zobowiązaniami długo- i krótkoterminowymi, pożyczkami krótkoterminowymi oraz zobowiązaniami handlowymi i in. W przypadku zmien-



nych pochodzących z rachunku zysków i strat wskazano rekomendowane ujawnienia z kosztami sprzedanych produktów, pozostałych przychodów operacyjnych, pozostałych kosztów operacyjnych, wyniku na sprzedaży i podatku dochodowego. Rekomendowane powiązania rzeczowych aktywów trwałych wskazano także w rachunku przepływów pieniężnych, tj. rekomendowane powiązanie wskazano z przepływami środków pieniężnych z działalności operacyjnej oraz z działalności inwestycyjnej.

Tabela 17. Wskazanie powiązań rzeczowych aktywów trwałych z pozostałymi pozycjami sprawozdania finansowego w jednostkowym rocznym sprawozdaniu finansowym spółek z branży rolno-spożywczej

Rzeczowe aktywa trwałe				
Wyszczególnienie	Lata			Zalecenia ujawnień
	2005–2010	2011–2015	2016–2019	
	Ujawnienia			
1	2	3	4	5
Wartości niematerialne i prawne	rekomendowane ujawnienie	dobrowolne ujawnienie	dobrowolne ujawnienie	dobrowolne ujawnienie
Należności krótkoterminowe	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie
Inwestycje długoterminowe	dobrowolne ujawnienie	nieobowiązkowe ujawnienie	nieobowiązkowe ujawnienie	nieobowiązkowe ujawnienie
Rozliczenia międzyokresowe	rekomendowane ujawnienie	dobrowolne ujawnienie	dobrowolne ujawnienie	dobrowolne ujawnienie
Aktywa obrotowe	konieczne ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie
Zapasy	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie
Krótkoterminowe aktywa finansowe	dobrowolne ujawnienie	nieobowiązkowe ujawnienie	nieobowiązkowe ujawnienie	nieobowiązkowe ujawnienie
Pasywa ogółem	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie
Kapitał własny ogółem	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	dobrowolne ujawnienie	rekomendowane ujawnienie
Pozostałe rezerwy i zobowiązania	dobrowolne ujawnienie	dobrowolne ujawnienie	nieobowiązkowe ujawnienie	dobrowolne ujawnienie
Zobowiązania długoterminowe	konieczne ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie
Długoterminowe kredyty i pożyczki	rekomendowane ujawnienie	dobrowolne ujawnienie	dobrowolne ujawnienie	dobrowolne ujawnienie
Zobowiązania krótkoterminowe	konieczne ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie
Pożyczki krótkoterminowe	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	dobrowolne ujawnienie	rekomendowane ujawnienie

Tabela 17, cd.

1	2	3	4	5
Zobowiązania handlowe i inne	konieczne ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie
Przychody ze sprzedaży	konieczne ujawnienie	konieczne ujawnienie	konieczne ujawnienie	konieczne ujawnienie
Koszty sprzedanych produktów	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie
Wynik z działalności podstawowej	nieobowiązkowe ujawnienie	nieobowiązkowe ujawnienie	nieobowiązkowe ujawnienie	nieobowiązkowe ujawnienie
Pozostałe przychody operacyjne	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	dobrowolne ujawnienie	rekomendowane ujawnienie
Pozostałe koszty operacyjne	konieczne ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	dobrowolne ujawnienie	rekomendowane ujawnienie
Wynik ze sprzedaży	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	dobrowolne ujawnienie	rekomendowane ujawnienie
Wynik z działalności finansowej	nieobowiązkowe ujawnienie	nieobowiązkowe ujawnienie	nieobowiązkowe ujawnienie	nieobowiązkowe ujawnienie
Przychody finansowe	dobrowolne ujawnienie	nieobowiązkowe ujawnienie	nieobowiązkowe ujawnienie	nieobowiązkowe ujawnienie
Koszty finansowe	rekomendowane ujawnienie	dobrowolne ujawnienie	dobrowolne ujawnienie	dobrowolne ujawnienie
Podatek dochodowy	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie
Zysk netto	dobrowolne ujawnienie	dobrowolne ujawnienie	dobrowolne ujawnienie	dobrowolne ujawnienie
Przepływy środków pieniężnych z działalności operacyjnej	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie
Przepływy środków pieniężnych z działalności inwestycyjnej	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	dobrowolne ujawnienie	rekomendowane ujawnienie
Przepływy środków pieniężnych z działalności finansowej	nieobowiązkowe ujawnienie	nieobowiązkowe ujawnienie	nieobowiązkowe ujawnienie	nieobowiązkowe ujawnienie
Wzrost/spadek netto kasy	nieobowiązkowe ujawnienie	nieobowiązkowe ujawnienie	nieobowiązkowe ujawnienie	nieobowiązkowe ujawnienie

Źródło: opracowanie własne.

Ostatecznie określono dobrowolne ujawnienia i powiązania między rzeczowymi aktywami trwałymi a wartościami niematerialnymi i prawnymi, rozliczeniami międzyokresowymi, pozostałymi rezerwami i zobowiązaniami oraz długoterminowymi kredytami i pożyczkami. W pozostałych pozycjach analizy statystyczne nie określiły powiązań.

Wskazano także powiązania należności krótkoterminowych z pozostałymi pozycjami sprawozdania finansowego w jednostkowym rocznym sprawozdaniu finansowym spółek z branży rolno-spożywczej (tab. 18). W przypadku należności krótkoterminowych konieczne ujawnienia powiązań występują z następującymi zmiennymi: aktywami obrotowymi, pasywami ogółem, zobowiązaniami krótkoterminowymi, zobowiązaniami handlowymi i in. oraz przychodami ze sprzedaży i kosztami sprzedanych produktów.

Tabela 18. Wskazanie powiązań należności krótkoterminowych z pozostałymi pozycjami sprawozdania finansowego w jednostkowym rocznym sprawozdaniu finansowym spółek z branży rolno-spożywczej

Rzeczowe aktywa trwałe				
Wyszczególnienie	Lata			Zalecenia ujawnień
	2005–2010	2011–2015	2016–2019	
	Ujawnienia			
1	2	3	4	5
Wartości niematerialne i prawne	rekomendowane ujawnienie	dobrowolne ujawnienie	dobrowolne ujawnienie	dobrowolne ujawnienie
Należności krótkoterminowe	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie
Inwestycje długoterminowe	dobrowolne ujawnienie	nieobowiązkowe ujawnienie	nieobowiązkowe ujawnienie	nieobowiązkowe ujawnienie
Rozliczenia międzyokresowe	rekomendowane ujawnienie	dobrowolne ujawnienie	dobrowolne ujawnienie	dobrowolne ujawnienie
Aktywa obrotowe	konieczne ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie
Zapasy	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie
Krótkoterminowe aktywa finansowe	dobrowolne ujawnienie	nieobowiązkowe ujawnienie	nieobowiązkowe ujawnienie	nieobowiązkowe ujawnienie
Pasywa ogółem	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie
Kapitał własny ogółem	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	dobrowolne ujawnienie	rekomendowane ujawnienie
Pozostałe rezerwy i zobowiązania	dobrowolne ujawnienie	dobrowolne ujawnienie	nieobowiązkowe ujawnienie	dobrowolne ujawnienie
Zobowiązania długoterminowe	konieczne ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie
Długoterminowe kredyty i pożyczki	rekomendowane ujawnienie	dobrowolne ujawnienie	dobrowolne ujawnienie	dobrowolne ujawnienie
Zobowiązania krótkoterminowe	konieczne ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie
Pożyczki krótkoterminowe	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	dobrowolne ujawnienie	rekomendowane ujawnienie

Tabela 18, cd.

1	2	3	4	5
Zobowiązania handlowe i inne	konieczne ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie
Przychody ze sprzedaży	konieczne ujawnienie	konieczne ujawnienie	konieczne ujawnienie	konieczne ujawnienie
Koszty sprzedanych produktów	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie
Wynik z działalności podstawowej	nieobowiązkowe ujawnienie	nieobowiązkowe ujawnienie	nieobowiązkowe ujawnienie	nieobowiązkowe ujawnienie
Pozostałe przychody operacyjne	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	dobrowolne ujawnienie	rekomendowane ujawnienie
Pozostałe koszty operacyjne	konieczne ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	dobrowolne ujawnienie	rekomendowane ujawnienie
Wynik ze sprzedaży	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	dobrowolne ujawnienie	rekomendowane ujawnienie
Wynik z działalności finansowej	nieobowiązkowe ujawnienie	nieobowiązkowe ujawnienie	nieobowiązkowe ujawnienie	nieobowiązkowe ujawnienie
Przychody finansowe	dobrowolne ujawnienie	nieobowiązkowe ujawnienie	nieobowiązkowe ujawnienie	nieobowiązkowe ujawnienie
Koszty finansowe	rekomendowane ujawnienie	dobrowolne ujawnienie	dobrowolne ujawnienie	dobrowolne ujawnienie
Podatek dochodowy	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie
Zysk netto	dobrowolne ujawnienie	dobrowolne ujawnienie	dobrowolne ujawnienie	dobrowolne ujawnienie
Przepływy środków pieniężnych z działalności operacyjnej	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie
Przepływy środków pieniężnych z działalności inwestycyjnej	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	dobrowolne ujawnienie	rekomendowane ujawnienie
Przepływy środków pieniężnych z działalności finansowej	nieobowiązkowe ujawnienie	nieobowiązkowe ujawnienie	nieobowiązkowe ujawnienie	nieobowiązkowe ujawnienie
Wzrost/spadek netto kasy	nieobowiązkowe ujawnienie	nieobowiązkowe ujawnienie	nieobowiązkowe ujawnienie	nieobowiązkowe ujawnienie

Źródło: opracowanie własne.

Rekomendowane ujawnienia i powiązania stwierdzono między należnościami a rzeczowymi aktywami trwałymi, rozliczeniami międzyokresowymi, zapasami, kapitałem własnym ogółem, zobowiązaniami długoterminowymi, pożyczkami krótkoterminowymi, pozostałymi przychodami i kosztami operacyjnymi, wynikiem na sprzeda-

ży oraz przepływami środków pieniężnych z działalności operacyjnej. Wskazano także dobrowolne ujawnienia i powiązania należności krótkoterminowych z następującymi pozycjami rocznego jednostkowego sprawozdania finansowego spółek z branży rolno-spożywczej: wartościami niematerialnymi i prawnymi, inwestycjami długoterminowymi, krótkoterminowymi aktywami finansowymi, pozostałymi rezerwami i zobowiązaniami oraz długoterminowymi kredytami i pożyczkami oraz przepływami z działalności operacyjnej. W przypadku pozostałych pozycji sprawozdania finansowego nie wskazano potrzeby ujawnienia i wskazania powiązań z należnościami krótkoterminowymi.

Ujawnienia dotyczące powiązań między aktywami obrotowymi a pozostałymi pozycjami sprawozdania finansowego mają na celu dostarczenie informacji, które umożliwią użytkownikom finansowym pełniejsze zrozumienie działalności przedsiębiorstwa (tab. 19).

Tabela 19. Wskazanie powiązań aktywów obrotowych z pozostałymi pozycjami sprawozdania finansowego w jednostkowym rocznym sprawozdaniu finansowym spółek z branży rolno-spożywczej

Aktywa obrotowe				
Wyszczególnienie	Lata			Zalecenia ujawnień
	2005–2010	2010–2015	2016–2019	
	Ujawnienia			
1	2	3	4	5
Rzeczowe aktywa trwale	konieczne ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie
Aktywa trwale	konieczne ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie
Wartości niematerialne i prawne	rekomendowane ujawnienie	dobrowolne ujawnienie	dobrowolne ujawnienie	dobrowolne ujawnienie
Inwestycje długoterminowe	rekomendowane ujawnienie	dobrowolne ujawnienie	dobrowolne ujawnienie	dobrowolne ujawnienie
Rozliczenia międzyokresowe	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie
Zapasy	konieczne ujawnienie	konieczne ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	konieczne ujawnienie
Krótkoterminowe aktywa finansowe	rekomendowane ujawnienie	dobrowolne ujawnienie	dobrowolne ujawnienie	dobrowolne ujawnienie
Pasywa ogółem	konieczne ujawnienie	konieczne ujawnienie	konieczne ujawnienie	konieczne ujawnienie
Kapitał własny ogółem	konieczne ujawnienie	konieczne ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	konieczne ujawnienie
Pozostałe rezerwy i zobowiązania	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	dobrowolne ujawnienie	rekomendowane ujawnienie

Tabela 19, cd.

1	2	3	4	5
Zobowiązania długoterminowe	konieczne ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie
Długoterminowe kredyty i pożyczki	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	dobrowolne ujawnienie	rekomendowane ujawnienie
Zobowiązania krótkoterminowe	konieczne ujawnienie	konieczne ujawnienie	konieczne ujawnienie	konieczne ujawnienie
Pożyczki krótkoterminowe	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie
Zobowiązania handlowe i inne	konieczne ujawnienie	konieczne ujawnienie	konieczne ujawnienie	konieczne ujawnienie
Przychody ze sprzedaży	konieczne ujawnienie	konieczne ujawnienie	konieczne ujawnienie	konieczne ujawnienie
Koszty sprzedanych produktów	konieczne ujawnienie	konieczne ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	konieczne ujawnienie
Wynik z działalności operacyjnej	nieobowiązkowe ujawnienie	nieobowiązkowe ujawnienie	nieobowiązkowe ujawnienie	nieobowiązkowe ujawnienie
Pozostałe przychody operacyjne	konieczne ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie
Pozostałe koszty operacyjne	konieczne ujawnienie	konieczne ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	konieczne ujawnienie
Wynik ze sprzedaży	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	dobrowolne ujawnienie	rekomendowane ujawnienie
Wynik z działalności finansowej	nieobowiązkowe ujawnienie	nieobowiązkowe ujawnienie	nieobowiązkowe ujawnienie	nieobowiązkowe ujawnienie
Przychody finansowe	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie
Koszty finansowe	konieczne ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie
Podatek dochodowy	konieczne ujawnienie	konieczne ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	konieczne ujawnienie
Zysk netto	rekomendowane ujawnienie	dobrowolne ujawnienie	dobrowolne ujawnienie	dobrowolne ujawnienie
Przepływy środków pieniężnych z działalności operacyjnej	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	dobrowolne ujawnienie	rekomendowane ujawnienie
Przepływy środków pieniężnych z działalności inwestycyjnej	rekomendowane ujawnienie	dobrowolne ujawnienie	nieobowiązkowe ujawnienie	dobrowolne ujawnienie
Przepływy środków pieniężnych z działalności finansowej	nieobowiązkowe ujawnienie	nieobowiązkowe ujawnienie	nieobowiązkowe ujawnienie	nieobowiązkowe ujawnienie
Wzrost/spadek netto kasy	nieobowiązkowe ujawnienie	nieobowiązkowe ujawnienie	nieobowiązkowe ujawnienie	nieobowiązkowe ujawnienie

Źródło: opracowanie własne.

Wyniki badania wskazały konieczne ujawnienia między aktywami obrotowymi a: zapasami, pasywami ogółem, kapitałem własnym ogółem, zobowiązaniami krótkoterminowymi, zobowiązaniami handlowymi i in. Dodatkowo należy wskazać konieczne ujawnienia aktywów obrotowych z przychodami ze sprzedaży, kosztami sprzedaży produktów oraz pozostałymi kosztami operacyjnymi i podatkiem dochodowym. Natomiast rekomendowane ujawnienia i powiązania tej pozycji wskazano w przypadku rzeczowych aktywów trwałych, rozliczeń międzyokresowych, pozostałych rezerw i zobowiązań, zobowiązań długoterminowych, długoterminowych kredytów i pożyczek oraz pożyczek krótkoterminowych. Ostatecznie określono rekomendowane ujawnienia aktywów obrotowych z następującymi pozycjami rachunku zysków i strat: pozostałymi przychodami operacyjnymi, wynikiem na sprzedaży, przychodami i kosztami finansowymi oraz przepływami środków pieniężnych z działalności operacyjnej. Wyszczególniono także dobrowolne ujawnienia i powiązania aktywów obrotowych z wartościami niematerialnymi i prawnymi, inwestycjami długoterminowymi, krótkoterminowymi aktywami finansowymi, zyskiem netto oraz przepływami środków pieniężnych z działalności inwestycyjnej.

W tabeli 20 zestawiono listę proponowanych ujawnień i powiązania zapasów z poszczególnymi pozycjami sprawozdania finansowego. Oceniając na podstawie sprawozdania finansowego, nie określono koniecznych ujawnień i ich powiązań z innymi pozycjami sprawozdania finansowego. W przypadku bilansu określono rekomendowane ujawnienia zapasów z należnościami krótkoterminowymi, pasywami ogółem, zobowiązaniami krótkoterminowymi, pożyczkami krótkoterminowymi, zobowiązaniami handlowymi i in. W przypadku rachunku zysków i strat określono rekomendowane ujawnienia zapasów z pozostałymi przychodami operacyjnymi, pozostałymi kosztami operacyjnymi oraz podatkiem dochodowym.

Tabela 20. Wskazanie powiązań zapasów z pozostałymi pozycjami sprawozdania finansowego w jednostkowym rocznym sprawozdaniu finansowym spółek z branży rolno-spożywczej

Zapasy				
Wyszczególnienie	Lata			Zalecenia ujawnień
	2005–2010	2011–2015	2016–2019	
	Ujawnienia			
1	2	3	4	5
Należności krótkoterminowe	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	dobrowolne ujawnienie	rekomendowane ujawnienie
Krótkoterminowe aktywa finansowe	dobrowolne ujawnienie	nieobowiązkowe ujawnienie	nieobowiązkowe ujawnienie	dobrowolne ujawnienie
Pasywa ogółem	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	dobrowolne ujawnienie	rekomendowane ujawnienie
Kapitał własny ogółem	rekomendowane ujawnienie	dobrowolne ujawnienie	dobrowolne ujawnienie	dobrowolne ujawnienie

Tabela 20, cd.

1	2	3	4	5
Pozostałe rezerwy i zobowiązania	dobrowolne ujawnienie	dobrowolne ujawnienie	dobrowolne ujawnienie	dobrowolne ujawnienie
Zobowiązania długoterminowe	rekomendowane ujawnienie	dobrowolne ujawnienie	dobrowolne ujawnienie	dobrowolne ujawnienie
Długoterminowe kredyty i pożyczki	dobrowolne ujawnienie	dobrowolne ujawnienie	dobrowolne ujawnienie	dobrowolne ujawnienie
Zobowiązania krótkoterminowe	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie
Pożyczki krótkoterminowe	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	dobrowolne ujawnienie	rekomendowane ujawnienie
Zobowiązania handlowe i inne	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie
Przychody ze sprzedaży	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie
Koszty sprzedanych produktów	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie
Wynik z działalności operacyjnej	nieobowiązkowe ujawnienie	nieobowiązkowe ujawnienie	nieobowiązkowe ujawnienie	nieobowiązkowe ujawnienie
Pozostałe przychody operacyjne	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	dobrowolne ujawnienie	rekomendowane ujawnienie
Pozostałe koszty operacyjne	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	dobrowolne ujawnienie	rekomendowane ujawnienie
Wynik ze sprzedaży	rekomendowane ujawnienie	dobrowolne ujawnienie	dobrowolne ujawnienie	dobrowolne ujawnienie
Wynik z działalności finansowej	nieobowiązkowe ujawnienie	nieobowiązkowe ujawnienie	nieobowiązkowe ujawnienie	nieobowiązkowe ujawnienie
Przychody finansowe	dobrowolne ujawnienie	nieobowiązkowe ujawnienie	nieobowiązkowe ujawnienie	nieobowiązkowe ujawnienie
Koszty finansowe	rekomendowane ujawnienie	dobrowolne ujawnienie	dobrowolne ujawnienie	dobrowolne ujawnienie
Podatek dochodowy	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	dobrowolne ujawnienie	rekomendowane ujawnienie
Zysk netto	dobrowolne ujawnienie	dobrowolne ujawnienie	dobrowolne ujawnienie	dobrowolne ujawnienie
Przepływy środków pieniężnych z działalności operacyjnej	dobrowolne ujawnienie	dobrowolne ujawnienie	nieobowiązkowe ujawnienie	dobrowolne ujawnienie
Przepływy środków pieniężnych z działalności finansowej	nieobowiązkowe ujawnienie	nieobowiązkowe ujawnienie	nieobowiązkowe ujawnienie	nieobowiązkowe ujawnienie
Wzrost/spadek netto kasy	nieobowiązkowe ujawnienie	nieobowiązkowe ujawnienie	nieobowiązkowe ujawnienie	nieobowiązkowe ujawnienie

Źródło: opracowanie własne.



Dobrowolne ujawnienia wymienia się między zapasami a następującymi pozycjami bilansu: krótkoterminowymi aktywami finansowymi, kapitałem własnym ogółem, pozostałymi rezerwami i zobowiązaniami, zobowiązaniami długoterminowymi, długoterminowymi kredytami i pożyczkami oraz w przypadku rachunku przepływów pieniężnych z przepływami środków pieniężnych z działalności operacyjnej.

Określono także konieczne ujawnienia oraz powiązania (tab. 21) dla pozycji pasywa ogółem (Załączniki 11, 12, 17–32) z następującymi pozycjami sprawozdania finansowego: aktywami obrotowymi, należnościami krótkoterminowymi, aktywami ogółem i aktywami trwałymi oraz kosztami finansowymi. Rekomendowane ujawnienia dotyczące powiązań określono dla: zapasów, inwestycji długoterminowych, przychodów ze sprzedaży, kosztów sprzedanych produktów, pozostałych przychodów i kosztów operacyjnych, przychodów finansowych oraz przepływów środków pieniężnych z działalności operacyjnej oraz inwestycyjnej. Dobrowolne ujawnienia na temat powiązań pasywów ogółem określono dla: wartości niematerialnych i prawnych, rozliczeń międzykresowych, krótkoterminowych aktywów finansowych oraz wyników na sprzedaży.

Tabela 21. Wskazanie powiązań pasywów ogółem z pozostałymi pozycjami sprawozdania finansowego w jednostkowym rocznym sprawozdaniu finansowym spółek z branży rolno-spożywczej

Pasywa ogółem				
Wyszczególnienie	Lata			Zalecenia ujawnień
	2005–2010	2011–2015	2016–2019	
	Ujawnienia			
1	2	3	4	5
Zapasy	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	dobrowolne ujawnienie	rekomendowane ujawnienie
Aktywa obrotowe	konieczne ujawnienie	konieczne ujawnienie	konieczne ujawnienie	konieczne ujawnienie
Należności krótkoterminowe	konieczne ujawnienie	konieczne ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	konieczne ujawnienie
Rzeczowe aktywa trwałe	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie
Aktywa trwałe	konieczne ujawnienie	konieczne ujawnienie	konieczne ujawnienie	konieczne ujawnienie
Aktywa ogółem	konieczne ujawnienie	konieczne ujawnienie	konieczne ujawnienie	konieczne ujawnienie
Wartości niematerialne i prawne	rekomendowane ujawnienie	dobrowolne ujawnienie	dobrowolne ujawnienie	dobrowolne ujawnienie
Inwestycje długoterminowe	konieczne ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie
Rozliczenia międzykresowe	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	dobrowolne ujawnienie	dobrowolne ujawnienie

Tabela 21, cd.

1	2	3	4	5
Krótkoterminowe aktywa finansowe	rekomendowane ujawnienie	dobrowolne ujawnienie	dobrowolne ujawnienie	dobrowolne ujawnienie
Przychody ze sprzedaży	konieczne ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie
Koszty sprzedanych produktów	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie
Wynik z działalności podstawowej	nieobowiązkowe ujawnienie	nieobowiązkowe ujawnienie	nieobowiązkowe ujawnienie	nieobowiązkowe ujawnienie
Pozostałe przychody operacyjne	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie
Pozostałe koszty operacyjne	konieczne ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie
Wynik ze sprzedaży	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	dobrowolne ujawnienie	dobrowolne ujawnienie
Wynik z działalności finansowej	nieobowiązkowe ujawnienie	nieobowiązkowe ujawnienie	nieobowiązkowe ujawnienie	nieobowiązkowe ujawnienie
Przychody finansowe	konieczne ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie
Koszty finansowe	konieczne ujawnienie	konieczne ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	konieczne ujawnienie
Przepływy środków pieniężnych z działalności operacyjnej	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	dobrowolne ujawnienie	rekomendowane ujawnienie
Przepływy środków pieniężnych z działalności inwestycyjnej	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	nieobowiązkowe ujawnienie	rekomendowane ujawnienie
Przepływy środków pieniężnych z działalności finansowej	nieobowiązkowe ujawnienie	nieobowiązkowe ujawnienie	nieobowiązkowe ujawnienie	nieobowiązkowe ujawnienie
Wzrost/spadek netto kasy	nieobowiązkowe ujawnienie	nieobowiązkowe ujawnienie	nieobowiązkowe ujawnienie	nieobowiązkowe ujawnienie

Źródło: opracowanie własne.

Następnie zestawiono wyniki analiz statystycznych dla kapitału własnego ogółem (tab. 22), których wyniki jednoznacznie wskazały konieczne ujawnienia powiązań dla aktywów obrotowych, aktywów trwałych, aktywów ogółem oraz zobowiązań krótkoterminowych. Dodatkowo określono rekomendowane ujawnienia powiązań między kapitałem własnym ogółem a: należnościami krótkoterminowymi, rzeczowymi aktywami trwałymi, inwestycjami długoterminowymi, pozostałymi rezerwami i zobowiązaniami, długoterminowymi kredytami i pożyczkami, pożyczkami krótkoterminowymi oraz zobowiązaniami handlowymi. W przypadku dobrowolnych ujawnień powiązań określono je dla kapitału własnego ogółem w stosunku do zapasów, warto-

ści niematerialnych i prawnych, rozliczeń międzyokresowych, krótkoterminowych aktywów finansowych oraz wyników ze sprzedaży i przepływów środków pieniężnych z działalności inwestycyjnej.

Tabela 22. Wskazanie powiązań kapitału własnego ogółem z pozostałymi pozycjami sprawozdania finansowego w jednostkowym rocznym sprawozdaniu finansowym spółek z branży rolno-spożywczej

Kapitał własny ogółem				
Wyszczególnienie	Lata			Zalecenia ujawnień
	2005–2010	2011–2015	2016–2019	
	Ujawnienia			
1	2	3	4	5
Zapasy	rekomendowane ujawnienie	dobrowolne ujawnienie	dobrowolne ujawnienie	dobrowolne ujawnienie
Aktywa obrotowe	konieczne ujawnienie	konieczne ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	konieczne ujawnienie
Należności krótkoterminowe	konieczne ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie
Rzeczowe aktywa trwałe	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	dobrowolne ujawnienie	rekomendowane ujawnienie
Aktywa trwałe	konieczne ujawnienie	konieczne ujawnienie	konieczne ujawnienie	konieczne ujawnienie
Aktywa ogółem	konieczne ujawnienie	konieczne ujawnienie	konieczne ujawnienie	konieczne ujawnienie
Wartości niematerialne i prawne	rekomendowane ujawnienie	dobrowolne ujawnienie	dobrowolne ujawnienie	dobrowolne ujawnienie
Inwestycje długoterminowe	konieczne ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie
Rozliczenia międzyokresowe	rekomendowane ujawnienie	dobrowolne ujawnienie	dobrowolne ujawnienie	dobrowolne ujawnienie
Krótkoterminowe aktywa finansowe	rekomendowane ujawnienie	dobrowolne ujawnienie	dobrowolne ujawnienie	dobrowolne ujawnienie
Pozostałe rezerwy i zobowiązania	rekomendowane ujawnienie	nieobowiązkowe ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie
Zobowiązania długoterminowe	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie
Długoterminowe kredyty i pożyczki	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie
Zobowiązania krótkoterminowe	konieczne ujawnienie	konieczne ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	konieczne ujawnienie
Pożyczki krótkoterminowe	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	dobrowolne ujawnienie	rekomendowane ujawnienie
Zobowiązania handlowe i inne	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	dobrowolne ujawnienie	rekomendowane ujawnienie

Tabela 22, cd.

1	2	3	4	5
Przychody ze sprzedaży	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie
Koszty sprzedanych produktów	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	dobrowolne ujawnienie	rekomendowane ujawnienie
Wynik z działalności podstawowej	nieobowiązkowe ujawnienie	nieobowiązkowe ujawnienie	nieobowiązkowe ujawnienie	nieobowiązkowe ujawnienie
Pozostałe przychody operacyjne	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie
Pozostałe koszty operacyjne	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie
Wynik ze sprzedaży	rekomendowane ujawnienie	dobrowolne ujawnienie	dobrowolne ujawnienie	dobrowolne ujawnienie
Wynik z działalności finansowej	nieobowiązkowe ujawnienie	nieobowiązkowe ujawnienie	nieobowiązkowe ujawnienie	nieobowiązkowe ujawnienie
Przychody finansowe	konieczne ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie
Koszty finansowe	konieczne ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie
Podatek dochodowy	konieczne ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie
Zysk netto	rekomendowane ujawnienie	dobrowolne ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie
Przepływy środków pieniężnych z działalności operacyjnej	dobrowolne ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	dobrowolne ujawnienie	rekomendowane ujawnienie
Przepływy środków pieniężnych z działalności inwestycyjnej	rekomendowane ujawnienie	dobrowolne ujawnienie	nieobowiązkowe ujawnienie	dobrowolne ujawnienie
Przepływy środków pieniężnych z działalności finansowej	nieobowiązkowe ujawnienie	nieobowiązkowe ujawnienie	nieobowiązkowe ujawnienie	nieobowiązkowe ujawnienie
Wzrost/spadek netto kasy	nieobowiązkowe ujawnienie	nieobowiązkowe ujawnienie	nieobowiązkowe ujawnienie	nieobowiązkowe ujawnienie

Źródło: opracowanie własne.

Na podstawie analiz statystycznych określono także zakres ujawnień dotyczących zobowiązań handlowych i innych w powiązaniu z pozostałymi pozycjami rocznego jednostkowego sprawozdania finansowego (tab. 23). Konieczne ujawnienia powiązań wskazano dla zobowiązań handlowych i in. jedynie w stosunku do aktywów obrotowych oraz aktywów ogółem. Natomiast rekomendowane ujawnienia powiązań określono dla kapitału własnego ogółem, zapasów, rzeczowych aktywów trwałych, aktywów trwałych, wartości niematerialnych i prawnych, rozliczeń międzykreso-

wych oraz pożyczek krótkoterminowych i pożyczek krótkoterminowych. W przypadku rachunku wyników pieniężnych wskazano rekomendowane ujawnienia powiązań zobowiązań handlowych i innych z kosztami sprzedanych produktów, pozostałymi kosztami operacyjnymi oraz wynikami na sprzedaży.

Tabela 23. Wskazanie powiązań zobowiązań handlowych i innych z pozostałymi pozycjami sprawozdania finansowego w jednostkowym rocznym sprawozdaniu finansowym spółek z branży rolno-spożywczej

Zobowiązanie handlowe i inne				
Wyszczególnienie	Lata			Zalecenia ujawnień
	2005–2010	2011–2015	2016–2019	
	Ujawnienia			
1	2	3	4	5
Kapitał własny ogółem	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	dobrowolne ujawnienie	rekomendowane ujawnienie
Zapasy	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie
Aktywa obrotowe	konieczne ujawnienie	konieczne ujawnienie	konieczne ujawnienie	konieczne ujawnienie
Rzeczowe aktywa trwałe	konieczne ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie
Aktywa trwałe	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	dobrowolne ujawnienie	rekomendowane ujawnienie
Aktywa ogółem	konieczne ujawnienie	konieczne ujawnienie	dobrowolne ujawnienia	konieczne ujawnienie
Wartości niematerialne i prawne	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	dobrowolne ujawnienie	rekomendowane ujawnienie
Inwestycje długoterminowe	dobrowolne ujawnienie	dobrowolne ujawnienie	nieobowiązkowe ujawnienia	dobrowolne ujawnienie
Rozliczenia międzyokresowe	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	dobrowolne ujawnienie	rekomendowane ujawnienie
Krótkoterminowe aktywa finansowe	dobrowolne ujawnienie	dobrowolne ujawnienie	dobrowolne ujawnienie	dobrowolne ujawnienie
Pozostałe rezerwy i zobowiązania	dobrowolne ujawnienie	dobrowolne ujawnienie	dobrowolne ujawnienie	dobrowolne ujawnienie
Pożyczki krótkoterminowe	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie
Koszty sprzedanych produktów	konieczne ujawnienie	konieczne ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie
Wynik z działalności podstawowej	nieobowiązkowe ujawnienie	nieobowiązkowe ujawnienie	nieobowiązkowe ujawnienie	nieobowiązkowe ujawnienie
Pozostałe koszty operacyjne	konieczne ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie

Tabela 23, cd.

1	2	3	4	5
Wynik ze sprzedaży	rekomendowane ujawnienie	rekomendowane ujawnienie	dobrowolne ujawnienie	rekomendowane ujawnienie
Wynik z działalności finansowej	nieobowiązkowe ujawnienie	nieobowiązkowe ujawnienie	nieobowiązkowe ujawnienie	nieobowiązkowe ujawnienie
Zysk netto	dobrowolne ujawnienie	dobrowolne ujawnienie	dobrowolne ujawnienie	dobrowolne ujawnienie
Wzrost/spadek netto kasy	nieobowiązkowe ujawnienie	nieobowiązkowe ujawnienie	nieobowiązkowe ujawnienie	nieobowiązkowe ujawnienie

Źródło: opracowanie własne.

Dobrowolne ujawnienia powiązań między zobowiązaniami handlowymi i in. określono dla inwestycji długoterminowych, krótkoterminowych aktywów finansowych, pozostałych rezerw i zobowiązań oraz zysku netto.

Ostatecznie autorka rozprawy proponuje ujawnienia pozycji bilansu, które zostały zestawione w tab. 24.

Tabela 24. Propozycja ujawnień danych finansowych w ramach aktywów i pasywów jednostkowego rocznego bilansu spółek z branży rolno-spożywczej

Aktywa	Ujawnienia
1	2
A. Aktywa trwałe	konieczne
I. Wartości niematerialne i prawne	dobrowolne
1. Koszty zakończonych prac rozwojowych	
2. Wartość firmy	
3. Inne wartości niematerialne i prawne	
4. Zaliczki na wartości niematerialne i prawne	
II. Rzeczowe aktywa trwałe	rekomendowane
1. Środki trwałe:	
a. Grunty (w tym prawo użytkowania wieczystego gruntu)	
b. Budynki, lokale, prawa do lokali i obiekty inżynierii lądowej i wodnej	
c. Urządzenia techniczne i maszyny	
d. Środki transportu	
e. Inne środki trwałe	
2. Środki trwałe w budowie	
3. Zaliczki na środki trwałe w budowie	
III. Należności długoterminowe	nieobowiązkowe
1. Od jednostek powiązanych	
2. Od pozostałych jednostek, w których jednostka posiada zaangażowanie w kapitale	
3. Od pozostałych jednostek	

1	2
IV. Inwestycje długoterminowe 1. Nieruchomości 2. Wartości niematerialne i prawne 3. Długoterminowe aktywa finansowe: a) w jednostkach powiązanych: – udziały lub akcje – inne papiery wartościowe – udzielone pożyczki – inne długoterminowe aktywa finansowe b) w pozostałych jednostkach, w których jednostka posiada zaangażowanie w kapitale: – udziały lub akcje – inne papiery wartościowe – udzielone pożyczki – inne długoterminowe aktywa finansowe c) w pozostałych jednostkach: – udziały lub akcje – inne papiery wartościowe – udzielone pożyczki – inne długoterminowe aktywa finansowe 4. Inne inwestycje długoterminowe	dobrowolne
V. Długoterminowe rozliczenia międzyokresowe 1. Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego 2. Inne rozliczenia międzyokresowe	dobrowolne
B. Aktywa obrotowe	rekomendowane
I. Zapasy 1. Materiały 2. Półprodukty i produkty w toku 3. Produkty gotowe 4. Towary 5. Zaliczki na dostawy i usługi	rekomendowane
II. Należności krótkoterminowe 1. Należności od jednostek powiązanych: a) z tytułu dostaw i usług, o okresie spłaty: – do 12 miesięcy – powyżej 12 miesięcy b) inne 2. Należności od pozostałych jednostek, w których jednostka posiada zaangażowanie w kapitale: a) z tytułu dostaw i usług, o okresie spłaty: – do 12 miesięcy – powyżej 12 miesięcy b) inne 3. Należności od pozostałych jednostek: a) z tytułu dostaw i usług, o okresie spłaty:	rekomendowane

Tabela 24, cd.

1	2
<ul style="list-style-type: none"> <li>– do 12 miesięcy</li> <li>– powyżej 12 miesięcy</li> <li>b) z tytułu podatków, dotacji, ceł, ubezpieczeń społecznych i zdrowotnych oraz innych tytułów publicznoprawnych</li> <li>c) inne</li> <li>d) dochodzone na drodze sądowej</li> </ul>	
<p>III. Inwestycje krótkoterminowe</p> <p>1. Krótkoterminowe aktywa finansowe:</p> <p>a) w jednostkach powiązanych</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– udziały lub akcje</li> <li>– inne papiery wartościowe</li> <li>– udzielone pożyczki</li> <li>– inne krótkoterminowe aktywa finansowe</li> </ul> <p>b) w pozostałych jednostkach</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– udziały lub akcje</li> <li>– inne papiery wartościowe</li> <li>– udzielone pożyczki</li> <li>– inne krótkoterminowe aktywa finansowe</li> </ul> <p>c) środki pieniężne i inne aktywa pieniężne</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– środki pieniężne w kasie i na rachunkach</li> <li>– inne środki pieniężne</li> <li>– inne aktywa pieniężne</li> </ul> <p>2. Inne inwestycje krótkoterminowe</p>	dobrowolne
IV. Krótkoterminowe rozliczenia międzyokresowe	rekomendowane
C. Należne wpłaty na kapitał (fundusz) podstawowy	nieobowiązkowe
D. Udziały (akcje) własne	nieobowiązkowe
<b>Pasywa</b>	
A. Kapitał (fundusz) własny	
I. Kapitał (fundusz) podstawowy	
<p>II. Kapitał (fundusz) zapasowy, w tym:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– nadwyżka wartości sprzedaży (wartości emisyjnej) nad wartością nominalną udziałów (akcji)</li> </ul>	konieczne
<p>III. Kapitał (fundusz) z aktualizacji wyceny, w tym:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– z tytułu aktualizacji wartości godziwej</li> </ul>	
<p>IV. Pozostałe kapitały (fundusze) rezerwowe, w tym:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– tworzone zgodnie z umową (statutem) spółki</li> <li>– na udziały (akcje) własne</li> </ul>	
V. Zysk (strata) z lat ubiegłych	nieobowiązkowe
VI. Zysk (strata) netto	rekomendowane
VII. Odpisy z zysku netto w ciągu roku obrotowego (wielkość ujemna)	nieobowiązkowe
A. Zobowiązania i rezerwy na zobowiązania	
I. Rezerwy na zobowiązania	rekomendowane
1. Rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego	



1	2
2. Rezerwa na świadczenia emerytalne i podobne: <ul style="list-style-type: none"> <li>– długoterminowa</li> <li>– krótkoterminowa</li> </ul> 3. Pozostałe rezerwy: <ul style="list-style-type: none"> <li>– długoterminowe</li> <li>– krótkoterminowe</li> </ul>	rekomendowane
II. Zobowiązania długoterminowe	
1. Wobec jednostek powiązanych 2. Wobec pozostałych jednostek, w których jednostka posiada zaangażowanie w kapitale 3. Wobec pozostałych jednostek: <ul style="list-style-type: none"> <li>– kredyty i pożyczki</li> <li>– z tytułu emisji dłużnych papierów wartościowych</li> <li>– inne zobowiązania finansowe</li> <li>– zobowiązania wekslowe</li> <li>– inne</li> </ul>	rekomendowane
III. Zobowiązania krótkoterminowe	
1. Zobowiązania wobec jednostek powiązanych: <ul style="list-style-type: none"> <li>a) z tytułu dostaw i usług, o okresie wymagalności:               <ul style="list-style-type: none"> <li>– do 12 miesięcy</li> <li>– powyżej 12 miesięcy</li> </ul> </li> <li>b) inne</li> </ul> 2. Zobowiązania wobec pozostałych jednostek, w których jednostka posiada zaangażowanie w kapitale: <ul style="list-style-type: none"> <li>a) z tytułu dostaw i usług, o okresie wymagalności:               <ul style="list-style-type: none"> <li>– do 12 miesięcy</li> <li>– powyżej 12 miesięcy</li> </ul> </li> <li>b) inne</li> </ul> 3. Zobowiązania wobec pozostałych jednostek: <ul style="list-style-type: none"> <li>a) kredyty i pożyczki</li> <li>b) z tytułu emisji dłużnych papierów wartościowych</li> <li>c) inne zobowiązania finansowe</li> <li>d) z tytułu dostaw i usług, o okresie wymagalności:               <ul style="list-style-type: none"> <li>– do 12 miesięcy</li> <li>– powyżej 12 miesięcy</li> </ul> </li> <li>e) zaliczki otrzymane na dostawy i usługi</li> <li>f) zobowiązania wekslowe</li> <li>g) z tytułu podatków, ceł, ubezpieczeń społecznych i zdrowotnych oraz innych tytułów publicznoprawnych</li> <li>h) z tytułu wynagrodzeń</li> <li>i) inne</li> </ul> 4. Fundusze specjalne	rekomendowane
IV. Rozliczenia międzyokresowe	
1. Ujemna wartość firmy 2. Inne rozliczenia międzyokresowe: <ul style="list-style-type: none"> <li>– długoterminowe</li> <li>– krótkoterminowe</li> </ul>	dobrowolne

Źródło: opracowanie własne.

Zdaniem autorki analizy statystyczne pozwoliły na sformułowanie następujących wniosków.

1. Zakres ujawnień poszczególnych składników pozycji bilansu jest dynamiczny, ulega więc zmianie w czasie.

2. Użyteczność jest cechą stałą informacji sprawozdawczej.

3. Porównanie danych finansowych z poprzednich okresów może wspomóc ujawnienie trendów i zmian w aktywach i pasywach. Istotne staje się zidentyfikowanie wzorców, co pozwoli lepiej zrozumieć zmiany w bilansie.

4. Opracowanie jednolitych standardów sprawozdawczych zawierających użyteczne dane finansowe.

5. Identyfikacja oraz korygowanie zakresu powiązań między aktywami i pasywami a pozostałymi pozycjami sprawozdania finansowego zapewniają podstawową cechę jakościową informacji – użyteczność informacji, zapewnia także przejrzystą prezentację danych finansowych, co ułatwia zrozumienie i porównywanie wyników między różnymi okresami lub podmiotami gospodarczymi.

6. Wyselekcjonowane użyteczne informacje na temat aktywów i pasywów mogą być wykorzystane przez interesariuszy do podejmowania decyzji inwestycyjnych, oceny wartości podmiotu gospodarczego i oceny zdolności do spłaty zobowiązań.

Autorka podkreśla, że prezentację użytecznych informacji sprawozdawczych w bilansie można poprawić przez staranność w przygotowaniu i interpretacji danych finansowych, jak również przez dążenie do większej przejrzystości i zrozumiałości dla interesariuszy. Ważne jest, aby dane finansowe były przedstawione w sposób klarowny i prosty do zrozumienia. Unikanie nadmiernej ilości informacji może ułatwić zrozumienie informacji. A prezentacja informacji sprawozdawczej wymaga świadomego wysiłku ze strony podmiotu gospodarczego w celu dostarczenia dokładnych, jasnych i zrozumiałych danych finansowych, które są przydatne dla interesariuszy. Sugestią autorki jest rozważenie nawiązania kontaktu kierowników jednostki z interesariuszami, którzy mogliby wyrazić swoje uwagi i sugestie dotyczące poprawy prezentacji danych. Takie działanie może pomóc w zaspokajaniu potrzeb informacyjnych interesariuszy sprawozdania finansowego.

### 3.3

#### **Informacja dodatkowa jako źródło użytecznych informacji na temat majątku i źródeł finansowania podmiotów z branży rolno-spożywczej**

Coraz częściej uwaga interesariuszy skoncentrowana jest na informacjach niefinansowych prezentowanych łącznie z rocznym jednostkowym sprawozdaniem finansowym. Zgodnie z Dyrektywą 2014/95/UE informacje niefinansowe ograniczone

są jedynie do zagadnień powszechnie łączonych z koncepcją społecznej odpowiedzialności biznesu. Podejście to jest zgodne z ujęciem Komisji Europejskiej (KE), która stwierdziła, że:

„informacje niefinansowe powszechnie uznaje się za informacje dotyczące ochrony środowiska, ładu korporacyjnego i polityki społecznej. Zawierają się w tym informacje dotyczące różnorodności, gdyż skład organów spółki jest integralną częścią jej ładu korporacyjnego. Informacje te mogą zostać ujawnione w formie sprawozdania w ramach rocznego sprawozdania z działalności, oddzielnego oświadczenia o stosowaniu zasad ładu korporacyjnego, oddzielnego raportu, strony internetowej itp.” (Dokument roboczy służb..., 2013, s. 2)

Mimo licznych definicji, które zostały opracowane przez instytucje publiczne (Ministerstwo Finansów, 2017), naukowców czy praktyków (Deloitte, 2016b, 2021) istnieje luka w definiowaniu informacji niefinansowej dla jednej z głównych branż gospodarki, tj. dla branży rolno-spożywczej. Dlatego też zdaniem autorki informacja niefinansowa w sprawozdawczości spółek z branży rolno-spożywczej to informacja na temat działań podmiotu gospodarczego z branży rolno-spożywczej w trzech obszarach: ekonomicznym, społecznym i środowiskowym. Obejmują one informacje, które mają wpływ na działalność, wyniki finansowe i perspektywy rozwoju podmiotu gospodarczego, ale nie muszą być bezpośrednio związane z wartościami pieniężnymi. W przypadku obszaru ekonomicznego informacja niefinansowa w działalności rolniczej<sup>4</sup> odnosi się do danych i wskaźników związanych z aspektami ekonomicznymi prowadzenia działalności rolno-spożywczej. Dostarczanie informacji niefinansowych z obszaru ekonomicznego pozwala na lepsze zrozumienie efektywności i zrównoważonego rozwoju spółki, a także na podejmowanie decyzji dotyczących zarządzania i inwestycji w sektorze rolno-spożywczym. Natomiast w przypadku obszaru społecznego informacja niefinansowa odnosi się do danych i wskaźników związanych z aspektami

---

<sup>4</sup> Obejmuje ona różnorodne aspekty: 1. Rentowność: Informacje na temat dochodowości i opłacalności działalności rolniczej, takie jak wskaźniki rentowności, zwrotu z inwestycji czy marże związane z produkcją i sprzedażą produktów rolnych. 2. Koszty produkcji: Informacje dotyczące kosztów związanych z prowadzeniem gospodarstwa rolnego, takie jak koszty nawozów, pasz, paliw, środków ochrony roślin, wynagrodzenia pracowników, koszty utrzymania maszyn i urządzeń, koszty energetyczne itp. 3. Efektywność produkcji: Informacje dotyczące wydajności i efektywności produkcji rolniczej, takie jak wydajność z hektara, wskaźniki plonowania, wykorzystanie zasobów (np. gleby, wody) oraz efektywność wykorzystania kapitału. 4. Inwestycje i modernizacja: Informacje na temat inwestycji w rozwój i modernizację gospodarstwa rolnego, takie jak inwestycje w nowoczesne maszyny i urządzenia, technologie produkcji, infrastrukturę, poprawę jakości i wartości dodanej produktów itp. 5. Dywersyfikacja i strategia rozwoju: Informacje dotyczące strategii rozwoju gospodarstwa rolnego, dywersyfikacji działalności, poszukiwania nowych rynków zbytu, rozwijania dodatkowych usług (np. agroturystyka) czy rozwoju marki i pozycjonowania na rynku. 6. Ryzyko i zarządzanie ryzykiem: Informacje związane z identyfikacją, oceną i zarządzaniem ryzykiem związanym z prowadzeniem działalności rolniczej, takie jak ryzyko pogodowe, szkodniki, zmienność cen surowców, zmiany polityki rolnej itp.

społecznymi i ludzkimi związanymi z prowadzeniem działalności rolno-spożywczej<sup>5</sup>. Istotą tego obszaru staje się dostarczanie informacji niefinansowych, co umożliwi lepsze zrozumienie wpływu działalności rolno-spożywczej na społeczność lokalną, pracowników i interesariuszy oraz pozwala na podejmowanie działań ukierunkowanych na poprawę warunków pracy, zdrowia i dobrostanu zwierząt, relacji społecznych i innych aspektów społecznych związanych z prowadzeniem gospodarstwa rolnego. W przypadku obszaru środowiskowego informacja niefinansowa<sup>6</sup> odnosi się do danych i wskaźników związanych z wpływem działalności rolno-spożywczej na środowisko naturalne. Dostarczanie informacji niefinansowych z obszaru środowiskowego pozwala na lepsze zrozumienie wpływu działalności na środowisko naturalne oraz na podejmowanie działań ukierunkowanych na zrównoważone gospodarowanie zasobami, ochronę bioróżnorodności, minimalizację negatywnych skutków dla gleby, wody i powietrza oraz promowanie praktyk przyjaznych dla środowiska.

<sup>5</sup> Obejmuje ona różnorodne aspekty: 1. Warunki pracy: Informacje dotyczące warunków pracy w gospodarstwie rolnym, takie jak czas pracy, wynagrodzenia, bezpieczeństwo i higiena pracy, szkolenia pracowników oraz polityki zatrudnienia. 2. Bezpieczeństwo żywności: Informacje na temat praktyk i procedur związanych z bezpieczeństwem żywności, w tym monitorowania jakości, higieny i kontroli nad produkcją, magazynowaniem i dystrybucją żywności. 3. Zdrowie i dobrostan zwierząt: Informacje dotyczące praktyk i standardów dotyczących zdrowia i dobrostanu zwierząt hodowlanych w gospodarstwie rolnym, w tym warunków utrzymania, żywienia, opieki weterynaryjnej i zapewnienia odpowiednich warunków hodowli. 4. Społeczność lokalna: Informacje dotyczące relacji i zaangażowania z lokalną społecznością, takie jak współpraca z lokalnymi dostawcami, udział w inicjatywach społecznych, wsparcie lokalnego rozwoju czy dialog z mieszkańcami w celu uwzględnienia ich potrzeb i opinii. 5. Współpraca i partnerstwa: Informacje na temat współpracy i partnerstw z innymi podmiotami, takimi jak organizacje społeczne, instytucje naukowe, stowarzyszenia rolnicze czy sektor publiczny, w celu promowania innowacji, edukacji, zrównoważonego rozwoju oraz wymiany wiedzy i doświadczeń. 6. Dostęp do zasobów: Informacje dotyczące równego dostępu do zasobów rolniczych, takich jak ziemia, woda, technologie i wsparcie finansowe, w celu zapewnienia zrównoważonego rozwoju dla lokalnych społeczności i podnoszenia ich poziomu życia.

<sup>6</sup> Obejmuje ona różnorodne aspekty: 1. Użytkowanie gleby: Informacje dotyczące praktyk związanych z użytkowaniem gleby, takie jak metody uprawy, rotacja upraw, *agroforestry* czy zastosowanie systemów zrównoważonego rolnictwa, które minimalizują degradację gleby, erozję i utratę bioróżnorodności. 2. Zużycie wody: Informacje na temat efektywności wykorzystania wody w gospodarstwie rolnym, takie jak metody irygacji, monitorowanie zużycia wody, odzyskiwanie i wykorzystywanie wód opadowych, minimalizowanie strat i zanieczyszczeń wody. 3. Zarządzanie odpadami: Informacje dotyczące praktyk związanych z zarządzaniem odpadami w gospodarstwie rolnym, takie jak segregacja i recykling odpadów, minimalizacja odpadów organicznych poprzez kompostowanie czy właściwe postępowanie z odpadami chemicznymi. 4. Emisje gazów cieplarnianych: Informacje dotyczące emisji gazów cieplarnianych związanych z działalnością rolniczą, takie jak emisje związane z hodowlą zwierząt, stosowanie nawozów i środków ochrony roślin, emisje związane z przechowywaniem i przetwarzaniem produktów rolnych. 5. Bioróżnorodność: Informacje dotyczące działań podejmowanych w gospodarstwie rolnym w celu ochrony bioróżnorodności, takie jak zachowanie siedlisk przyrodniczych, tworzenie terenów ochrony przyrody, wspieranie różnorodności genetycznej roślin i zwierząt. 6. Zrównoważone gospodarowanie zasobami naturalnymi: Informacje dotyczące praktyk związanych ze zrównoważonym gospodarowaniem zasobami naturalnymi, takie jak minimalizacja zużycia energii, racjonalne wykorzystanie nawozów i środków ochrony roślin, ograniczenie zużycia surowców naturalnych.

Podsumowując, można powiedzieć, że informacje niefinansowe przekazywane w informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego wykraczają poza zawartość tradycyjnego sprawozdania finansowego, a ich użyteczność stanowi priorytet w zestawieniu z wiarygodnością i rzetelnością dostarczanych danych finansowych (Głębocka, 2013).

Uzupełnienie sprawozdania finansowego o informacje niefinansowe decyduje o zrozumiałości prezentowanych danych finansowych w sprawozdaniu finansowym, co w konsekwencji wzmacnia taką cechę informacji, jaką jest użyteczność (Iwasieczko, 2016; Rówińska, 2016; Turyna, 2011). Informacje niefinansowe odgrywają istotną rolę w komunikacji i zaangażowaniu różnych grup interesariuszy w działalność podmiotu gospodarczego. Liczni autorzy prac naukowych podkreślają zależność między danymi finansowymi a informacją niefinansową, co przekłada się na coraz częstsze postulaty poszerzenia zestandaryzowanego sprawozdania finansowego o elementy pozwalające określić najważniejsze czynniki wpływające na budowanie wartości podmiotu gospodarczego w krótkim, średnim i długim okresie. Szczegółowa konstrukcja i układ informacji dodatkowej zależą z jednej strony od zakresu informacji obligatoryjnie ujmowanych w raportach sprawozdania finansowego, z drugiej od budowy tych sprawozdań. Jednostki bowiem mogą sporządzić sprawozdanie finansowe, które będzie prezentowało dane wymagane regulacjami prawa o rachunkowości w treści głównego sprawozdania finansowego lub (alternatywnie) w postaci not uzupełniających do sprawozdania<sup>7</sup> (Głębocka, 2013).

Zdaniem autorki obecny układ bilansu wymaga uzupełnienia o informacje na temat aktywów i pasywów w rocznym jednostkowym bilansie spółek z branży rolno-spożywczej. W przypadku aktywów w szczególności powinny zostać przygotowane informacje niefinansowe na temat rzeczowych aktywów trwałych, które to informacje powinny zawierać dwa obszary opisu. Do pierwszego obszaru opisu zaliczyć należy rzeczowe aktywa trwale powiązane z gruntami będącymi w posiadaniu podmiotu gospodarczego. Do drugiego obszaru natomiast należą biologiczne aktywa trwale. Użytecznymi uzupełniającymi informacjami dodatkowymi na temat aktywów są informacje na temat rodzaju aktywów obrotowych, do których zaliczyć można m.in.: zapasy i należności krótkoterminowe. Istotne informacje niefinansowe uzupełniające dane finansowe w sprawozdaniu finansowym dotyczą także pasywów bilansu. Do tych pozycji zaliczyć można m.in. kapitał własny ogółem oraz zobowiązania długo- i krótkoterminowe. Tabela 25 zawiera proponowany zakres informacji w jednostkowym rocznym bilansie spółek z branży rolno-spożywczej.

---

<sup>7</sup> Zgodnie z MSR 1 § 112 noty objaśniające powinny: przedstawiać informacje na temat podstawy sporządzenia sprawozdania finansowego oraz szczegółowych stosowanych zasad (polityki) rachunkowości (por. MSR 1: § 117–124), ujawniać informacje wymagane przez MSSF i nieujęte w innych częściach sprawozdania finansowego, przedstawiać informacje nieujęte w innych częściach sprawozdania finansowego, a mające znaczenie dla zrozumienia tego sprawozdania (Rozporządzenie Komisji (WE) Nr 1126/2008 z dnia 3 listopada 2008 r.).

Tabela 25. Bilans – proponowany zakres prezentacji informacji w jednostkowym rocznym sprawozdaniu spółek z branży rolno-spożywczej

Pozycja sprawozdania finansowego	Źródło pochodzenia informacji	Zakres prezentowanej informacji
1	2	3
<b>Aktywa ogółem</b>		
<b>Aktywa trwałe</b>		
Rzeczowe aktywa trwałe (grunty)	<p>Warunki glebowe:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Wypis z rejestru gruntów.</li> <li>2. Mapa gospodarstwa.</li> <li>3. Umowy dzierżawy i użyczenia.</li> <li>4. Mapa glebowa gospodarstwa.</li> <li>5. Analiza gleby w gospodarstwie.</li> </ol>	<p>Przy określaniu wartości gruntu ornego zaleca się korzystanie ze specjalistycznych źródeł informacji jak:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Mapa gospodarstwa informuje nas o położeniu geograficznym i przebiegu granic.</li> <li>2. Mapa gospodarstwa zawiera informacje dotyczące rodzaju i klasy gruntów ornych, rzeźby terenu, oraz rozmieszczeniu dróg, potoków, lasów, zadrzewień i budynków.</li> <li>3. Mapa glebowa zawierająca rodzaj kwasowości gleby oraz zawartości składników mineralnych.</li> <li>4. Podział terenu na poszczególne pola, uwzględniając ich wielkość, odległość.</li> <li>5. Przedstawienie informacji związanych z działalnością jednostki mające wpływ na warunki glebowe.</li> <li>6. Przedstawienie przyrostu wartości ekonomicznej gruntu ornego<sup>(a)</sup> związanego z działalnością spółek z branży rolno-spożywczej.</li> <li>7. Opis działalności związanych z podwyższeniem mocy produkcyjnej gruntu ornego bądź działalności jednostki obniżające zdolność produkcyjną gruntu ornego.</li> <li>8. Opis oddziaływania na środowisko naturalne.</li> <li>9. Opis, na podstawie którego można ocenić poprawność i poziom agrotechniki.</li> <li>10. Opis zgodności kierunków produkcji roślinnej i sposobu korzystania z budynków inwentarskich z planem zagospodarowania przestronnego dla gruntów położonych w strefach szczególnej ochrony środowiska i ochrony przyrody lub strefach ochronnych zakładów przemysłowych i strefach ograniczonego użytkowania.</li> <li>11. Określenie wielkości gruntów w podziale na grunty orne, grunty odlogowe czy grunty ugorowane.</li> </ol>
	Warunki agrotechniczne: 1. Karta kwater (sady).	1. Karta kwatery w przypadku upraw wieloletnich, w której zamieszczone są między innymi następujące informacje:

		<p>a) Rejestracja nakładów poniesionych na założenie uprawy wieloletniej, które wykazywane są jako rozliczenia międzyokresowe kosztów<sup>(b)</sup>.</p> <p>b) Informacja na temat okresu aktywowania i dokonywania odpisów nakładów w ciężar kosztów operacyjnych<sup>(c)</sup>.</p> <p>c) Określenie okresu żywotności uprawy wieloletniej w podziale na lata.</p> <p>2. Określenie przyczyn i zdarzeń wpływających na utratę wartości uprawy wieloletniej.</p> <p>3. Przyjęte metody wyceny.</p> <p>4. Okresy trwania upraw wieloletnich:</p> <p>a) założenia i pielęgnacji – trwający od rozpoczęcia prac agrotechnicznych do początku okresu plonowania, gdzie wartość samej plantacji można określić poprzez obliczenie kosztów od-tworzenia;</p> <p>b) plonowania, w którym odrębną wartość samej plantacji można określić poprzez zastosowa-nie metody kosztowo-dochodowej;</p> <p>c) likwidacji plantacji wieloletnich, gdzie odrębną wartość plantacji można określić poprzez za-stosowanie metody kosztów likwidacji.</p> <p>5. Opis przyjętych zasad dokonywania odpisów umorzeniowych plantacji wieloletnich zawierają-ce między innymi:</p> <p>a) cechy roślin (gatunek, odmianę, poziom prowadzenia plantacji, wiek plantacji i okres jej użyt-kowania),</p> <p>b) warunki glebowo–przyrodnicze,</p> <p>c) koszty likwidacji plantacji wieloletnich,</p> <p>d) wielkość i wartość pożytków, z uwzględnieniem warunków racjonalnie prowadzonej gospo-darki oraz poziom faktycznie poniesionych nakładów przy racjonalnych kosztach,</p> <p>e) dochód związany z gruntem i innymi urządzeniami,</p> <p>f) czas uzyskiwania pożytków i ponoszenia kosztów, co uzasadnia stosowanie modelu dyskon-towego.</p>
Rzeczowe aktywa trwałe (biologiczne aktywa trwałe <sup>(d)</sup> )	Charakterystyka produkcji zwierzęcej: 1. Dokumentacja zootechniczna: księga inwentarza żywego <sup>(e)</sup>	Księga inwentarza żywego zawierająca informacje: 1. Informacje na temat stada podstawowego <sup>(f)</sup> i podziału stada podstawowego, przyjmując kryte-ria grup zootechnicznych zwierząt. 2. Rejestracja przyrostu przemiany biologicznej oznaczającej najczęściej przyrost wagi zwierząt. 3. Określenie produkcji: produkcja jednorodna czy produkcja różnorodna. 4. Opis czynników ryzyka w produkcji zwierzęcej. 5. Opis sposobu hodowli zwierząt. 6. Przyjęte metody wyceny: koszt historyczny, wartość godziwa.

Tabela 25, cd.

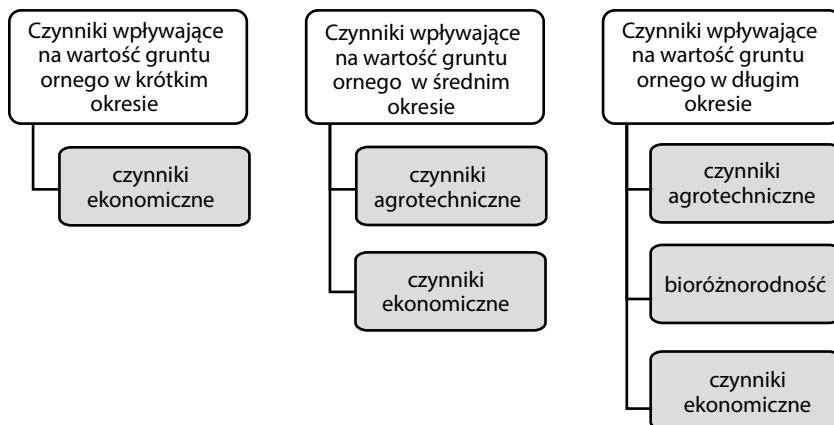
1	2	3
Zapasy, w tym biologiczne aktywa obrotowe <sup>(a)</sup>	<p>Charakterystyka produkcji roślinnej:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>Rejestracja czynności przeprowadzonych w produkcji roślinnej: Karta pola<sup>(b)</sup>.</li> </ol> <p>Charakterystyka produkcji zwierzęcej:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>Dokumentacja zootechniczna: księga inwentarza żywego.</li> </ol>	<p style="text-align: center;"><b>Aktywa obrotowe</b></p> <p>I. Produkcja roślinna:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>Karta pola, w której zamieszczone są między innymi:             <ol style="list-style-type: none"> <li>Informacje na temat gatunków, odmian uprawianych roślin.</li> <li>Informacje na temat wielkości i rodzaju zastosowanego nawożenia.</li> <li>Informacje na temat rodzajów wykonywanych upraw, wielkość zebranych plonów, przebiegu wegetacji.</li> <li>Informacje na temat struktury zasiewu, zmianowania.</li> <li>Informacje na temat zastosowanych zabiegów agrotechnicznych i ich intensywności.</li> </ol> </li> <li>Informacje na temat sposobu uprawy tzn. uprawa tradycyjna, siew bezpośredni, uprawa zerowa czy uprawa pasowa.</li> <li>Określenie produkcji: produkcja jednorodna czy produkcja różnorodna.</li> <li>Informacje na temat wielkości produkcji w toku w przypadku, gdy podmiot gospodarczy dokonuje pomiaru i wyceny produkcji w toku<sup>(c)</sup>.             <ol style="list-style-type: none"> <li>Informacja na temat sposobu wyceny i określenia wartości upraw i zasiewów. Wartość upraw i zasiewów określa się w zależności od fazy cyklu wegetacyjnego<sup>(d)</sup> jako wartość rynkową sprzedawanych pożytków naturalnych lub kosztów poniesionych nakładów.</li> <li>Na potrzeby wyceny czas istnienia upraw i zasiewów można podzielić na dwa okresy:                 <ul style="list-style-type: none"> <li>■ okres upraw, trwający od rozpoczęcia prac agrotechnicznych do wysiewu nasion lub posadzenia roślin, kiedy w wycenie wartość określa się przy uwzględnieniu kosztów poniesionych w tym okresie nakładów;</li> <li>■ okres istnienia zasiewów trwający od wysiewu nasion do zbioru plonów, kiedy:                     <ul style="list-style-type: none"> <li>– w przypadku, gdy po wysiewie nasion (lub posadzeniu) i wschodach roślin określenie wielkości pożytków jest niemożliwe lub trudne do ustalenia, wówczas do określenia wartości przyjmuje się koszty poniesionych nakładów, przy uwzględnieniu warunków racjonalnie prowadzonej gospodarki oraz faktycznie poniesionych nakładów, w tym z uwzględnieniem ich jakości;</li> <li>– w innym przypadku, gdy określenie wartości upraw i zasiewów następuje poprzez określenie rynkowej wartości spodziewanych pożytków przy uwzględnieniu nieponiesionych nakładów koniecznych do pozyskania tych pożytków. Wielkość i wartość pożytków oraz poziom nakładów powinny uwzględniać warunki racjonalnie prowadzonej gospodarki oraz faktycznie poniesione nakłady.</li> </ul> </li> </ul> </li> </ol> </li> </ol>



		<p>II. Produkcja zwierzęca: Księga inwentarza żywego zawierająca:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Informacje na temat stada obrotowego<sup>(6)</sup> i podziału stada obrotowego, przyjmując kryteria grup zootechnicznych zwierząt.</li> <li>2. Rejestrację przyrostu przemiany biologicznej oznaczającej najczęściej przyrost wagi zwierząt.</li> <li>3. Określenie produkcji: produkcja jednorodna czy produkcja różnorodna.</li> <li>4. Opis czynników ryzyka w produkcji zwierzęcej.</li> <li>5. Opis sposobu hodowli zwierząt.</li> <li>6. Przyjęte metody wyceny: koszt historyczny, wartość godziwa.</li> </ol>
Należności krótkoterminowe	Rejestr sprzedaży.	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Należności krótkoterminowe spółek z branży rolno-spożywczej obejmują ogół należności z tytułu dostaw produktów rolniczych, działalności w ramach branży rolno-spożywczej w podziale na klasy produktów czy rodzaj produkcji, ale również ze sprzedaży towarów, materiałów i usług oraz opakowań.</li> <li>2. Segmentacja należności krótkoterminowych ze względu na rodzaj prowadzonej działalności z wyłączeniem nadpłaty podatku dochodowego od osób fizycznych i od osób prawnych, nadwyżka VAT naliczonego nad należnym wynikająca z deklaracji za grudzień, nadpłaty z tytułu składek na ubezpieczenia społeczne, ubezpieczenie zdrowotne, FP, FGSP i FEP, nadpłata podatku od nieruchomości, nadpłata podatku od środków transportu, zwrot cła oraz kwoty wpłacone na poczet zabezpieczeń celnych i inne związane z działalnością w branży rolno-spożywczej.</li> </ol>
Kapitał własny ogółem	Dokumentacja wewnętrzna jednostki gospodarczej.	<p style="text-align: center;"><b>Pasywa ogółem</b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Określenie wpływu działalności na wzrost wartości kapitału jednostki gospodarczej.</li> <li>2. Określenie czynników wpływających na budowanie wartości kapitału w krótkim, średnim czy długim okresie.</li> <li>3. Wyodrębnienie wartości sześciu kapitałów, jakimi są: kapitał finansowy, kapitał wytworzony, kapitał intelektualny, kapitał ludzki, kapitał społeczny, kapitał naturalny z czego najważniejszy w przypadku spółek z branży rolno-spożywczej jest kapitał naturalny.</li> <li>4. Określenie czynności wpływających na zachowanie lub budowanie bioróżnorodności.</li> </ol>
Zobowiązania długoterminowe	Rejestr zakupów. Umowy. Inne dokumenty wewnętrzne spółki.	



W przypadku opisu rzeczowych aktywów trwałych, w tym gruntów ornych<sup>8</sup>, zaproponowano rozszerzenie zakresu opisu warunków prowadzenia działalności o takie informacje, jak (wybrane): klasa gleby czy opis oddziaływania na glebę poprzez zaangażowanie czynnika mechanicznego czy chemicznego. Autorka podkreśla, że grunt orny w sprawozdaniu jednostki gospodarczej powinien być traktowany jako specyficzny zasób, który jest w posiadaniu podmiotu gospodarczego i który jest zdolny do wygenerowania dochodu dla jego właściciela z tytułu własności<sup>9</sup>. Prezentacja gruntów nie powinna obejmować jedynie prezentacji ich wartości w koszcie historycznym, jak to jest obecnie uregulowane w ustawie o rachunkowości, ale zdaniem autorki konieczne jest uzupełnienie informacji i wskazanie w informacji dodatkowej czynników warunkujących przyrost wartości gruntu ornego w spółce z branży rolno-spożywczej. Na wartość gruntów ornych mają więc wpływ: bioróżnorodność, czynniki ekonomiczne oraz czynniki agrotechniczne (rys. 30).



Rys. 30. Czynniki wpływające na wartość gruntu ornego w krótkim, średnim i długim okresie

Źródło: opracowanie własne.

<sup>8</sup> Grunty orne – grunty uprawiane w celu produkcji roślinnej lub obszary dostępne dla produkcji roślinnej (Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1307/2013). Na podstawie Rozporządzenia Ministra Rozwoju Regionalnego i Budownictwa z dnia 29 marca 2001 r. w sprawie ewidencji gruntów i budynków (Załącznik 6) grunty orne obejmują: 1) grunty poddane stałej uprawie mechanicznej mającej na celu produkcję rolniczą lub ogrodniczą; 2) grunty nadające się do uprawy, o której mowa w pkt 1, ale zajęte pod plantacje chmielu, wikliny lub drzew ozdobnych, w tym choiniek, oraz szkółki ozdobnych drzew lub krzewów, lub na których urządzone zostały rodzinne ogrody działkowe; 3) grunty zajęte pod urządzenia i budowle wspomagające produkcję rolniczą lub ogrodniczą i położone poza działką siedliskową; 4) grunty utrzymywane w postaci ugoru lub odłogowane.

<sup>9</sup> Jak zauważają B. Czyżewski i A. Czyżewski (2020), ziemia rolnicza samoistnie tworzy użyteczność, która podlega waloryzacji rynkowej lub instytucjonalnej. Natomiast zdaniem Jerzaka (1961) grunty rolne zawierają trzy elementy kształtujące jej wartość, jakimi są: wartość gruntów ornych, produktywność gruntów ornych oraz cenność gruntów ornych.

Czynniki te zostały podzielone ze względu na czas, w jakim mają wpływ na budowanie wartości gruntu ornego. Tylko jeden czynnik – ekonomiczny – ma wpływ na wartość gruntu ornego we wszystkich okresach. Drugim czynnikiem jest czynnik agrotechniczny, który wpływa na wartość ziemi w średnim i długim okresie. Natomiast w długim okresie na wartość gruntu ornego mają wpływ czynniki agrotechniczne i czynniki ekonomiczne, co wpływa na budowanie wartości poprzez tworzenie, zachowanie lub zwiększanie się bioróżnorodności na terenach będących w posiadaniu podmiotu gospodarczego.

Do oceny bioróżnorodności autorka rozprawy proponuje wykorzystanie następujących najważniejszych metod: oceny korzyści agroekosystemów, identyfikacji gatunków i ekosystemów i oceny stopnia fragmentacji terenu. Tabela 26 zawiera zestawienie dostępnych metod z określeniem wad i zalet ich stosowania.

Na wartość gruntów ornich wpływają również czynniki ekonomiczne, czyli przede wszystkim wartość użytkowa oraz wartość księgową gruntu ornego. W przypadku określenia wartości użytkowej proponuje się wykorzystanie jednej z obowiązujących metod (tab. 27).

Na wartość gruntu ornego mają wpływ czynniki agrotechniczne, na które składają się systemy uprawy roli, zabiegi agrotechniczne oraz inne. Ocena systemów uprawy roli, czyli analiza różnych metod i praktyk stosowanych w rolnictwie, ma swoje wady i zalety. Zalety zastosowania różnych systemów uprawy roli są następujące (wybrane):

1) zrównoważone zarządzanie zasobami: ocena systemów uprawy roli pozwala ocenić, które praktyki rolnicze są bardziej zrównoważone pod względem ochrony gleby, wody i innych zasobów naturalnych; może dostarczyć wskazówek dotyczących lepszego zarządzania zasobami i redukcji negatywnego wpływu na środowisko;

2) efektywność produkcyjna: analiza systemów uprawy roli może identyfikować praktyki, które przynoszą lepsze wyniki pod względem wydajności i produkcji rolnej; może pomóc rolnikom w wybieraniu metod, które generują wyższe plony i większą efektywność produkcji;

3) dywersyfikacja upraw: ocena systemów uprawy roli może zachęcać do wprowadzenia większej różnorodności upraw; wielogatunkowe systemy uprawy lub rotacja upraw może się przyczynić do zwiększenia bioróżnorodności, poprawy zdrowia gleby i zmniejszenia ryzyka chorób i szkodników;

4) redukcja zależności od chemikaliów: badanie systemów uprawy roli może prowadzić do identyfikacji praktyk, które redukują zależność od szkodliwych chemicznych środków ochrony roślin i nawozów; może promować praktyki agroekologiczne, które wykorzystują naturalne procesy i mikroorganizmy do utrzymania zdrowych upraw.

Tabela 26. Metody określenia wartości gruntu ornego z wykorzystaniem czynnika bioróżnorodności

Metoda	Opis	Wady	Zalety
1 Ocena korzyści agroekosystemów	2 Ocena różnorodności biologicznej może obejmować analizę rodzaju agroekosystemów obecnych na terenie gospodarstwa. Może to obejmować pola uprawne, pastwiska, sadzenia, łąki czy siedliska naturalne. Badanie różnorodności i zdrowia agroekosystemów może dostarczyć informacji o bioróżnorodności na danym obszarze.	3 1. Trudność w kwantyfikacji niektórych korzyści: niektóre korzyści związane z agroekosystemami, takie jak ochrona bioróżnorodności czy jakość krajobrazu, mogą być trudne do dokładnej kwantyfikacji. To może utrudniać pełną ocenę tych korzyści i ich uwzględnienie w analizie. 2. Zależność od danych i modeli: ocena korzyści agroekosystemów opiera się na dostępnych danych i modelach, które są używane do szacowania wartości różnych korzyści. Nieprecyzyjność danych lub ograniczenia modeli mogą wpływać na dokładność oceny i wynikać z niej wnioski. 3. Złożoność procesu: ocena korzyści agroekosystemów wymaga integracji danych i informacji z różnych dziedzin, takich jak ekonomia, ekologia i socjologia. Proces ten może być złożony i wymagać zaangażowania wielu ekspertów i zasobów.	4 1. Uwzględnienie wielowymiarowego podejścia: ocena korzyści agroekosystemów pozwala uwzględnić różne aspekty, takie jak ekonomia, społeczeństwo i środowisko naturalne. Obejmuje analizę korzyści ekonomicznych, społecznych (np. zatrudnienie lokalne, poprawa jakości życia) oraz ekologicznych (np. ochrona bioróżnorodności, zachowanie gleby). 2. Wykrywanie ukrytych korzyści: często wiele korzyści wynikających z agroekosystemów nie jest uwzględniane w tradycyjnych miarach ekonomicznych. Ocena korzyści agroekosystemów może pomóc w identyfikacji i ocenie tych ukrytych korzyści, takich jak ochrona wód gruntowych, zachowanie krajobrazu, zmniejszenie erozji gleby. 3. Ułatwienie podejmowania decyzji: ocena korzyści agroekosystemów dostarcza informacji i danych, które mogą być wykorzystane do podejmowania informowanych decyzji dotyczących rolnictwa i zarządzania gruntami. Pomaga ocenić skutki różnych praktyk i strategii, co może prowadzić do lepszego zarządzania zasobami. 4. Podkreślanie długoterminowych korzyści: agroekosystemy zrównoważone skupiają się na długoterminowej perspektywie, dbając o zachowanie i zwiększenie wartości gruntów na przyszłość. Ocena korzyści agroekosystemów pomaga uwzględnić te długoterminowe korzyści, takie jak ochrona zasobów naturalnych, zwiększenie zdrowia gleby i zmniejszenie ryzyka dla środowiska.
Identyfikacja gatunków i ekosystemów	Zidentyfikowanie występujących gatunków roślin, zwierząt i ekosystemów na danym obszarze rolnym. Może to obejmować	1. Wymagania wiedzy i czasu: identyfikacja gatunków i ekosystemów może być czasochłonna i wymagać specjalistycznej wiedzy i doświadczenia. Osoby przeprowadzające identyfikację muszą posiadać odpowiednie	1. Zrozumienie bioróżnorodności: identyfikacja gatunków i ekosystemów umożliwia lepsze zrozumienie różnorodności biologicznej na danym obszarze. Pomaga w identyfikacji unikalnych gatunków, siedlisk i procesów ekologicznych, co może prowadzić do lepszej ochrony i zarządzania bioróżnorodnością.

Tabela 26, cd.

1	2	3	4
<p>zarówno uprawiane rośliny, jak i dzikie gatunki roślin i zwierząt obecne na terenie gospodarstwa. Ocena różnorodności gatunkowej i ekosystemowej może być ważnym wskaźnikiem bioróżnorodności.</p>	<p>umiejętności, a także dostęp do literatury i źródeł informacji.</p> <p>2. Koszty: przeprowadzenie kompleksowej identyfikacji gatunków i ekosystemów może być kosztowne. Wymaga zakupu sprzętu, podróży terenowych, badania laboratoryjnego i ewentualnie wynajęcia specjalistów.</p> <p>3. Zmienność i fluktuacje: gatunki i ekosystemy są dynamiczne i podlegają zmianom. Ich identyfikacja może być utrudniona przez zmienność występowania, migracje, sezonowe różnice czy fluktuacje populacji.</p> <p>4. Brak pełnej reprezentacji: identyfikacja gatunków i ekosystemów może nie być w stanie dokładnie odzwierciedlić pełnej bioróżnorodności danego obszaru. Niektóre gatunki lub siedliska mogą zostać pominięte lub niedostatecznie zbadane, co ogranicza pełną reprezentację.</p>	<p>2. Ochrona zagrożonych gatunków: identyfikacja gatunków pozwala na rozpoznanie i monitorowanie populacji zagrożonych gatunków. Dzięki temu można podjąć odpowiednie działania ochronne, takie jak ochrona siedlisk, wprowadzenie programów reintrodukcji lub ograniczenie czynników zagrożenia.</p> <p>3. Odkrywanie nowych gatunków: przy prowadzeniu identyfikacji gatunków istnieje szansa na odkrycie nowych, wcześniej nieznanych gatunków. To może przyczynić się do poszerzenia wiedzy o różnorodności biologicznej i ekologicznej oraz przyczynić się do badań naukowych.</p> <p>4. Monitorowanie stanu środowiska: identyfikacja gatunków i ekosystemów może służyć jako narzędzie do monitorowania stanu środowiska. Poprzez regularne badanie występowania i zmian w populacjach gatunków oraz siedliskach, można monitorować wpływ czynników środowiskowych, takich jak zmiany klimatyczne czy degradacja środowiska.</p>	<p>1. Wykrywanie zmian w krajobrazie: ocena stopnia fragmentacji terenu pozwala na wykrycie zmian w strukturze krajobrazu. Może ujawnić procesy degradacji środowiska, urbanizacji, wylesiania lub zmian w rozmieszczeniu siedlisk, co może prowadzić do działań naprawczych lub ochronnych.</p> <p>2. Zrozumienie wpływu fragmentacji na ekosystemy: fragmentacja terenu ma wpływ na funkcjonowanie ekosystemów, migrację zwierząt, dystrybucję gatunków i zachowanie bioróżnorodności. Ocena stopnia fragmentacji terenu pozwala lepiej zrozumieć te zależności i podejmować działania mające na celu ochronę i przywrócenie naturalnej spójności krajobrazu.</p>
<p>Ocena stopnia fragmentacji terenu</p>	<p>Ważne jest zbadanie stopnia fragmentacji terenu na danym obszarze rolnym. Im większa fragmentacja, tym większe prawdopodobieństwo utraty siedlisk dla różnych gatunków. Fragmentacja terenu może prowadzić do izolacji populacji i zmniejszenia ruchliwości organizmów.</p>	<p>1. Trudności w określeniu jednoznacznych miar: określenie jednoznacznych miar fragmentacji terenu może być trudne i zależy od różnych czynników, takich jak skala analizy, użyte wskaźniki czy metody obliczeniowe. Istnieje potrzeba wyboru odpowiednich miar i wskaźników, które najlepiej odzwierciedlają badany obszar i cele analizy.</p>	<p>1. Wykrywanie zmian w krajobrazie: ocena stopnia fragmentacji terenu pozwala na wykrycie zmian w strukturze krajobrazu. Może ujawnić procesy degradacji środowiska, urbanizacji, wylesiania lub zmian w rozmieszczeniu siedlisk, co może prowadzić do działań naprawczych lub ochronnych.</p> <p>2. Zrozumienie wpływu fragmentacji na ekosystemy: fragmentacja terenu ma wpływ na funkcjonowanie ekosystemów, migrację zwierząt, dystrybucję gatunków i zachowanie bioróżnorodności. Ocena stopnia fragmentacji terenu pozwala lepiej zrozumieć te zależności i podejmować działania mające na celu ochronę i przywrócenie naturalnej spójności krajobrazu.</p>

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 27. Metody określenia wartości gruntu ornego z wykorzystaniem czynnika ekonomicznego

Metoda	Opis	Wady	Zalety
1 Wartość użytkowa Metoda dochodowa	2 Metoda dochodowa to jedna z metod używanych do określenia wartości nieruchomości, w tym również gruntów rolnych. Polega ona na oszacowaniu wartości potencjalnych dochodów, które można z niej uzyskać w przyszłości. W przypadku gruntów rolnych, metoda dochodowa polega na prognozowaniu dochodów z rolnictwa, które można osiągnąć na danym gruncie. Dochody te mogą pochodzić z różnych źródeł, takich jak uprawy roślin, hodowla zwierząt lub inne działalności związane z rolnictwem.	3 1. Trudności w prognozowaniu dochodów. Na dochodowość rolnictwa może wpływać wiele czynników: zmienność cen, warunki pogodowe, zmiany w polityce rolnej itp. Prognozowanie tych czynników może być trudne i niepewne, co może wpływać na dokładność oszacowania wartości gruntu. 2. Ignorowanie innych czynników wartości: metoda dochodowa skupia się głównie na aspekcie dochodowym, a inne czynniki wartości, takie jak wartość rynkowa nieruchomości, koszty alternatywne, czynniki ekonomiczne czy społeczne, mogą być pominięte. Może to prowadzić do niedoszacowania lub przeszacowania wartości gruntu ornego. 3. Zależność od danych i metodologii: metoda dochodowa wymaga odpowiednich danych dotyczących dochodów z rolnictwa oraz odpowiednich metodologii obliczeniowych. Brak dostępu do wiarygodnych danych lub błędne zastosowanie metodologii może prowadzić do błędnych oszacowań wartości gruntu.	4 1. Uwzględnienie potencjału dochodowego: metoda dochodowa bierze pod uwagę potencjał dochodowy, jaki może generować grunt rolny. Jest to istotne zwłaszcza w przypadku gruntów rolnych, które są wykorzystywane do komercyjnej produkcji rolnej. Ta metoda pozwala na ocenę wartości gruntu na podstawie prognozowanych lub istniejących dochodów z rolnictwa, co może być szczególnie przydatne dla inwestorów i właścicieli nieruchomości. 2. Uwzględnienie unikalnych cech lokalizacyjnych: metoda dochodowa umożliwia uwzględnienie unikalnych cech lokalizacyjnych, takich jak dostęp do rynku, infrastruktura, jakość gleby, dostęp do wody itp. Te czynniki mogą mieć bezpośredni wpływ na potencjał dochodowy gruntu i wartość nieruchomości rolnych. 3. Elastyczność: metoda dochodowa jest elastyczna i może być stosowana w różnych kontekstach, od małych gospodarstw rolnych po duże przedsiębiorstwa rolnicze. Może być również dostosowana do uwzględnienia różnych czynników ekonomicznych i lokalnych warunków.
Metoda kosztowa	Metoda kosztowa jest jedną z metod używanych do wyceny wartości gruntu ornego. Polega na oszacowaniu wartości gruntu na podstawie kosztów związanych z jego odtworzeniem lub zastąpieniem. W przypadku	1. Pominięcie czynników rynkowych: metoda kosztowa nie uwzględnia czynników rynkowych, takich jak popyt i podaż na grunt rolny, zmienność cen ziemi, trendy rynkowe czy preferencje inwestorów. W rezultacie może prowadzić do niedoszacowania lub przeszacowania wartości gruntu w porównaniu do rzeczywistej wartości na rynku.	1. Obiektywność: metoda kosztowa opiera się na obiektywnych kryteriach, takich jak rzeczywiste koszty nabycia podobnego gruntu i koszty przygotowania go do rolnictwa. To sprawia, że metoda może być stosunkowo bardziej wiarygodna i mniej podatna na subiektywne oceny.

Tabela 27, cd.

1	2	3	4
Metoda kapitalizacji wartości rocznej	<p>gruntów rolnych metoda kosztowa zakłada, że wartość gruntu ornego jest równa kosztowi pozyskania podobnego gruntu i przygotowania go do rolnictwa.</p>	<p>2. Brak uwzględnienia potencjału dochodowego: metoda kosztowa nie uwzględnia bezpośrednio potencjału dochodowego, jaki może generować grunt rolny. Nie bierze pod uwagę prognozowanych dochodów z rolnictwa ani innych źródeł dochodów, takich jak dzierżawa nieruchomości rolnych. Może to prowadzić do niedoszacowania wartości gruntu, szczególnie w przypadku atrakcyjnych lokalizacji o wysokim potencjale dochodowym.</p> <p>3. Ograniczenia dotyczące niestandardowych gruntów: metoda kosztowa może mieć trudności z uwzględnieniem niestandardowych gruntów, takich jak grunty o szczególnych warunkach glebowych, stromym ukształtowaniu terenu czy ograniczonym dostępie do wody. Koszty przygotowania takich gruntów mogą być znacznie wyższe niż typowych gruntów rolnych, co może prowadzić do przeszacowania wartości gruntu.</p>	<p>2. Przydatność przy braku dostępnych danych rynkowych: metoda kosztowa może być szczególnie przydatna, gdy brakuje danych o transakcjach nieruchomości w danym obszarze. W takim przypadku oszacowanie wartości gruntu na podstawie kosztów związanych z jego odtworzeniem może stanowić alternatywny sposób określenia wartości.</p> <p>3. Uwzględnienie specyficznych cech gruntu: metoda kosztowa może uwzględniać unikalne cechy gruntu ornego, takie jak jakość gleby, ukształtowanie terenu czy dostęp do wody. Te cechy mogą mieć istotny wpływ na koszty przygotowania gruntu do rolnictwa i mogą być uwzględnione w oszacowaniu wartości gruntu.</p>
Metoda kapitalizacji wartości rocznej	<p>Metoda kapitalizacji wartości rocznej, znana również jako metoda kapitalizacji dochodowej, jest jedną z technik stosowanych w wycenie nieruchomości, w tym również gruntów rolnych. Metoda ta opiera się na przeliczeniu przyszłych dochodów generowanych przez nieruchomości na jej obecną wartość na podstawie określonej stopy kapitalizacji. Jest szczególnie przydatna, gdy nieruchomości generuje stałe i przewidywalne dochody. Jednak należy zauważyć, że dokładność oszacowania wartości gruntu zależy od dokładności prognozowania przyszłych</p>	<p>1. Zależność od dokładności prognoz: dokładność oszacowania wartości gruntu ornego przy użyciu tej metody zależy od dokładności prognozowania przyszłych dochodów z rolnictwa. Jeśli prognozy są nieprecyzyjne lub nie uwzględniają zmienności rynkowej, może to prowadzić do niedoszacowania lub przeszacowania wartości gruntu.</p> <p>2. Brak uwzględnienia czynników zewnętrznych: metoda kapitalizacji wartości rocznej nie uwzględnia innych czynników wpływających na wartość gruntu ornego, takich jak lokalizacja, dostęp do infrastruktury, zmienność cen ziemi, trendy rynkowe czy unikalne cechy gleby. Może to prowadzić do niedoszacowania wartości gruntu, zwłaszcza gdy istnieją istotne czynniki wpływające na wartość, które nie są uwzględnione w analizie dochodowej.</p>	<p>1. Prosta i intuicyjna: metoda kapitalizacji wartości rocznej jest relatywnie prosta do zrozumienia i zastosowania. Polega na przeliczeniu przyszłych dochodów na wartość obecną przy użyciu stopy kapitalizacji.</p> <p>2. Uwzględnienie przewidywalności dochodów: metoda ta jest szczególnie przydatna, gdy dochody z gruntu rolnego są stabilne i przewidywalne. Dlatego może być użyteczna przy wycenie gruntów, które generują regularne dochody z rolnictwa.</p> <p>3. Elastyczność: metoda kapitalizacji wartości rocznej może być dostosowana do różnych rodzajów gruntów rolnych, uwzględniając specyficzne czynniki związane z konkretnym rodzajem upraw czy hodowlą.</p>



	<p>dochodów oraz odpowiedniego doboru stopy kapitalizacji. Dodatkowo, metoda ta nie uwzględnia innych czynników wartości, takich jak lokalizacja, unikalne cechy gruntu czy trendy rynkowe, które mogą mieć wpływ na wartość gruntu ornego, dlatego zazwyczaj stosuje się ją w połączeniu z innymi metodami w celu uzyskania bardziej kompleksowej oceny wartości gruntu rolnego.</p>	<p>3. Zależność od stosowanej stopy kapitalizacji: wybór odpowiedniej stopy kapitalizacji jest istotny dla dokładności wyceny. Jednak różne osoby lub organizacje mogą mieć różne oczekiwania dotyczące zwrotu z inwestycji i stosować różne stopy kapitalizacji. To może prowadzić do różnic w oszacowaniach wartości gruntu ornego.</p>	
Wartość księgową	<p>Wartość księgową gruntu ornego odnosi się do wartości, która jest odzwierciedlona w księgach rachunkowych lub ewidencji nieruchomości. Jest to wartość, która uwzględnia początkowy koszt nabycia gruntu</p>	<p>1. Brak uwzględnienia zmian rynkowych: wartość księgową gruntu ornego nie uwzględnia aktualnych warunków rynkowych, takich jak zmienność cen ziemi, popyt i podaż na grunt rolny czy trendy rynkowe. Może to prowadzić do znaczących rozbieżności między wartością księgową a wartością rynkową gruntu.</p> <p>2. Nieuwzględnienie lokalizacji: wartość księgową gruntu ornego nie uwzględnia lokalizacji nieruchomości, która może mieć znaczący wpływ na jej wartość. Na przykład grunt rolny położony w atrakcyjnej lokalizacji z dostępem do infrastruktury, bliskością rynków zbytu czy łatwym dostępem do transportu może mieć wyższą wartość rynkową niż wartość księgową.</p> <p>3. Zależność od dokonanych inwestycji: wartość księgową gruntu ornego może być silnie zależna od inwestycji początkowych i kosztów utrzymania, takich jak melioracje, poprawki glebowe czy prace konserwacyjne. Jeśli te koszty nie są uwzględnione lub są niedoszacowane, wartość księgową może nieodpowiednio odzwierciedlać rzeczywistą wartość gruntu.</p>	<p>Stabilność: wartość księgową gruntu ornego jest stosunkowo stabilna i mniej podatna na krótkoterminowe wahania rynkowe. Dlatego może być użyteczna jako punkt odniesienia w przypadku długoterminowych analiz finansowych czy ewaluacji inwestycji.</p>

Źródło: opracowanie własne.

Do wad systemów uprawy roli natomiast można zaliczyć (wybrane):

1) złożoność analizy: ocena systemów uprawy roli może być złożonym procesem, który wymaga uwzględnienia wielu czynników, takich jak warunki glebowe, klimatyczne, ekonomiczne i społeczne; analiza może być czasochłonna i wymagać szczegółowych danych i badań;

2) zróżnicowane warunki lokalne: efektywność różnych systemów uprawy roli może się różnić w zależności od lokalnych warunków, takich jak klimat, gleba i dostępność zasobów, co sprawia, że identyfikacja i ocena najlepszych praktyk dla danego regionu może być trudniejsza;

3) skutki uboczne: niektóre praktyki rolnicze mogą mieć skutki uboczne, które nie są łatwe do przewidzenia, np. wprowadzenie nowych systemów uprawy może powodować zmiany w lokalnym krajobrazie, konkurencję z innymi uprawami lub inne nieoczekiwane skutki dla lokalnej społeczności lub ekosystemu;

4) dostęp do informacji i zasobów: niektóre systemy uprawy roli mogą wymagać dostępu do specjalistycznej wiedzy, technologii, nasion lub innych zasobów, które mogą być ograniczone lub kosztowne, co może stanowić barierę dla rolników, którzy nie mają łatwego dostępu do tych zasobów.

Ocena wpływu zabiegów agrotechnicznych na wartość gruntów ornych może mieć także wady i zalety. Do zalet można zaliczyć (wybrane):

1) informacje na temat efektów środowiskowych: ocena wpływu zabiegów agrotechnicznych pozwala na uzyskanie informacji na temat potencjalnych efektów tych działań na środowisko i może dostarczyć danych dotyczących jakości gleby, jakości wody, bioróżnorodności, emisji gazów cieplarnianych i innych czynników środowiskowych;

2) doskonalenie praktyk rolniczych: analiza wpływu zabiegów agrotechnicznych może pomóc w identyfikacji praktyk, które prowadzą do pozytywnych efektów środowiskowych i wydajnej produkcji rolnej, może również wspierać doskonalenie praktyk rolniczych, które są bardziej zrównoważone, chronią glebę i wodę, minimalizują odpady i optymalizują wykorzystanie zasobów;

3) podstawy podejmowania decyzji: ocena wpływu zabiegów agrotechnicznych dostarcza podstaw podejmowania decyzji dotyczących zarządzania gospodarstwem rolnym; może pomóc rolnikom, badaczom i decydentom w wyborze optymalnych praktyk, technologii, nawozów, środków ochrony roślin i innych czynników wpływających na produkcję rolno-spożywczą i środowisko;

4) monitorowanie postępów: systematyczna ocena wpływu zabiegów agrotechnicznych umożliwi monitorowanie postępów w kierunku zrównoważonego rolnictwa; może służyć jako narzędzie do śledzenia zmian w wyniku wdrażania nowych praktyk i technologii oraz oceny skuteczności działań podejmowanych na rzecz ochrony środowiska.

Wadami tej metody są np.:

1) złożoność analizy: ocena wpływu zabiegów agrotechnicznych może być złożonym procesem, który wymaga uwzględnienia wielu czynników, takich jak warunki lokalne, skład gleby, klimat, rodzaj uprawy, stosowane praktyki i technologie; analiza może wymagać zaawansowanych metod i narzędzi, a także dostępu do odpowiednich danych;

2) wpływ czasu: efekty wielu zabiegów agrotechnicznych mogą być widoczne dopiero po dłuższym okresie; ocenianie ich wpływu może wymagać długoterminowych badań i monitorowania, co może być kosztowne i wymagające zasobów;

3) wpływ wieloczynnikowy: ocenianie wpływu zabiegów agrotechnicznych na środowisko może być trudne ze względu na liczne czynniki wpływające na wyniki. Wpływ wieloczynnikowy, interakcje między różnymi praktykami i trudność w izolowaniu efektów poszczególnych czynników mogą wpływać na precyzję oceny.

Wszystkie opisane metody mogą być wykorzystane do określenia wartości gruntu ornego. Na rysunku 31 ukazano czynniki wpływające na wartość gruntu ornego oraz obszary ocen, które mogą być wykorzystane w określeniu wartości gruntu ornego i opisane w informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego.

Wybór sposobu prezentacji wartości gruntu ornego powoduje, że użytkownicy informacji pochodzącej ze sprawozdania finansowego dokonują obserwacji zmian wartości gruntu ornego w krótkim, średnim i długim okresie. Podsumowując:

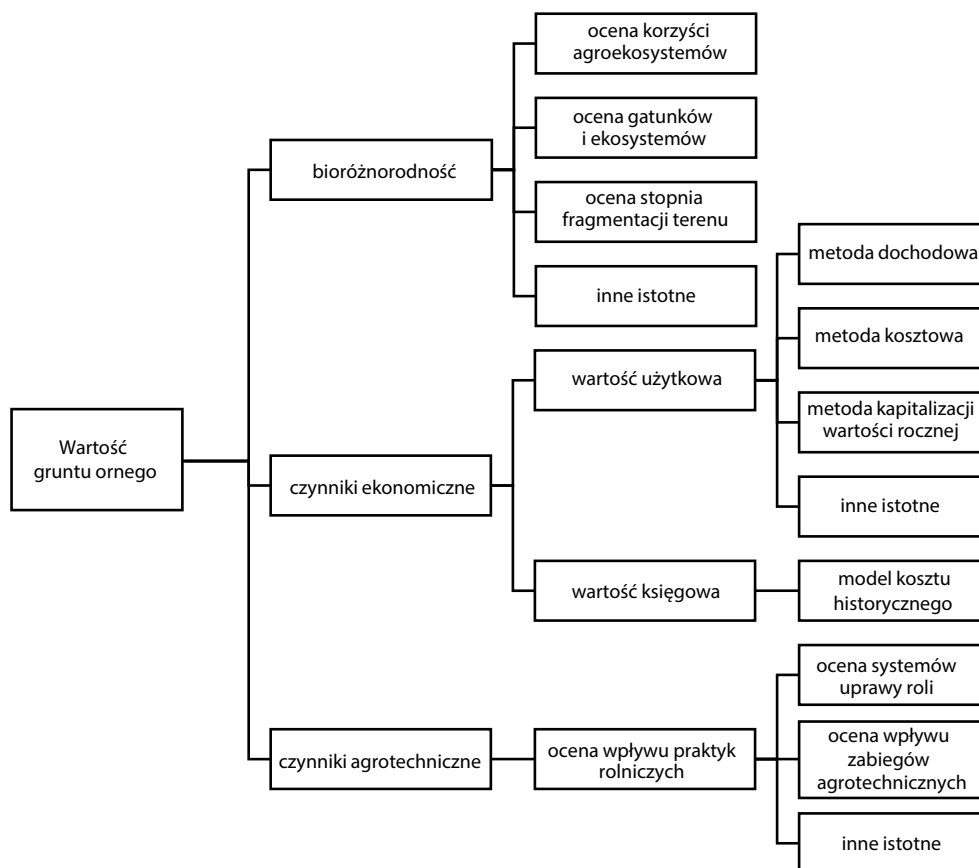
1) wycena gruntu ornego oparta na cechach fizycznych i chemicznych gleby oraz warunkach środowiskowych pozwala określić potencjał rolniczy danego obszaru; wysoka jakość gleby, odpowiednie pH, żyzność i zdolność do utrzymania wilgoci mają pozytywny wpływ na wartość gruntu ornego;

2) wycena bioróżnorodności w rolnictwie uwzględnia różnorodność gatunkową roślin, zwierząt i ekosystemów na danym obszarze; wartość gruntu ornego wzrasta, gdy jest on siedliskiem dla różnorodnych organizmów i wspiera ochronę bioróżnorodności;

3) ocena użytkowa gruntów ornych uwzględnia wydajność i efektywność produkcji rolniczej na danym obszarze; grunty o wysokim potencjale produkcyjnym i korzystnych warunkach agroklimatycznych mają większą wartość;

4) budowanie wartości gruntu ornego polega na zastosowaniu zrównoważonych praktyk rolniczych, które uwzględniają ochronę gleby, wody i środowiska; zastosowanie innowacyjnych technik uprawy i różnorodnych systemów uprawy, redukcja zależności od chemikaliów i promowanie zrównoważonego zarządzania zasobami przyczyniają się do zwiększenia wartości gruntu ornego.

Proponowana nota do informacji dodatkowej w bilansie spółek z branży rolno-spożywczej dotycząca wskazania wartości gruntu ornego została zaprezentowana w tab. 28.



Rys. 31. Propozycja ujęcia wartości gruntów ornych w informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego – metoda mieszana

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 28. Wzór noty do informacji dodatkowej do bilansu dotyczącej wartości gruntów dla spółek z branży rolno-spożywczej

Rodzaj gruntu wg KŚT			Czynniki ekonomiczne		Czynniki agrotechniczne
			Wartość użytkowa <sup>(a)</sup>	Wartość księgową	Wycena wpływu praktyk rolniczych <sup>(a)</sup>
1			2	3	4
Grupa 0	Podgrupa 01	Użytki rolne			
	Podgrupa 02	Grunty leśne			
	Podgrupa 03	Grunty zabudowane i zurbanizowane			

1		2	3	4
Podgrupa 04	Użytki ekologiczne			
Podgrupa 05	Tereny różne			
Podgrupa 06	Nieuzyski			
Podgrupa 07	Grunty pod wodami			

Opis czynników związanych z bioróżnorodnością:

.....

.....

Opis czynników agrotechnicznych:

.....

.....

<sup>(a)</sup> Wybór metody powinien zostać opisany w polityce (zasadach) rachunkowości.

Źródło: opracowanie własne.

W przypadku gruntów<sup>10</sup> (tab. 29) spółka z branży rolno-spożywczej powinna zaprezentować grunty w podziale na stan prawny gruntu uwzględniający podział na grunty będące własnością podmiotu gospodarczego, grunty wydierżawione oraz inne. Grunty mogą być podzielone ze względu na przeznaczenie, tj. grunty służące produkcji zwierzęcej czy grunty służące produkcji roślinnej. Nota powinna zawierać zestawienie przychodów, kosztów, strat i wydatków, jakie ponosi spółka na ich wykorzystanie.

Zdaniem autorki tab. 29 zawiera informacje użyteczne dla interesariuszy związane z:

1) wartością księgową gruntów rolnych: należy uwzględnić wartość księgową posiadanych gruntów rolnych w aktywach bilansu, wartość ta może być ustalana na podstawie kosztów nabycia, wartości rynkowej lub wartości godziwej;

2) wartością użytkową gruntów rolnych: w sprawozdaniu finansowym można uwzględnić informacje dotyczące wartości użytkowej gruntów rolnych; może to obejmować informacje o planowanym wykorzystaniu gruntów, takim jak produkcja żywności, hodowla zwierząt, uprawy specjalne itp.;

3) kosztami utrzymania gruntów: w sprawozdaniu finansowym można uwzględnić koszty związane z utrzymaniem gruntów rolnych; mogą to być koszty związane z nawożeniem, ochroną roślin, utrzymaniem infrastruktury, koszty zarządzania gruntami itp.;

<sup>10</sup> W kwestii uwzględniania kapitału naturalnego w sprawozdaniu finansowym w rolnictwie nie ma jednoznacznej opinii. Istnieje debata dotycząca tego, czy i w jaki sposób należy uwzględnić wartość kapitału naturalnego, takiego jak ziemia, woda, bioróżnorodność i inne zasoby naturalne, w ramach tradycyjnych sprawozdań finansowych. Tradycyjne sprawozdania finansowe, takie jak bilans, rachunek zysków i strat oraz przepływy pieniężne, koncentrują się głównie na ujmowaniu aktywów i pasywów finansowych oraz wynikach operacyjnych przedsiębiorstwa. Nie obejmują one bezpośrednio wartości zasobów naturalnych, które często są traktowane jako dobra wspólne lub nieposiadające rynkowej ceny. Propozycja ujęcia kapitału naturalnego będzie omówiona w dalszej części monografii.

## 3. Propozycje zmian w prezentacji majątku i źródeł finansowania majątku spółek...

Tabela 29. Wzór noty informacji dodatkowej o stanie prawnym gruntów do bilansu dla spółek z branży rolno-spożywczej

Identyfikacja gruntu (nr działki, nazwa)	Stan prawny	Przeznaczenie	Wyszczególnienie	Stan na początek okresu	Zmiany w trakcie roku obrotowego	Stan na koniec okresu	Przychody (z 1 ha)	Koszty (z 1 ha)	Zyski	Straty	Koszty odtworzenia gruntu (z 1 ha)
	Własność	Produkcja roślinna	Powierzchnia (ha)								
			Wartość (PLN)								
		Produkcja zwierzęca	Powierzchnia (ha)								
			Wartość (PLN)								
		Produkcja roślinna	Powierzchnia (ha)								
			Wartość (PLN)								
	Dzierżawa	Produkcja zwierzęca	Powierzchnia (ha)								
			Wartość (PLN)								
	Inne	Produkcja roślinna	Powierzchnia (ha)								
			Wartość (PLN)								
		Produkcja zwierzęca	Powierzchnia (ha)								
			Wartość (PLN)								

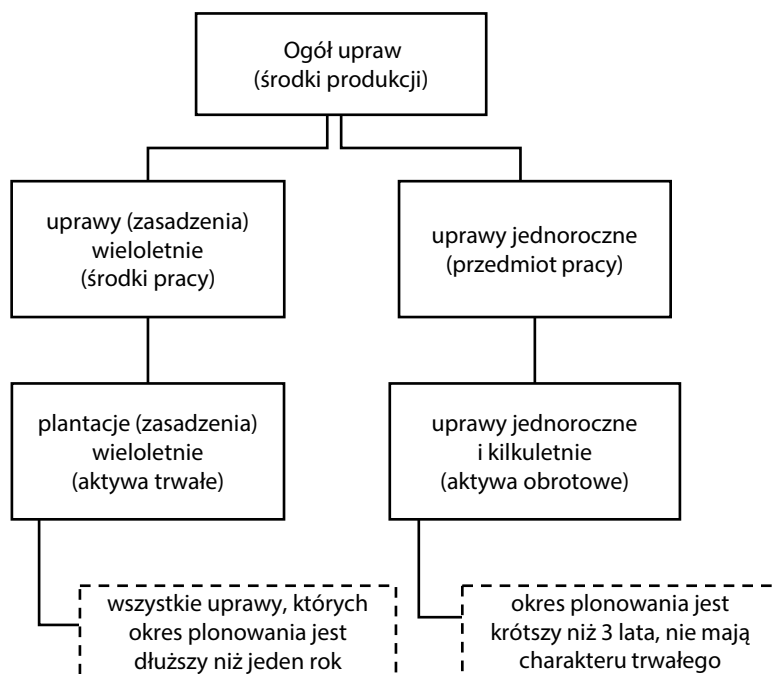
Inne istotne informacje:

Źródło: opracowanie własne.

4) wartością dodaną związaną z gruntami: jeśli prowadzona jest produkcja rolnicza na gruntach, można uwzględnić wartość dodaną związaną z tymi gruntami; może to obejmować przychody związane z produkcją rolniczą, zyski lub straty związane z działalnością rolniczą oraz inne koszty i przychody związane z wykorzystaniem gruntów rolnych;

5) inwestycjami związanymi z gruntami rolnymi: jeśli w okresie sprawozdawczym były inwestycje związane z gruntami rolnymi, warto uwzględnić te informacje w sprawozdaniu finansowym; może to obejmować koszty nabycia lub inwestycje w poprawę jakości gruntów, zakup dodatkowych gruntów rolnych itp.

W ramach aktywów trwałych wskazano kolejne dwie grupy, które z punktu widzenia interesariuszy sprawozdania spółek z branży rolno-spożywczej są użyteczne. Pierwszą grupę stanowią uprawy (zasadzenia) wieloletnie, a drugą inwentarz żywy stanowiący stado podstawowe. W przypadku upraw (zasadzeń) wieloletnich (rys. 32) wyodrębniono plantacje (zasadzenia) wieloletnie, do których można zaliczyć m.in.: sady owocowe, winnice, plantacje truskawek czy borówek. Natomiast uprawy jednoroczne to zboża, takie jak pszenica, kukurydza, jęczmień, owies, rzepak, buraki; rośliny pastewne, takie jak lucerna, koniczyna czy życica pastewna, są roślinami jednorocznymi uprawianymi jako pasza dla zwierząt hodowlanych.



Rys. 32. Podział upraw roślinnych

Źródło: opracowanie własne.

W przypadku aktywów trwałych związanych z produkcją roślinną autorka pracy proponuje dołączenie następujących informacji dodatkowych do sprawozdania finansowego (tab. 30, 31). Informacje przygotowane i przekazane do informacji dodatkowej w sprawozdaniu finansowym na temat produkcji roślinnej można sporządzić na podstawie kart pól<sup>11</sup>, których obowiązek prowadzenia ciąży na spółkach rolno-spożywczych.

W przypadku rzeczowych aktywów biologicznych związanych z produkcją zwierzęcą należy przedstawić informacje pochodzące z dokumentacji zootechnicznej, tj. księgi inwentarza żywego<sup>12</sup> w połączeniu z dokumentacją księgową mającą na celu przede wszystkim prezentację przemiany biologicznej w trakcie trwania produkcji zwierzęcej. Tabele 32 i 33 zawierają propozycje prezentacji informacji dodatkowej na temat przychodów/rozchodów ilościowo-wartościowych w produkcji zwierzęcej w podziale na stado podstawowe i stado obrotowe. W opinii autorki księga inwentarza żywego spełnia funkcje uwiarygadniające pomiar i wycenę biologicznych aktywów trwałych. Książka inwentarza żywego stanowi spełnienie m.in. funkcji dowodowej i zasady współmierności przychodów i kosztów. Należy podkreślić, że brak jednoznacznych wytycznych w pomiarze i wycenie przemiany biologicznej stada podstawowego, w tym wytycznych w standardach rachunkowości UK GAAP i US GAAP, utrudnia

---

<sup>11</sup> Termin „karta pola” nie jest powszechnie używanym terminem o jednoznacznej definicji. Jednak można go interpretować jako dokument lub narzędzie służące do gromadzenia informacji dotyczących pola uprawnego, gleby lub działań związanych z rolnictwem. Karta pola może zawierać szczegółowe dane na temat uprawianych roślin, stosowanych nawozów, pestycydów, ilości opadów, stanu gleby, plonów itp. Karta pola może mieć różne formy, od prostych notatek pisanych ręcznie na mapie pola, po bardziej zaawansowane narzędzia informatyczne, które pozwalają na precyzyjne zarządzanie danymi i analizę informacji. Głównym celem korzystania z karty pola jest monitorowanie i planowanie działań na polu uprawnym w celu optymalizacji produkcji rolniczej, zarządzania glebą i podejmowania decyzji dotyczących upraw. Warto zauważyć, że konkretne definicje karty pola mogą się różnić w zależności od kontekstu i branży, w której są używane.

<sup>12</sup> Księga inwentarza żywego to dokumentacja lub rejestr zawierający szczegółowe informacje na temat żywych zwierząt należących do gospodarstwa rolnego, hodowli lub innego podmiotu zajmującego się hodowlą zwierząt. Jest to narzędzie administracyjne, które służy do zarządzania zwierzętami, ich identyfikowania i śledzenia oraz gromadzenia danych o nich. W księdze inwentarza żywego mogą być zawarte następujące informacje: 1) dane identyfikacyjne zwierząt, takie jak numer identyfikacyjny, nazwa lub rasa, płeć, data urodzenia, kolor, oznaczenia fizyczne (np. tatuaże, znaki charakterystyczne); 2) historia hodowli: informacje dotyczące pochodzenia zwierząt, danych rodziców, daty zakupu lub narodzin, historii szczepień i leczenia; 3) informacje produkcyjne, takie jak informacje dotyczące produkcji mleka, jaj, mięsa czy też danych dotyczących reprodukcji (np. informacje o cyklach rozrodu, datach pokryć i karmienia); 4) historia zdrowotna – informacje na temat stanu zdrowia zwierząt, wykonywanych zabiegów weterynaryjnych, szczepień, leczenia, stwierdzonych chorób. Księga inwentarza żywego jest istotna dla hodowców zwierząt, rolników i innych podmiotów zajmujących się hodowlą, ponieważ umożliwia śledzenie i zarządzanie populacją zwierząt, monitorowanie ich zdrowia, reprodukcji i produktywności. Jest to również ważne narzędzie w zakresie planowania gospodarstwa oraz wypełniania wymogów regulacyjnych związanych z hodowlą zwierząt.



Tabela 30. Wzór noty do informacji dodatkowej o produkcji roślinnej na plantacjach (zasadzeniach) wieloletnich

Produkcja roślinna	Stan na początek okresu	Zwiększenia			Zmniejszenia		Stan na koniec okresu
		zakup	darowizna	dzierżawa	sprzedaż	aktualizacja wartości	
1. Plantacje drzew owocowych							
a. Jabłonie							
b. Grusze							
c. Brzoskwinie							
d. Czereśnie							
e. Wiśnie							
f. Inne							
2. Winnice							
3. Inne							
a. Inne							

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 31. Wzór noty do informacji dodatkowej o produkcji roślinnej upraw jednorocznych

Produkcja roślinna	Stan na początek okresu	Zwiększenia			Zmniejszenia		Stan na koniec okresu
		zakup	darowizna	dzierżawa	sprzedaż	aktualizacja wartości	
A. Zboża							
1. Pszenica ozima							
2. Pszenica jara							
3. Kukurydza							
4. Inne							
B. Rośliny pastewne							
1. Lucerna							
2. Koniczyna							
3. Inne							
C. Inne							
1. Inne							

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 32. Wzór noty do informacji dodatkowej o przychodach ilościowo-wartościowych rzeczowych aktywów biologicznych w produkcji zwierzęcej w podziale na stado podstawowe i stado obrotowe

Rodzaj stada	Rodzaj i kategoria zwierząt (wiek)	Przychód						Przyjęta cena do wyceny (kg/zł)	Wycena
		z urodzenia		z przeklasowania		z przemieszczenia w ramach podmiotu gospodarczego			
		przyrost wagowy		z zakupu					
		szt.	kg	szt.	kg	szt.	kg		
Stado podstawowe									
Stado obrotowe									

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 33. Wzór noty do informacji dodatkowej o rozchodach ilościowo-wartościowych rzeczowych aktywów biologicznych w produkcji zwierzęcej w podziale na stado podstawowe i stado obrotowe

Rodzaj stada	Rodzaj i kategoria zwierząt (wiek)	Rozchód						Przyjęta cena do wyceny (kg/zł)	Wycena
		sprzedaż		z przemieszczenia w ramach podmiotu gospodarczego		inne rozchody			
		z przeklasowania		z przemieszczenia w ramach podmiotu gospodarczego		ubój z konieczności – padnięcia			
		szt.	kg	szt.	kg	szt.	kg		
Stado podstawowe									
Stado obrotowe									

Źródło: opracowanie własne.

wiarygodne, rzetelne przedstawienie informacji sprawozdawczej w sprawozdaniu finansowym badanych jednostek. Kłopotem w tym podejściu jest przyjęcie ceny do wyceny wartości biologicznych aktywów trwałych. Praktyka gospodarza najczęściej przyjmuje ceny pochodzące z rynków lokalnych na moment dokonania wyceny, ale w opinii autorki nie jest to wystarczający sposób podejścia do prezentacji wyceny i wartości stada podstawowego czy stada obrotowego.

Ważną pozycję bilansową w przypadku branży rolno-spożywczej stanowią zapasy. Istota zapasów polega na posiadaniu odpowiedniej ilości surowców, półproduktów, gotowych produktów oraz materiałów pomocniczych niezbędnych do kontynuowania procesów produkcyjnych i dostarczania towarów na rynek. W branży rolno-spożywczej zapasy pełnią kilka ważnych funkcji. Po pierwsze, pozwalają na utrzymanie płynności procesów produkcyjnych. Dzięki posiadaniu odpowiednich zapasów surowców i półproduktów jednostka gospodarcza jest w stanie kontynuować produkcję nawet w przypadku chwilowych zakłóceń w dostawach. Po drugie, zapasy umożliwiają regulację podaży towarów na rynek. Podmioty gospodarcze mogą magazynować gotowe produkty, aby dostosowywać ich dostępność do zmiennej popytu. Na przykład w przypadku sezonowych produktów, takich jak owoce i warzywa, magazynowanie zapasów pozwala na utrzymanie ich dostępności przez cały rok, niezależnie od okresu zbiorów. Po trzecie, zapasy stanowią zabezpieczenie przed nieprzewidywalnymi sytuacjami. Na przykład, jeśli wystąpią trudności w dostawach lub wzrost cen surowców, posiadanie odpowiednich zapasów umożliwi spółce uniknięcie przerw w produkcji lub negatywnych skutków dla marży. Autorka podkreśla, że utrzymanie nadmiernie dużych zapasów może być niekorzystne dla jednostki gospodarczej. Związane z tym koszty magazynowania i ryzyko utraty wartości lub uszkodzenia zapasów mogą wpływać na rentowność działalności. Dlatego zarządzanie zapasami jest istotnym elementem strategicznym dla spółek z branży rolno-spożywczej, które starają się znaleźć odpowiednią równowagę między kosztami magazynowania a płynnością dostaw i dostępnością towarów na rynku. Aby te przesłanki ocenić, zdaniem autorki nota do informacji dodatkowej na temat zapasów powinna zawierać następujące pozycje (tab. 34).

Tabela 34. Wzór noty do informacji dodatkowej o zapasach dla spółek z branży rolno-spożywczej

Rodzaje zapasów		Stan na początek okresu	Zwiększenia	Zmniejszenia	Stan na koniec okresu
1		2	3	4	5
<b>A. Produkcja roślinna</b>					
Materiały	1. Materiał siewny				
	2. Środki ochrony roślin				
	3. Inne				

Tabela 34, cd.

		1	2	3	4	5
Półprodukty	1. Siewki					
	2. Inne					
	3. Inne					
Wyroby gotowe	1. Ziarno					
	2. Inne					
	3. Inne					
<b>B. Produkcja zwierzęca</b>						
Materiały	1. Pasze					
	2. Inne					
Półprodukty	1. Sery					
	2. Inne					
Wyroby gotowe	1. Mleko					
	2. Jajka					
	3. Inne					
<b>C. Części zamienne</b>						
<b>D. Inne</b>						

Źródło: opracowanie własne.

Należy podkreślić, że zapasy w spółkach rolno-spożywczych stanowią bardzo wrażliwą na różne czynniki zewnętrzne pozycję bilansową. Do przykładowych czynników wpływających na wartość zapasów należy zaliczyć (wybrane):

1) wilgotność: nadmierna wilgotność w magazynie może sprzyjać rozwojowi pleśni, grzybów i innych mikroorganizmów, które mogą zniszczyć przechowywane produkty rolnicze;

2) temperaturę: nieodpowiednie temperatury w magazynie mogą przyspieszać procesy rozkładu i zepsucia produktów rolniczych; zarówno zbyt wysokie, jak i zbyt niskie temperatury mogą wpływać negatywnie na jakość i trwałość produktów;

3) owady i szkodniki: obecność owadów, takich jak mącznik młynarek czy ziarnojad, w magazynie może prowadzić do zniszczenia przechowywanych roślin; szkodniki mogą żerować na produktach, powodując uszkodzenia i zmniejszając ich wartość;

4) nieprawidłowe praktyki magazynowania, takie jak brak odpowiednich kontroli higienicznych, niewłaściwe zaplecze techniczne czy brak monitoringu, mogą sprzyjać zepsuciu produktów rolnych;

5) infekcje i choroby: przechowywane produkty rolnicze mogą być podatne na infekcje i choroby, które mogą się rozprzestrzeniać w magazynie i prowadzić do zniszczenia większej części zapasów;

6) uszkodzenia mechaniczne: nieodpowiednia manipulacja produktami rolnymi w magazynie, taka jak uderzenia, tłoczenie czy przypadkowe uszkodzenia, może prowadzić do uszkodzenia i zniszczenia przechowywanych roślin;

7) czynniki zewnętrzne: niekontrolowane czynniki zewnętrzne, takie jak pożary, powódzie, burze czy trzęsienia ziemi, mogą spowodować poważne zniszczenia w magazynie i zagrażać produkcji rolniczej.

Jednostka powinna poinformować interesariuszy o podjętych działaniach związanych z ryzykiem utraty wartości zapasów. Działania te mają na celu uwzględnienie zmian wartości zapasów w związku m.in. z ich starzeniem się czy psuciem.

Dodatkowo informacja powinna zawierać (wybrane):

1) opis polityki rachunkowości: należy przedstawić politykę rachunkowości dotyczącą zapasów, czyli zasady ustalania ich wartości, metody wyceny, okresy amortyzacji, zasady rozpoznawania kosztów itp., należy również podać nazwę metody używanej do wyceny zapasów (np. FIFO, LIFO, średnia ważona);

2) wartość zapasów: należy podać wartość zapasów na dzień bilansowy, czyli wyliczyć je w koszcie historycznym lub wartości godziwej, zależnie od zastosowanej metody wyceny; można również przedstawić informacje dotyczące podziału zapasów na kategorie, takie jak surowce, półprodukty, produkty gotowe do sprzedaży itp.;

3) zmianę wartości zapasów: jeśli wystąpiły jakiegokolwiek istotne zmiany wartości zapasów w okresie sprawozdawczym, należy to uwzględnić w notcie; może to obejmować odpisy z tytułu utraty wartości, dopisy z tytułu wzrostu wartości, różnice kursowe itp.;

4) rezerwy na zapasy: jeśli w przedsiębiorstwie utworzono rezerwy na zapasy, np. na pokrycie spodziewanych strat lub przestarzałych zapasów, należy przedstawić informacje na ten temat; należy omówić przyczyny utworzenia rezerwy, metody jej ustalania i jej wpływ na wartość zapasów;

5) informacje dodatkowe: w notcie można uwzględnić dodatkowe informacje dotyczące zapasów, takie jak metodyka inwentaryzacji, procedury kontrolne, ocena ryzyka związanego z zapasami, informacje dotyczące zmiany składu zapasów w porównaniu do poprzednich okresów itp.

Autorka podkreśla, że treść i zakres noty dotyczącej zapasów zależą od specyfiki branży rolno-spożywczej. Ważne jest, aby informacje w notcie były klarowne, jasne i zgodne z obowiązującymi standardami rachunkowości, aby umożliwić interesariuszom sprawozdania finansowego pełne zrozumienie i ocenę sytuacji związanej z zapasami podmiotu gospodarczego.

Kolejną ważną statystycznie i merytorycznie pozycją bilansu są należności. Zdaniem autorki nota do sprawozdania finansowego objaśniająca pozycje należności powinna zawierać elementy zaprezentowane w tab. 35. Nota jest zbliżona do tradycyjnej noty, która obecnie obowiązuje, niemniej jednak autorka proponuje przygotowanie dodatkowej noty wyjaśniającej wahania wartości należności (tab. 36) spowodowane czynnikami zewnętrznymi i wewnętrznymi, do których możemy zaliczyć (wybrane):

1) zmienne wsparcie rządowe: polityka rządowa i programy wsparcia dla rolnictwa mogą mieć wpływ na dochody rolników; zmiany w polityce rolnej, zmniejszenie subsydiów czy opóźnienia w wypłatach wsparcia mogą wpływać na płynność finansową rolników i ryzyko utraty należności;

2) zmienne koszty produkcji: rolnictwo wiąże się z różnymi kosztami, takimi jak koszty nawozów, nasion, pasz, opłaty za prąd, koszty utrzymania maszyn rolniczych itp.; fluktuacje tych kosztów mogą wpływać na rentowność działalności rolniczej i zdolność do spłaty zobowiązań;

3) zmienność rynkowa: rolnictwo jest często uzależnione od zmian na rynkach, takich jak zmiany preferencji konsumentów, trendy żywieniowe czy polityka handlowa; jeśli popyt na określone produkty rolnicze spada lub zmieniają się preferencje konsumentów, rolnicy mogą mieć trudności z utrzymaniem sprzedaży i spłatą należności;

4) fluktuacje cen produktów rolnych: ceny produktów rolnych, takich jak zboże, mięso, mleko czy owoce, mogą być podatne na duże wahania na rynkach krajowych i międzynarodowych;

5) warunki pogodowe: rolnictwo jest narażone na wpływ nieprzewidywalnych warunków pogodowych, takich jak susza, powódzie, gradobicie czy niekorzystne warunki atmosferyczne; te zjawiska mogą powodować nieurodzaj, zniszczenie plonów lub straty w hodowli zwierząt, co prowadzi do zmniejszenia należności.

Następną istotną pozycję bilansu stanowią zobowiązania. Zdaniem autorki jednostka gospodarcza z branży rolno-spożywczej powinna przygotować notę objaśniającą na temat zobowiązań. W tej notcie mogą być ujawnione szczegóły dotyczące zobowiązań, takie jak rodzaj zobowiązań, terminy spłat, warunki umów kredytowych,

Tabela 35. Wzór noty do informacji dodatkowej o należnościach dla spółek z branży rolno-spożywczej

Podział należności	Stan początkowy	Zwiększenia	Zmniejszenia			Stan końcowy
		różne	przeterninowane	odpisy aktualizujące wartość	inne	
A. Należności długoterminowe						
1.						
2.						
B. Należności krótkoterminowe						
1.						
2.						

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 36. Wzór noty do informacji dodatkowej o wzroście/spadku należności dla spółek z branży rolno-spożywczej wywołanych czynnikami zewnętrznymi i wewnętrznymi

Rodzaje czynników		Stan początkowy	Zwiększenia	Zmniejszenia	Stan końcowy
A. Zewnętrzne					
Objaśnienie wpływu czynników zewnętrznych na wartość należności					
B. Wewnętrzne					
Objaśnienie wpływu czynników wewnętrznych na wartość należności					

Źródło: opracowanie własne.

informacje o składkach ubezpieczeniowych, zobowiązania wobec pracowników itp. Taka nota objaśniająca dostarczy interesariuszom więcej użytecznych informacji, które pomagają zrozumieć naturę i zakres zobowiązań spółki z branży rolno-spożywczej. Tabela 37 prezentuje zestawienie proponowanych ujawnień w nocie do jednostkowego bilansu spółek z branży rolno-spożywczej na temat zobowiązań.

Tabela 37. Propozycja ujawnień informacji o zobowiązaniach w jednostkowym rocznym sprawozdaniu spółek z branży rolno-spożywczej

Rodzaj zobowiązania	Opis
1	2
Zobowiązania długoterminowe	1. Opis kredytów i pożyczek zaciągniętych na finansowanie inwestycji związanych z działalnością rolno-spożywczą.
Zobowiązania krótkoterminowe, w tym zobowiązania handlowe i inne	1. Obejmują wszystkie zobowiązania z tytułu dostaw i usług niezależnie od terminu ich zapłaty, a także całość lub tę część pozostałych zobowiązań, które stają się wymagalne w ciągu 12 miesięcy od dnia bilansowego. Głównie są to zobowiązania związane z zakupem materiałów do produkcji zarówno zwierzęcej, jak i roślinnej.

Tabela 36, cd.

1	2
Zobowiązania krótkoterminowe, w tym zobowiązania handlowe i inne	<ol style="list-style-type: none"> <li>2. Wykazuje się zaciągnięte przez jednostkę, niespłacone na dzień bilansowy kredyty i pożyczki, których spłata jest wymagalna w ciągu 12 miesięcy od dnia bilansowego, zarówno wyrażone w walucie polskiej, jak i w walutach obcych przeznaczone na realizację inwestycji związanej z obsługą działalności rolno-spożywczej.</li> <li>3. Wykazuje się niespłacone zadłużenie spowodowane wykorzystaniem firmowej karty kredytowej oraz wykorzystanie linii kredytowej w rachunku bieżącym.</li> <li>4. Wykazuje się zainkasowane od nabywców, w tym potwierdzone fakturami, zaliczki (zadatki, przedpłaty) na poczet dostaw i usług, które jednostka ma wykonać zgodnie z zawartymi przez nią umowami na dostawę produktów zwierzęcych i roślinnych.</li> <li>5. Wykazuje się zobowiązania wynikające z rozrachunków publicznoprawnych z tytułu: wszelkich podatków (dochodowego, VAT, akcyzowego, od nieruchomości, od środków transportu), cła wraz z opłatą manipulacyjną, ubezpieczeń społecznych i zdrowotnych, świadczeń na rzecz Funduszu Pracy, Funduszu Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych oraz Funduszu Emerytur Pomostowych, a także innych świadczeń o charakterze publicznoprawnym, do których stosuje się przepisy Ordynacji podatkowej (np. wpłaty na PFRON, opłaty za korzystanie ze środowiska).</li> <li>6. W pozycji tej można, jeśli nie zniekształca to obrazu sytuacji finansowej jednostki, wykazać również:             <ol style="list-style-type: none"> <li>a) VAT należny wynikający z wystawionych dla nabywców faktur, który na dzień bilansowy nie stanowi jeszcze zobowiązania podatkowego,</li> <li>b) składki na ubezpieczenia społeczne i ubezpieczenie zdrowotne naliczane i zarachowane w koszty bieżącego roku obrotowego (w grudniu), dotyczące wynagrodzeń, które zostaną zapłacone w następnym roku obrotowym (w styczniu), niestanowiące jeszcze na dzień bilansowy wymaganego prawnie zobowiązania.</li> </ol> </li> <li>7. Wykazuje się niewypłacone na dzień bilansowy wynagrodzenia pracowników i osób zatrudnionych doraźnie, zarówno na podstawie stosunku pracy, jak i umów cywilnoprawnych realizujących swój stosunek pracy związany z działalnością rolno-spożywczą.</li> <li>8. Wykazuje się zobowiązania z tytułu zakupu i budowy lub ulepszenia środków trwałych, zobowiązania wobec zakładów ubezpieczeń majątkowych i osobowych, zobowiązania wynikające z rozrachunków z pracownikami z innych tytułów niż wynagrodzenia, zobowiązania wobec jednostek i osób fizycznych z tytułu pobranych od nich kaucji, zobowiązania wynikające z rozrachunków z właścicielami, współnikami z tytułu uchwalonej, lecz nieodebranej dywidendy i inne.</li> <li>9. I inne.</li> </ol>

Źródło: opracowanie własne na podstawie: (Ustawa z dnia 29 września 1994).

Dodatkowe informacje i objaśnienia do bilansu spółek z branży rolno-spożywczej w szczególności powinny odzwierciedlać branżę, w której funkcjonuje spółka. Zda-



niem autorki prezentacja informacji dodatkowej na temat poszczególnych pozycji bilansu powinna także zawierać inne informacje, które wyliczono poniżej.

1. Klasyfikacja aktywów na podstawie ich rolniczej natury: aktywa mogą być sklasyfikowane na podstawie ich związku z działalnością rolniczą. Przykładowe kategorie mogą obejmować grunty orne, sady, hodowlę zwierząt, maszyny i narzędzia rolnicze. Ważne jest, aby dokładnie sklasyfikować i prezentować te aktywa w bilansie.

2. Uwzględnienie cyklu życia roślin i zwierząt: rośliny i zwierzęta mają różne fazy rozwoju i życia, więc w bilansie należy odzwierciedlać wartość i stan aktywów rolnych, biorąc pod uwagę te zmienne czynniki, takie jak faza wzrostu, wiek lub dojrzałość, a także ryzyko strat wynikające z chorób lub klęsk żywiołowych.

3. Uwzględnienie wartości paszowych i paszy: wartość paszowych i paszy może mieć duże znaczenie, dlatego w bilansie powinno się przedstawiać informacje dotyczące zapasów paszy oraz ich wartość, biorąc pod uwagę ich znaczenie dla hodowli zwierząt lub produkcji roślinnej.

4. Informacje o zobowiązaniach związanych z rolnictwem: bilans powinien uwzględniać również zobowiązania związane z działalnością rolniczą. Mogą to być np. zobowiązania z tytułu zakupu maszyn rolniczych, wynagrodzenia dla pracowników sezonowych czy zobowiązania podatkowe specyficzne dla rolnictwa.

5. Informacje o ziemi i jej wartości ekologicznej: ziemia często jest jednym z kluczowych aktywów. Bilans powinien zawierać informacje na temat ziemi, takie jak jej wartość, status prawny (własność, dzierżawa) oraz ewentualne aspekty związane z wartością ekologiczną, np. informacje o obszarach chronionych czy bioróżnorodności.

6. Uwzględnienie specyficznych zasad wyceny aktywów rolnych: w przypadku aktywów rolnych, takich jak zasiewy, uprawy czy zwierzęta hodowlane, istnieją specjalne zasady rachunkowości dotyczące ich wyceny. Należy uwzględnić te zasady przy prezentacji wartości tych aktywów w bilansie.

7. Oddzielenie zapasów rolnych od innych zapasów: istnieje potrzeba oddzielenia zapasów rolnych, takich jak plony, od innych zapasów, na przykład gotowych produktów. Bilans powinien jasno przedstawiać wartość i rodzaj tych różnych kategorii zapasów.

8. Wyróżnienie wsparcia państwa i dotacji: W wielu państwach rolnictwo jest objęte wsparciem państwa w postaci dotacji, ulg podatkowych, preferencyjnych kredytów itp. Bilans powinien wykazywać takie wsparcie i dotacje otrzymane przez jednostkę, aby dostarczyć pełniejszy obraz sytuacji finansowej.

9. Uwzględnienie cyklu produkcyjnego i sezonowości: branża rolno-spożywcza charakteryzuje się sezonowością w działalności, związaną z cyklem produkcyjnym upraw, zbiorów czy hodowli. Bilans powinien uwzględniać te specyficzne okresy i związane z nimi zmiany w aktywach i pasywach.

10. Informacje o wskaźnikach wydajności rolniczej: istotne jest dostarczenie informacji dotyczących wydajności rolniczej, takich jak plon z hektara, wskaźniki konwersji

paszowej, wydajność hodowli itp. Te informacje mogą być przedstawione w formie dodatkowych komentarzy lub wskaźników w bilansie.

11. Informacje o zrównoważonym rolnictwie i praktykach ekologicznych: w ostatnich latach rolnictwo ekologiczne i zrównoważone stało się istotnym tematem. Bilans może zawierać informacje dotyczące praktyk ekologicznych, zastosowanych technologii, odnawialnych źródeł energii czy innych działań związanych ze zrównoważonym rolnictwem.

12. Informacje o ryzyku i niepewności: działalność rolnicza wiąże się z różnymi czynnikami ryzyka, takimi jak zmienne warunki atmosferyczne, choroby roślin czy fluktuacje cen surowców rolnych. Bilans może zawierać informacje na temat identyfikowanego ryzyka oraz sposobów zarządzania nimi, aby użytkownicy mieli pełniejszy obraz sytuacji finansowej jednostki.

13. Informacje o inwestycjach w infrastrukturę rolniczą: działalność rolnicza często wymaga inwestycji w infrastrukturę, taką jak budynki, drogi, sieci irygacyjne itp. Bilans powinien uwzględniać informacje dotyczące wartości tych inwestycji i ich wpływu na sytuację finansową jednostki.

14. Informacje o zobowiązaniach z tytułu kredytów rolniczych: działalność rolnicza często wymaga finansowania zewnętrznego w postaci kredytów rolniczych. Bilans powinien uwzględniać informacje na temat zobowiązań z tytułu kredytów, takie jak wysokość zadłużenia, stopy procentowe, harmonogram spłat itp.

15. Informacje o planach inwestycyjnych i rozwoju: bilans może zawierać informacje na temat planowanych inwestycji, rozbudowy infrastruktury czy modernizacji technologicznej. Te informacje mogą pomóc użytkownikom bilansu w zrozumieniu perspektyw rozwojowych jednostki rolniczej.

16. Uwzględnienie specyficznych regulacji dotyczących rachunkowości w rolnictwie: w niektórych jurysdykcjach istnieją specjalne regulacje dotyczące rachunkowości rolniczej, które mogą wymagać określonych metod wyceny, prezentacji danych finansowych itp. Bilans powinien być zgodny z tymi regulacjami i uwzględniać specyficzne wymagania rachunkowości rolniczej.

17. Informacje o działalności społecznej i społecznej odpowiedzialności biznesu: działalność rolnicza często ma istotny wpływ na lokalną społeczność i środowisko. Bilans może uwzględniać informacje na temat działań społecznych podejmowanych przez jednostkę, takich jak tworzenie miejsc pracy, wsparcie lokalnych społeczności, zrównoważone praktyki itp.

18. Informacje o zobowiązaniach środowiskowych: działalność rolnicza może się wiązać ze zobowiązaniami dotyczącymi środowiska, takimi jak przestrzeganie norm dotyczących ochrony gleby, wody czy zwalczania zanieczyszczeń. Bilans może zawierać informacje na temat takich zobowiązań i działań podejmowanych przez jednostkę w celu ich spełnienia.

19. Uwzględnienie aspektów bioróżnorodności: działalność rolnicza może mieć wpływ na różnorodność biologiczną. Bilans może zawierać informacje na temat dzia-

łań podejmowanych przez jednostkę w celu ochrony i promocji różnorodności biologicznej, takie jak utrzymanie siedlisk dla dzikiej przyrody, działań na rzecz ochrony zagrożonych gatunków itp.

Podsumowując, należy stwierdzić, że informacja dodatkowa do sprawozdania finansowego opisująca pozycje bilansu ma na celu uwzględnienie specyfiki jednostki funkcjonującej w branży rolno-spożywczej oraz lokalne przepisy i standardy rachunkowości, co zapewnia przejrzystą, zrozumiałą, wiarygodną, ale przede wszystkim użyteczną informację dla interesariuszy.

# 4

## **Propozycja udoskonalenia zakresu ujawnień informacji w rachunku zysków i strat spółek z branży rolno-spożywczej**

### **4.1**

#### **Rachunek zysków i strat w obowiązujących regulacjach prawnych**

Rachunek i zysków i strat jest obligatoryjnym i kluczowym raportem przygotowywanym i używanym przez podmioty gospodarcze. Przeprowadzona analiza raportów rachunku zysków i strat pozwala na identyfikację trendów w kształtowaniu się wartości przychodów i kosztów, a tym samym dostarcza informacji o wynikach finansowych, co pomaga w podejmowaniu decyzji strategicznych i planowaniu przyszłych działań przez interesariuszy podmiotów gospodarczych. Na podstawie tych informacji interesariusze mogą ocenić skutki potencjalnych działań, co umożliwia im zrozumienie sytuacji finansowej podmiotu gospodarczego i podejmowanie decyzji dotyczących zaangażowania finansowego. Istotne jest, aby ten raport umożliwił dostarczenie użytecznych danych finansowych, by stworzyć możliwość jasnego zrozumienia sytuacji finansowej podmiotu gospodarczego, czego skutkiem jest podjęcie decyzji dotyczących zaangażowania kapitałowego.

W przypadku obowiązujących regulacji prawnych, tj. Krajowego Standardu Rachunkowości 12 Działalność rolnicza (Uchwała Nr 10/2018 Komitetu Standardów Rachunkowości z dnia 27 marca 2018 r.) oraz Międzynarodowego Standardu Rachunkowości 41 Rolnictwo (Rozporządzenie Komisji (WE) Nr 1126/2008 z dnia 3 listopada 2008 r.) brakuje pełnej prezentacji efektów działalności podmiotu gospodarczego z branży rolno-spożywczej<sup>1</sup>. Uwzględniając specyfikę branży rolno-spożywczej, nale-

---

<sup>1</sup> Wstępna analiza obowiązujących regulacji prawnych oraz zaleceń została zestawiona w tab. 6.

ży podkreślić, że działalność ta ma istotny wpływ na kształtowanie się kosztów i przychodów, które nie są charakterystyczne dla innych branż. Zdaniem autorki rozprawy nowe terminy to „pozytywne i negatywne efekty bioprodukcyjne” (tab. 38), które stanowią nowe kategorie ekonomiczne o charakterze mierzalnym i niemierzalnym. Proponowane terminy stanowią uzupełnienie luki pojęciowej, która pozwoli na pełniejsze zrozumienie prezentacji działalności rolno-spożywczej w rachunku zysków i strat. Autorka podkreśla, że uzupełnianie luk pojęciowych jest istotne, gdyż umożliwi rozwinięcie wiedzy i poszerzenie perspektywy dla interesariuszy informacji sprawozdawczej. Głównym powodem wprowadzenia nowych terminów stała się więc przesłanka pełniejszego zrozumienia wyników działalności branży rolno-spożywczej.

Tabela 38. Zestawienie proponowanych nowych terminów do rachunku zysków i strat spółki z branży rolno-spożywczej

Wyszczególnienie	Proponowana definicja
1	2
Pozytywne efekty bioprodukcyjne w produkcji zwierzęcej i roślinnej	<p>Pozytywne efekty bioprodukcyjne to skutki, jakie podmioty gospodarcze uzyskują dzięki swoim działaniom lub interakcjom w kontekście działalności produkcji rolno-spożywczej w stosunku do zasobów środowiskowych, jakie posiadają, w tym roślin i zwierząt oraz ziemi, powietrza czy wody. Pozytywne efekty bioprodukcyjne w produkcji roślinnej mają duże znaczenie zarówno dla rolników, jak i dla środowiska naturalnego. Wykorzystanie tych efektów może przyczynić się do zrównoważonej produkcji żywności, minimalizacji negatywnych skutków dla środowiska i poprawy efektywności wykorzystania zasobów w rolnictwie. Mogą przyczynić się do zwiększenia wydajności upraw, zmniejszenia stosowania chemicznych środków ochrony roślin, poprawy zdrowia gleby i ochrony środowiska. Wybrane przykłady działań wpływających na tworzenie pozytywnych efektów bioprodukcyjnych w produkcji roślinnej:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>a. Zapylenie: owady, takie jak pszczoły, trzmiele i motyle, odgrywają kluczową rolę w procesie zapylenia roślin. Zapylnice przyczyniają się do transferu pyłku między kwiatami, co jest niezbędne do powstania nasion i owoców. Bez odpowiedniego zapylenia wielu roślin uprawnych, takich jak owoce i warzywa, mogłyby mieć mniejsze plony lub w ogóle nie wydawać owoców.</li> <li>b. Biologiczna kontrola szkodników: niektóre organizmy, takie jak drapieżne owady, nicienie, bakterie czy grzyby, mogą być wykorzystane do zwalczania szkodników roślin. Na przykład wprowadzenie drapieżnych owadów lub stosowanie preparatów biologicznych zawierających bakterie lub grzyby może ograniczyć populację szkodników i zmniejszyć konieczność stosowania chemicznych środków ochrony roślin.</li> <li>c. Poprawa struktury gleby: niektóre mikroorganizmy, takie jak grzyby mikoryzowe, tworzą symbiotyczną relację z korzeniami roślin, tworząc struktury zwane mikoryzami. Te struktury zwiększają zdolność roślin do pobierania wody i składników odżywczych z gleby. Ponadto mikroorganizmy te pomagają w tworzeniu agregatów glebowych, co poprawia strukturę gleby i jej zdolność do retencji wody.</li> <li>d. Biologiczne zwiększanie odporności: niektóre organizmy, takie jak mikroorganizmy glebowe i endofityczne bakterie, mogą wspomagać rośliny w wytwarzaniu naturalnych substancji chemicznych, które zwiększają ich odporność na patogeny i stresy środowiskowe. Te substancje mogą działać jako antybiotyki, związki przeciwwirusowe lub aktywatory układu obronnego roślin.</li> </ol>

Tabela 38, cd.

1	2
	<p>e. Ulepszanie dostępności składników odżywczych: niektóre mikroorganizmy, takie jak bakterie promieniowców, mogą pomóc roślinom w dostępie do składników odżywczych, zwłaszcza mikroelementów, które są istotne dla ich wzrostu i rozwoju. Te mikroorganizmy mogą wydzielać substancje chemiczne, które rozpuszczają trudno dostępne związki mineralne, takie jak fosfor, co umożliwia roślinom skuteczne wykorzystanie tych składników odżywczych.</p> <p>f. Utrzymywanie równowagi ekosystemowej: pozytywne efekty bioprodukcyjne w produkcji roślinnej dotyczą nie tylko samej uprawy, ale również utrzymania zdrowych ekosystemów. Wprowadzanie różnorodności biologicznej i minimalizowanie stosowania chemicznych środków ochrony roślin pomaga w utrzymaniu równowagi ekosystemowej, w tym zachowaniu populacji naturalnych wrogów szkodników i działań ekosystemowych, takich jak dekompozycja materii organicznej i recykling składników odżywczych.</p> <p>Pozytywne efekty bioprodukcyjne w produkcji zwierzęcej mają na celu poprawę zdrowia i dobrostanu zwierząt, zwiększenie wydajności i efektywności produkcji oraz zmniejszenie wpływu negatywnych czynników, takich jak choroby i szkodniki. Wykorzystanie tych efektów może przyczynić się do zrównoważonej produkcji zwierzęcej, minimalizacji stosowania leków weterynaryjnych i optymalnego wykorzystania zasobów w przemyśle zwierzęcym. Wybrane przykłady działań wpływających na tworzenie pozytywnych efektów bioprodukcyjnych w produkcji zwierzęcej:</p> <p>a. Naturalne metody kontroli szkodników: niektóre zwierzęta, takie jak drapieżniki i owady pasożytnicze, mogą być wykorzystywane do kontroli populacji szkodników w gospodarstwach zwierzęcych. Na przykład wprowadzenie drapieżnych owadów do hodowli bydła może pomóc w ograniczaniu populacji much, które mogą przenosić choroby i powodować stres zwierząt.</p> <p>b. Stosowanie probiotyków i prebiotyków: probiotyki to żywe mikroorganizmy, takie jak korzystne bakterie jelitowe, które mogą być dodawane do pasz zwierzęcych w celu poprawy zdrowia układu pokarmowego i trawienia zwierząt. Prebiotyki to substancje, które promują wzrost i aktywność korzystnych mikroorganizmów jelitowych. Te dodatki pomagają w utrzymaniu zdrowej flory bakteryjnej jelit i mogą zwiększać efektywność przyswajania składników odżywczych.</p> <p>c. Odporność na choroby: istnieją programy hodowlane mające na celu zwiększenie odporności zwierząt na choroby. Poprzez selekcję zwierząt o naturalnej odporności lub stosowanie technik hodowlanych, można zmniejszyć ryzyko wystąpienia chorób i konieczność stosowania antybiotyków czy innych środków farmaceutycznych.</p> <p>d. Dobre genetyczne cechy: selekcja genetyczna w hodowli zwierząt umożliwia rozwój linii hodowlanych o pożądanych cechach, takich jak większa wydajność, lepsza konwersja paszy, poprawiona jakość mięsa czy mleka, a także odporność na choroby. Dzięki temu można uzyskać zwierzęta o lepszych parametrach produkcyjnych i zdrowiu.</p> <p>e. Technologie reprodukcyjne: techniki reprodukcyjne, takie jak sztuczne unasiennianie, transfer embrionów mogą być wykorzystywane w celu poprawy genetyki i przekazywania korzystnych cech genetycznych na przyszłe pokolenia zwierząt. Te technologie mogą przyspieszać postęp hodowlany i umożliwiają reprodukcję zwierząt o wyjątkowych cechach.</p>

1	2
	<p>f. Efektywność wykorzystania paszy: odpowiednie żywienie zwierząt może przyczynić się do zwiększenia efektywności wykorzystania paszy. Na przykład zastosowanie odpowiednich proporcji składników pokarmowych, dodatki enzymatyczne czy strategie żywieniowe oparte na potrzebach zwierząt mogą zwiększyć przyswajanie składników odżywczych i zmniejszyć straty paszy.</p>
<p>Negatywne efekty bioprodukcyjne w produkcji zwierzęcej i roślinnej</p>	<p>Negatywne efekty bioprodukcyjne w produkcji zwierzęcej to skutki, jakie podmioty gospodarcze uzyskują dzięki swoim działaniom lub interakcjom w kontekście działalności produkcji rolno-spożywczej w stosunku do zasobów środowiskowych, jakie posiada podmiot gospodarczy. Wybrane przykłady negatywnych efektów bioprodukcyjnych w produkcji zwierzęcej:</p> <p>a. Choroby i infekcje: zwierzęta w hodowli mogą być podatne na różne choroby i infekcje. Wystąpienie chorób może prowadzić do strat zwierząt, obniżenia wydajności i wzrostu kosztów związanych z leczeniem, profilaktyką i utrzymaniem zdrowia stada. Dodatkowo, w przypadku wystąpienia chorób zakaźnych, może być konieczne podjęcie środków zaradczych, takich jak kwarantanna czy odstrzał zarażonych zwierząt, co może prowadzić do strat finansowych.</p> <p>b. Konieczność stosowania leków weterynaryjnych: w przypadku wystąpienia chorób lub infekcji w stadzie, konieczne może być stosowanie leków weterynaryjnych. Koszty związane z zakupem leków, leczeniem, a także potencjalnymi skutkami ubocznymi czy opornością na leki, mogą znacznie wpływać na ekonomikę produkcji zwierzęcej.</p> <p>c. Stres zwierząt: warunki hodowli, takie jak ciasne pomieszczenia, ograniczony ruch, niedostateczne warunki higieniczne czy brak dostępu do naturalnych zachowań, mogą powodować stres u zwierząt. Stres może negatywnie wpływać na zdrowie, dobrostan i wydajność zwierząt, prowadząc do obniżenia produkcji lub zwiększenia zachorowalności.</p> <p>d. Wpływ na środowisko: hodowla zwierząt może wiązać się z negatywnymi skutkami dla środowiska. Duże stada zwierząt mogą generować znaczne ilości odpadów organicznych, które mogą zanieczyszczać wody gruntowe i powietrze. Ponadto, emisje gazów cieplarnianych związane z produkcją zwierzęcą (np. metanu) mogą przyczyniać się do zmian klimatycznych.</p> <p>e. Utrata bioróżnorodności: intensywne produkcje zwierzęca, zwłaszcza w przypadku hodowli jednego gatunku na dużą skalę, może prowadzić do utraty bioróżnorodności. Koncentracja dużych populacji jednego gatunku zwierząt może prowadzić do zmniejszenia różnorodności biologicznej w środowisku, w tym utraty siedlisk dla innych organizmów.</p> <p>Negatywne efekty bioprodukcyjne w produkcji roślinnej odnoszą się do skutków, które mogą wystąpić w procesie uprawy roślin i prowadzenia gospodarstwa. Wybrane przykłady:</p> <p>a. Szkodniki i choroby roślin: rośliny uprawne mogą być narażone na ataki szkodników oraz na infekcje chorobowe. Wpływ szkodników i chorób może prowadzić do zmniejszenia plonów, zniszczenia plonów lub obniżenia jakości produktów rolnych. Kontrola szkodników i chorób wymaga zastosowania środków ochrony roślin, które mogą być kosztowne i mogą mieć negatywny wpływ na środowisko.</p> <p>b. Konkurencja chwastów: chwasty są niepożądanymi roślinami, które konkurują z roślinami uprawnymi o światło, wodę, składniki odżywcze i miejsce do wzrostu. Są one w stanie obniżyć wydajność uprawy poprzez ograniczenie dostępnych zasobów dla roślin uprawnych.</p>

Tabela 38, cd.

1	2
	<p>c. Degradacja gleby: intensywna produkcja roślinna może prowadzić do degradacji gleby poprzez nadmierną eksploatację, erozję gleby, zubożenie składników odżywczych i zanieczyszczenie gleby związkami chemicznymi. Degradacja gleby wymaga działań naprawczych, takich jak nawożenie i rekultywacja czy stosowania praktyk ochrony gleby.</p> <p>d. Zużycie wody i innych zasobów: produkcja roślinna wymaga znacznych ilości wody do nawadniania, zwłaszcza w suchych regionach. Zużycie wody może prowadzić do obniżenia poziomów wód gruntowych oraz konfliktów z innymi sektorami, które również potrzebują wody. Ponadto produkcja roślinna wymaga również zużycia energii, paliw i innych zasobów.</p> <p>e. Utrata bioróżnorodności: monokultura, czyli uprawa jednego gatunku rośliny na dużą skalę, może prowadzić do utraty bioróżnorodności. Koncentracja dużych obszarów uprawnych jednego gatunku może prowadzić do zmniejszenia różnorodności biologicznej, w tym utraty siedlisk dla dzikich roślin i zwierząt.</p>

Źródło: opracowanie własne.

Autorka podkreśla, że w przypadku identyfikacji, pomiaru, ewidencji i prezentacji pozytywnych i negatywnych efektów bioprodukcyjnych<sup>2</sup> należy rozważyć podjęcie kroków, w ramach których powinno się uwzględnić czynniki wpływające na ocenę wartości tych kategorii. Nie wszystkie te kroki będzie można w prosty sposób skwantyfikować i będą one wymagały jedynie opisu (tab. 39).

Tabela 39. Propozycja identyfikacji, pomiaru, ewidencji i prezentacji pozytywnych i negatywnych efektów bioprodukcyjnych

Nr	Etapy	Opis
1	2	3
1	Identyfikacja czynników	Identyfikacja czynników: należy uwzględnić różne czynniki, takie jak (wybrane): środowisko naturalne, jakość gleby, stosowane praktyki rolnicze, stosowanie pestycydów.
2	Zebranie danych	Zbieranie danych: badania terenowe, analizy laboratoryjne, monitorowanie stanu środowiska czy dane produkcyjne i ekonomiczne.
3	Wybór wskaźników i mierników <sup>3</sup>	Opracowanie odpowiednich wskaźników: fizycznych, ekonomicznych, społecznych czy ekologicznych.

<sup>2</sup> Zidentyfikowanie pozytywnych i negatywnych efektów bioprodukcyjnych w ekonomii może być wyzwaniem, ponieważ często są one trudne do wyrażenia w tradycyjnych miarach ekonomicznych.

<sup>3</sup> Może to obejmować takie czynniki, jak liczba gatunków roślin czy zwierząt, zawartość składników odżywczych w glebie, ilość zużywanej wody czy wskaźniki zdrowia zwierząt. Dobór wskaźników i mierników powinien być elastyczny i dostosowany do konkretnych celów pomiaru, kontekstu produkcji rolniczej oraz dostępnych danych i zasobów.



1	2	3
		<p>Do przykładowych wskaźników, które mogą być stosowane do pomiaru i wyceny pozytywnych i negatywnych efektów bioprodukcyjnych można zaliczyć (wybrane):</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Wskaźniki pozytywnych efektów bioprodukcyjnych (mierniki nieekonomiczne):       <ol style="list-style-type: none"> <li>a. Wskaźniki bioróżnorodności: np. indeksy różnorodności gatunkowej, wskaźniki obfitości gatunkowej, wskaźniki struktury ekosystemów.</li> <li>b. Wskaźniki ochrony i przywracania środowiska: np. powierzchnia obszarów chronionych, powierzchnia zalesienia, odnowienie ekosystemów.</li> <li>c. Wskaźniki jakości gleby: np. zawartość organiczna, struktura gleby, dostępność składników odżywczych.</li> <li>d. Wskaźniki jakości wody: np. stężenie zanieczyszczeń, indeksy jakości wody, obecność substancji toksycznych.</li> <li>e. Wartość ekosystemowa: ocena ekonomicznych usług ekosystemowych dostarczanych przez środowisko naturalne. Proponowane metody: 1) metoda cen kontyngentnych (<i>contingent valuation method</i>), 2) metoda cen transferowych (<i>transfer pricing method</i>), by oszacować wartość ekonomiczną pozytywnych efektów bioprodukcyjnych, takich jak dostarczanie wody, zapylanie przez owady.</li> </ol> </li> <li>2. Wskaźniki negatywnych efektów bioprodukcyjnych (mierniki nieekonomiczne):       <ol style="list-style-type: none"> <li>a. Wskaźniki emisji gazów cieplarnianych, np. dwutlenku węgla (CO<sub>2</sub>), metanu (CH<sub>4</sub>) i podtlenku azotu (N<sub>2</sub>O), związanych z produkcją rolniczą.</li> <li>b. Wskaźniki zużycia wody: np. zużycie wody na jednostkę produkcji, wskaźniki efektywności wykorzystania wody w rolnictwie.</li> <li>c. Wskaźniki zużycia energii: np. całkowite zużycie energii w rolnictwie, zużycie energii na jednostkę produkcji.</li> <li>d. Wskaźniki generowania odpadów: np. ilość i rodzaj odpadów generowanych przez produkcję rolniczą, wskaźniki recyklingu odpadów.</li> </ol> </li> <li>3. Wskaźniki ekonomiczne:       <ol style="list-style-type: none"> <li>a. Wskaźniki oszczędności zasobów: np. zmniejszenie zużycia nawozów, zmniejszenie kosztów leczenia chorób zwierząt.</li> <li>b. Wskaźniki wartości dodanej: np. dodatkowa wartość generowana przez zrównoważoną produkcję rolniczą, wartość ekosystemowa, która może być odniesiona na kapitał naturalny.</li> <li>c. Analiza kosztów i korzyści (<i>Cost-Benefit Analysis</i>): Metoda polegająca na porównaniu kosztów inwestycji, np. w technologii lub praktyki związane z produkcją zwierzęcą lub roślinną, z oczekiwanymi korzyściami. CBA uwzględnia zarówno koszty, jak i korzyści w sposób ilościowy, co umożliwia ocenę efektywności biologicznej.</li> <li>d. Ocena kosztów przywracania środowiska: w przypadku naruszenia środowiska naturalnego, koszty przywracania mogą być znaczne. Przykładowo, koszty rekultywacji zdegradowanej ziemi, oczyszczania skażonej wody lub odnowienia zniszczonych ekosystemów mogą być uwzględniane jako negatywne efekty bioprodukcyjne.</li> <li>e. Analiza ryzyka: analiza ryzyka może pomóc w identyfikacji potencjalnych negatywnych efektów bioprodukcyjnych związanych z różnymi zagrożeniami dla środowiska, takimi jak wypadki przemysłowe, katastrofy ekologiczne. Szacowanie tych efektów może obejmować straty zarówno materialne, jak i społeczne.</li> </ol> </li> </ol>

Tabela 39, cd.

1	2	3
4	Kwantyfikacja i pomiar	Pomiar efektów bioprodukcyjnych zgodnie z ustalonymi wskaźnikami.
5	Ewidencja i dokumentacja	Ewidencja i dokumentacja: należy utworzyć system ewidencji i dokumentacji, w którym będą gromadzone informacje dotyczące identyfikowanych efektów bioprodukcyjnych.
6	Analiza i ocena	Porównanie danych przed i po zastosowaniu określonych praktyk czy technologii poprzez analizę trendów, ocenę ryzyka czy porównanie z wartościami odniesienia lub standardami.
7	Wycena	Wycena efektów bioprodukcyjnych może być trudna, ponieważ często wartość efektów nie jest łatwo wyrażona w jednostkach pieniężnych. Proponuje się opisanie efektów w formie tekstowej w przypadku braku możliwości wyceny wartościowej.
8	Prezentacja wyników	Prezentacja w raportach za pomocą wykresów czy diagramów w celu przedstawienia zebranych informacji i wniosków.

Źródło: opracowanie własne.

Zdaniem autorki pozytywne i negatywne efekty bioprodukcyjne mają wpływ na kapitał naturalny<sup>4</sup>, którego wartość nie musi być jedynie wartością materialną. Johansson (1990) zauważył, że nawet jeżeli dana jednostka nie jest konsumentem zasobów środowiska, może ona przywiązywać określoną wagę do jego wartości oraz istniejących dóbr. Może również czerpać satysfakcję z samego tylko faktu istnienia owych dóbr i ich dostępności dla ludzi żyjących obecnie lub w przyszłości. Natomiast rzeczywista wartość użytkowa kapitału naturalnego istnieje dla tych interesariuszy, którzy wykorzystują w swojej działalności produkcyjnej lub konsumpcyjnej poszcze-

<sup>4</sup> W definicji kapitału naturalnego, która została ponownie zdefiniowana przez autorkę, można by uwzględnić kilka istotnych aspektów, które nie zostały w pełni ujęte. Oto niektóre z nich. 1. Nieodwracalność: kapitał naturalny jest często ograniczony i może być trudny do odtworzenia lub nieodwracalnie uszkodzony w wyniku działalności ludzkiej. W definicji można by uwzględnić ten aspekt, podkreślając, że nieodpowiedzialne wykorzystanie zasobów naturalnych może prowadzić do nieodwracalnej straty kapitału naturalnego. 2. Wartość: kapitał naturalny ma wartość samą w sobie, nie tylko ze względu na korzyści ekonomiczne, jakie dostarcza. Oznacza to, że istnieje moralny i etyczny wymiar ochrony kapitału naturalnego, niezależnie od jego użytkowania ekonomicznego. 3. Usługi kulturowe: oprócz usług ekosystemowych, których dostarcza, kapitał naturalny dostarcza również usług kulturowych, takich jak rekreacja, estetyka krajobrazu, duchowość czy związane z tym praktyki i tradycje. Te aspekty powinny być uwzględnione, aby pełniej oddać znaczenie kapitału naturalnego dla społeczeństwa. 4. Skomplikowana relacja z kapitałem ludzkim i kapitałem społecznym: kapitał naturalny, kapitał ludzki i kapitał społeczny są wzajemnie powiązane i wpływają na siebie. W definicji można by podkreślić, że kapitał naturalny jest integralną częścią systemu, który obejmuje również kapitał ludzki i społeczny, i że zrównoważone zarządzanie tymi trzema rodzajami kapitału jest niezbędne dla osiągnięcia długoterminowego dobrobytu. Te elementy można dodać, aby bardziej kompleksowo i w pełni uwzględnić istotę kapitału naturalnego w definicji.

gólne jego komponenty oraz elementy (Zielińska, 2012). Pozytywne efekty bioprodukcyjne będą więc miały wpływ na długotrwałą poprawę stanu jakościowego kapitału naturalnego.

W tabeli 40 zaprezentowano proponowaną przez autorkę metodę obliczania wartości pozytywnych efektów bioprodukcyjnych na przykładzie uprawy bobiku przy założeniu, że biomasa jest zatrzymywana na polu. Do kalkulacji wykorzystano dane pochodzące ze strony Warmińsko-Mazurskiego Ośrodka Doradztwa Rolniczego za lata 2014–2017 (<http://www.w-modr.pl>). Dla każdego okresu produkcję bobiku podzielono na trzy poziomy intensywności produkcji: niski, średni oraz wysoki. Następnie przeprowadzono kalkulacje produkcji bobiku zgodnie z metodyką Instytutu Ekonomiki Rolnictwa i Gospodarki Żywnościowej Państwowego Instytutu Badawczego i określono nadwyżkę bezpośrednią jako roczną wartość produkcji uzyskaną z 1 ha uprawy (<https://www.ierigz.waw.pl>). Nadwyżkę bezpośrednią określono w czterech wersjach: (1) z dopłatami, (2) bez dopłat, (3) z dopłatami i wartością biomasy oraz (4) bez dopłat i z wartością biomasy. Na podstawie analizy literatury przedmiotu, a także wyników badań przeprowadzonych na Uniwersytecie Przyrodniczym w Poznaniu określono wagę biomasy pochodzącej z produkcji bobiku w poszczególnych latach oraz określono obowiązującą cenę czystego składnika (azotu N) na podstawie średniej ceny obowiązującej w danym roku (tab. 39).

Tabela 40. Waga biomasy uzyskanej w produkcji bobiku oraz cena czystego składnika – azotu

Intensywność uprawy	Biomasa – część nadziemna (kg/ha)	Cena czystego składnika – azotu N (PLN/kg/rok)
Niska	62,1	2015 r. – 3,82
Średnia	76,5	2016 r. – 3,97
Wysoka	90,0	2017 r. – 3,74
		2018 r. – 3,65

Źródło: opracowanie własne na podstawie: (Adamska, Gniadzik, Gołąb i Kozak, 2016; Kulig i Zając, 2007; Trawczyński, 2015; Wysokiński, Kalembasa i Symanowicz, 2013).

Na podstawie badań Tuchołki (za: Jerzak, 1961) zaproponowano sposób pomiaru zużycia się składników mineralnych w glebach, które uzależnione jest od typu gleby. Autorka przyjęła 5-letni okres zużycia się składników mineralnych, zakładający, że w pierwszym roku zużycie kształtuje się na poziomie 40%, w drugim – 25%, w trzecim – 30%, w czwartym – 10%, a w piątym – 5%. Na tej podstawie obliczono ekonomiczną amortyzację azotu. Następnie określono wartość pozytywnych efektów bioprodukcji pochodzących z biomasy bobiku pozostającą w glebie. Na podstawie określonej wartości pozytywnych efektów bioprodukcji ustalono dochód rolniczy.

## 4. Propozycja udoskonalenia zakresu ujawnień informacji w rachunku zysków i strat spółek..

Tabela 41. Propozycja wyceny rocznej wartości pozytywnych efektów bioprodukcyjnych\* na podstawie produkcji bobiku w zależności od intensywności produkcji rolnej w latach 2014–2017 (PLN/ha/rok)

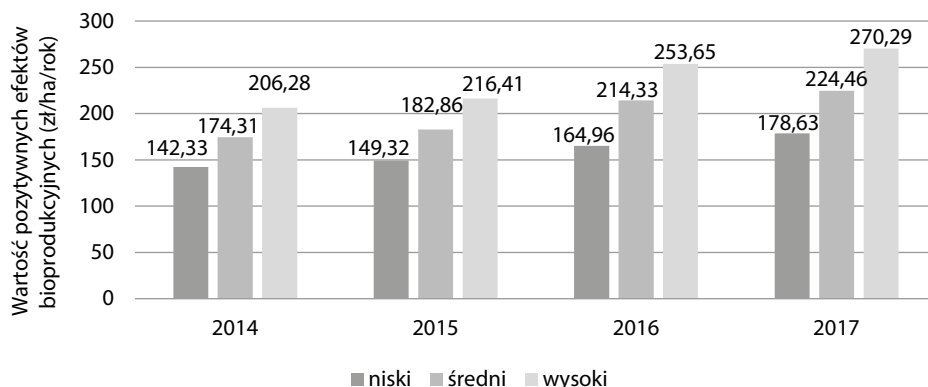
Wyszczególnienie	Lata											
	2015			2016			2017			2018		
	niski	średni	wysoki	niski	średni	wysoki	niski	średni	wysoki	niski	średni	wysoki
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
Wartość produkcji (PLN/t)	4272,24	5207,24	6142,24	3989,6	4839,6	5689,6	4325,06	5175,06	6025,06	3752,64	4602,64	5452,64
Razem materiał siewny (PLN/t)	550	660	660	575	690	690	575	690	690	575	690	690
Razem nawozy (PLN/t)	846,31	997,86	1149,41	779,01	914,34	1049,67	829,6	974,69	1119,78	806,32	947,49	1088,65
w tym: azot (N) (PLN/t)	30	35	40	30	35	40	30	35	40	30	35	40
Razem środki ochrony roślin (PLN/t)	633,63	633,63	633,63	553,4	553,4	553,4	613,4	613,4	613,4	613,4	613,4	613,4
Koszty bezpośrednie (PLN/t)	2029,94	2291,49	2443,04	1907,41	2157,74	2293,07	2018	2278,09	2423,18	1994,72	2250,89	2392,05
Nadwyżka bezpośrednia (PLN/t)	2242,3	2915,75	3699,2	2082,19	2681,86	3396,53	2307,06	2896,97	3601,88	1757,92	2351,75	3060,59
Razem praca maszyn własnych (PLN/t)	742,37	742,37	742,37	432,52	432,52	432,52	533,82	533,82	533,82	432,52	432,52	432,52
Razem koszty usług (PLN/t)	301	301	301	384	384	384	384	384	384	384	384	384
Razem koszty inne	333,67	346,74	354,32	316,2	328,71	335,48	326,79	339,8	347,05	320,56	333,37	340,43

Koszty pośrednie (PLN/t)	1377,04	1390,11	1397,69	1132,72	1145,23	1152	1244,61	1257,62	1264,87	1137,08	1149,89	1156,95
Koszty całkowite (PLN/t)	3406,98	3681,6	3840,73	3040,13	3302,97	3445,07	3262,61	3535,71	3688,05	3131,8	3400,78	3549
Dochód rolniczy (z dopłatami) (PLN/t)	865,26	1525,64	2301,51	949,47	1536,63	2244,53	1062,45	1639,35	2337,01	620,84	1201,86	1903,64
Dochód rolniczy (bez dopłat) (PLN/t)	-571,98	93,4	874,27	-460,13	132,03	844,93	-682,61	-100,71	601,95	-551,8	34,22	741
Wartość azotu (N) w biomasy (PLN)	237,22	290,51	343,8	246,54	301,92	357,3	232,25	284,43	336,6	226,67	277,58	328,5
Amortyzacja azotu (PLN)	94,89	116,2	137,52	97,22	119,06	140,9	67,3	70,09	82,95	48,03	53,12	58,21
<b>Wartość pozytywnych efektów bioprodukcyjnych z azotu pochodzącego z biomasy bobiku</b>	<b>142,33</b>	<b>174,31</b>	<b>206,28</b>	<b>149,32</b>	<b>182,86</b>	<b>216,41</b>	<b>164,96</b>	<b>214,33</b>	<b>253,65</b>	<b>178,63</b>	<b>224,46</b>	<b>270,29</b>
Dochód rolniczy po uwzględnieniu biomasy (z dopłatami)	1037,59	1734,95	2547,79	1128,79	1754,49	2500,94	1257,41	1888,68	2630,66	829,47	1461,32	2213,93
Dochód rolniczy po uwzględnieniu biomasy (bez dopłat)	379,56	464,82	550,08	395,86	484,78	573,71	397,21	498,76	590,25	405,3	502,04	598,79

\* W przypadku proponowanego sposobu wyceny pozytywnych efektów bioprodukcyjnych nie uwzględniono innych czynników niż te, które zostały zaprezentowane.

Źródło: opracowanie własne.

Na podstawie kalkulacji pozytywnych efektów bioprodukcji w przypadku produkcji roślinnej na przykładzie uprawy bobiku określono wartość pozytywnych efektów bioprodukcyjnych w wartości pieniężnej (rys. 33). W omawianym przykładzie wartość pozytywnych efektów wyrażona w mierniku pieniężnym zwiększała się, a wartość przyrostu badanych efektów była uzależniona od zastosowanej intensywności produkcji rolnej.



Rys. 33. Wartość pozytywnych efektów bioprodukcyjnych pochodząca z biomasy bobiku (PLN/ha/rok)

Źródło: opracowanie własne.

Najwyższe wartości osiągnięto w przypadku wysokiego poziomu intensywności produkcji, tj. w pierwszym badanym roku pozytywne efekty wyceniono na 206,28 zł z hektara, a w ostatnim roku wartość pozytywnych efektów wyniosła 270,29 zł z hektara. Najniższe pozytywne efekty bioprodukcji osiągnięto w przypadku niskiej intensywności produkcji rolnej. Wycena wartości pozytywnych efektów wyniosła w pierwszym badanym roku 142,33 zł z hektara, a w przypadku ostatniego roku była to wartość 178,63 zł. Autorka podkreśla, że w kalkulacji skupiono się jedynie na jednym czynniku, jakim jest pozostawiona biomasa. Inne czynniki zostały pominięte.

Autorka rozprawy zwraca uwagę na to, by w informacji dodatkowej wskazano także czynniki niemierzalne, które mają wpływ na budowanie wartości pozytywnych efektów bioprodukcji, do których należą (wybrane):

1) zwiększona żyzność gleby: biomasa pozostawiona na polu, w postaci resztek roślinnych i korzeni bobiku, przyczynia się do zwiększenia ilości organicznej materii w glebie; ta organiczna materia przyczynia się do poprawy struktury gleby, zwiększenia jej zdolności do zatrzymywania wody i składników odżywczych, co przekłada się na zwiększoną żyzność pola;

2) redukcja erozji gleby: pożądane jest unikanie bezpośredniej nagości gleby na polu, szczególnie po zbiorze roślin; pozostawienie biomasy bobiku na polu działa jak

pokrywa ochronna, która pomaga w redukcji erozji gleby przez wiatr i wodę; chroni ona strukturę gleby i zapobiega utracie cennego materiału glebowego;

3) rekultywacja gleby: biomasa z bobiku może być wykorzystana jako naturalne źródło nawozów organicznych dla gleby; kiedy resztki roślinne rozkładają się, uwalniane są składniki odżywcze, takie jak azot, fosfor, potas i mikroelementy; ten proces wpływa na poprawę składu gleby, zwiększając jej wartość odżywczą i przywracając naturalną równowagę biologiczną;

4) zwiększenie bioróżnorodności: pozostawienie biomasy bobiku na polu dostarcza schronienia i pożywienia dla różnych organizmów, takich jak mikroorganizmy glebowe, owady, drobne zwierzęta i ptaki; przyczynia się to do zwiększenia bioróżnorodności w agroekosystemie i wspiera ekosystemy rolnicze;

5) ochrona środowiska: pozostawienie biomasy bobiku na polu pomaga ograniczyć użycie sztucznych nawozów i chemicznych środków ochrony roślin; zmniejsza to ilość substancji chemicznych, które mogą przedostawać się do gleby i wód gruntowych, co ma pozytywny wpływ na środowisko;

6) oszczędność kosztów: pozostawienie biomasy bobiku na polu może przynieść oszczędności finansowe dla rolników; zamiast usuwać resztki roślinne z pola, mogą one pozostać na miejscu i stanowić naturalne źródło organicznego nawozu; to może się przyczynić do obniżenia kosztów zakupu nawozów sztucznych.

Autorka monografii w latach 2015 i 2016 przeprowadziła badanie polowe zlokalizowane na terenie Zakładu Doświadczalno-Dydaktycznego Uprawy Roślin Gorzyń Filia w Brodach Uniwersytetu Przyrodniczego w Poznaniu, mające na celu określenie wpływu uprawy roli i zastosowania międzyplonów na efektywność uprawy pszenicy jarej (Węgrzyńska i Zaborowski, 2017). W badaniu wskazano jednoznacznie, że w zależności od wyboru sposobu uprawy roli oraz stosowania międzyplonów nie tylko zwiększa się efektywność ekonomiczną produkcji roślinnej, ale badane czynniki wpływają na poprawę cech jakościowych gruntu ornego. Podobne wyniki badań polowych uzyskał Majchrzak (2015), który wskazał, że wpływ międzyplonu stanowił element determinujący cechy jakościowe i ilościowe uprawy pszenicy jarej, a biomasa trafiająca w całości lub w postaci resztek po zbiorach do gleby, zwiększa w niej zawartość węgla organicznego. Zmiana ilości węgla w glebie, nieistotna lub niewielka w krótkim czasie (Blombäck, Eckersten, Lewan i Aronsson, 2003; Kulig, Szafranski i Zając, 2004), jest znacząca po kilku latach uprawy (Thomsen i Christensen, 2004). Jednocześnie w glebie pokrytej przez rosnące rośliny lub mulcz<sup>5</sup> wolniej zachodzi

---

<sup>5</sup> Mulcz to warstwa organicznych materiałów, takich jak resztki roślinne, słoma, kora drzew, siewczka z roślin, trawa, liście itp., która jest rozłożona na powierzchni gleby wokół roślin. Jest to technika rolnicza, w której materiał organiczny jest rozłożony na glebie w celu osłonięcia jej powierzchni. Mulcz ma kilka ważnych funkcji i korzyści. 1. Zachowanie wilgoci: warstwa mulczu chroni glebę przed nadmierną utratą wilgoci poprzez ograniczenie parowania. Działa jak osłona, która utrzymuje wilgoć w glebie, zmniejszając konieczność częstego podlewania, 2. Kontrola temperatury: mulcz działa jako izolator termiczny, który pomaga w utrzymaniu bardziej stabilnej temperatury gleby.

proces mineralizacji materii organicznej i mniejsza jest emisja dwutlenku węgla do atmosfery. Międzyplony także redukują efekt zmęczenia gleby (Majchrzak, Skrzypczak i Piechota, 2004). Efektem korzystnych zmian w siedlisku jest często kilku- lub kilkunastoprocentowy wzrost plonu rośliny uprawianej po międzyplonie. Natomiast w przypadku opisu sposobu uprawy roli badania wskazują, że wprowadzanie uproszczeń w uprawie roli, często stosowane na tym samym polu, oprócz zmieniania właściwości fizycznych i chemicznych gleby (Małecka, Blecharczyk, Sawinska, Piechota i Waniorek, 2012), wpływa na zachwaszczenie pól (Feledyn-Szewczyk i Duer, 2007; Frant i Bujak, 2006).

Tabela 42 zawiera wycenę pozytywnych efektów bioprodukcyjnych pochodzących ze słomy w uprawie pszenicy jarej w różnych systemach uprawy roli z zastosowaniem międzyplonów i bez międzyplonu. W badanym przypadku międzyplonem była gorczyca biała, a sposoby uprawy roli były następujące: siew bezpośredni, uprawa uproszczona, uprawa płuzna.

Na podstawie przeprowadzonego badania polowego stwierdzono, że wartość pozytywnych efektów bioprodukcyjnych jest uzależniona od zastosowanego systemu uprawy roli oraz stosowania międzyplonu. Najwyższą wartość pozytywnych efektów bioprodukcyjnych uzyskano w przypadku międzyplonu wysiewanego po podorywce w uprawie uproszczonej pszenicy jarej, tj. 192,15 zł z hektara, gdzie efekty liczone jako sumę pozytywnych efektów bioprodukcyjnych z uwzględnieniem słomy i gorczycy. W przypadku międzyplonu (gorczyca) wartość pozytywnych efektów bioprodukcyjnych wyniosła 174,6 zł z hektara. W przypadku międzyplonu sianego w siewie bezpośrednim w uprawie uproszczonej pszenicy jarej pozytywne efekty wyceniono na 174,69 i 175 zł. Pierwsze w przypadku, gdy na polu pozostaje słoma, a drugie w przypadku, gdy na polu pozostają gorczyca i słoma. Najniższe wartości pozytywnych efektów uzyskano w przypadku produkcji pszenicy jarej bez międzyplonu w przypadku zastosowania siewu bezpośredniego (17,46 zł z hektara) oraz w przypadku uprawy uproszczonej (11,32 zł z hektara), gdzie na polu pozostaje jedynie słoma. Stosując uprawę płuzną, nie uzyskano pozytywnych efektów bioprodukcyjnych. Wyniki badania polowego umożliwiły wycenę pozytywnych efektów bioprodukcyjnych na podstawie kalkulacji produkcji.

---

Latem chroni przed nadmiernym nagrzewaniem się gleby, a zimą zapobiega nadmiernemu jej wychładzaniu. 3. Tłumienie chwastów: warstwa mulczu utrudnia wzrost chwastów poprzez ograniczanie dostępu światła do nich. Blokuję promieniowanie słoneczne, które jest niezbędne dla kiełkowania nasion chwastów, co zmniejsza potrzebę użycia chemicznych środków chwastobójczych. 4. Redukcja erozji: mulcz działa jako bariera ochronna dla gleby, zapobiegając erozji przez wiatr i wodę. Pomaga w utrzymaniu struktury gleby i zmniejsza ryzyko utraty cennego materiału glebowego. 5. Poprawa struktury gleby: rozkładający się mulcz dostarcza organicznej materii do gleby, co zwiększa jej zawartość próchnicy. Poprawia to strukturę gleby, jej zdolność do retencji wody i składników odżywczych, a także stymuluje aktywność mikroorganizmów glebowych.



Tabela 42. Propozycja wyceny pozytywnych efektów bioprodukcyjnych\* pochodzących ze słomy w uprawie pszenicy jarej z zastosowaniem międzyplonów oraz bez zastosowania międzyplonu (PLN/ha)

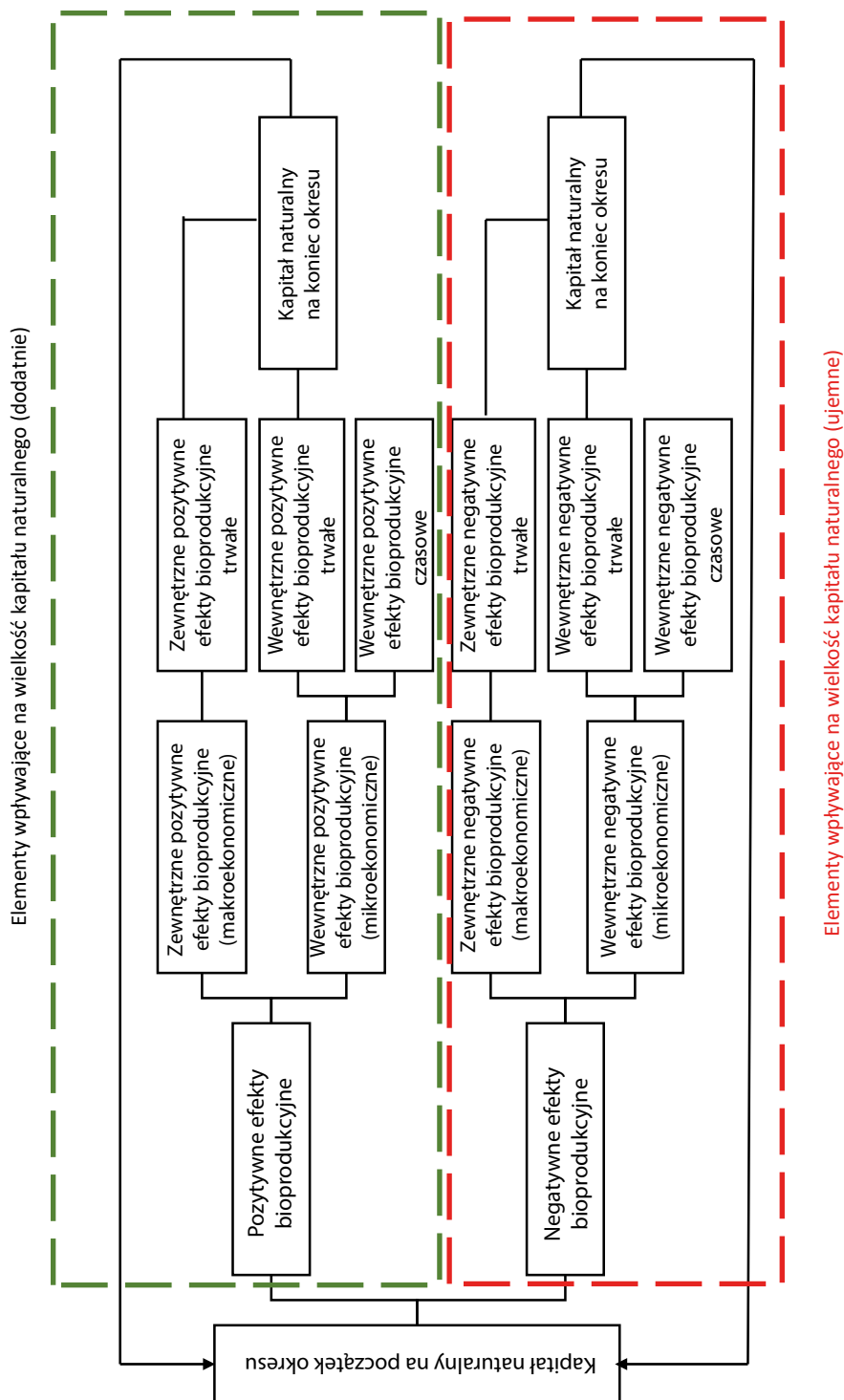
Wyszczególnienie	Bez międzyplonu			Międzyplon (w siewie bezpośrednim)			Międzyplon (po podorywce)		
	siew bezpośredni	uprawa uproszczona	uprawa płuzna	siew bezpośredni	uprawa uproszczona	uprawa płuzna	siew bezpośredni	uprawa uproszczona	uprawa płuzna
Wartość produkcji głównej	1 969,29	2 175,87	2 383,68	2 683,17	2 505,92	2 872,64	2 181,98	2 071,97	2 273,66
Dopłaty do produkcji	1 194,69	1 194,69	1 194,69	1 194,69	1 194,69	1 194,69	1 194,69	1 194,69	1 194,69
Przychód ogółem	3 163,98	3 370,56	3 578,37	3 877,86	3 700,61	4 067,33	3 376,67	3 266,66	3 468,35
Koszty bezpośrednie	1 865,00	1 803,50	1 803,50	1 940,00	1 878,50	1 878,50	1 940,00	1 878,50	1 878,50
Koszty pośrednie	3 139,01	3 037,71	4 641,00	3 587,65	3 486,35	5 089,64	4 053,41	4 586,35	5 555,40
Koszty ogółem	5 004,01	4 841,21	6 444,50	5 527,65	5 364,85	6 968,14	5 993,41	6 464,85	7 433,90
Nadwyżka bezpośrednia	104,29	372,37	580,18	743,17	627,42	994,14	241,98	193,47	395,16
Strata z działalności (bez dopłat do produkcji)	-3 012,72	-2 643,34	-4 038,82	-2 844,48	-2 858,93	-4 095,50	-3 811,43	-4 392,88	-5 160,24
Dochód z działalności (z dopłatami do produkcji)	-1 736,33	-1 366,95	-2 762,43	-1 649,79	-1 664,24	-2 900,81	-2 616,74	-3 198,19	-3 965,55
Wartość pozytywnych efektów bioprodukcyjnych (słoma)	17,46	11,32	0,00 <sup>b)</sup>	113,21	174,69	150,50	nd.	nd.	nd.
Wartość pozytywnych efektów bioprodukcyjnych (gorczyca + słoma)	nd.	nd.	nd.	124,53	175,00	150,50*	124,53	192,15	150,50*
Wartość pozytywnych efektów bioprodukcyjnych (gorczyca)	nd.	nd.	nd.	nd.	nd.	nd.	113,21	174,6	150,50
Strata z działalności <sup>b)</sup>	-1 718,86	-1 355,62	-2 762,43	-1 536,57	-1 489,24	-2 750,31	-2 503,52	-3 023,50	-3 965,54

\* Wartość pozytywnych efektów bioprodukcyjnych obliczono na podstawie metody porównawczej; iloczyn ceny 1 kg czystego azotu i ilości tego składnika, jaka pozostaje w glebie. Wartości przyjęte do wyliczeń zawiera tab. 40. Laboratoryjnie określono ilość azotu pozostawionego po zastosowanym międzyplonie w części nadziemnej oraz w korzeniach gorczycy białej na Uniwersytecie Przyrodniczym w Poznaniu.

<sup>a)</sup> Brak słomy na polu; <sup>b)</sup> po uwzględnieniu korzyści biologicznych i dopłat. Nd. – nie dotyczy.

Źródło: opracowanie na podstawie wyników badań własnych.

Zdaniem autorki zasadny staje się podział pozytywnych efektów bioprodukcyjnych na efekty zewnętrzne (makroekonomiczne) i wewnętrzne (mikroekonomiczne). Autorka definiuje zewnętrzne efekty bioprodukcyjne jako wynik działalności spółek z branży rolno-spożywczej, wykraczające poza bezpośrednie korzyści dla samej jednostki gospodarczej, a obejmujące skutki społeczne, ekologiczne i ekonomiczne, które wpływają na otaczające środowisko i społeczeństwo w rozumieniu makroekonomicznym. Natomiast przez wewnętrzne efekty bioprodukcyjne utożsamiane z obszarem mikroekonomicznym rozumie się wszelkie procesy zachodzące w jednostce gospodarczej służące wyjaśnieniu zjawisk i procesów gospodarczych z punktu widzenia konkretnych podmiotów gospodarczych. Tak więc wewnętrzne pozytywne efekty bioprodukcyjne odnoszą się do bezpośrednich korzyści związanych z prowadzeniem działalności bioprodukcyjnej dla samego podmiotu gospodarczego. W przypadku zewnętrznych pozytywnych efektów bioprodukcyjnych stwierdzono ich trwały charakter, natomiast w przypadku wewnętrznych pozytywnych efektów bioprodukcyjnych stwierdzono ich trwały i czasowy charakter. Charakter trwały zewnętrznych pozytywnych efektów bioprodukcyjnych oznacza utrzymywanie się cech jakościowych i ilościowych efektów bioprodukcyjnych w dłuższym okresie oraz zdolność do zachowania tego stanu. Przez wewnętrzne pozytywne efekty bioprodukcyjne trwale autorka rozumie wewnętrzne pozytywne efekty bioprodukcyjne odnoszące się do bezpośrednich korzyści związanych z prowadzeniem działalności bioprodukcyjnej dla samego podmiotu gospodarczego odnoszące się do długiego okresu. W przeciwieństwie do wewnętrznych pozytywnych efektów bioprodukcyjnych czasowych, które zdaniem autorki oznaczają utrzymywanie się cech jakościowych i ilościowych wewnętrznych efektów bioprodukcyjnych w krótkim okresie oraz brak zdolności do zachowania tego stanu. Negatywne efekty bioprodukcyjne zostały podzielone na zewnętrzne negatywne efekty bioprodukcyjne (makroekonomiczne) oraz wewnętrzne negatywne efekty bioprodukcyjne (mikroekonomiczne), w tym zewnętrzne negatywne efekty bioprodukcyjne trwale oraz wewnętrzne negatywne efekty bioprodukcyjne trwale i czasowe. Zdaniem autorki charakter trwały zewnętrznych negatywnych efektów bioprodukcyjnych oznacza, że szkodliwe skutki wynikające z produkcji biologicznej są trwałe i mają długoterminowy wpływ na środowisko, zdrowie i społeczeństwo w rozumieniu makroekonomicznym. Natomiast wewnętrzne negatywne efekty bioprodukcyjne trwale oznaczają negatywny wpływ działalności podmiotu gospodarczego w długim okresie na otaczające środowisko, społeczeństwo oraz wyniki ekonomiczne. W przeciwieństwie do czasowych negatywnych efektów bioprodukcyjnych, które zdaniem autorki odnoszą się do ich krótkiego czasu trwania lub występowania w określonym czasie lub okresie. Na rysunku 34 ukazano podział efektów bioprodukcyjnych.



Rys. 34. Propozycja klasyfikacji efektów bioprodukcyjnych oraz ich wpływ na budowanie kapitału naturalnego

Źródło: opracowanie własne.

Do pozytywnych efektów bioprodukcyjnych można m.in. zaliczyć poniższe.

1. Zewnętrzne pozytywne efekty bioprodukcyjne (makroekonomiczne), czyli mniejsze zużycie energii, wody i zasobów naturalnych dzięki użyciu metod biologicznych do produkcji żywności i innych produktów w porównaniu z tradycyjnymi metodami produkcji; korzyści zdrowotne dzięki zastosowaniu naturalnych środków ochrony roślin i nawozów organicznych, co może przyczynić się do zmniejszenia narażenia na szkodliwe substancje chemiczne zarówno rolników, jak i dla konsumentów; ponadto zdrowe gleby, które są często efektem praktyk produkcyjnych, mogą wpływać na jakość i wartość odżywczą żywności; korzyści społeczne – produkcja rolno-spożywcza może przyczynić się do utrzymania i rozwoju lokalnych społeczności rolniczych, zapewniając lokalne miejsca pracy, ożywienie lokalnych gospodarek i promowanie zrównoważonego rozwoju.

2. Wewnętrzne pozytywne efekty bioprodukcyjne (mikroekonomiczne):

a) wewnętrzne pozytywne efekty bioprodukcyjne trwałe (wybrane): zaniechanie wprowadzania do gruntu ornego nadmiernej ilości środków chemicznych; zaniechanie nadprodukcji azotu. wykorzystywanie płodozmianu; wprowadzenie działań zmierzających do redukcji emisji zanieczyszczeń pyłowych i gazowych z rolnictwa; wykorzystanie zabiegów przeciwerozyjnych, stosowanie właściwej uprawy mechanicznej, wdrażanie działań sprzyjających poprawie bilansu glebowej substancji organicznej, wapnowanie i optymalizacja gospodarki składnikami nawozowymi;

b) wewnętrzne pozytywne efekty bioprodukcyjne czasowe (wybrane): wykorzystywanie nawożenia precyzyjnego; zapewnienie, aby zanieczyszczenia rolnicze nie przedostawały się poza uprawy; wykorzystywanie części roślin i odpadów organicznych i przekształcanie ich na kompost, którym użyźniona jest gleba.

Do negatywnych efektów bioprodukcyjnych można włączyć m.in. następujące.

1. Negatywne efekty bioprodukcyjne zewnętrzne (makroekonomiczne):

a) negatywne efekty bioprodukcyjne zewnętrzne trwałe (wybrane): podjęcie inwestycji związanych z tworzeniem uciążliwych elementów infrastruktury jednostki gospodarczej mający negatywny wpływ na kapitał naturalny; wprowadzenie znaczących zanieczyszczeń do gleby, wody, powietrza; brak zrównoważonej polityki wykorzystywania pestycydów w celu ograniczenia powstawania chronicznych chorób u ludzi i zwierząt.

2. Negatywne efekty bioprodukcyjne wewnętrzne (mikroekonomiczne):

a) negatywne efekty bioprodukcyjne wewnętrzne trwałe (wybrane): używanie nadmiernej ilości nawozów; środków chemicznych; niewłaściwa utylizacja ekskrementów zwierzęcych; nadprodukcja azotu; wprowadzanie zanieczyszczeń pyłowych i gazowych z rolnictwa;

b) negatywne efekty bioprodukcyjne wewnętrzne czasowe: brak polityki zrównoważonego nawożenia, tzn. precyzyjnego nawożenia, czyli brak dostosowania adekwatnych dawek do możliwości pobierania przez roślinę składników odżywczych; brak polityki przeciwdziałania przedostawaniu się zanieczyszczeń rolniczych poza uprawy.

Podsumowując, należy stwierdzić, że rachunek zysków i strat uwzględniający efekty produkcji rolno-spożywczej w powiązaniu z kapitałem naturalnym może być traktowany jako rozszerzenie tradycyjnie pojmowanego rachunku efektywności ekonomicznej. Rachunek ten uwzględnia wpływ pozytywnych i negatywnych skutków produkcji rolno-spożywczej na wielkość i budowanie kapitału naturalnego. Obecnie tradycyjny rachunek zysków i strat koncentruje się na aspektach finansowych działalności jednostki gospodarczej, takich jak przychody i koszty. Jednak w przypadku produkcji rolno-spożywczej istotne staje się również uwzględnienie wpływu na środowisko naturalne i kapitał naturalny, czyli zasoby naturalne, ekosystemy i usługi ekosystemowe. Dlatego też proponowane rozszerzenie tradycyjnego rachunku umożliwia analizę ekonomicznych konsekwencji działań związanych z produkcją żywności i rolnictwem w kontekście zrównoważonego rozwoju. Dzięki temu można uwzględnić zarówno korzyści, jak i koszty związane z ochroną środowiska, odtwarzaniem ekosystemów, zachowaniem bioróżnorodności, efektywnym zarządzaniem zasobami naturalnymi itp. Taki rachunek zysków i strat pozwala na bardziej kompleksową ocenę działalności jednostki gospodarczej, uwzględniającą nie tylko wymiar finansowy, ale również społeczny i środowiskowy. Dzięki niemu możliwe staje się lepsze monitorowanie i raportowanie wpływu produkcji rolno-spożywczej na kapitał naturalny oraz podejmowanie decyzji biznesowych, które uwzględniają zrównoważony rozwój i ochronę środowiska. Wprowadzenie takiego rozszerzenia do rachunku zysków i strat może być wartościowym narzędziem dla jednostek gospodarczych z branży rolno-spożywczej, które dążą do zrównoważonego rozwoju i chcą skutecznie zarządzać swoimi efektami na środowisko naturalne.

## 4.2

### **Propozycja podniesienia użyteczności rachunku zysków i strat spółek z branży rolno-spożywczej**

W przypadku badanych jednostkowych rocznych raportów rachunku zysków i strat spółek z branży rolno-spożywczej (Załączniki 13, 14, 17–32) wskazano ujawnienia powiązań między pozycjami tego raportu a poszczególnymi pozycjami jednostkowego rocznego sprawozdania w spółkach z branży rolno-spożywczej. Tabela 43 prezentuje powiązania wyniku z działalności operacyjnej z pozostałymi pozycjami rocznego sprawozdania finansowego spółek z branży rolno-spożywczej. Na podstawie przeprowadzonych analiz statystycznych nie określono potrzeby koniecznych czy dobrowolnych ujawnień powiązań z poszczególnymi pozycjami sprawozdania finansowego. Analizy statystyczne wskazały jedynie dobrowolne ujawnienia powiązania wyniku z działalności operacyjnej z pozostałymi przychodami operacyjnymi, wynikiem ze sprzedaży czy zyskiem netto. W pozostałych przypadkach nie wskazano obowiązkowych ujawnień.

Tabela 43. Wskazanie powiązań wyniku z działalności operacyjnej z pozostałymi pozycjami sprawozdania finansowego w jednostkowym rocznym sprawozdaniu finansowym spółek z branży rolno-spożywczej

Wynik z działalności operacyjnej				
Wyszczególnienie	Lata			Zalecenia ujawnień
	2005–2010	2011–2015	2016–2019	
	Ujawnienie			
1	2	3	4	5
Aktywa ogółem	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe
Aktywa trwałe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe
Wartości niematerialne i prawne	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe
Rzeczowe aktywa trwałe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe
Inwestycje długoterminowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe
Rozliczenia międzyokresowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe
Aktywa obrotowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe
Zapasy	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe
Należności krótkoterminowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe
Krótkoterminowe aktywa finansowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe
Pasywa ogółem	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe
Kapitał własny ogółem	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe
Zobowiązania długoterminowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe
Pozostałe rezerwy i zobowiązania	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe
Długoterminowe kredyty i pożyczki	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe
Zobowiązania krótkoterminowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe
Zobowiązania handlowe i inne	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe
Pożyczki krótkoterminowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe
Pozostałe przychody operacyjne	nieobowiązkowe	dobrowolne	dobrowolne	dobrowolne
Pozostałe koszty operacyjne	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe
Wynik ze sprzedaży	nieobowiązkowe	dobrowolne	nieobowiązkowe	dobrowolne
Wynik z działalności finansowej	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe
Przychody finansowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe

1	2	3	4	5
Koszty finansowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe
Podatek dochodowy	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe
Zysk netto	nieobowiązkowe	dobrowolne	nieobowiązkowe	dobrowolne
Przepływy środków pieniężnych z działalności operacyjnej	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe
Przepływy środków pieniężnych z działalności inwestycyjnej	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe
Przepływy środków pieniężnych z działalności finansowej	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe
Wzrost/spadek kasy netto	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe

Źródło: opracowanie własne.

Następnie określono ujawnienia powiązań między wynikiem ze sprzedaży (tab. 44) a pozostałymi pozycjami rocznego jednostkowego sprawozdania finansowego, gdzie wskazano, że konieczne ujawnienia powiązań wystąpiły w stosunku do zysku netto oraz przepływów środków pieniężnych z działalności operacyjnej. Rekomendowane ujawnienia określono dla wyniku ze sprzedaży w stosunku do aktywów ogółem, rzeczowych aktywów trwałych, należności krótkoterminowych, pasywów ogółem, zobowiązań krótkoterminowych, zobowiązań handlowych i innych oraz do przychodów ze sprzedaży i podatku dochodowego.

Tabela 44. Wskazanie powiązań wyniku ze sprzedaży z pozostałymi pozycjami sprawozdania finansowego w jednostkowym rocznym sprawozdaniu finansowym spółek z branży rolno-spożywczej

Wynik ze sprzedaży	Lata			Proponowane ujawnienia
	2005–2010	2011–2015	2016–2019	
	Ujawnienie			
1	2	3	4	5
Aktywa ogółem	rekomendowane	rekomendowane	dobrowolne	rekomendowane
Aktywa trwałe	rekomendowane	dobrowolne	dobrowolne	dobrowolne
Wartości niematerialne i prawne	dobrowolne	dobrowolne	nieobowiązkowe	dobrowolne
Rzeczowe aktywa trwałe	rekomendowane	rekomendowane	dobrowolne	rekomendowane
Inwestycje długoterminowe	dobrowolne	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe
Rozliczenia międzyokresowe	dobrowolne	dobrowolne	nieobowiązkowe	dobrowolne
Aktywa obrotowe	rekomendowane	rekomendowane	dobrowolne	rekomendowane
Zapasy	rekomendowane	dobrowolne	dobrowolne	dobrowolne

Tabela 44, cd.

1	2	3	4	5
Należności krótkoterminowe	rekomendowane	rekomendowane	dobrowolne	rekomendowane
Krótkoterminowe aktywa finansowe	dobrowolne	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe
Pasywa ogółem	rekomendowane	rekomendowane	dobrowolne	rekomendowane
Kapitał własny ogółem	rekomendowane	dobrowolne	dobrowolne	dobrowolne
Pozostałe rezerwy i zobowiązania	dobrowolne	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe
Zobowiązania długoterminowe	rekomendowane	dobrowolne	nieobowiązkowe	dobrowolne
Długoterminowe kredyty i pożyczki	dobrowolne	dobrowolne	nieobowiązkowe	dobrowolne
Zobowiązania krótkoterminowe	rekomendowane	rekomendowane	dobrowolne	rekomendowane
Zobowiązania handlowe i inne	rekomendowane	rekomendowane	dobrowolne	rekomendowane
Pożyczki krótkoterminowe	rekomendowane	dobrowolne	nieobowiązkowe	dobrowolne
Przychody ze sprzedaży	rekomendowane	rekomendowane	rekomendowane	rekomendowane
Koszty sprzedanych produktów	rekomendowane	dobrowolne	dobrowolne	dobrowolne
Wynik z działalności podstawowej	nieobowiązkowe	dobrowolne	nieobowiązkowe	dobrowolne
Wynik z działalności finansowej	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe
Przychody finansowe	dobrowolne	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe
Koszty finansowe	dobrowolne	dobrowolne	nieobowiązkowe	dobrowolne
Podatek dochodowy	rekomendowane	rekomendowane	rekomendowane	rekomendowane
Zysk netto	konieczne	konieczne	konieczne	konieczne
Przepływy środków pieniężnych z działalności operacyjnej	rekomendowane	konieczne	rekomendowane	konieczne
Przepływy środków pieniężnych z działalności inwestycyjnej	dobrowolne	dobrowolne	dobrowolne	dobrowolne
Przepływy środków pieniężnych z działalności finansowej	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	dobrowolne	dobrowolne
Wzrost/spadek kasy netto	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe

Źródło: opracowanie własne.



Wskazano także dobrowolne ujawnienia powiązań między wynikiem ze sprzedaży a następującymi pozycjami bilansu: aktywami trwałymi, wartościami niematerialnymi i prawnymi, rozliczeniami międzyokresowymi, zapasami, kapitałem własnym ogółem, zobowiązaniami długoterminowymi, długoterminowymi kredytami i pożyczkami oraz pożyczkami krótkoterminowymi. W przypadku rachunku zysków i strat dobrowolne ujawnienia wystąpiły między wynikiem ze sprzedaży a kosztami sprzedanych produktów, wynikiem z działalności podstawowej i kosztami finansowymi. Co się tyczy rachunku przepływów pieniężnych, dobrowolne ujawnienia dla wyniku ze sprzedaży określono dla przepływów środków pieniężnych z działalności inwestycyjnej i finansowej. Ustalono także, że nie są wymagane ujawnienia powiązań wyniku z działalności finansowej z innymi pozycjami jednostkowego rocznego sprawozdania finansowego poza zyskiem netto, gdzie ujawnienie powiązań jest dobrowolne (tab. 45).

Tabela 45. Wskazanie powiązań wyniku z działalności finansowej z pozostałymi pozycjami sprawozdania finansowego w jednostkowym rocznym sprawozdaniu finansowym spółek z branży rolno-spożywczej

Wynik z działalności finansowej	Lata			Proponowane ujawnienia
	2005–2010	2011–2015	2016–2019	
	Ujawnienie			
1	2	3	4	5
Aktywa ogółem	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe
Aktywa trwałe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe
Wartości niematerialne i prawne	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe
Rzeczowe aktywa trwałe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe
Inwestycje długoterminowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe
Rozliczenie międzyokresowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe
Aktywa obrotowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe
Zapasy	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe
Należności krótkoterminowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe
Krótkoterminowe aktywa finansowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe
Pasywa ogółem	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe
Kapitał własny ogółem	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe
Pozostałe rezerwy i zobowiązania	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe
Zobowiązania długoterminowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe

Tabela 45, cd.

1	2	3	4	5
Długoterminowe kredyty i pożyczki	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe
Zobowiązania krótkoterminowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe
Zobowiązania handlowe i inne	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe
Pożyczki i kredyty	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe
Przychody ze sprzedaży	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe
Koszty sprzedanych produktów	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe
Wynik z działalności podstawowej	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe
Pozostałe przychody operacyjne	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe
Pozostałe koszty operacyjne	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe
Wynik ze sprzedaży	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe
Podatek dochodowy	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe
Zysk netto	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	dobrowolne	dobrowolne
Przepływy środków pieniężnych z działalności operacyjnej	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe
Przepływy środków pieniężnych z działalności inwestycyjnej	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe
Przepływy środków pieniężnych z działalności finansowej	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe
Wzrost/spadek kasy netto	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe

Źródło: opracowanie własne.

W tabeli 46 zamieszczono ujawnienia powiązań między zyskiem netto a pozostałymi pozycjami raportów sprawozdania finansowego. Analizy nie wykazały koniecznych ujawnień, jednak w trakcie badania określono rekomendowane ujawnienia powiązań między zyskiem netto a aktywami ogółem, pasywami ogółem oraz kapitałem własnym ogółem, przychodami ze sprzedaży, podatkiem dochodowym i przepływami środków pieniężnych z działalności operacyjnej.

Tabela 46. Wskazanie powiązań zysku netto z pozostałymi pozycjami sprawozdania finansowego w jednostkowym rocznym sprawozdaniu finansowym spółek z branży rolno-spożywczej

Zysk netto	Lata			Proponowane ujawnienia
	2005–2010	2011–2015	2016–2019	
	Ujawnienie			
1	2	3	4	5
Aktywa ogółem	rekomendowane	dobrowolne	rekomendowane	rekomendowane
Aktywa trwałe	rekomendowane	dobrowolne	dobrowolne	dobrowolne
Wartości niematerialne i prawne	dobrowolne	nieobowiązkowe	dobrowolne	dobrowolne
Rzeczowe aktywa trwałe	dobrowolne	dobrowolne	dobrowolne	dobrowolne
Inwestycje długoterminowe	dobrowolne	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe
Rozliczenia międzyokresowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe
Aktywa obrotowe	rekomendowane	dobrowolne	dobrowolne	dobrowolne
Zapasy	dobrowolne	dobrowolne	dobrowolne	dobrowolne
Należności krótkoterminowe	dobrowolne	dobrowolne	dobrowolne	dobrowolne
Krótkoterminowe aktywa finansowe	dobrowolne	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe
Pasywa ogółem	rekomendowane	dobrowolne	rekomendowane	rekomendowane
Kapitał własny ogółem	rekomendowane	dobrowolne	rekomendowane	rekomendowane
Pozostałe rezerwy i zobowiązania	dobrowolne	nieobowiązkowe	dobrowolne	dobrowolne
Zobowiązania długoterminowe	dobrowolne	nieobowiązkowe	dobrowolne	dobrowolne
Długoterminowe kredyty i pożyczki	dobrowolne	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe
Zobowiązania krótkoterminowe	dobrowolne	dobrowolne	dobrowolne	dobrowolne
Zobowiązania handlowe i inne	dobrowolne	dobrowolne	dobrowolne	dobrowolne
Pożyczki krótkoterminowe	dobrowolne	dobrowolne	nieobowiązkowe	dobrowolne
Przychody ze sprzedaży	dobrowolne	dobrowolne	rekomendowane	rekomendowane
Koszty sprzedanych produktów	dobrowolne	dobrowolne	dobrowolne	dobrowolne
Pozostałe przychody operacyjne	dobrowolne	dobrowolne	nieobowiązkowe	dobrowolne
Pozostałe koszty operacyjne	dobrowolne	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe
Przychody finansowe	dobrowolne	dobrowolne	dobrowolne	dobrowolne
Koszty finansowe	dobrowolne	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe
Podatek dochodowy	rekomendowane	rekomendowane	rekomendowane	rekomendowane

Tabela 46, cd.

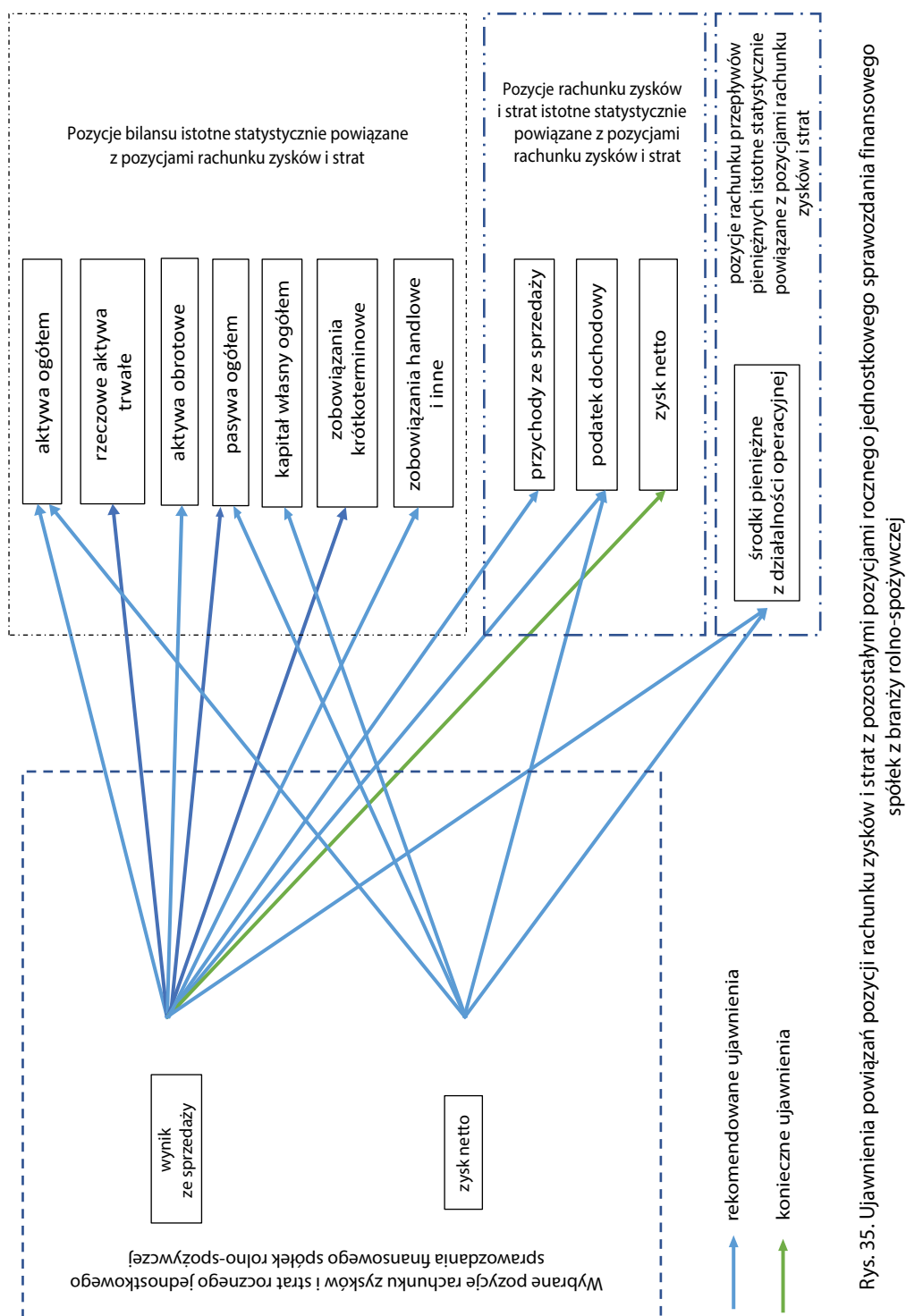
1	2	3	4	5
Przepływy środków pieniężnych z działalności operacyjnej	dobrowolne	rekomendowane	rekomendowane	rekomendowane
Przepływy środków pieniężnych z działalności inwestycyjnej	dobrowolne	dobrowolne	nieobowiązkowe	dobrowolne
Przepływy środków pieniężnych z działalności finansowej	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	dobrowolne	dobrowolne
Wzrost/spadek kasy netto	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe

Źródło: opracowanie własne.

Dobrowolne ujawnienia powiązań między zyskiem netto określono dla takich pozycji bilansu, jak: aktywa trwałe, wartości niematerialne i prawne, rzeczowe aktywa trwałe, aktywa obrotowe, zapasy, należności krótkoterminowe oraz dla pozostałych rezerw i zobowiązań, zobowiązań długoterminowych i krótkoterminowych, zobowiązań handlowych i innych, pożyczek krótkoterminowych. W przypadku rachunku zysków i strat zostały określone dobrowolne ujawnienia zysku netto dla kosztów sprzedanych produktów, pozostałych przychodów operacyjnych, przychodów finansowych oraz dla następujących pozycji rachunku przepływów pieniężnych: przepływów z działalności inwestycyjnej i przepływów z działalności finansowej.

Opisane analizy jednoznacznie wskazują, że w przypadku rocznego jednostkowego raportu zysków i strat spółek z branży rolno-spożywczej (rys. 35) tylko jedna pozycja, jaką jest wynik ze sprzedaży, wykazała konieczne ujawnienie powiązania z zyskiem netto. Kolejno pozycja wyniku ze sprzedaży wykazała rekomendowane ujawnienia między zmiennymi rocznego jednostkowego bilansu, jakimi są aktywa ogółem, rzeczowymi aktywami trwałymi, aktywami obrotowymi, pasywami ogółem, zobowiązaniami krótkoterminowymi i zobowiązaniami handlowymi i innymi. Zaś pozycja rachunku zysków i strat, jaką jest wynik ze sprzedaży, wymaga rekomendowanego ujawnienia powiązań z pozycją jednostkowego raportu przepływów pieniężnych, jaką jest zmienna środki pieniężne z działalności operacyjnej.

Na podstawie przeprowadzonych analiz statystycznych zaproponowano ujawnienia w rachunku zysków i strat (tab. 47). Konieczne ujawnienia powiązań dotyczyły następujących pozycji raportu: przychodów netto ze sprzedaży produktów, towarów i materiałów, w tym: od jednostek powiązanych, kosztów sprzedanych produktów, towarów i materiałów, w tym od jednostek powiązanych, kosztów wytworzenia sprzedanych produktów oraz kosztów finansowych.



Rys. 35. Ujawnienia powiązań pozycji rachunku zysków i strat z pozostałymi pozycjami rocznego jednostkowego sprawozdania finansowego spółek z branży rolno-spożywczej

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 47. Propozycja ujawnień danych finansowych w ramach rachunku zysków i strat (wariant kalkulacyjny) jednostkowego rocznego bilansu spółek z branży rolno-spożywczej

Pozycje rachunku zysków i strat (wariant kalkulacyjny)	Rodzaj ujawnienia
1	2
A. Przychody netto ze sprzedaży produktów, towarów i materiałów, w tym: od jednostek powiązanych	konieczne
I. Przychody netto ze sprzedaży produktów	
II. Przychody netto ze sprzedaży towarów i materiałów	
B. Koszty sprzedanych produktów, towarów i materiałów, w tym: jednostkom powiązanim	konieczne
I. Koszt wytworzenia sprzedanych produktów	konieczne
II. Wartość sprzedanych towarów i materiałów	nieobowiązkowe
C. Zysk (strata) brutto ze sprzedaży (A-B)	
D. Koszty sprzedaży	
E. Koszty ogólnego zarządu	
F. Zysk (strata) ze sprzedaży (C – D – E)	dobrowolne
G. Pozostałe przychody operacyjne	rekomendowane
I. Zysk z tytułu rozchodu niefinansowych aktywów trwałych	
II. Dotacje	
III. Aktualizacja wartości aktywów niefinansowych	
IV. Inne przychody operacyjne	
H. Pozostałe koszty operacyjne	rekomendowane
I. Strata z tytułu rozchodu niefinansowych aktywów trwałych	
II. Aktualizacja wartości aktywów niefinansowych	
III. Inne koszty operacyjne	
I. Zysk (strata) z działalności operacyjnej (F + G – H)	rekomendowane
J. Przychody finansowe	
I. Dywidendy i udziały w zyskach, w tym: a) od jednostek powiązanych, w tym: w których jednostka posiada zaangażowanie w kapitale b) od jednostek pozostałych, w tym: w których jednostka posiada zaangażowanie w kapitale	
II. Odsetki, w tym: – od jednostek powiązanych	
III. Zysk z tytułu rozchodu aktywów finansowych, w tym: – w jednostkach powiązanych	
IV. Aktualizacja wartości aktywów finansowych	
V. Inne	
K. Koszty finansowe	konieczne
I. Odsetki, w tym: – dla jednostek powiązanych	

1	2
II. Strata z tytułu rozchodu aktywów finansowych, w tym: – w jednostkach powiązanych	konieczne
III. Aktualizacja wartości aktywów finansowych	
IV. Inne	
L. Zysk (strata) brutto (I + J – K)	dobrowolne
M. Podatek dochodowy	rekomendowane
N. Pozostałe obowiązkowe zmniejszenia zysku (zwiększenia straty)	nieobowiązkowe
O. Zysk (strata) netto (L – M – N)	rekomendowane

Źródło: opracowanie własne.

Rekomendowane ujawnienia w raporcie określono dla pozostałych przychodów oraz kosztów operacyjnych i przychodów finansowych. Ostatecznie określono także dobrowolne ujawnienia w rachunku zysków i strat, jakimi są zysk (strata) ze sprzedaży oraz zysk (strata) brutto.

Podsumowując, można powiedzieć, że ujawnienie informacji w rachunku zysków i strat w rolnictwie pomaga w monitorowaniu rentowności, w ocenie efektywności produkcji oraz w planowaniu finansowym. Jednak trudności w precyzyjnym określeniu kosztów, brak uwzględnienia wartości niematerialnych i zmienność sezonowa mogą stanowić wyzwania dla pełnego zrozumienia sytuacji finansowej w sektorze rolnictwa.

## 4.3

### Proponowane kierunki zmian w prezentacji informacji dodatkowej dla rachunku zysków i strat spółek z branży rolno-spożywczej

Prezentacja informacji dodatkowej do rachunku zysków i strat ma szerokie zastosowanie i jest nieodzownym narzędziem dla interesariuszy. Obecnie interesariusze spółek z branży rolno-spożywczej doświadczają niewystarczającej użytecznej informacji zawartej w raporcie rachunku zysków i strat, gdyż raport ten nie prezentuje w pełni specyfiki branży. Wynika to przede wszystkim z ograniczonej informacji i zawężonych objaśnień do pozycji rachunku zysków i strat. Autorka wybrała 9 takich ograniczeń.

1. Trudności w precyzyjnym określeniu kosztów. W rolnictwie często występują trudności z precyzyjnym określeniem kosztów produkcyjnych. Wiele czynników, takich jak zmienne warunki atmosferyczne, zmienność cen surowców czy sezonowość produkcji, może wpływać na koszty i utrudniać precyzyjne uwzględnienie ich w rachunku zysków i strat. Raport rachunku zysków i strat może nie uwzględniać tych nieprzewidywalnych czynników, co utrudnia dokładną ocenę sytuacji finansowej.

2. Brak wyjaśnienia istoty nakładów inwestycyjnych. Rolnictwo często wymaga znacznych nakładów inwestycyjnych, takich jak zakup ziemi, maszyn, narzędzi, nawozów czy pestycydów. Te inwestycje mogą być rozłożone na dłuższy czas i wpływać na wyniki finansowe w sposób nieliniowy. Raport rachunku zysków i strat może nie oddawać pełnego obrazu tych inwestycji i ich wpływu na rentowność.

3. Trudności z wartościowaniem aktywów biologicznych. W przypadku produkcji roślinnej lub hodowli zwierząt rolnicy mają do czynienia z aktywami biologicznymi, które mogą być trudne do wartościowania. Na przykład wartość plantacji lub stada zwierząt może zmieniać się w zależności od wieku i kondycji roślin i zwierząt czy prognoz dotyczących cen. Ujawnienie tych informacji w rachunku zysków i strat może być trudne i nieprecyzyjne.

4. Brak uwzględnienia zmienności sezonowej. W rolnictwie występuje silna sezonowość produkcji, co może prowadzić do dużych różnic w przychodach i kosztach w różnych okresach. Raport rachunku zysków i strat może nie odzwierciedlać w pełni tych wahań, co utrudnia ocenę stabilności finansowej w całym roku.

5. Brak informacji na temat utraty plonów i straty, w przypadku gdy wystąpiły niekorzystne warunki pogodowe, szkodniki lub inne czynniki prowadzące do utraty plonów lub straty zwierząt. Warto uwzględnić te informacje jako koszty niematerialne w rachunku zysków i strat, co pozwoli na dokładniejsze oszacowanie wyników finansowych i zrozumienie.

6. Brak określenia renty gruntowej w przypadku, gdy rolnik dzierżawi lub wynajmuje ziemię; warto ujawnić informację o wysokości płatności za dzierżawę lub najem. Można również rozważyć obliczenie rentowności ziemi rolniczej, porównując przychody z produkcji do kosztów dzierżawy.

7. Brak wyjaśnienia zmienności i zależności od czynników zewnętrznych. Sektor rolnictwa jest silnie uzależniony od czynników zewnętrznych, takich jak ceny surowców, polityka rządowa, handel międzynarodowy, zmienne trendy konsumenckie itp. Te czynniki mogą znacząco wpływać na wyniki finansowe rolnictwa, a raport rachunku zysków i strat może nie uwzględniać pełnego zakresu tych czynników.

8. Brak wyjaśnienia zróżnicowania działalności rolniczej. Rolnictwo obejmuje różne gałęzie, takie jak uprawa zbóż, hodowla zwierząt, sadownictwo czy warzywnictwo. Każda z tych gałęzi może mieć swoje własne specyficzne czynniki wpływające na wyniki finansowe. Raport rachunku zysków i strat może nie uwzględniać wystarczająco tych różnic i nie dostarczać pełnego obrazu sytuacji finansowej w każdej z gałęzi.

9. Brak wyjaśnienia informacji branżowych i porównawczych. Informacje dodatkowe mogą zawierać dane porównawcze, które pozwalają porównać wyniki finansowe przedsiębiorstwa z innymi podmiotami gospodarczymi działającymi w branży lub z poprzednimi okresami sprawozdawczymi. Te porównania są istotne dla oceny wzrostu, trendów i konkurencyjności jednostki gospodarczej.



Tabela 48. Proponowany zakres rozszerzeń informacji i objaśnień do rachunku zysków i strat dla spółek z branży rolno-spożywczej\*

Wyszczególnienie	Opis
Informacja o strukturze rzeczowej i terytorialnej przychodów netto ze sprzedaży produktów rolno-spożywczych	Informacja o wielkości osiągniętych przez jednostkę przychodów ze sprzedaży produktów rolno-spożywczych, towarów i materiałów za bieżący i poprzedni rok obrotowy, z podziałem na sprzedaż w kraju i za granicę z uwzględnieniem typów rodzajów i odmian sprzedawanych wyrobów, towarów, świadczonych usług. Informacje na temat zmian wartości przychodów wynikającą z polityki cenowej.
Dodatkowa informacja o kosztach	Informacja o kosztach, takich jak koszty produkcji roślinnej, koszty produkcji zwierzęcej, koszty badań i rozwoju w branży rolno-spożywczej.
Informacja o jakości i bezpieczeństwie produktów rolno-spożywczych	Informacja o kosztach poniesionych na utrzymanie jakości i bezpieczeństwa.
Informacja o branży rolno-spożywczej	Informacja o wynikach finansowych spółki rolno-spożywczej w odniesieniu do danych pochodzących z branży rolno-spożywczej.
Informacje o ryzyku działalności	Informacja o kluczowych czynnikach ryzyka, np. zmianach cen surowców, warunków pogodowych, regulacji prawnych. Informacje te pozwolą interesariuszom lepiej zrozumieć wyniki finansowe.
Informacje o łańcuchach dostaw	Informacje o łańcuchach dostaw, które obejmują producentów, dostawców surowców, producentów opakowań, dystrybutorów itp. Informacje o kluczowych partnerach w łańcuchu dostaw oraz informacje o zarządzaniu ryzykiem związanym z tymi partnerami mogą dostarczyć cennych wskazówek dotyczących odporności i stabilności operacyjnej spółki.
Informacje o innowacjach i badaniach naukowych	Informacje o kosztach związanych z innowacyjnymi produktami, kosztach udziału w badaniach naukowych czy o wprowadzaniu nowych technologii w procesach produkcyjnych.
Informacja o zrównoważonym wykorzystaniu zasobów	Informacja o (wybrane): czynnościach związanych z ochroną środowiska, racjonalnym gospodarowaniu zasobami, zrównoważonym rozwojem gospodarczym.
Informacja o społecznej odpowiedzialności biznesu	Informacja o kosztach związanych z działaniami społecznymi, takimi jak programy zatrudnienia lokalnego, inwestycje w infrastrukturę społeczną czy wsparcie dla rolników i producentów lokalnych.
Informacje o pozytywnych/negatywnych efektach bioprodukcyjnych	Informacja powinna zawierać opis uzyskanych pozytywnych/negatywnych efektów bioprodukcyjnych, takich jak m.in. wartość ekologiczna, dobrostan zwierząt, czy zrównoważone praktyki rolne.
Informacja o odpisach aktualizujących wartość zapasów	Wskazanie informacji o wartości odpisu zapasów i o powodzie tych odpisów.
Informacje o wpływie metod wyceny aktywów biologicznych na wynik finansowy	Wskazanie informacji o przyjętych modelach wyceny aktywów biologicznych. Ponadto informacja dodatkowa powinna zawierać opis wpływu przyjętej przez jednostkę metody wyceny na wartość wyniku finansowego – dotyczy to głównie przyjętej metody wyceny w wartości godziwej. W przypadku wyboru metody wyceny aktywów biologicznych w wartości godziwej powinno się wskazać wartość aktywa biologicznego w modelu kosztu historycznego.

\* Proponowany zakres rozszerzeń może być wyrażony w wartości pieniężnej lub opisowej.

Źródło: opracowanie własne.

Rachunek zysków i strat jest niezwykle istotnym raportem służącym ocenie efektywności ekonomicznej spółek z branży rolno-spożywczej. Wprowadzenie dodatkowych elementów w prezentacji informacji dodatkowej dla tego raportu może się przyczynić do lepszego zrozumienia działalności spółek z tej branży, z perspektywy zarówno finansowej, jak i społecznej oraz środowiskowej. Te dodatkowe informacje mogą mieć kluczowe znaczenie dla interesariuszy zainteresowanych szerokim wpływem podmiotu gospodarczego z branży rolno-spożywczej na otoczenie. Tabela 48 zawiera proponowany zakres rozszerzeń informacji i objaśnień do rachunku zysków i strat spółek z branży rolno-spożywczej.

W tabeli 49 zaprezentowano strukturę rzeczową i terytorialną przychodów netto ze sprzedaży produktów, towarów i usług z działalności rolno-spożywczej. Zdaniem autorki proponowana prezentacja danych finansowych pozwala interesariuszom sprawozdania finansowego prześledzić strukturę przychodów netto ze sprzedaży jednostki w podziale na zakres terytorialny w porównaniu do dwóch okresów sprawozdawczych.

Tabela 49. Propozycja prezentacji struktury rzeczowej i terytorialnej przychodów netto ze sprzedaży produktów, towarów i usług z działalności rolno-spożywczej

Przychody netto ze sprzedaży produktów i towarów z działalności rolno-spożywczej	Sprzedaż netto (kraj)		Sprzedaż netto (zagranica)			
			dostawy wewnątrzwspólnotowe		eksport	
	za poprzedni rok obrotowy	za bieżący rok obrotowy	za poprzedni rok obrotowy	za bieżący rok obrotowy	za poprzedni rok obrotowy	za bieżący rok obrotowy
1	2	3	4	5	6	7
1. Wyroby gotowe, w tym główne grupy:						
■ wyrób						
■ wyrób						
2. Usługi, w tym główne grupy:						
■ usługa						
■ usługa						
3. Towary, w tym według rodzajów działalności:						
■ hurt						
■ detal						
<b>Razem</b>						

Źródło: opracowanie własne na podstawie ustawy o rachunkowości.

W przypadku jednostek, które sporządzają rachunek zysków i strat w wariantcie kalkulacyjnym, istotne są dane finansowe dotyczące kosztów według miejsca powstawania. Koszty te można zaprezentować w formie tabeli, w której należy wykazać dane za poprzedni oraz za bieżący rok obrotowy (tab. 50). Do głównych kosztów według miejsca powstawania zaliczamy: koszty produkcji roślinnej, koszty produkcji zwierzęcej oraz koszty badań i rozwoju w branży rolno-spożywczej.

Tabela 50. Propozycja prezentacji informacji i objaśnień na temat kosztów rachunku zysków i strat spółek z branży rolno-spożywczej\*

Wyszczególnienie	Przykłady
1	2
Koszty produkcji roślinnej	<p>Koszty produkcji roślinnej mogą różnić się w zależności od wielu czynników, takich jak lokalizacja, rodzaj uprawy, skala produkcji, technologia stosowana, dostępność zasobów i wiele innych. Poniżej wybrane koszty w produkcji roślinnej.</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Koszty ziarna lub sadzonek: koszt zakupu nasion lub sadzonek, które są niezbędne do rozpoczęcia produkcji. Koszt ten będzie zależał od rodzaju rośliny, jakości materiału siewnego i ilości potrzebnej do obsiania danej powierzchni.</li> <li>2. Koszty nawozów i środków ochrony roślin: wielu rolników stosuje nawozy i środki ochrony roślin, aby zwiększyć plony i ochronić uprawy przed szkodnikami i chorobami. Koszty tych produktów mogą być znaczące, zwłaszcza w przypadku stosowania zaawansowanych technologii i wysokich standardów produkcji ekologicznej.</li> <li>3. Koszty wody: jeśli produkcja roślinna wymaga nawadniania, koszty związane z wodą mogą być istotne. Koszt ten obejmuje pompowanie wody, systemy nawadniające oraz opłaty za wodę, jeśli korzystasz z sieci publicznej.</li> <li>4. Koszty energii: w przypadku upraw w szklarniach lub stosowania zaawansowanych technologii uprawy, koszty energii elektrycznej mogą być znaczące. Ogrzewanie, oświetlenie, wentylacja i inne czynniki mogą się przyczynić do wysokich kosztów energii.</li> <li>5. Koszty pracy: w zależności od skali produkcji i rodzaju uprawy, koszty związane z pracą mogą być znaczącym elementem kosztów. Wynagrodzenie dla pracowników rolnych, zarówno sezonowych, jak i stałych, musi być uwzględnione.</li> <li>6. Koszty maszyn i narzędzi: w przypadku większych gospodarstw rolnych konieczne jest posiadanie maszyn i narzędzi rolniczych, takich jak traktory, kombajny, prasy, opryskiwacze, siewniki, które znacząco ułatwiają i usprawniają pracę. Koszty zakupu, utrzymania, paliwa i napraw takiego sprzętu należy uwzględnić w kosztach produkcji.</li> <li>7. Koszty transportu: jeśli uprawy muszą być transportowane z pola do miejsca skupu lub przetwórci, koszty transportu, takie jak paliwo, pojazdy transportowe, opłaty drogowe, mogą wpływać na koszty produkcji.</li> </ol>
Koszty produkcji zwierzęcej	<p>Koszty produkcji zwierzęcej mogą być zróżnicowane i zależą od wielu czynników, takich jak rodzaj zwierząt, skala produkcji, lokalizacja, warunki chowu oraz dostępność pasz i innych surowców. Przykłady głównych kosztów, które można uwzględnić przy prowadzeniu produkcji zwierzęcej.</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Zakup zwierząt: koszt rozpoczęcia produkcji zwierzęcej obejmuje zakup zwierząt. Koszt ten zależy od gatunku, wieku, rasy i jakości zwierząt.</li> <li>2. Pasa i żywienie: koszt pasz jest jednym z głównych wydatków w produkcji zwierzęcej. W zależności od gatunku zwierząt, metody żywienia i dostępności pasz, koszty mogą się różnić. Może to obejmować zakup pasz gotowych, uprawę paszy na własnych polach lub korzystanie z pasz zielonych.</li> <li>3. Opieka zdrowotna i weterynaryjna: koszty związane z opieką zdrowotną zwierząt, wizytami weterynarzy, szczepieniami, lekami i leczeniem chorób. Niektóre gatunki zwierząt mogą wymagać specjalistycznej opieki, co może zwiększyć koszty.</li> </ol>

Tabela 50, cd.

1	2
	<ol style="list-style-type: none"> <li>4. Hodowla i reprodukcja: koszty związane z hodowlą zwierząt, takie jak zapewnienie odpowiednich warunków rozrodu, wsparcie hodowców, ocena reprodukcyjna, zapłodnienie sztuczne lub inne metody reprodukcji.</li> <li>5. Energia i media: koszty związane z dostawą energii elektrycznej, wody, ogrzewania i wentylacji w obiektach hodowlanych.</li> <li>6. Praca: koszty związane z zatrudnieniem personelu do opieki nad zwierzętami, karmienia, czyszczenia, obsługi weterynaryjnej itp.</li> <li>7. Ubezpieczenia i regulacje: koszty związane z ubezpieczeniem zwierząt, obiektów hodowlanych oraz spełnianiem przepisów i regulacji dotyczących produkcji zwierzęcej.</li> </ol>
Koszty badań i rozwoju	<p>Koszty badań i rozwoju (R &amp; D) w spółkach z branży rolno-spożywczej mogą być zróżnicowane i zależą od wielu czynników, takich jak wielkość przedsiębiorstwa, rodzaj działalności, zakres prowadzonych badań i innowacji oraz lokalizacja geograficzna.</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Badania nad nowymi odmianami roślin: koszty związane z badaniami nad wydajnością, odpornością na choroby, cechami genetycznymi i innymi właściwościami nowych odmian roślin. Obejmują one koszty prowadzenia eksperymentów, testów w warunkach polowych, analiz genetycznych oraz wdrażania nowych odmian do produkcji.</li> <li>2. Opracowywanie nowych technologii uprawy: koszty związane z badaniami nad nowymi metodami uprawy roślin, takimi jak precyzyjne nawadnianie, zastosowanie technologii sensorów, automatyka rolnicza czy wykorzystanie sztucznej inteligencji w monitorowaniu i zarządzaniu uprawami. Wymaga to inwestycji w badania, opracowanie prototypów, testowanie i dostosowywanie technologii do potrzeb rolnictwa.</li> <li>3. Innowacje w przetwórstwie żywności: koszty związane z badaniami nad nowymi technologiami przetwórstwa żywności, poprawą jakości, wydajności i trwałości produktów spożywczych. Przykładowo, badania nad nowymi metodami konserwacji, technikami pakowania, poprawą walorów smakowych i odżywczych żywności.</li> <li>4. Badania nad żywnością funkcjonalną: koszty związane z badaniami nad żywnością, która ma pozytywny wpływ na zdrowie, np. suplementy diety, żywność wzbogacona o składniki odżywcze, produkty dla osób z ograniczeniami dietetycznymi itp. Wymaga to prowadzenia badań klinicznych, analizy składników i właściwości zdrowotnych oraz opracowywania nowych receptur.</li> <li>5. Badania nad optymalizacją procesów produkcyjnych: koszty związane z badaniami nad usprawnieniem procesów produkcyjnych w celu zwiększenia efektywności, obniżenia kosztów, minimalizacji odpadów i optymalnego wykorzystania surowców. Może to obejmować analizę procesów, wdrożenie nowych technologii, automatyzację czy optymalizację logistyki.</li> <li>6. Analiza rynku i trendów konsumenckich: koszty związane z badaniami rynkowymi i analizą trendów konsumenckich w celu zidentyfikowania nowych możliwości i zapotrzebowania na rynku. Spółki mogą inwestować w badania rynku, przeprowadzanie badań konsumenckich, analizę konkurencji i ocenę potencjalnych rynków docelowych.</li> </ol>

\* Przedstawione przykłady mają charakter ogólny i służą jedynie jako wskazówki.

Źródło: opracowanie własne.

W przypadku informacji na temat jakości i bezpieczeństwa produktów rolno-spożywczych autorka proponuje zestawienie informacji na temat kosztów w podziale na następujące koszty (wybrane).

1. Koszty kontroli jakości. Jednostka gospodarcza inwestuje w systemy kontroli jakości, które obejmują testowanie surowców, monitorowanie procesów produkcyj-

nych oraz badania laboratoryjne, aby zapewnić zgodność produktów z ustalonymi standardami jakościowymi. Te koszty obejmują zakup sprzętu i narzędzi do testowania oraz wynagrodzenia dla personelu odpowiedzialnego za kontrolę jakości.

2. Koszty certyfikacji. W przypadku niektórych produktów rolno-spożywczych, takich jak żywność ekologiczna, mogą występować dodatkowe koszty związane z uzyskaniem certyfikatów i znaków jakości. Jednostka gospodarcza musi spełniać określone wymagania dotyczące produkcji, przetwarzania i etykietowania, co może się wiązać z kosztami audytów i opłat za certyfikację.

3. Koszty analizy ryzyka. Aby zapewnić bezpieczeństwo żywności, jednostki gospodarcze muszą przeprowadzać analizy ryzyka i wdrażać systemy zarządzania bezpieczeństwem żywności. Koszty związane z tymi działaniami obejmują badania, szkolenia personelu i rozwój odpowiednich procedur.

4. Koszty monitorowania i śledzenia. Jednostki gospodarcze muszą monitorować i śledzić swoje produkty na różnych etapach produkcji, przechowywania i dystrybucji, aby wykryć potencjalne problemy z jakością i bezpieczeństwem. Koszty obejmują zakup specjalistycznego sprzętu do monitorowania temperatury, wilgotności, czasu przechowywania, a także koszty personelu odpowiedzialnego za te zadania.

5. Koszty reklamacji i zwrotów. Jeśli produkt rolno-spożywczy nie spełnia oczekiwań konsumenta pod względem jakości lub bezpieczeństwa, może dojść do reklamacji i zwrotów. Jednostki gospodarcze muszą pokryć koszty związane z odbiorem, przechowywaniem i utylizacją wadliwych produktów oraz (ewentualnie) związane z rekompensatami dla klientów.

6. Koszty utraty reputacji. W przypadku wystąpienia poważnych problemów z jakością lub bezpieczeństwem produktów rolno-spożywczych jednostka gospodarcza może ponieść koszty związane z utratą reputacji. Negatywne wiadomości o wadliwych produktach mogą wpływać na zaufanie konsumentów i prowadzić do spadku sprzedaży oraz konieczności inwestowania w działania naprawcze i kampanie PR.

Przykładowa nota do informacji dodatkowej na temat kosztów poniesionych w związku z utrzymaniem jakości i bezpieczeństwa produktów rolno-spożywczych została zaprezentowana w tab. 51. Nota przedstawia wartości kosztów zagwarantowania jakości i bezpieczeństwa produktów rolnych poniesionych w bieżącym i w poprzednim roku obrotowym wraz z wyjaśnieniem powstałych kwot.

W przypadku proponowanej noty interesariusz otrzymuje informacje mające na celu zapewnienie, że produkty rolno-spożywcze są wysokiej jakości i bezpieczne do spożycia, co przyczynia się do ochrony zdrowia konsumentów i zadowolenia z produktów.

W przypadku informacji o branży rolno-spożywczej i wynikach jednostki gospodarczej na tle jednostek z branży rolno-spożywczej autorka proponuje notę do informacji dodatkowej przedstawioną w tab. 52. Istota informacji na temat wyników działalności jednostki z branży rolno-spożywczej na tle branży polega na analizie i ocenie wyników finansowych oraz wskaźników efektywności przedsiębiorstwa w porównaniu z innymi podmiotami gospodarczymi z tej samej branży.

Tabela 51. Propozycja prezentacji informacji i objaśnień na temat jakości i bezpieczeństwa produktów rolno-spożywczych (PLN)

Wyszczególnienie	Bieżący rok obrotowy	Poprzedni rok obrotowy	Wyjaśnienie
Koszty kontroli jakości			
Koszty certyfikacji			
Koszty analizy ryzyka			
Koszty monitorowania i śledzenia			
Koszty reklamacji i zwrotów			
Koszty utraty reputacji			

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 52. Propozycja prezentacji informacji i objaśnień na temat kluczowych wyników jednostki gospodarczej na tle jednostek z branży rolno-spożywczej (PLN)

Kluczowe informacje	Bieżący rok obrotowy	Poprzedni rok obrotowy	Informacje i objaśnienia
1. Przychody			
2. Marża brutto			
3. Zysk netto			
4. Wskaźniki efektywności			
a) wskaźnik rentowności aktywów			
b) wskaźnik rentowności kapitału własnego			
c) wskaźnik płynności			
d) wskaźnik zadłużenia			
5. Analiza trendów			
6. Porównanie z branżowymi wskaźnikami			
7. Inne istotne			

Źródło: opracowanie własne.

Omówienie kluczowych informacji z tab. 52, które mogą być istotne w analizie wyników działalności jednostki z branży rolno-spożywczej na tle branży.

1. Przychody. Wartość sprzedaży produktów rolnych lub spożywczych jest istotnym wskaźnikiem i pozwala ocenić wielkość działalności jednostki. Porównanie przychodów do innych podmiotów gospodarczych w branży pozwala ocenić konkurencyjność jednostki.

2. Marża brutto jest różnicą między przychodami ze sprzedaży a kosztami produkcji. Wysoka marża brutto wskazuje na efektywność produkcji, a porównanie

z innymi podmiotami w branży pozwala ocenić, czy jednostka osiąga lepsze wyniki od konkurencji.

3. Zysk netto jest ostatecznym wynikiem finansowym jednostki po uwzględnieniu wszystkich kosztów, w tym podatków i odsetek. Porównanie zysku netto z innymi podmiotami w branży pozwala ocenić rentowność jednostki.

4. Wskaźniki efektywności. Istotne wskaźniki efektywności obejmują m.in. wskaźniki: rentowności aktywów, rentowności kapitału własnego, płynności czy zadłużenia. Porównanie tych wskaźników z danymi branżowymi pozwala ocenić efektywność zarządzania jednostką.

5. Analiza trendów. Ważne jest również analizowanie trendów i zmian w wynikach finansowych jednostki na przestrzeni lat. Pozwala to zidentyfikować wzorce, np. wzrost lub spadek sprzedaży, zysków czy efektywności, a także ocenić, czy jednostka nadąża za zmieniającymi się trendami w branży.

6. Porównanie z branżowymi wskaźnikami: Ważne jest porównanie wyników jednostki z branżowymi średnimi lub benchmarkami. Może to umożliwić ocenę, czy jednostka osiąga lepsze lub gorsze wyniki od innych jednostek w branży oraz zidentyfikowanie obszarów, w których można wprowadzić ulepszenia.

Informacja na temat ryzyka działalności może zostać wyrażona w wartości pieniężnej lub/i może zostać zaprezentowana w formie opisu. Przykładowa nota dostarczająca informacji na temat ryzyka prowadzonej działalności została zaprezentowana w tab. 53.

Tabela 53. Propozycja prezentacji informacji i objaśnień na temat ryzyka działalności spółki z branży rolno-spożywczej

Ryzyka	Zawartość informacji
Ryzyka dotyczące produkcji rolnej	A. Zmienne warunki pogodowe: objaśnienie wpływu zmian pogodowych na uprawy, ryzyka związane z suszą, powodziami, gradem, przymrozkami
	B. Zmienność cen surowców rolnych: wyjaśnienie wpływu zmienności cen surowców na rentowność spółki, czynniki wpływające na zmienność cen (podaż, popyt, czynniki makroekonomiczne)
	C. Zagrożenia ze strony szkodników i chorób roślin: wskazanie głównych szkodników i chorób roślin w branży rolno-spożywczej, omówienie wpływu szkodników i chorób na plony i przychody jednostki gospodarczej
	D. Inne istotne
Ryzyka związane z przetwórstwem i produkcją spożywczą	A. Bezpieczeństwo żywności: wyjaśnienie znaczenia bezpieczeństwa żywności dla spółki, ryzyka związane z zanieczyszczeniem, skażeniem i wycofaniem produktów
	B. Regulacje i zgodność z przepisami: przedstawienie istotnych regulacji dotyczących branży spożywczej, objaśnienie konsekwencji niewłaściwej zgodności z przepisami

Tabela 53, cd.

1	2
	C. Uzależnienie od dostawców surowców i materiałów: omówienie ryzyka wynikającego z niewłaściwej jakości, opóźnień lub braku dostaw surowców, wskazanie strategii zarządzania tym ryzykiem
	D. Inne istotne
Ryzyka związane z dystrybucją i sprzedażą	A. Ryzyko logistyczne: wyjaśnienie znaczenia sprawnego łańcucha dostaw dla spółki, ryzyka związane z opóźnieniami, uszkodzeniami i utratą towarów
	B. Zmienne trendy konsumenckie: przedstawienie zmieniających się preferencji i nawyków konsumenckich, objaśnienie wpływu tych trendów na popyt i sprzedaż produktów
	C. Konkurencja na rynku: omówienie istniejących konkurentów i ich wpływu na pozycję spółki, ryzyka związane z utratą udziałów rynkowych
	D. Inne istotne
Zarządzanie ryzykiem	A. Analiza i ocena ryzyka: metody analizy i oceny ryzyka w branży rolno-spożywczej, wskazówki dotyczące identyfikacji i monitorowania ryzyka
	B. Strategie zarządzania ryzykiem: zaprezentowanie różnych strategii zarządzania ryzykiem (unikanie, minimalizacja, transfer, akceptacja)
	C. Inne istotne

Źródło: opracowanie własne.

Zdaniem autorki istota prezentacji informacji i objaśnień w informacji dodatkowej w sprawozdaniu finansowym na temat ryzyka działalności spółki z branży rolno-spożywczej polega na zapewnieniu interesariuszom zrozumiałego obrazu zagrożeń, które mogą wpływać na wyniki finansowe i stabilność finansową spółki.

Kolejną propozycję noty do rachunku zysków i strat stanowi informacja na temat innowacji i badań naukowych, której celem jest zapewnienie kompletnego i przejrzystego obrazu działalności innowacyjnej i badawczej podmiotu gospodarczego. Zdaniem autorki nota ta umożliwi interesariuszom lepsze zrozumienie i ocenę działań podmiotu gospodarczego w tych obszarach (tab. 54).

Tabela 54. Propozycja prezentacji informacji i objaśnień na temat innowacji i badań naukowych

Wyszczególnienie		Zawartość informacji
1	2	3
1	Innowacje i badania naukowe	Przedstawienie podstawowych informacji na temat inwestycji w innowacje i badania naukowe, włączając w to cel, zakres i strategię działalności w tych obszarach
2	Cele i strategie	Wyjaśnienie celów strategicznych związanych z innowacjami i badaniami naukowymi oraz omówienie strategii, które są wdrażane w celu ich osiągnięcia



1	2	3
		Inwestycje finansowe: Przedstawienie informacji dotyczących nakładów finansowych na innowacje i badania naukowe, w tym wydatków na badania i rozwój, zakup sprzętu i technologii, współpracę z zewnętrznymi podmiotami oraz inne związane z tym koszty
3	Wyniki i osiągnięcia	Omówienie konkretnych wyników i osiągnięć w dziedzinie innowacji i badań naukowych, takich jak opracowane nowe produkty, udane wprowadzenie na rynek, patenty, publikacje naukowe, nagrody i wyróżnienia
4	Ryzyka i wyzwania	Wskazanie istotnych ryzyk i wyzwań związanych z działalnością innowacyjną i badawczą, takich jak niepewność technologiczna, zmienne regulacje, konkurencja na rynku, a także jak podmiot gospodarczy podejmuje działania w celu ich zminimalizowania
5	Wartość dla podmiotu gospodarczego	Przedstawienie informacji na temat sposobu, w jaki innowacje i badania naukowe przyczyniają się do wartości przedsiębiorstwa, zarówno w krótkim, jak i w długim okresie, poprzez wzrost przychodów, zwiększenie udziału w rynku, poprawę wizerunku marki itp.
6	Planowane działania	Opisanie planowanych działań związanych z innowacjami i badaniami naukowymi, takich jak planowane inwestycje, projekty badawcze, współpraca z partnerami biznesowymi lub uczelniami, rozwój zespołu badawczego itp.

Źródło: opracowanie własne.

Podsumowując, można powiedzieć, że prezentacja informacji i objaśnień w informacji dodatkowej dotyczącej innowacji i badań naukowych istotnie oddziałuje na interesariuszy, ponieważ może wpływać na przyszłe wyniki finansowe i wartość podmiotu gospodarczego.

Następnie autorka proponuje ujawnienie informacji na temat zrównoważonego wykorzystania zasobów naturalnych (tab. 55), gospodarowania zasobami w taki sposób, aby zaspokajać bieżące potrzeby ludzkości, z jednoczesnym zapewnieniem ochrony i odtwarzania tych zasobów dla przyszłych pokoleń. Istotne jest ujawnienie informacji na temat zrównoważonego wykorzystania zasobów naturalnych, aby zwiększyć świadomość społeczną i zachęcić do podejmowania działań na rzecz ochrony środowiska. Oto przykładowe koszty.

1. Ochrona środowiska. Ujawnianie informacji na temat zrównoważonego wykorzystania zasobów naturalnych pomaga zwiększyć świadomość dotyczącą sposobów, w jakie nasze działania wpływają na środowisko naturalne. Informacje te mogą obejmować skutki eksploatacji surowców naturalnych, emisję gazów cieplarnianych, utratę różnorodności biologicznej i degradację ekosystemów. Kiedy ludzie zdają sobie sprawę, jakie są skutki ich działań, są bardziej skłonni podejmować działania na rzecz ochrony środowiska.

2. Racjonalne gospodarowanie zasobami. Ujawnianie informacji na temat zrównoważonego wykorzystania zasobów naturalnych pozwala społeczeństwu zrozumieć, jakie zasoby mamy, jak są wykorzystywane i jakie są dostępne alternatywy.

To umożliwi podejmowanie świadomych decyzji dotyczących korzystania z tych zasobów, aby je efektywnie wykorzystywać i minimalizować marnotrawstwo.

3. Zrównoważony rozwój gospodarczy. Ujawnienie informacji na temat zrównoważonego wykorzystania zasobów naturalnych wpływa na rozwój gospodarczy, umożliwiając identyfikację i rozwijanie zielonych technologii i praktyk. Działa to jako bodziec dla przedsiębiorstw do wdrażania bardziej zrównoważonych modeli biznesowych, takich jak gospodarka o obiegu zamkniętym, efektywne wykorzystanie energii i materiałów oraz wykorzystanie odnawialnych źródeł energii.

4. Odpowiedzialne podejmowanie decyzji. Ujawnienie informacji na temat zrównoważonego wykorzystania zasobów naturalnych dostarcza podstawowych danych, które pozwalają społeczeństwu, władzom lokalnym i decydentom podejmować odpowiedzialne decyzje dotyczące polityki i planowania. Dobre zrozumienie zagrożeń i wyzwań związanych z zasobami naturalnymi prowadzi do bardziej racjonalnych wyborów, które uwzględniają długoterminowe korzyści dla środowiska i społeczeństwa.

Tabela 55. Propozycja prezentacji informacji i objaśnień na temat zrównoważonego wykorzystania zasobów (PLN)

Wyszczególnienie		Kwota w bieżącym okresie	Kwota w poprzednim okresie
1	Ochrona środowiska		
2	Racjonalne gospodarowanie zasobami		
3	Zrównoważony rozwój gospodarczy		
4	Odpowiedzialne podejmowanie decyzji		
5	Inne		

Źródło: opracowanie własne.

Zdaniem autorki ujawnienie informacji na temat zrównoważonego wykorzystania zasobów naturalnych jest kluczowe dla obniżania kosztów działalności podmiotu gospodarczego poprzez np. wykorzystanie odnawialnych źródeł energii oraz stanowi też podwaliny pod budowę świadomości społecznej, promowania ochrony środowiska i zapewnienia zrównoważonego rozwoju.

Interesariusze oczekują od jednostek gospodarczych informacji oraz danych finansowych na temat wysokości kosztów poniesionych na realizację koncepcji Społecznej Odpowiedzialności Biznesu. Do przykładowych kosztów można zaliczyć następujące.

1. Koszty na projekty społeczne. Koszty związane z konkretnymi inicjatywami CSR, takimi jak programy charytatywne, inwestycje w społeczność lokalną, projekty eko-

logiczne, inicjatywy edukacyjne itp. Mogą to być koszty związane z finansowaniem, zasobami ludzkimi, materiałami i innymi zasobami niezbędnymi do realizacji tych projektów.

2. Inwestycje w zrównoważony rozwój. Koszty związane z wprowadzaniem praktyk zrównoważonego rozwoju, takie jak inwestycje w energię odnawialną, efektywność energetyczną, redukcję emisji CO<sub>2</sub>, recykling, ochronę środowiska itp. Sprawozdania mogą pokazywać, ile podmiot gospodarczy wydaje na takie inwestycje i jakie osiąga wyniki w zakresie zrównoważonego rozwoju.

3. Społeczne programy pracownicze. Koszty związane z programami i benefitami społecznymi dla pracowników, takimi jak programy zdrowotne, szkolenia, programy równowagi między życiem prywatnym a zawodowym, wsparcie edukacyjne itp. Te inicjatywy mają na celu poprawę warunków pracy i dobrostanu pracowników.

4. Badania i rozwój. Koszty związane z innowacjami i badaniami mającymi na celu opracowanie bardziej ekologicznych produktów, rozwiązań technologicznych, materiałów itp. Podmioty gospodarcze mogą inwestować w badania, które przyczyniają się do osiągnięcia celów zrównoważonego rozwoju i innowacji społecznych.

Propozycja prezentacji informacji na temat realizacji koncepcji Społecznej Odpowiedzialności Biznesu została zamieszczona w tab. 56.

Tabela 56. Propozycja prezentacji informacji i objaśnień na temat realizacji koncepcji Społecznej Odpowiedzialności Biznesu (PLN)

	Wyszczególnienie	Kwota w bieżącym okresie	Kwota w poprzednim okresie
1	Koszty na projekty społeczne		
2	Inwestycje w zrównoważony rozwój		
3	Społeczne programy pracownicze		
4	Badania i rozwój		
5	Inne istotne		

Źródło: opracowanie własne.

Zdaniem autorki głównym celem ujawniania informacji dotyczących kosztów poniesionych na realizację Społecznej Odpowiedzialności Biznesu jest zapewnienie przejrzystości i dostarczenie interesariuszom istotnych informacji na temat zaangażowania i zaangażowania finansowego jednostki gospodarczej w dziedzinie CSR. Ujawnienie kosztów CSR może służyć jako narzędzie weryfikacji zgodności z wytycznymi i standardami CSR. Dzięki temu interesariusz może się dowiedzieć, czy jednostka gospodarcza przestrzega zobowiązań społecznych i ekologicznych oraz czy alokowane środki finansowe są zgodne z odpowiednimi standardami i regulacjami.

Efekty bioprodukcyjne, czyli efekty wynikające z produkcji biologicznej, są istotnym zagadnieniem z punktu widzenia interesariuszy, a ocena tych efektów ma na celu zrozumienie, jak produkcja biologiczna wpływa na różne aspekty społeczne, środowiskowe i ekonomiczne. Niezwykle istotna z punktu widzenia interesariuszy staje się więc informacja na temat pozytywnych i negatywnych efektów bioprodukcyjnych. Nota ta została zaprezentowana w tab. 57.

Tabela 57. Propozycja prezentacji informacji i objaśnień na temat pozytywnych i negatywnych efektów bioprodukcyjnych (PLN)

Wyszczególnienie		Stan na początek okresu	Zwiększenia	Zmniejszenia	Stan na koniec okresu
A	Pozytywne efekty				
1	Wartość ekologiczna				
2	Dobrostan zwierząt				
3	Praktyki rolne				
4	Inne				
B	Negatywne efekty				
1	Wartość ekologiczna				
2	Dobrostan zwierząt				
3	Praktyki rolne				
4	Inne				
Opis uzyskanych efektów:					

Źródło: opracowanie własne.

Celem takiego ujawnienia staje się możliwość oceny tych działań. A właściwa ocena tych efektów pozwala interesariuszom podejmować informowane decyzje dotyczące produkcji i konsumpcji bioproduktów, uwzględniając różne czynniki społeczne, środowiskowe i ekonomiczne.

Kolejną istotną notą zawierającą informacje do rachunku zysków i strat jest omówienie wartości odpisów aktualizujących wartość zapasów. Odpisy aktualizacyjne zapasów w rolnictwie odnoszą się do procesu uwzględniania zmian wartości zapasów rolnych w bilansie. Mają one na celu odzwierciedlenie aktualnej wartości zapasów, która może się zmieniać z różnych powodów, takich jak zmiany cen, stanu i jakości produktów. Odpisy zapasów w rachunku zysków i strat są uwzględniane jako koszt działalności rolniczej i mają wpływ na obliczenie zysku lub straty podmiotu gospodarczego. Odpisy te odnoszą się do straty wartości zapasów, która to strata może

wynikać z różnych czynników, takich jak zepsucie, utrata jakości, przeterminowanie lub zmniejszenie wartości rynkowej. Są one związane z utratą wartości zapasów i odzwierciedlają faktyczne koszty związane z utratą wartości produktów rolnych. Odpisy te są konieczne, aby zapewnić rzetelną wycenę zapasów i odzwierciedlić ich rzeczywistą wartość w bilansie podmiotu gospodarczego. Informacje i dane finansowe można przedstawić w formie tab. 58.

Tabela 58. Propozycja prezentacji informacji i objaśnień na temat odpisów aktualizujących wartość zapasów w jednostce z branży rolno-spożywczej (PLN)

Przyczyny dokonania odpisu aktualizującego wartość zapasów	Materiały i opakowania	Półprodukty i produkcja w toku	Produkty gotowe	Towary
Utrata cech użytkowych i handlowych				
Utrata rynków zbytu				
Inne przyczyny				

Źródło: opracowanie własne na podstawie ustawy o rachunkowości.

W opinii autorki odpis aktualizacyjny wartości zapasów w spółce z branży rolno-spożywczej może wystąpić z następujących powodów (wybrane).

1. Czas. W rolnictwie, gdzie zapasy często są żywymi organizmami lub produktami żywnościowymi, ich wartość może się zmieniać w czasie. Przykładowo, w przypadku hodowli zwierząt, wartość zapasów może zmieniać się ze względu na wzrost lub spadek cen żywca, zmiany w kondycji i wadze zwierząt, a także na wpływ czynników zewnętrznych, takich jak choroby czy zmiany warunków pogodowych.

2. Zepsucie lub utrata jakości. W przypadku produktów rolnych, takich jak owoce, warzywa, mięso czy mleko, istnieje ryzyko zepsucia się lub utraty jakości w wyniku takich czynników, jak nieodpowiednie przechowywanie, choroby, uszkodzenia mechaniczne lub niekorzystne warunki pogodowe. W takim przypadku konieczne jest dokonanie odpisu zapasów, aby uwzględnić stratę wartości w wyniku zepsucia lub pogorszenia jakości.

3. Nadmierny stan zapasów. W niektórych przypadkach rolnicy mogą gromadzić nadmierną ilość zapasów, które nie zostaną wykorzystane w określonym czasie. Może to wynikać z błędnej oceny popytu, nieprzewidzianych zmian w rynku lub problemów logistycznych. Potrzeba odpisu zapasów wynika z konieczności odzwierciedlenia faktycznej wartości zapasów na podstawie rzeczywistej potrzeby i możliwości ich sprzedaży.

4. Zmiany cen rynkowych. Ceny produktów rolnych mogą się wahać na skutek zmian podaży i popytu, zmiany warunków rynkowych, sezonowości czy innych czyn-

ników zewnętrznych. Jeśli ceny rynkowe spadają poniżej kosztów nabycia lub produkcji zapasów, może być konieczne dokonanie odpisu zapasów, aby uwzględnić tę stratę wartości.

5. Wygaśnięcie terminu przydatności. W przypadku niektórych produktów rolnych, takich jak nasiona, nawozy czy środki ochrony roślin, istnieje ograniczony termin przydatności do użycia. Jeśli te produkty nie zostaną wykorzystane przed upływem terminu, może być konieczne dokonanie odpisu zapasów, aby uwzględnić utratę wartości związanej z przeterminowaniem.

6. Zmiany regulacji i przepisów. Wprowadzenie nowych regulacji, ograniczeń czy wymogów prawnych dotyczących produkcji rolniczej może wymagać aktualizacji zapasów. Na przykład zmiana przepisów dotyczących jakości lub składu produktów może prowadzić do konieczności odpisu zapasów niezgodnych z nowymi normami.

W przypadku wystąpienia tych lub innych okoliczności, które wpływają na wartość zapasów, jednostki gospodarcze rolno-spożywcze są zobowiązane do dokonania odpisów w celu uwzględnienia utraty wartości zapasów w bilansie oraz w rachunku zysków i strat.

W przypadku wyboru przez podmiot gospodarczy metody wyceny aktywów biologicznych istotne staje się określenie wpływu wybranej metody na wynik z działalności podmiotu gospodarczego. Autorka podkreśla, że wycena aktywów biologicznych jest szczególnie istotna, ponieważ takie aktywa mają unikalne cechy i wymagają specjalistycznych podejść w procesie wyceny. Wycena aktywów biologicznych opiera się na ocenie wartości roślin, zwierząt lub innych organizmów, które są hodowane lub uprawiane w celu wykorzystania ich w produkcji lub komercjalizacji. Istnieją różne metody wyceny aktywów biologicznych, a wybór odpowiedniej metody zależy od charakterystyki aktywów, branży oraz standardów rachunkowości przyjętych przez podmiot gospodarczy. Tabela 59 prezentuje propozycje prezentacji informacji i objaśnień na temat metod wyceny aktywów biologicznych.

Tabela 59 zawiera zestawienie metod wyceny aktywów biologicznych w podziale na produkcję roślinną i zwierzęcą oraz z uwzględnieniem oceny wpływu wyceny na wynik z działalności podmiotu gospodarczego. Dwie pierwsze metody, tj. koszt wytworzenia/koszt historyczny oraz wartość godziwa, zostały uregulowane prawnie w KSR 12 oraz MSR 41. Kolejne natomiast zostały zaproponowane przez autorkę rozprawy.

1. Metoda porównawcza. Ta metoda polega na porównaniu wartości aktywów biologicznych z wartością podobnych aktywów dostępnych na rynku. Może to obejmować analizę cen transakcyjnych podobnych aktywów lub korzystanie z informacji o cenach rynkowych.

2. Metoda dochodowa. Ta metoda opiera się na przewidywanych przepływach pieniężnych generowanych przez aktywa biologiczne w przyszłości. Wycena jest dokonywana na podstawie przewidywanych dochodów netto związanych z produkcją lub sprzedażą produktów z aktywów biologicznych.

Tabela 59. Propozycja prezentacji informacji i objaśnień na temat metod wyceny aktywów biologicznych i ich wpływu na wynik z działalności podmiotu gospodarczego z branży rolno-spożywczej (PLN)

Wyszczególnienie		Metoda wyceny				
		Koszt wytworzenia/ koszt historyczny*	Wartość godziwa**	Metoda porównawcza	Metoda dochodowa	Indywidualna wycena
Produkcja roślinna	Roślina 1					
	Roślina 2					
	....					
Produkcja zwierzęca	Stado podstawowe					
	....					
	Stado obrotowe					
	....					
Ocena wpływu stosowanej metody wyceny na wynik z działalności:						

\* Metoda dopuszczona przez KSR 12. Biologiczne aktywa trwałe w produkcji zwierzęcej wyceniane są w koszcie wytworzenia. Biologiczne aktywa trwałe w produkcji roślinnej wycenia się po początkowym ujęciu w cenie nabycia lub koszcie wytworzenia i pomniejsza o odpis amortyzacyjny oraz odpis z tytułu trwałej utraty wartości. Wycena biologicznych aktywów obrotowych następuje w momencie początkowego ujęcia, w zależności od okoliczności wskazanych w pkt 4.2 KSR nr 12 w cenie zakupu, cenie nabycia, koszcie wytworzenia lub cenie sprzedaży takiego samego lub podobnego składnika, a na dzień bilansowy – w wartości początkowej nie wyższej od ceny sprzedaży netto lub inaczej ustalonej wartości godziwej.

\*\* Metoda dopuszczona przez MSR 41. MSR 41 przewiduje wycenę w wartości godziwej pomniejszonej o szacunkowe koszty sprzedaży. MSR 16 przewiduje dodatkowo możliwość wyceny, po początkowym ujęciu roślin produkcyjnych zaliczonych do rzeczowych aktywów trwałych, w wartości przeszacowanej (wartości godziwej). MSR 41 przewiduje wycenę składników aktywów biologicznych w momencie początkowego ujęcia oraz na koniec każdego okresu sprawozdawczego w wartości godziwej, pomniejszonej o szacunkowe koszty sprzedaży, z wyjątkiem przypadku, gdy wartości godziwej nie można wiarygodnie ustalić. Według MSR 41 produkty rolnicze wycenia się w momencie początkowego ich ujęcia w wartości godziwej, pomniejszonej o szacunkowe koszty sprzedaży.

Źródło: opracowanie własne.

Zgodnie z propozycją autorki wprowadzenie zmian w prezentacji informacji dodatkowej do rachunku zysków i strat spółek z branży rolno-spożywczej miałyby na celu zapewnienie bardziej kompleksowej analizy działalności tych podmiotów gospodarczych przez ich interesariuszy. W ramach tych zmian uwzględniane byłyby

aspekty nie tylko finansowe, ale także społeczne i środowiskowe. Wprowadzenie tych propozycji dałoby korzyści. Po pierwsze, uwzględnienie aspektów społecznych i środowiskowych pozwoliłoby na ocenę wpływu działań spółek z branży rolno-spożywczej na otoczenie, np. ich praktyk związanych z ochroną środowiska, zrównoważonym wykorzystywaniem zasobów naturalnych czy też podejściem do kwestii społecznych, takich jak relacje z lokalnymi społecznościami. Dodatkowo uwzględnienie tych aspektów mogłoby się przyczynić do większego zaangażowania społeczeństwa i interesariuszy w sprawy związane z branżą rolno-spożywczą. Należy jednak zauważyć, że wprowadzenie takiej propozycji może wymagać zmiany przepisów i regulacji dotyczących sprawozdawczości finansowej oraz rachunkowości. Konieczne byłoby również opracowanie odpowiednich standardów i wytycznych dotyczących prezentacji informacji dodatkowej. Ponadto spółki z branży rolno-spożywczej musiałyby dostosować swoje systemy raportowania i zbierania danych, aby móc dostarczyć kompleksowe informacje na temat swojej działalności. Wprowadzenie zmian w prezentacji informacji dodatkowej do rachunku zysków i strat spółek z branży rolno-spożywczej byłoby zatem ważnym krokiem w kierunku większej transparentności i odpowiedzialności tych podmiotów.



# 5

## **Propozycja prezentacji przepływów środków pieniężnych w spółkach z branży rolno-spożywczej**

### **5.1**

#### **Prezentacja przepływów środków pieniężnych w obowiązującym prawie bilansowym**

W Krajowym Standardzie Rachunkowości 12 Działalność rolnicza oraz w Międzynarodowym Standardzie Rachunkowości 41 Rolnictwo nie zawarto wytycznych dotyczących ujęcia i prezentacji przepływów środków pieniężnych, które wynikają z działalności podmiotów gospodarczych z branży rolno-spożywczej. Wytyczne dotyczące ujęcia i prezentacji przepływów pieniężnych zostały uregulowane w KRS 1 (Uchwała Nr 16/2017 Komitetu Standardów Rachunkowości z dnia 12 września 2017 r.) oraz w MSR 7 (Rozporządzenie Komisji (WE) Nr 1126/2008 z dnia 3 listopada 2008 r.), jednakże nie uwzględniają one specyficznych warunków i wymogów związanych z branżą rolno-spożywczą. W związku z czym występują luki w prezentacji przepływów pieniężnych (wybrane).

1. Brak dostosowania do specyfiki branży i wymogów związanych z działalnością rolno-spożywczą. Branża ta charakteryzuje się sezonowością, dużymi wahaniami cen surowców oraz inwestycjami w długoterminowe zasoby, takie jak nieruchomości czy maszyny rolnicze.

2. Brak ujednoczonej terminologii, co może prowadzić do niejednoznaczności i trudności w interpretacji danych finansowych, a także niejednoznaczności i trudności w porównywaniu danych finansowych pomiędzy podmiotami gospodarczymi.

3. Brak standardów raportowania finansowego w sektorze rolno-spożywczym, co może prowadzić do różnic w prezentacji przepływów pieniężnych przez różne przedsiębiorstwa i w konsekwencji utrudnia to porównywalność danych i analizę finansową.

W celu usunięcia wskazanych luk i poprawy prezentacji przepływów pieniężnych w branży rolno-spożywczej, istotne jest opracowanie specjalistycznych wytycznych i standardów rachunkowości uwzględniających unikalne aspekty tej branży. Dlatego też zdaniem autorki luki te powinny zostać uregulowane przez następujące działania.

1. Opracowanie ustandaryzowanej jednolitej terminologii używanej w branży rolno-spożywczej, co umożliwi poprawną interpretację danych finansowych.

2. Ulepszenie przejrzystości. Unormowanie prezentacji przepływów środków pieniężnych z działalności rolno-spożywczej przyczyni się do zwiększenia przejrzystości w tym sektorze. To z kolei umożliwi lepsze zrozumienie i ocenę sytuacji podmiotów gospodarczych związanych z rolnictwem i sektorem spożywczym.

3. Ułatwienie porównań. Standaryzacja prezentacji przepływów środków pieniężnych ułatwi porównywanie wyników finansowych w różnych jednostkach gospodarczych. Dzięki temu interesariusze mogą dokonać bardziej obiektywnej oceny podmiotów gospodarczych działających w branży rolno-spożywczej.

4. Wyjaśnienie różnic. Uregulowanie prezentacji przepływów środków pieniężnych pomoże wyjaśnić ewentualne rozbieżności między wynikami operacyjnymi a wynikami netto. W sektorze rolno-spożywczym wiele czynników, takich jak zmienność cen surowców czy sezonowość, może wpływać na przepływy pieniężne. Dlatego istotne jest wprowadzenie spójnego podejścia do prezentacji tych danych, co umożliwi lepsze zrozumienie i interpretację tych różnic.

5. Poprawa zarządzania płynnością finansową. Podmioty gospodarcze z branży rolno-spożywczej często mają do czynienia z sezonowymi zmianami w przepływach gotówkowych. Analiza przepływów środków pieniężnych pozwala zarządzać płynnością finansową, identyfikować okresy, w których mogą wystąpić niedobory gotówki i podejmować odpowiednie działania, aby im zaradzić.

6. Ocena efektywności operacyjnej. Przepływy środków pieniężnych dostarczają informacji na temat efektywności operacyjnej jednostki gospodarczej. Mogą pomóc stwierdzić, czy jednostka generuje wystarczająco dużo gotówki z działalności operacyjnej, aby pokryć bieżące wydatki, inwestycje i spłatę zobowiązań.

7. Monitorowanie zadłużenia i zdolności spłaty. Przepływy środków pieniężnych pozwalają monitorować zdolność jednostki do regulowania zobowiązań finansowych, takich jak spłata kredytów, obsługa odsetek czy regulowanie innych zobowiązań. Analiza tych przepływów dostarcza informacji na temat stabilności finansowej i zdolności spółki do utrzymania płynności finansowej.

W konsekwencji autorka rozprawy proponuje wprowadzenie nowych terminów podstawowych związanych z rachunkiem przepływów pieniężnych (tab. 60).

Autorka rozprawy definiuje wpływy z działalności operacyjnej spółki z branży rolno-spożywczej jako środki pieniężne generowane przez przeszłe zdarzenia gospodarcze związane z produkcją, sprzedażą i dystrybucją produktów rolno-spożywczych obejmujące wpływy związane z przychodami ze sprzedaży, usługami, dostawami oraz innymi działaniami operacyjnymi spółki w branży rolno-spożywczej.

Tabela 60. Propozycja nowych terminów podstawowych w rachunku przepływów pieniężnych dla jednostek z branży rolno-spożywczej

Wyszczególnienie	Proponowana definicja
1	2
Działalność operacyjna w branży rolno-spożywczej	<p>Działalność operacyjna w branży rolno-spożywczej to działalność związana z produkcją, przetwarzaniem, dystrybucją i sprzedażą produktów rolno-spożywczych. Obejmuje następujące obszary (wybrane):</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) produkcję rolno-spożywczą: uprawę roślin i hodowlę zwierząt w celu pozyskania surowców rolno-spożywczych, w tym zarządzanie gospodarstwem rolnym, wybór odpowiednich odmian roślin i ras zwierząt, zastosowanie środków ochrony roślin i zwierząt, prowadzenie upraw i zbiorów oraz monitorowanie jakości i ilości plonów;</li> <li>2) przetwarzanie – obróbkę surowców rolnych, np. młócenie zbóż, tłoczenie oleju, mielenie mąki, przetwarzanie owoców i warzyw na soki, konserwy itp.; przetwarzanie może również obejmować produkcję mięsa, nabiału czy wyrobów piekarniczych;</li> <li>3) dystrybucję i logistykę: transport i dostawę produktów rolno-spożywczych od producentów do sklepów, hurtowni, lub bezpośrednio do konsumentów;</li> <li>4) sprzedaż detaliczną: sprzedaż produktów rolno-spożywczych bezpośrednio konsumentom poprzez sklepy spożywcze, targi czy stragany;</li> <li>5) usługi gastronomiczne: działalność związaną z przygotowaniem posiłków i potraw z produktów rolno-spożywczych w restauracjach, barach czy stołówkach;</li> <li>6) eksport i import: eksport produktów rolno-spożywczych na rynki zagraniczne, a także import niektórych surowców czy produktów, które są trudno dostępne lokalnie.</li> </ol>
Działalność inwestycyjna w branży rolno-spożywczej	<p>Działalność inwestycyjna w branży rolno-spożywczej to alokacja kapitału w projekty, w rozwój infrastruktury, w rozwój technologii, w rozwój marki oraz wszelkie inne inicjatywy mające na celu zwiększenie wartości i potencjału jednostki gospodarczej.</p> <p>Działalność inwestycyjna w branży rolno-spożywczej może obejmować następujące obszary (wybrane):</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) rozwój infrastruktury: zakup i rozwój gruntów rolnych, budowę lub modernizację obiektów magazynowych, chłodni, suszarni, ferm, systemów nawadniania oraz dostęp do odpowiednich źródeł wody i energii;</li> <li>2) technologie rolnicze: zakup nowoczesnych maszyn rolniczych, urządzeń, systemów monitorowania i kontroli, oprogramowania do zarządzania gospodarstwem rolnym, a także wprowadzanie innowacyjnych metod uprawy i hodowli;</li> <li>3) badania i rozwój: mające na celu opracowanie nowych technologii, doskonalenie istniejących procesów produkcyjnych oraz rozwój nowych odmian roślin i ras zwierząt;</li> <li>4) ekspansję rynkową: rozwój nowych kanałów dystrybucji, otwarcie nowych sklepów detalicznych, rozszerzenie działalności eksportowej, budowa relacji z partnerami handlowymi oraz promocja i marketing produktów;</li> <li>5) zrównoważony rozwój: wdrażanie praktyk ekologicznych, takich jak produkcja ekologiczna, redukcja zużycia wody i energii, minimalizacja odpadów, ochrona bioróżnorodności, a także inwestowanie w społeczność lokalną i zapewnienie zrównoważonych warunków pracy dla pracowników.</li> </ol>

Tabela 60, cd.

1	2
Działalność finansowa w branży rolno-spożywczej	<p>Działalność finansowa w branży rolno-spożywczej odnosi się do środków pieniężnych generowanych lub wykorzystywanych w wyniku operacji finansowych i transakcji związanych z finansowaniem podmiotu gospodarczego.</p> <p>Przykłady przepływów pieniężnych z działalności finansowej w spółce z branży rolno-spożywczej mogą obejmować (wybrane):</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) wpływy pieniężne z emisji akcji lub innych instrumentów kapitałowych; pozyskanie dodatkowych środków pieniężnych poprzez emisję akcji na rynku kapitałowym lub inne instrumenty kapitałowe, takie jak obligacje;</li> <li>2) spłaty zadłużenia; spłata kapitału i odsetek zaciągniętych pożyczek, obligacji, kredytów lub innych zobowiązań;</li> <li>3) pozyskiwanie nowych pożyczek lub kredytów; pozyskanie środków pieniężnych poprzez zaciąganie nowych pożyczek, kredytów lub linii kredytowych</li> </ol>

Źródło: opracowanie własne.

Wybrane wpływy z działalności operacyjnej:

- 1) wpływy ze sprzedaży produktów rolno-spożywczych, takich jak zboża, mięso, owoce, warzywa, produkty mleczne, napoje, przetwory spożywcze itp.;
- 2) wpływy z tytułu opłat za usługi, takie jak usługi transportowe, usługi pakowania, usługi magazynowania, usługi przetwarzania żywności itp.;
- 3) wpływy z dzierżawy gruntów rolnych innym podmiotom;
- 4) wpływy z tytułu opłat za obsługę klienta, tj. za doradztwo, szkolenia czy usługi wspierające.

Wydatki z tytułu działalności operacyjnej definiowane są przez autorkę jako wydatki związane z prowadzeniem podstawowej działalności operacyjnej związanej z produkcją, przetwarzaniem, dystrybucją i sprzedażą produktów rolno-spożywczych.

Wydatki z działalności operacyjnej obejmują (wybrane):

- 1) wydatki na zakup surowców i materiałów, takich jak ziarna, warzywa, owoce, mleko, mięso, przyprawy itp., oraz innych materiałów potrzebnych do produkcji rolnej i przetwarzania produktów rolno-spożywczych;
- 2) wydatki związane z produkcją i przetwarzaniem, takie jak wydatki na: energię, paliwa, wynagrodzenia, usługi przetwarzania, maszyny i urządzenia rolnicze;
- 3) wydatki związane z dystrybucją i logistyką, takie jak wydatki związane z magazynowaniem, wydatki na: transport, opakowania, obsługę logistyczną, usługi spedycyjne itp.;
- 4) wydatki na działania marketingowe i reklamę, takie jak kampanie reklamowe, badania rynku, opłaty za reklamę w mediach;
- 5) wydatki na wynagrodzenia w różnych działach, takich jak produkcja, sprzedaż, zarządzanie, jakość, badania i rozwój, logistyka itp.;
- 6) wydatki administracyjne, takie jak koszty utrzymania biura, usług księgowych, ubezpieczeń, opłaty za licencje, stanowią również część wydatków z działalności operacyjnej.

W przypadku działalności inwestycyjnej spółek z branży rolno-spożywczej autorka pracy definiuje je jako wpływy z tytułu działalności inwestycyjnej spółek z branży rolno-spożywczej, które odnoszą się do środków pieniężnych generowanych lub zużywanych w związku z inwestycjami w aktywa długoterminowe i inwestycje kapitałowe związane z działalnością rolno-spożywczą.

Wpływy z działalności inwestycyjnej w branży rolno-spożywczej obejmują (wybrane):

- 1) wpływy ze zbycia aktywów długoterminowych, takich jak nieruchomości, maszyny rolnicze, urządzenia przetwórcze lub inne aktywa trwałe;
- 2) wpływy z tytułu spłaconych pożyczek udzielonych przez inne podmioty;
- 3) wpływy z dywidend z tytułu posiadanych udziałów lub/i akcji w innych jednostkach gospodarczych;
- 4) wpływy z inwestycji w spółki zależne;
- 5) wpływy ze zbycia instrumentów finansowych, takich jak akcje, obligacje lub inne papiery wartościowe.

Dodatkowo autorka pracy definiuje wydatki z tytułu działalności inwestycyjnej spółek z branży rolno-spożywczej jako wydatki związane z inwestycjami w aktywa długoterminowe i inwestycje kapitałowe związane z działalnością rolno-spożywczą. Dotyczą one zakupu, rozbudowy, modernizacji lub likwidacji aktywów długoterminowych, udzielania pożyczek, inwestycji w spółki zależne oraz inne działania inwestycyjne mające na celu wzrost lub optymalizację działalności spółek z branży rolno-spożywczej.

Wydatki z działalności inwestycyjnej w branży rolno-spożywczej mogą obejmować (wybrane):

- 1) wydatki na zakup aktywów długoterminowych, takich jak nieruchomości rolne, maszyny rolnicze, urządzenia przetwórcze, magazyny, infrastruktura, pojazdy dostawcze itp.;
- 2) wydatki na inwestycje w technologie, innowacje, badania i rozwój, mające na celu rozwinięcie nowych produktów, poprawę procesów produkcyjnych, optymalizację łańcucha dostaw czy wprowadzenie nowych rozwiązań technologicznych w branży rolno-spożywczej;
- 3) wydatki na inwestycje w podmioty zależne i *joint venture*, związane z nabyciem udziałów lub akcji w innych jednostkach gospodarczych w branży rolno-spożywczej, które stają się spółkami zależnymi lub partnerami w ramach *joint venture*;
- 4) wydatki na rozbudowę, modernizację i ulepszenie infrastruktury produkcyjnej, dystrybucyjnej i logistycznej w branży rolno-spożywczej; mogą obejmować budowę nowych obiektów, rozbudowę istniejących, wprowadzanie nowych systemów informatycznych czy modernizację maszyn i urządzeń;
- 5) wydatki związane z udzieleniem pożyczek innym podmiotom w branży rolno-spożywczej lub inwestycjami w instrumenty finansowe, takie jak obligacje czy udziały.

Ostatnią działalnością wymienioną w raporcie przepływów pieniężnych z działalności rolno-spożywczej jest działalność finansowa. Zdaniem autorki wpływy z tytułu

działalności finansowej podmiotów gospodarczych z branży rolno-spożywczej stanowią środki pieniężne generowane lub otrzymywane w związku z operacjami finansowymi, takimi jak pozyskiwanie kapitału, emisja akcji, pożyczki, dywidendy oraz inne transakcje finansowe wpływające na strukturę kapitału i przepływy pieniężne spółki z branży rolno-spożywczej.

Wpływy z działalności finansowej podmiotów gospodarczych z branży rolno-spożywczej obejmują (wybrane):

1) wpływy z emisji akcji lub innych instrumentów kapitałowych;

2) wpływy z pożyczek i kredytów – wpływy związane z uzyskiwaniem pożyczek i kredytów od instytucji finansowych lub innych podmiotów; mogą to być pożyczki zarówno krótkoterminowe, jak i długoterminowe, służące finansowaniu działalności operacyjnej lub inwestycyjnej jednostki;

3) wpływy z emisji obligacji;

4) wpływy z dywidend;

5) wpływy z odsetek od udzielanych pożyczek i otrzymywanych opłat za usługi finansowe.

Wydatki z tytułu działalności finansowej odnoszą się do środków pieniężnych wydanych lub zainwestowanych w celu zarządzania finansami i pozyskiwania kapitału przez jednostki z branży rolno-spożywczej. Dotyczą one działań związanych z finansowaniem działalności, obsługą długu, emisją akcji, dywidendami oraz innymi operacjami finansowymi mającymi wpływ na strukturę kapitału i przepływy pieniężne spółki.

Wydatki z działalności finansowej w branży rolno-spożywczej mogą obejmować (wybrane):

1) płatności odsetek – wydatki związane z regulowaniem odsetek od pożyczek, kredytów, obligacji lub innych zobowiązań finansowych jednostki gospodarczej z branży rolno-spożywczej;

2) spłatę kapitału – wydatki związane z regulowaniem spłaty pożyczek, kredytów lub innych zobowiązań finansowych, które są uważane za kapitałowe wydatki jednostki gospodarczej;

3) wypłatę dywidend akcjonariuszom jednostki gospodarczej;

4) wydatki związane z emisją akcji lub obligacji, takie jak opłaty za pośrednictwo finansowe, prace przygotowawcze, koszty reklamy i marketingu oraz inne związane z tym wydatki;

5) wydatki związane z opłatami bankowymi i innymi usługami finansowymi, takie jak opłaty za konto bankowe, prowizje za obsługę transakcji finansowych, wydatki związane z przekazami pieniężnymi oraz innymi usługami finansowymi świadczonymi przez instytucje finansowe;

6) wydatki na restrukturyzację finansową, takie jak refinansowanie zadłużenia, restrukturyzacja długu, negocjacje z wierzycielami oraz inne działania mające na celu poprawę struktury finansowej i stabilność podmiotu gospodarczego.

Autorka podkreśla, że wprowadzenie powyższych propozycji prowadzi do ujednoczenia zasad ujęcia wpływów i wydatków z działalności rolno-spożywczej, co może pomóc w dostarczeniu bardziej kompletnych, zrozumiałych i przydatnych informacji, a także umożliwi lepszą komunikację z interesariuszami spółek z branży rolno-spożywczej.

## 5.2

### Propozycja podniesienia wartości użytkowej informacji zawartych w raporcie z przepływów pieniężnych spółek z branży rolno-spożywczej

Na podstawie przeprowadzonych analiz statystycznych, przedstawionych w Załącznikach 15–32, zostały wskazane proponowane powiązania między przepływami środków pieniężnych z działalności operacyjnej z innymi pozycjami jednostkowego rocznego sprawozdania finansowego, jak przedstawione w tab. 61. W odniesieniu do aktywów bilansu rekomenduje się ujawnienie powiązań przepływów środków pieniężnych z działalności operacyjnej z aktywami ogółem, aktywami trwałymi, wartościami niematerialnymi i prawnymi, rzeczowymi aktywami trwałymi, aktywami obrotowymi oraz należnościami krótkoterminowymi. Rekomendowane ujawnienia dotyczą przepływów pieniężnych z działalności operacyjnej w odniesieniu do pasywów ogólnych, zobowiązań handlowych i innych oraz zobowiązań krótkoterminowych.

Tabela 61. Wskazanie powiązań przepływów pieniężnych z działalności operacyjnej z pozostałymi pozycjami sprawozdania finansowego w jednostkowym rocznym sprawozdaniu finansowym spółek z branży rolno-spożywczej

Przepływy środków pieniężnych z działalności operacyjnej				
Wyszczególnienie	Lata			Zalecenia ujawnień
	2005–2010	2011–2015	2016–2019	
	Ujawnienia			
1	2	3	4	5
Aktywa ogółem	rekomendowane	rekomendowane	dobrowolne	rekomendowane
Aktywa trwałe	dobrowolne	rekomendowane	dobrowolne	rekomendowane
Wartości niematerialne i prawne	rekomendowane	dobrowolne	dobrowolne	rekomendowane
Rzeczowe aktywa trwałe	rekomendowane	rekomendowane	rekomendowane	rekomendowane
Inwestycje długoterminowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe

Tabela 61, cd.

1	2	3	4	5
Rozliczenia międzyokresowe	dobrowolne	dobrowolne	nieobowiązkowe	dobrowolne
Aktywa obrotowe	rekomendowane	rekomendowane	dobrowolne	rekomendowane
Zapasy	dobrowolne	dobrowolne	nieobowiązkowe	dobrowolne
Należności krótkoterminowe	rekomendowane	rekomendowane	nieobowiązkowe	rekomendowane
Krótkoterminowe aktywa finansowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe
Pożyczki krótkoterminowe	dobrowolne	dobrowolne	nieobowiązkowe	dobrowolne
Pasywa ogółem	rekomendowane	rekomendowane	dobrowolne	rekomendowane
Kapitał własny ogółem	dobrowolne	rekomendowane	dobrowolne	dobrowolne
Zobowiązania handlowe i inne	rekomendowane	rekomendowane	dobrowolne	rekomendowane
Pozostałe rezerwy i zobowiązania	dobrowolne	dobrowolne	nieobowiązkowe	dobrowolne
Zobowiązania długoterminowe	dobrowolne	dobrowolne	nieobowiązkowe	dobrowolne
Długoterminowe kredyty i pożyczki	dobrowolne	dobrowolne	nieobowiązkowe	dobrowolne
Zobowiązania krótkoterminowe	rekomendowane	rekomendowane	dobrowolne	rekomendowane
Przychody ze sprzedaży	rekomendowane	rekomendowane	dobrowolne	rekomendowane
Koszty sprzedanych produktów	rekomendowane	rekomendowane	dobrowolne	rekomendowane
Wynik z działalności operacyjnej	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe
Pozostałe przychody operacyjne	dobrowolne	dobrowolne	nieobowiązkowe	dobrowolne
Pozostałe koszty operacyjne	rekomendowane	dobrowolne	dobrowolne	rekomendowane
Wynik ze sprzedaży	rekomendowane	konieczne	rekomendowane	rekomendowane
Przychody ze sprzedaży	dobrowolne	dobrowolne	nieobowiązkowe	dobrowolne
Koszty finansowe	dobrowolne	dobrowolne	nieobowiązkowe	dobrowolne
Wynik z działalności finansowej	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe
Podatek dochodowy	rekomendowane	rekomendowane	rekomendowane	rekomendowane



1	2	3	4	5
Zysk netto	dobrowolne	rekomendowane	rekomendowane	rekomendowane
Przepływy środków pieniężnych z działalności inwestycyjnej	dobrowolne	rekomendowane	dobrowolne	rekomendowane
Przepływy środków pieniężnych z działalności finansowej	dobrowolne	dobrowolne	dobrowolne	rekomendowane
Wzrost/spadek netto kasy	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe

Źródło: opracowanie własne.

W przypadku rachunku zysków i strat rekomenduje się ujawnienie powiązań między przepływami środków pieniężnych z działalności operacyjnej a przychodami operacyjnymi, kosztami sprzedanych produktów, pozostałymi kosztami operacyjnymi, wynikiem ze sprzedaży, podatkiem dochodowym oraz zyskiem netto. Następnie, analizując same przepływy środków pieniężnych, określono rekomendowane ujawnienia dotyczące przepływów z działalności inwestycyjnej i finansowej. Dodatkowo wyniki analizy statystycznej określiły nieobowiązkowe ujawnienia powiązań, które obejmują przepływy między środkami pieniężnymi z działalności operacyjnej a inwestycjami długoterminowymi, krótkoterminowymi aktywami finansowymi, zobowiązaniami długoterminowymi, długoterminowymi kredytami i pożyczkami, wynikiem działalności operacyjnej lub finansowej oraz wzrostem/spadkiem środków pieniężnych.

Kolejną badaną pozycją były przepływy środków pieniężnych z działalności inwestycyjnej, gdzie wskazano rekomendowane ujawnienia jedynie w odniesieniu do pozostałych pozycji sprawozdania finansowego, takich jak aktywa ogółem, aktywa trwałe, rzeczowe aktywa trwałe oraz pasywa ogółem i zobowiązania długoterminowe (tab. 62). Brak ujawnień powiązań między przepływami środków pieniężnych z działalności inwestycyjnej wskazano z takimi pozycjami bilansu, jak inwestycje długoterminowe, krótkoterminowe aktywa finansowe, oraz z takimi pozycjami rachunku zysków i strat, jak: wynik z działalności operacyjnej, przychody finansowe oraz wynik z działalności finansowej. Brak konieczności wskazania powiązań dotyczy także pozycji rachunku przepływów pieniężnych, w tym z przepływów środków pieniężnych z działalności finansowej oraz wzrostu/spadku netto kasy.

W przypadku przepływów środków pieniężnych z działalności finansowej określono ujawnienia powiązań z pozostałymi pozycjami jednostkowego rocznego sprawozdania finansowego spółek z branży rolno-spożywczej i zestawiono je w tab. 63. Analizy statystyczne wykazały, że powiązania między przepływami środków pieniężnych z działalności finansowej a pozycjami rachunku zysków i strat, takimi jak przy-

chody ze sprzedaży, wynik ze sprzedaży, podatek dochodowy i zysk netto, stanowią jedynie dobrowolne ujawnienia. Dotyczy to również przepływów środków pieniężnych z działalności operacyjnej w rachunku przepływów pieniężnych.

Tabela 62. Wskazanie powiązań między przepływami środków pieniężnych z działalności inwestycyjnej z pozostałymi pozycjami sprawozdania finansowego w jednostkowym rocznym sprawozdaniu finansowym spółek z branży rolno-spożywczej

Przepływy środków pieniężnych z działalności inwestycyjnej				
Wyszczególnienie	Lata			Zalecenia ujawnień
	2005–2010	2011–2015	2016–2019	
	Ujawnienia			
1	2	3	4	5
Aktywa ogółem	nieobowiązkowe	rekomendowane	nieobowiązkowe	rekomendowane
Aktywa trwałe	rekomendowane	rekomendowane	nieobowiązkowe	rekomendowane
Wartości niematerialne i prawne	dobrowolne	dobrowolne	nieobowiązkowe	dobrowolne
Rzeczowe aktywa trwałe	rekomendowane	rekomendowane	dobrowolne	rekomendowane
Inwestycje długoterminowe	dobrowolne	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe
Rozliczenia międzyokresowe	dobrowolne	dobrowolne	nieobowiązkowe	dobrowolne
Aktywa obrotowe	rekomendowane	dobrowolne	nieobowiązkowe	dobrowolne
Zapasy	dobrowolne	dobrowolne	nieobowiązkowe	dobrowolne
Należności krótkoterminowe	rekomendowane	dobrowolne	nieobowiązkowe	dobrowolne
Krótkoterminowe aktywa finansowe	dobrowolne	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe
Pasywa ogółem	rekomendowane	rekomendowane	nieobowiązkowe	rekomendowane
Kapitał własny ogółem	rekomendowane	dobrowolne	nieobowiązkowe	dobrowolne
Zobowiązania handlowe i inne	rekomendowane	dobrowolne	nieobowiązkowe	dobrowolne
Pozostałe rezerwy i zobowiązania	dobrowolne	dobrowolne	nieobowiązkowe	dobrowolne
Zobowiązania długoterminowe	dobrowolne	rekomendowane	dobrowolne	rekomendowane ujawnienia
Długoterminowe kredyty i pożyczki	dobrowolne	dobrowolne	dobrowolne	dobrowolne
Zobowiązania krótkoterminowe	rekomendowane	dobrowolne	nieobowiązkowe	dobrowolne
Pożyczki krótkoterminowe	dobrowolne	dobrowolne	nieobowiązkowe	dobrowolne

1	2	3	4	5
Przychody ze sprzedaży	rekomendowane	dobrowolne	nieobowiązkowe	dobrowolne
Koszty sprzedanych produktów	dobrowolne	dobrowolne	nieobowiązkowe	dobrowolne
Wynik z działalności operacyjnej	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe
Pozostałe przychody operacyjne	dobrowolne	dobrowolne	nieobowiązkowe	dobrowolne
Pozostałe koszty operacyjne	dobrowolne	dobrowolne	nieobowiązkowe	dobrowolne
Wynik ze sprzedaży	dobrowolne	dobrowolne	dobrowolne	dobrowolne
Przychody finansowe	dobrowolne	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe
Koszty finansowe	dobrowolne	dobrowolne	nieobowiązkowe	dobrowolne
Wynik z działalności finansowej	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe
Podatek dochodowy	dobrowolne	dobrowolne	dobrowolne	dobrowolne
Zysk netto	dobrowolne	dobrowolne	nieobowiązkowe	dobrowolne
Przepływy środków pieniężnych z działalności operacyjnej	dobrowolne	rekomendowane	dobrowolne	dobrowolne
Przepływy środków pieniężnych z działalności finansowej	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe
Wzrost/spadek netto kasy	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 63. Wskazanie powiązań przepływów z działalności finansowej z pozostałymi pozycjami sprawozdania finansowego w jednostkowym rocznym sprawozdaniu finansowym spółek z branży rolno-spożywczej

Przepływy środków pieniężnych z działalności finansowej				
Wyszczególnienie	Lata			Zalecenia ujawnień
	2005–2010	2011–2015	2016–2019	
	Ujawnienia			
1	2	3	4	5
Aktywa ogółem	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe
Aktywa trwałe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe
Rzeczowe aktywa trwałe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe

Tabela 63, cd.

1	2	3	4	5
Wartości niematerialne i prawne	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe
Inwestycje długoterminowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe
Rozliczenia międzyokresowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe
Aktywa obrotowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe
Zapasy	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe
Należności krótkoterminowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe
Krótkoterminowe aktywa finansowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe
Pasywa ogółem	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe
Kapitał własny ogółem	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe
Pozostałe rezerwy i zobowiązania	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe
Zobowiązania długoterminowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe
Długoterminowe kredyty i pożyczki	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe
Zobowiązania krótkoterminowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe
Pożyczki i kredyty	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe
Zobowiązania handlowe i inne	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe
Przychody ze sprzedaży	nieobowiązkowe	dobrowolne	nieobowiązkowe	dobrowolne
Koszty sprzedanych produktów	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe
Wynik z działalności operacyjnej	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe
Pozostałe przychody operacyjne	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe
Pozostałe koszty operacyjne	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe
Wynik ze sprzedaży	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	dobrowolne	dobrowolne
Przychody finansowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe
Koszty finansowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe

1	2	3	4	5
Wynik z działalności finansowej	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe
Podatek dochodowy	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	dobrowolne	dobrowolne
Zysk netto	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	dobrowolne	dobrowolne
Przepływy środków pieniężnych z działalności operacyjnej	dobrowolne	dobrowolne	dobrowolne	dobrowolne
Przepływy środków pieniężnych z działalności inwestycyjnej	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe
Przepływy środków pieniężnych z działalności finansowej	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe
Wzrost/spadek netto kasy	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe	nieobowiązkowe

Źródło: opracowanie własne.

Wreszcie autorka rozprawy przedstawiła zestawienie proponowanych ujawnień w ramach raportu rachunku przepływów pieniężnych. Tabela 64 zawiera propozycje oraz siłę ujawnienia danych finansowych w rachunku przepływów środków pieniężnych (metoda pośrednia). Ważne jest podkreślenie, że rekomendowane ujawnienia odnoszą się do dwóch segmentów działalności, tj. przepływów środków z działalności finansowej oraz przepływów środków pieniężnych z działalności inwestycyjnej. Następnie, dobrowolne ujawnienia zostały określone dla przepływów środków pieniężnych z działalności finansowej.

Tabela 64. Propozycja ujawnień danych finansowych w ramach raportu przepływów środków pieniężnych (metoda pośrednia)

Wyszczególnienie pozycji	Ujawnienia
1	2
A. Przepływy środków pieniężnych z działalności operacyjnej	rekomendowane
I. Wpływy	rekomendowane
1. Sprzedaż	
2. Inne wpływy z działalności operacyjnej	
II. Wydatki	rekomendowane
1. Dostawy i usługi	
2. Wynagrodzenia netto	
3. Ubezpieczenia społeczne i zdrowotne oraz inne świadczenia	

Tabela 64, cd.

1	2
4. Podatki i opłaty o charakterze publicznoprawnym 5. Inne wydatki operacyjne	
III. Przepływy pieniężne netto z działalności operacyjnej (I – II)	rekomendowane
B. Przepływy środków pieniężnych z działalności inwestycyjnej	rekomendowane
I. Wpływy	
1. Zbycie wartości niematerialnych i prawnych oraz rzeczowych aktywów trwałych 2. Zbycie inwestycji w nieruchomości oraz wartości niematerialne i prawne 3. Z aktywów finansowych, w tym: a) w jednostkach powiązanych b) w pozostałych jednostkach ▪ zbycie aktywów finansowych ▪ dywidendy i udziały w zyskach ▪ spłata udzielonych pożyczek długoterminowych ▪ odsetki ▪ inne wpływy z aktywów finansowych 4. Inne wpływy inwestycyjne	rekomendowane
II. Wydatki	
1. Nabycie wartości niematerialnych i prawnych oraz rzeczowych aktywów trwałych 2. Inwestycje w nieruchomości oraz wartości niematerialne i prawne 3. Na aktywa finansowe, w tym: ▪ nabycie aktywów finansowych ▪ udzielone pożyczki długoterminowe 4. Inne wydatki inwestycyjne	rekomendowane
III. Przepływy pieniężne netto z działalności inwestycyjnej (I – II)	rekomendowane
C. Przepływy środków pieniężnych z działalności finansowej	dobrowolne
I. Wpływy	
1. Wpływy netto z wydania udziałów (emisji akcji) i innych instrumentów kapitałowych oraz dopłat do kapitału 2. Kredyty i pożyczki 3. Emisja dłużnych papierów wartościowych 4. Inne wpływy finansowe	dobrowolne
II. Wydatki	
1. Nabycie udziałów (akcji) własnych 2. Dywidendy i inne wypłaty na rzecz właścicieli 3. Inne niż wypłaty na rzecz właścicieli wydatki z tytułu podziału zysku 4. Spłaty kredytów i pożyczek 5. Wykup dłużnych papierów wartościowych 6. Z tytułu innych zobowiązań finansowych 7. Płatności zobowiązań z tytułu umów leasingu finansowego 8. Odsetki 9. Inne wydatki finansowe	dobrowolne

1	2
III. Przepływy pieniężne netto z działalności finansowej (I – II)	dobrowolne
D. Przepływy pieniężne netto, razem (A.III ± B.III ± C.III)	nieobowiązkowe
E. Bilansowa zmiana stanu środków pieniężnych, w tym: <ul style="list-style-type: none"> <li>■ zmiana stanu środków pieniężnych z tytułu różnic kursowych</li> </ul>	rekomendowane
F. Środki pieniężne na początek okresu	nieobowiązkowe
G. A. Środki pieniężne na koniec okresu (F ± D), w tym: <ul style="list-style-type: none"> <li>■ o ograniczonej możliwości dysponowania</li> </ul>	rekomendowane

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 65 zawiera propozycje ujawnień danych finansowych dla rachunku przepływów środków pieniężnych przygotowanego zgodnie z metodą bezpośrednią, gdzie nie wystąpiły, jak w przypadku metody pośredniej, konieczne ujawnienia. Rekomendowane ujawnienia danych finansowych określono dla przepływów środków pieniężnych z działalności operacyjnej oraz inwestycyjnej. Natomiast dla przepływów środków pieniężnych z działalności finansowej określono dobrowolne ujawnienia powiązań między pozostałymi zmiennymi sprawozdania finansowego.

Tabela 65. Propozycja ujawnień danych finansowych w ramach raportu przepływów środków pieniężnych (metoda bezpośrednia)

Wyszczególnienie pozycji	Ujawnienia
1	2
A. Przepływy środków pieniężnych z działalności operacyjnej	rekomendowane
I. Zysk (strata) netto	rekomendowane
II. Korekty razem:	rekomendowane
1. Amortyzacja	
2. Zyski (straty) z tytułu różnic kursowych	
3. Odsetki i udziały w zyskach (dywidendy)	
1. Zysk (strata) z działalności inwestycyjnej	
2. Zmiana stanu rezerw	
3. Zmiana stanu zapasów	
4. Zmiana stanu należności	
5. Zmiana stanu zobowiązań krótkoterminowych, z wyjątkiem pożyczek i kredytów	
6. Zmiana stanu rozliczeń międzyokresowych	
7. Inne korekty	
III. Przepływy pieniężne netto z działalności operacyjnej (I ± II)	rekomendowane
B. Przepływy środków pieniężnych z działalności inwestycyjnej	rekomendowane
I. Wpływy	
1. Zbycie wartości niematerialnych i prawnych oraz rzeczowych aktywów trwałych	
2. Zbycie inwestycji w nieruchomości oraz wartości niematerialne i prawne	

Tabela 65, cd.

1	2
3. Z aktywów finansowych, w tym: <ul style="list-style-type: none"> <li>a) w jednostkach powiązanych</li> <li>b) w pozostałych jednostkach               <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ zbycie aktywów finansowych</li> <li>▪ dywidendy i udziały w zyskach</li> <li>▪ spłata udzielonych pożyczek długoterminowych</li> <li>▪ odsetki</li> <li>▪ inne wpływy z aktywów finansowych</li> </ul> </li> </ul> 4. Inne wpływy inwestycyjne	rekomendowane
II. Wydatki	
1. Nabycie wartości niematerialnych i prawnych oraz rzeczowych aktywów trwałych 2. Inwestycje w nieruchomości oraz wartości niematerialne i prawne 3. Na aktywa finansowe, w tym: <ul style="list-style-type: none"> <li>a) w jednostkach powiązanych</li> <li>b) w pozostałych jednostkach               <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ nabycie aktywów finansowych</li> <li>▪ udzielone pożyczki długoterminowe</li> </ul> </li> </ul> 4. Inne wydatki inwestycyjne	rekomendowane
III. Przepływy pieniężne netto z działalności inwestycyjnej (I – II)	rekomendowane
C. Przepływy środków pieniężnych z działalności finansowej	dobrowolne
I. Wpływy	
1. Wpływy netto z wydania udziałów (emisji akcji) i innych instrumentów kapitałowych oraz dopłat do kapitału 2. Kredyty i pożyczki 3. Emisja dłużnych papierów wartościowych 4. Inne wpływy finansowe	dobrowolne
II. Wydatki	
1. Nabycie udziałów (akcji) własnych 2. Dywidendy i inne wypłaty na rzecz właścicieli 3. Inne niż wypłaty na rzecz właścicieli, wydatki z tytułu podziału zysku 4. Spłaty kredytów i pożyczek 5. Wykup dłużnych papierów wartościowych 6. Z tytułu innych zobowiązań finansowych 7. Płatności zobowiązań z tytułu umów leasingu finansowego 8. Odsetki 9. Inne wydatki finansowe	dobrowolne
III. Przepływy pieniężne netto z działalności finansowej (I – II)	dobrowolne
D. Przepływy pieniężne netto razem (A.III ± B.III ± C.III)	nieobowiązkowe
E. Bilansowa zmiana stanu środków pieniężnych, w tym: <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ zmiana stanu środków pieniężnych z tytułu różnic kursowych</li> </ul>	rekomendowane
F. Środki pieniężne na początek okresu	nieobowiązkowe
G. Środki pieniężne na koniec okresu (F ± D), w tym: <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ o ograniczonej możliwości dysponowania</li> </ul>	rekomendowane

Źródło: opracowanie własne.



Zdaniem autorki powyższe propozycje ujawnień danych finansowych pochodzących z raportu rachunku przepływów pieniężnych oraz ich powiązań między pozostałymi pozycjami sprawozdania finansowego pozwoliły na sformułowanie następujących wniosków.

1. Zakres ujawnień poszczególnych pozycji rachunku przepływów pieniężnych, tak jak w przypadku pozostałych raportów, jest dynamiczny, zmienia się w czasie.

2. Proponowana prezentacja informacji na temat poszczególnych pozycji rachunku przepływów środków pieniężnych akcentuje istotne informacje na temat źródeł i użycia środków pieniężnych przez podmiot gospodarczy z branży rolno-spożywczej, co pozwala na ocenę zdolności do generowania gotówki, płacenia swoich zobowiązań i finansowania swojej działalności przez interesariuszy.

3. Proponowane rozwiązanie umożliwi wskazanie i wyjaśnienie pozycji, które są użyteczne. Przedstawienie i wyjaśnienie jedynie istotnych informacji daje gwarancje odpowiedniego zrozumienia informacji sprawozdawczej przez interesariuszy podmiotu gospodarczego.

4. Przedstawiona propozycja ujawnień zwiększa świadomość interesariuszy na temat podniesienia ryzyka płynności, gdyż odpowiedni podział na kategorie ujawnień pozwala identyfikować potencjalne ryzyka płynności dla podmiotu gospodarczego, co stanowi użyteczną informację.

5. Przedstawiona propozycja umożliwi sprawniejszą analizę i monitoring zmian w przepływach gotówkowych poprzez porównanie pozycji rachunku przepływów pieniężnych z poprzednimi okresami.

6. Interesariusze otrzymują istotne i użyteczne informacje, które stanowią uzupełnienie rachunku zysków i strat oraz bilansu i pozwalają na lepsze zrozumienie sytuacji finansowej podmiotu gospodarczego z branży rolno-spożywczej i jej zdolności do zarządzania przepływami środków pieniężnych.

7. Uwiarygodnienie informacji dotyczącej prezentacji pozycji rachunku przepływów pieniężnych opierających się na konkretnych danych finansowych dotyczących przepływów gotówkowych, co zwiększa zaufanie interesariuszy do prezentowanych sprawozdań finansowych spółek z branży rolno-spożywczej.

8. Uzupełnienie informacji na temat długoterminowej zdolności jednostki do generowania przepływów pieniężnych, zawierające analizę zmian w ujawnieniach powiązań w rachunku przepływów pieniężnych na podstawie 5-letniej analizy danych finansowych. Umożliwia to zwrócenie uwagi interesariuszy na długoterminowe perspektywy finansowe spółki z branży rolno-spożywczej.

9. Uzupełnienie luki oceny jakości przepływów środków pieniężnych oznaczającej, że jednostka gospodarcza eliminuje przepływy środków pieniężnych, które są wynikiem krótkoterminowych strategii jednostki, a co za tym idzie, nie są zrównoważone i nie przyczyniają się do długoterminowego wzrostu wartości podmiotu gospodarczego.

Podsumowując, można powiedzieć, że rachunek przepływów środków pieniężnych jest istotnym raportem sprawozdania finansowego, a jego rozwój jest często motywowany zmieniającymi się potrzebami interesariuszy. Istnieje ciągła potrzeba dostosowywania i doskonalenia prezentacji przepływów gotówkowych w rachunku przepływów środków pieniężnych wynikająca ze zmiany działalności gospodarczej i nowych modeli biznesowych. Konieczne staje się więc dostosowanie przepływów gotówkowych do lepszego odzwierciedlenia specyfiki działalności jednostki gospodarczej oraz udoskonalenie powiązań między innymi raportami sprawozdania finansowego. Integracja ta może pomóc w lepszym zrozumieniu i analizie relacji między wynikiem finansowym, zmianami w pozycjach bilansowych a przepływami środków pieniężnych. Te kierunki rozwoju rachunku przepływów środków pieniężnych mają na celu dostarczenie bardziej dokładnych, użytecznych i transparentnych informacji o przepływach gotówkowych podmiotu gospodarczego, umożliwiających lepsze podejmowanie decyzji przez interesariuszy.

### 5.3

#### **Zakres informacji dodatkowej do rachunku przepływów pieniężnych w jednostkach z branży rolno-spożywczej**

Wprowadzenie i uporządkowanie dodatkowych informacji do rachunku przepływów pieniężnych może istotnie oddziaływać na postrzeganie przez interesariuszy kontekstu i czynników wpływających na wartość strumieni przepływów pieniężnych w spółkach z branży rolno-spożywczej. Dzięki dodatkowym informacjom i objaśnieniom interesariusze mają możliwość lepszego zrozumienia kontekstu, w jakim działa jednostka gospodarcza, oraz mają możliwość lepszego zrozumienia czynników oddziałujących na przepływy pieniężne. Struktura raportu powinna być tak ustalona, by uwzględnić kluczowe kategorie przepływów pieniężnych w rolnictwie, takie jak przychody ze sprzedaży plonów, koszty związane z produkcją i utrzymaniem zwierząt, wydatki na inwestycje w infrastrukturę rolniczą, płatności związane z działalnością handlową i inne. Wprowadzenie i uporządkowanie dodatkowych informacji objaśniających może zwiększyć kompleksowość i wartość informacyjną raportu.

Zdaniem autorki istnieje kilka specyficznych informacji dodatkowych, które bezwzględnie należy uwzględnić w informacji dodatkowej spółek z branży rolno-spożywczej (wybrane) (tab. 66).

Propozycja prezentacji wpływów z tytułu przepływów środków pieniężnych związanych ze sprzedażą produkcji roślinnej i produkcji zwierzęcej została zaprezentowana w tab. 67. Informacja dodatkowa powinna zawierać podział źródeł pochodzenia wpływów środków pieniężnych na państwo, w którym funkcjonuje podmiot gospodarczy, państwa Unii Europejskiej oraz państwa trzecie. Takie rozgraniczenie pozwoli na identyfikację głównych źródeł generowania środków pieniężnych przez podmiot

Tabela 66. Proponowany zakres rozszerzeń informacji i objaśnień do jednostkowego rocznego rachunku przepływów pieniężnych dla spółek z branży rolno-spożywczej

Wyszczególnienie	Opis
<b>Wpływy</b>	
Wpływy z tytułu sprzedaży produktów rolnych	Informacja na temat wpływów pieniężnych związanych ze sprzedażą produktów rolnych pozyskanych z produkcji roślinnej i zwierzęcej. Wpływy te mogą pochodzić ze sprzedaży na rynku zarówno krajowym, jak i zagranicznym.
Wpływy z tytułu finansowania zewnętrznego	Informacja na temat wpływów z tytułu uzyskanych kredytów, pożyczek lub innych form finansowania zewnętrznego.
Wpływy z tytułu subwencji i dotacji	Informacja na temat wpływów z tytułu subwencji i dotacji pozyskanych z instytucji publicznych lub organizacji rządowych w celu wsparcia rolnictwa i rozwoju obszarów wiejskich.
Wpływy związane z sezonowością	Informacja na temat wpływów uwzględniająca analizę okresową, np. miesięczną, kwartalną lub roczną. To pozwoli na śledzenie zmian w przepływach pieniężnych w różnych okresach i identyfikację cykli działalności w rolnictwie wynikającą z sezonowości.
Wpływy związane z miejscem powstawania	Informacja na temat wpływów, do których m.in. należą (wybrane): a) sprzedaż bezpośrednia oznaczająca kontrakty z odbiorcami, współpracę z lokalnymi rynkami; do najczęściej wykorzystywanych sposobów realizacji sprzedaży bezpośredniej w rolnictwie należą (wybrane): stoiska na lokalnych rynkach, sprzedaż na terenie gospodarstwa rolnego, CSA ( <i>Community Supported Agriculture</i> ), udział w targach, festiwalach i lokalnych wydarzeniach; b) sprzedaż pośrednia oznaczająca sprzedaż produktów rolnych przez pośredników, którzy działają pomiędzy producentami rolnymi a ostatecznymi konsumentami; do najczęściej występujących pośredników można zaliczyć (wybrane): hurtownie rolnicze, rynki hurtowe, sieci dystrybucji.
<b>Wydatki</b>	
Wydatki związane z produkcją zwierzęcą i roślinną	Informacja na temat wydatków związanych z utrzymaniem produkcji zwierzęcej oraz produkcji roślinnej.
Wydatki na zakup maszyn i urządzeń rolniczych	Informacja na temat wydatków związanych z zakupem maszyn i urządzeń rolniczych (wybrane): ciągników, kombajnów, pras do siana, oraczki itp. Wpływy pieniężne związane z zakupem tych aktywów należy uwzględnić w przepływach środków pieniężnych z działalności inwestycyjnej.
Wydatki na realizację zadań związanych z zrównoważonym rozwojem	Informacja na temat wydatków związanych z projektami mającymi na celu realizację zrównoważonego rozwoju.

Źródło: opracowanie własne.

z branży rolno-spożywczej. Zdaniem autorki informacja ta powinna zawierać dane na temat: kwoty wpływów środków pieniężnych w bieżącym okresie sprawozdawczym, kwoty wpływów środków pieniężnych w poprzednim okresie sprawozdawczym, kwoty wpływów środków pieniężnych wynikającej ze zmiany wolumenu sprzedaży oraz kwoty wpływów środków pieniężnych wynikającej ze zmiany ceny produktów rolnych. Dodatkowo autorka sugeruje wskazanie dynamiki zmian wpływów środków pieniężnych ze sprzedaży wyrobów produkcji rolnej.

Tabela 67. Propozycja prezentacji wpływów z tytułu przepływów środków pieniężnych związanych ze sprzedażą produkcji roślinnej i produkcji zwierzęcej

Źródło	Klasyfikacja produktów rolnych	Wpływy w bieżącym okresie sprawozdawczym	Wpływy w poprzednim okresie sprawozdawczym	Dynamika zmian wpływów	Wpływy wynikające ze zmiany wolumenu sprzedaży	Wpływy ze zmiany ceny produktów rolnych
1	2	3	4	5	6	7
Kraj	A. Produkcja roślinna					
	Produkty zbożowe					
	Owoce					
	Inne					
	B. Produkcja zwierzęca					
	1. Mięso					
	a) wieprzowina					
	b) wołowina					
	c) inne					
	2. Jajka					
	3. Inne					
	UE	A. Produkcja roślinna				
Produkty zbożowe						
Owoce						
Inne						
B. Produkcja zwierzęca						
1. Mięso						
a) wieprzowina						
b) wołowina						
c) inne						
2. Jajka						
3. Inne						



Tabela 68, cd.

1	2	3	4	5	6	7	8	9
B. Pożyczki								
1. Pożyczka 1								
2. Pożyczka 2								
3. Pożyczka 3								
...								
C. Inne źródła finansowania								
1. Inne 1								
2. Inne 2								
3. Inne 3								
...								
Razem								

Źródło: opracowanie własne.

Celem proponowanej informacji dodatkowej jest określenie kategorii wydatków, takich jak produkcja roślinna, produkcja zwierzęca i zakup środków trwałych oraz wskazanie, że są one finansowane ze źródeł zewnętrznych, co może pomóc spółce w analizie i raportowaniu swoich wpływów środków pieniężnych. Ta informacja zapewnia spółce z branży rolno-spożywczej wytyczne dotyczące prezentacji wpływów środków pieniężnych związanych z finansowaniem ich działalności.

W przypadku informacji dodatkowej wyjaśniającej źródła środków pieniężnych związanych z dotacjami w rolnictwie należy wskazać wpływy i wydatki z tytułu wsparcia finansowego spółek z branży rolno-spożywczej (tab. 69). Informacja ta dostarcza interesariuszom objaśnień na temat m.in. stabilności dochodów rolników, wspierania konkurencyjności, promowania zrównoważonego rolnictwa, inwestowania w modernizację i innowacje oraz rozwijania obszarów wiejskich.

Tabela 69. Propozycja prezentacji informacji na temat wpływów i wydatków z tytułu dotacji w spółkach z branży rolno-spożywczej

Wyszczególnienie	Stan środków pieniężnych na początek okresu	Wpływy	Wydatki	Stan środków pieniężnych na koniec okresu
1	2	3	4	5
1. Dopłaty bezpośrednie				
a. ....				
b. ....				
c. ....				

1	2	3	4	5
2. Dotacje na modernizację i inwestycje a. .... b. .... c. ....				
3. Dotacje na ochronę środowiska a. .... b. .... c. ....				
4. Dotacje na rozwój obszarów wiejskich a. .... b. .... c. ....				
5. Dotacje na badania i innowacje a. .... b. .... c. ....				
Inne a. .... b. .... c. ....				

Źródło: opracowanie własne.

Użyteczną informacją w sprawozdaniu finansowym stanowi wyjaśnienie wpływu sezonowości<sup>1</sup> na wartość przepływów środków pieniężnych w produkcji rolnej. Sezonowość dotyczy w głównej mierze produkcji roślinnej. Informacja ta powinna zawierać dane, które zostały zestawione w tab. 70. W proponowanej informacji wskazano niezbędne obszary, jakie powinny zostać zaprezentowane celem wytłumaczenia wielkości wpływów środków pieniężnych i ich związku z sezonowością produkcji rolno-spożywczej. Wyróżniono następujące niezbędne obszary ujawnień: produkcję roślinną (jednoroczną, wieloletnią) i jej podział na wybrane czasokresy, np. kwartały. Istotne są umieszczenie głównych czynników wpływających na sezonowość produkcji rolno-spożywczej i na analizę okresową oraz strategii zarządzania sezonowością i optymalizacją procesów produkcyjnych. Celem tej informacji jest podkreślenie znaczenia sezonowości produkcji roślinnej dla wpływów środków pieniężnych z działal-

<sup>1</sup> Sezonowość to powtarzające się cykle w produkcji roślinnej, związane z określonymi warunkami atmosferycznymi i biologicznymi.

ności rolno-spożywczej oraz przedstawienie możliwości zarządzania sezonowością i optymalizacją wpływów.

Tabela 70. Propozycja prezentacji informacji na temat wpływów związanych z sezonowością produkcji roślinnej

Wyszczególnienie	Kwartał 1	Kwartał 2	Kwartał 3	Kwartał 4	Łącznie
A. Produkcja roślinna					
1. Produkcja jednoroczna					
a. Uprawa 1					
b. Uprawa 2					
...					
2. Produkcja wieloletnia					
a. Uprawa 1					
b. Uprawa 2					
...					
3. Produkcja pozostała					
a. Uprawa 1					
b. Uprawa 2					
...					
Główne czynniki wpływające na sezonowość produkcji rolno-spożywczej:					
Analiza okresowa:					
Strategie zarządzania sezonowością i optymalizacją procesów produkcyjnych:					

Źródło: opracowanie własne.

Ostatnią notą jest nota na temat wpływów środków pieniężnych związanych z miejscem powstawania. Propozycja noty została zaprezentowana w tab. 71. Informacja dodatkowa na temat wpływów ze sprzedaży bezpośredniej określa proces,



Tabela 71. Propozycja prezentacji informacji na temat wpływów związanych z miejscem powstawania

Wyszczególnienie	Produkcja roślinna		Produkcja zwierzęca		Pozostałe
	produkcja jednoroczna	produkcja wieloletnia	stado podstawowe	stado obrotowe	
A. Sprzedaż bezpośrednia					
1. Stoiska na lokalnych targach					
2. Sklepy rolnicze					
3. Skrzynki z żywnością					
4. Agroturystyka					
5. Systemy subskrypcyjne (CSA)					
6. Inne					
B. Sprzedaż pośrednia					
1. Hurtownie					
2. Sklepy spożywcze					
3. Sieci handlowe					
4. Dystrybutorzy					
5. Inne					

Źródło: opracowanie własne.

w którym podmioty gospodarcze z branży rolno-spożywczej uzyskują wpływy środków pieniężnych sprzedając swoje produkty bezpośrednio konsumentom lub innym odbiorcom, pomijając tradycyjne kanały dystrybucji, takie jak hurtownie, sklepy spożywcze czy pośrednicy. Zestawienie wybranych sposobów sprzedaży bezpośredniej przedstawiono poniżej.

1. Stoiska na lokalnych targach. Podmioty gospodarcze z branży rolno-spożywczej mogą wynająć stoisko na lokalnym targu, gdzie mogą bezpośrednio sprzedawać swoje produkty konsumentom. Tego typu targi często odbywają się regularnie w określonych miejscach i przyciągają lokalną społeczność.

2. Sklepy rolnicze. Podmioty gospodarcze z branży rolno-spożywczej mogą otworzyć własne sklepy rolnicze, w których sprzedają swoje produkty. Sklepy te mogą być położone na terenie podmiotu gospodarczego lub w innych dogodnych lokalizacjach, takich jak centra handlowe lub miasta.

3. Skrzynki z żywnością. Podmioty gospodarcze z branży rolno-spożywczej mogą pakować swoje produkty w skrzynki lub kosze i dostarczać je bezpośrednio do drzwi klienta. Klienci mogą zamawiać skrzynki z żywnością regularnie, a rolnicy mogą dostarczać świeże produkty na podstawie zamówień.

4. Agroturystyka. Podmioty gospodarcze z branży rolno-spożywczej mogą zapewnić usługi agroturystyczne, takie jak wycieczki po podmiocie gospodarczym, degustacje produktów, pobyty na farmie itp. To pozwala rolnikom na bezpośrednią sprzedaż swoich produktów turystom, którzy odwiedzają ich gospodarstwa rolne.

5. Systemy subskrypcyjne (CSA) (*Community Supported Agriculture*) to model, w którym konsumenci płacą podmiotom gospodarczym z branży rolno-spożywczej za sezonowe subskrypcje i otrzymują regularne dostawy świeżych produktów.

W przypadku sprzedaży pośredniej, rozumianej jako proces sprzedaży produktów rolnych za pośrednictwem pośredników lub tradycyjnych kanałów dystrybucji, takich jak hurtownie, sklepy spożywcze czy sieci handlowe, podmioty gospodarcze z branży rolno-spożywczej nie sprzedają swoich produktów bezpośrednio konsumentom, ale korzystają z usług pośredników, którzy przekazują produkty do ostatecznych nabywców. Wybranymi kanałami sprzedaży pośredniej w rolnictwie mogą być wymienione poniżej.

1. Hurtownie. Rolnicy mogą sprzedawać swoje produkty do hurtowni, które z kolei dystrybuują je do różnych punktów sprzedaży detalicznej. Hurtownie często nabywają większe ilości produktów od rolników i dostarczają je do sklepów detalicznych.

2. Sklepy spożywcze. Rolnicy mogą sprzedawać swoje produkty do tradycyjnych sklepów spożywczych, które mają stałą klientelę i zapewniają większy zakres dystrybucji. Sklepy spożywcze mogą kupować produkty rolników hurtowo lub przez pośredników.

3. Sieci handlowe. Duże sieci handlowe, takie jak supermarkety i dyskonty, mogą nawiązywać bezpośrednie umowy z rolnikami lub korzystać z pośredników w celu dostarczenia świeżych produktów rolnych do swoich sklepów na dużą skalę.

4. Dystrybutorzy. Rolnicy mogą współpracować z dystrybutorami, którzy zajmują się zbieraniem i dystrybucją różnych produktów rolnych do klientów detalicznych, takich jak restauracje, hotele, catering itp.

W rozumieniu autorki zestawienie informacji na temat sprzedaży bezpośredniej i pośredniej zaspokaja potrzeby interesariuszy i umożliwia im zrozumienie działalności rolno-spożywczej wynikającej z poznania wielkości i miejsca powstawania wpływów generowanych przez podmiot gospodarczy z różnych źródeł. Proponowany układ informacji dodatkowej umożliwi poprawę transparentności i dokładności raportowania. Wreszcie uwzględnianie informacji dotyczących sprzedaży bezpośredniej i pośredniej w sprawozdaniach finansowych pomaga w budowaniu zaufania, zarówno wewnętrznego, jak i zewnętrznego, do działalności rolno-spożywczej.

W tabeli 72 został zaproponowany układ informacji dodatkowej określający wydatki związane z zakupem surowców i materiałów, poniesione przez podmiot gospodarczy z branży rolno-spożywczej i bezpośrednio związane z produkcją zwierzęcą, a w tab. 73 związane z produkcją roślinną. Zdaniem autorki informacja dodatkowa powinna zawierać zestawienie wydatków, które należałoby podzielić ze względu na rodzaj, tj.: wydatki związane z zakupem pasz lub wytworzeniem ich we własnym

Tabela 72. Propozycja prezentacji informacji na temat wydatków związanych z produkcją zwierzęcą

Wyszczególnienie	Wydatki na										Inne wydatki związane z produkcją zwierzęcą
	pasze			inseminację	usługi weterynaryjne	środki czystości	ubezpieczenie zwierząt	koszty specjalistyczne			
	pasze z zakupu	pasze własne									
		pasze potencjalnie towarowe	pasze pasze nietowarowe								
A. Produkcja zwierzęca (1 + 2)											
1. Stado podstawowe (łącznie)											
Podział stada podstawowego według grup zootechnicznych											
2. Stado obrotowe (łącznie)											
Podział stada podstawowego według grup zootechnicznych											

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 73. Propozycja prezentacji informacji na temat wydatków związanych z produkcją roślinną

Wyszczególnienie	Wydatki												
	Materiał siewny		Nawozy				Środki ochrony roślin				Inne wydatki		
	własny	z zakupu	organiczne	mineralne	mineralno-organiczne	naturalne	zaprawy nasienne	herbicydy	fungicydy	insektycydy		inne	
A. Produkcja roślinna (I + II)													
I. Uprawy jednoroczne:													
Zboża ozime													
Zboża jare													
Inne													
II. Uprawy wieloletnie <sup>a)</sup> :													
Plantacje (np. truskawki)													
Sadownictwo													
Warzywnictwo													
Rośliny energetyczne													
Produkcja szkółkarska													
Inne													

<sup>a)</sup> Ekonomiczny okres użytkowania może wynosić odpowiednio dla: a) malin, agrestu, porzeczki, aronii, borówki – 10 lat, b) truskawek – 3 lata, c) jabłoni i gruszy na podkładkach karlowych – 17 lat, d) zriażników drzew pestkowych – 8 lat, a drzew ziarnkowych 10 lat, e) roślin mączekowych – 8–10 lat.

Źródło: opracowanie własne.

zakresie, wydatki związane z inseminacją, usługami weterynaryjnymi, środkami czystości, ubezpieczeniami zwierząt oraz innymi wydatkami specjalistycznymi i pozostałe wydatki. Informacje na temat wydatków można także uszczegółowić i zestawić w podziale na stado podstawowe oraz stado obrotowe.

W przypadku produkcji roślinnej zaproponowano układ noty do informacji dodatkowej prezentującej wydatki związane z zakupem surowców i materiałów, które zostały poniesione przez spółkę z branży rolno-spożywczej. Do minimalnego zakresu ujawnień zaliczono m.in. podział wydatków na produkcję roślinną jednoroczną oraz na produkcję roślinną wieloletnią. Autorka sugeruje, że informacja dodatkowa powinna zawierać zestawienie wydatków ze względu na ich rodzaj (tab. 73).

Następnie autorka rozprawy proponuje zestawienie informacji na temat wielkości wydatków środków pieniężnych związanych z inwestycjami w maszyny i urządzenia rolnicze (tab. 74).

Tabela 74. Propozycja prezentacji informacji na temat wydatków związanych z inwestycjami w maszyny i urządzenia rolnicze

Wyszczególnienie	Wydatki						
	wartość początkowa	zwiększenie	wartość końcowa	pochodzące z własnych źródeł finansowania	pochodzące z zewnętrznych źródeł finansowania		
					kredyty i pożyczki	dotacje	inne
1	2	3	4	5	6	7	8
A. Maszyny i urządzenia (1 + 2 + 3 + 4)							
1. Maszyny, urządzenia i aparaty ogólnego zastosowania							
a. ...							
b. ...							
2. Maszyny, urządzenia i aparaty specjalistyczne							
a. ...							
b. ...							
3. Urządzenia techniczne							
a. ...							
b. ...							

Tabela 74, cd.

1	2	3	4	5	6	7	8
4. Inne							
a. ...							
b. ...							
Dodatkowe objaśnienia:							

Źródło: opracowanie własne.

Inwestycje w maszyny i urządzenia w rolnictwie przynoszą wiele korzyści, takich jak zwiększenie wydajności, redukcja kosztów, poprawa jakości produkcji, zwiększenie skali produkcji oraz poprawa warunków pracy rolników. Te czynniki przyczyniają się do bardziej efektywnej i zrównoważonej produkcji żywności oraz do zwiększenia wpływów środków pieniężnych.

Ostatnią proponowaną informacją do rachunku przepływów pieniężnych jest wyjaśnienie wysokości wydatków środków pieniężnych na realizację założeń zrównoważonego rozwoju przez podmiot gospodarczy (tab. 75). Informacja ta powinna zawierać wysokość wydatków na realizację zrównoważonego rozwoju w rolnictwie obejmującą działania mające na celu promowanie ekologicznych praktyk uprawy, ochronę gleby i wody, dobrostan zwierząt oraz redukcję negatywnego wpływu na środowisko.

Tabela 75. Propozycja prezentacji informacji na temat wydatków związanych z realizacją zadań związanych ze zrównoważonym rozwojem

Wyszczególnienie	Wydatki				Razem
	środki własne	finansowanie zewnętrzne			
		środki krajowe	środki europejskie	pozostałe	
Agroekologia					
Ochrona gleby					
Zarządzanie wodą					
Zrównoważona hodowla					
Ochrona bioróżnorodności					
Edukacja i szkolenia					
Inne					
Dodatkowe objaśnienia:					

Źródło: opracowanie własne.

Informacja ta może zawierać opis oraz wartość wydatków na zadania w ramach realizacji założeń zrównoważonego rozwoju (wybrane).

1. Agroekologia: inwestycje w agroekologiczne metody uprawy, takie jak rolnictwo ekologiczne, systemy rolnictwa konserwacyjnego (np. uprawa bezorkowa), zrównoważone nawożenie, rotacje roślinne, różnorodność upraw, integracja hodowli zwierząt i roślin itp.

2. Ochrona gleby: wydatki na ochronę gleby, takie jak wdrożenie systemów agroleśnych, rolnictwo precyzyjne (z wykorzystaniem nowoczesnych technologii, takich jak teledetekcja czy systemy nawadniania), ograniczenie erozji gleby, stosowanie naturalnych środków poprawiających strukturę i płodność gleby itp.

3. Zarządzanie wodą: inwestycje w systemy efektywnego nawadniania, takie jak kroplówki lub systemy automatycznego nawadniania, retencja wody w glebie, utrzymanie naturalnych zbiorników retencyjnych, rozwój zrównoważonego zarządzania zasobami wodnymi na terenie gospodarstwa itp.

4. Zrównoważona hodowla: wydatki związane z dobrostanem zwierząt, takie jak inwestycje w przestronne obory lub kurniki, rozwój systemów ekstensywnego wypasu, stosowanie pasz ekologicznych, ograniczenie stosowania antybiotyków i hormonów wzrostu, promowanie integracji hodowli zwierząt z rolnictwem itp.

5. Ochrona bioróżnorodności: wydatki na utrzymanie i ochronę obszarów przyrodniczych w gospodarstwie, takie jak chronienie mokradeł, siedlisk naturalnych, sadzenie pasów zadrzewieniowych, tworzenie miejsc dla dzikich zwierząt i owadów zapylających, promowanie różnorodności roślinnej itp.

6. Edukacja i szkolenia: inwestycje w programy edukacyjne i szkoleniowe dla rolników, mające na celu podniesienie świadomości na temat zrównoważonych praktyk rolniczych, dostarczanie wiedzy na temat ekologicznych technologii i innowacji, wymiana najlepszych praktyk itp.

Wprowadzenie dodatkowych informacji do raportu przepływów pieniężnych w rolnictwie może być niezwykle wartościowym źródłem informacji dla interesariuszy, którego skutkiem może być lepsze zrozumienie kontekstu i czynników wpływających na sytuację finansową jednostki gospodarczej z branży rolno-spożywczej. Autorka rozprawy, opracowując proponowane zmiany do informacji dodatkowej, miała na celu (wybrane):

1) dostarczenie uszczegółowionej informacji, która umożliwi przeprowadzenie bardziej szczegółowej analizy źródeł wpływów i wydatków jednostki rolno-spożywczej obejmujące informacje na temat poszczególnych upraw, hodowli lub usług świadczonych przez jednostkę rolno-spożywczą z uwzględnieniem sezonowości produkcji, która może mieć wpływ na przepływy pieniężne;

2) dostarczenie użytecznych danych finansowych i informacji niefinansowych do analizy wpływów i wydatków, które wspomagają identyfikację czynników wpływających na wartość przepływów środków pieniężnych;

3) identyfikację czynników wpływających na wartość przepływów środków pieniężnych: informacje o czynnikach zewnętrznych, takich jak zmiany polityki rządowej, zmienne warunki pogodowe, fluktuacje cen surowców czy popytu na produkty rolnicze, mogą pomóc w zrozumieniu, jak te czynniki wpływają na przepływy pieniężne jednostki rolniczej. Ta wiedza może być przydatna w podejmowaniu strategicznych decyzji finansowych.

Podsumowując: rozszerzenie informacji dotyczących przepływów środków pieniężnych w działalności rolno-spożywczej ma duże znaczenie dla interesariuszy. Dostarcza dodatkowych danych i kontekstu, które umożliwiają interesariuszom lepsze zrozumienie czynników wpływających na przepływy pieniężne w branży rolniczej. Pierwszą korzyścią wynikającą z takiego rozszerzenia informacji jest większa przejrzystość i pełniejsze przedstawienie sytuacji finansowej spółki z branży rolno-spożywczej. Interesariusze będą mieć dostęp do szczegółowych informacji na temat wpływów i wydatków związanych z działalnością rolniczą. Dzięki temu będą mogli ocenić stabilność finansową spółki, jej zdolność do generowania przepływów pieniężnych oraz efektywność wykorzystania środków. Rozszerzenie informacji o przepływach pieniężnych w rolnictwie dostarcza także dodatkowej wiedzy na temat specyfiki branży. Rolnictwo ma swoje unikatowe czynniki wpływające na przepływy pieniężne, takie jak sezonowość, zmienność cen surowców czy zmienne warunki pogodowe. Szczegółowe informacje w raporcie pozwalają interesariuszom lepiej zrozumieć te czynniki i ich wpływ na wyniki finansowe spółki rolniczej. Ponadto rozszerzenie informacji w raporcie przepływów pieniężnych w rolnictwie może pomóc interesariuszom w podejmowaniu bardziej przemyślanych decyzji. Inwestorzy będą mogli ocenić potencjał wzrostu i opłacalność inwestycji w sektorze rolnym. Kredytodawcy będą mieli lepsze narzędzia do oceny zdolności spółki do obsługi zobowiązań finansowych. Dostawcy będą mogli lepiej zrozumieć płynność finansową swoich klientów z branży rolniczej. Analitycy finansowi będą mogli dokładniej ocenić wydajność i rentowność spółek rolniczych na podstawie analizy przepływów pieniężnych. Podsumowując, można stwierdzić, że rozszerzenie informacji dotyczących przepływów pieniężnych w rolnictwie w raporcie przynosi wartość dodaną dla interesariuszy, umożliwiając im lepsze zrozumienie kontekstu i czynników wpływających na przepływy pieniężne. Pomaga to w podejmowaniu lepszych decyzji inwestycyjnych, ocenie stabilności finansowej oraz planowaniu przyszłej działalności w branży rolniczej.



# Zakończenie

Dokonywane w ostatnich latach zmiany regulacji prawnych oraz zaleceń międzynarodowych w ramach obowiązującego prawa bilansowego związane z podniesieniem jakości sprawozdania finansowego świadczą o ogólnej tendencji związanej z rozszerzeniem zakresu prezentowanych informacji w sprawozdaniu finansowym przy zastrzeżeniu najważniejszej cechy jakościowej informacji finansowej, jaką jest użyteczność. Wiedza o wybranych sposobach prezentacji informacji sprawozdawczej i przyjętych założeniach ma nieocenione znaczenie dla prawidłowego odbioru sprawozdania finansowego przez interesariuszy. Ze względu na duży wachlarz możliwości prezentacji informacji sprawozdawczej użyteczność sprawozdania finansowego nierozzerwalnie wiąże się z koniecznością dostarczania dokładnych informacji o założeniach przyjętych przy uznawaniu informacji za użyteczną lub nie. Z tego powodu w niniejszej monografii został położony nacisk na przedstawienie sposobu wyboru użytecznych informacji w sprawozdaniu finansowym z branży rolno-spożywczej.

Użyteczność informacji sprawozdawczej można zdefiniować przez pryzmat efektów, jakie interesariusz sprawozdania finansowego w wyniku jej tworzenia otrzymuje. Można przyjąć stwierdzenie, że jeśli sprawozdanie finansowe dostarczy istotnych informacji na temat działalności podmiotu gospodarczego, to informacja sprawozdawcza stanowić będzie informację przydatną. Pozostaje jednak pytanie, jakimi metodami mierzyć i jak prezentować ową użyteczność informacji zawartą w sprawozdaniach finansowych, gdyż złożoność procesów zachodzących w podmiotach gospodarczych z branży rolno-spożywczej i zmienność określających je czynników powodują, że istnieją różne koncepcje dotyczące ujawnień użytecznych informacji finansowych, które mogą być mniej lub bardziej użyteczne dla interesariuszy sprawozdania finansowego. Skuteczność stosowanych w rachunkowości narzędzi opisu i pomiaru rzeczywistości gospodarczej determinuje stopień dostosowania ich do specyfiki stale zmieniających się trendów i warunków gospodarki (Kwiecień, 2016, s. 69).

Osiągnięcie celu głównego monografii, którym była ocena i propozycja kierunku ulepszenia użyteczności informacji w sprawozdaniu finansowym w spółkach z branży rolno-spożywczej, było możliwe dzięki osiągnięciu celów szczegółowych w poszczególnych rozdziałach monografii. W rozdziale pierwszym zatytułowanym *Sprawozdawczość finansowa jako końcowy produkt rachunkowości* określono istotę i znaczenie sprawozdawczości finansowej, wskazano sposób prezentacji działalności rolno-spożywczej w regulacjach prawnych oraz przeprowadzono przegląd współczesnych obszarów badawczych w rachunkowości i sprawozdawczości finansowej. Istotnym wkładem własnym do nauki w rozdziale pierwszym było uporządkowanie znaczenia terminów podstawowych, takich jak: rachunkowość w rolnictwie, przemiana biologiczna, sprawozdawczość finansowa w rolnictwie, sprawozdawczość w rol-

nictwie, oraz wskazanie powiązań dokumentacji agrotechnicznej i zootechnicznej w celu polepszenia użyteczności sprawozdania finansowego. Dodatkowo wskazano różnice między ujęciem działalności rolno-spożywczej w badanych modelach rachunkowości: modelu anglosaskim oraz modelu kontynentalnym. Ostatecznie w rozdziale pierwszym wskazano niewystarczającą ilość badań naukowych związanych ze sprawozdawczością finansową oraz możliwości kierunków badań nad nią. Podsumowując: rozdział pierwszy stanowił próbę realizacji dwóch celów teoriopoznawczych, czyli „wskazania ograniczeń związanych z prezentacją wyników działalności spółek z branży rolno-spożywczej w rocznym jednostkowym sprawozdaniu finansowym” oraz „wskazania pozaewidencyjnych źródeł pozyskania informacji na temat działalności rolno-spożywczej”. Zdaniem autorki rozprawy te cele szczegółowe zostały osiągnięte. W rozdziale drugim rozprawy pt. *Użyteczność informacji w sprawozdaniu finansowym w świetle teorii interesariuszy* określono wpływ teorii interesariuszy na użyteczność informacji sprawozdawczej i omówiono terminy podstawowe: istotność oraz użyteczność. Dodatkowo zaprezentowano wyniki badań ankietowych. Istotny wkład do nauki w rozdziale drugim stanowiło zidentyfikowanie i pogrupowanie interesariuszy spółek z branży rolno-spożywczej oraz wskazanie powiązań interesariuszy z podmiotem gospodarczym wraz z możliwością włączania ich w działania organizacyjne jednostki. Dodatkowo znaczącym wkładem było uporządkowanie i usystematyzowanie, w tym wyjaśnienie znaczenia, takich terminów podstawowych, jak: interesariusze spółek z branży rolno-spożywczej, informacja, istotność oraz użyteczność informacji. Wyniki badań ankietowych jednoznacznie wskazały, że interesariusze sprawozdania finansowego oceniają przygotowywane raporty finansowe jako niewystarczająco użyteczne. Dlatego też głównym wnioskiem z przeprowadzonego badania ankietowego była konieczność podniesienia użyteczności informacji sprawozdawczej, co stanowiło asumpt do kolejnych etapów badania. Rozdział drugi stanowił podstawę do realizacji trzech celów szczegółowych. Pierwsze dwa stanowiły cele teoriopoznawcze, tj. opracowanie autorskich definicji terminów podstawowych oraz zdefiniowanie głównych grup interesariuszy jednostkowego rocznego sprawozdania finansowego. Kolejno w rozdziale drugim realizowano cel poznawczo-empiryczny stanowiący badanie opinii interesariuszy na temat sprawozdania finansowego dotyczącego użyteczności sprawozdania finansowego. Zdaniem autorki rozprawy zdefiniowane cele szczegółowe zostały osiągnięte. W następnych trzech rozdziałach rozprawy przedstawiono wyniki przeglądu literatury przedmiotu oraz regulacji prawnych i wyniki analiz statystycznych. Przedstawione w tych rozdziałach wyniki kolejnych etapów badania naukowego potwierdziły złożoność działalności podmiotów gospodarczych spółek z branży rolno-spożywczej. W ramach przeprowadzonego postępowania badawczego podjęto się krytycznej analizy aktualnego stanu prawnego regulacji prawa bilansowego, zaproponowano uporządkowanie i usystematyzowanie terminów podstawowych, tj. zaproponowano nowe terminy podstawowe: moment uznawania aktywa biologicznego, cechy aktywów biologicznych, biologiczne aktywa trwałe w produkcji zwierzęcej, biologiczne

aktywa trwałe w produkcji roślinnej, biologiczne aktywa obrotowe w produkcji zwierzęcej, biologiczne aktywa obrotowe w produkcji roślinnej, kapitał naturalny, bioróżnorodność, informacja niefinansowa, pozytywne efekty bioprodukcyjne w produkcji zwierzęcej/roślinnej, negatywne efekty bioprodukcyjne w produkcji zwierzęcej/roślinnej, zewnętrzne/wewnętrzne efekty bioprodukcyjne, trwałe zewnętrzne pozytywne efekty bioprodukcyjne, wewnętrzne trwałe pozytywne efekty bioprodukcyjne, trwałe zewnętrzne negatywne efekty bioprodukcyjne. Dodatkowo zdefiniowano nowe terminy podstawowe, takie jak: działalność operacyjna/finansowa/inwestycyjna w działalności rolno-spożywczej, wpływy/wydatki z działalności operacyjnej/inwestycyjnej/finansowej. Zaproponowano zakres ujawnień informacji w sprawozdaniu spółek z branży rolno-spożywczej w podziale na ujawnienia konieczne, rekomendowane, dobrowolne i brak konieczności ujawnień pozycji sprawozdania finansowego. To postępowanie zdeterminowało konieczność opracowania opisu w informacji dodatkowej i objaśnień dla podniesienia użyteczności informacji sprawozdawczej dla interesariuszy spółek z branży rolno-spożywczej. Postępowanie badawcze umożliwiło osiągnięcie celów szczegółowych: celu szczegółowo poznawczo-empirycznego, tj. zbadania zasadności stosowania uproszczeń w sprawozdawczości finansowej spółek z branży rolno-spożywczej, celu merytorycznego – opracowania procedury i wyboru narzędzi wykorzystywanych do identyfikacji użytecznych informacji w sprawozdaniu finansowym na temat działalności rolno-spożywczej, oraz celu praktycznego – opracowania propozycji wprowadzenia modyfikacji w zakresie prezentacji informacji na temat działalności rolno-spożywczej w rocznym sprawozdaniu spółek z branży rolno-spożywczej z uwzględnieniem podziału na dane finansowe i informacje niefinansowe. Zdaniem autorki rozprawy zdefiniowane cele szczegółowe zostały osiągnięte.

Wyniki badania stanowią wkład własny autorki rozprawy w rozwój dyscypliny ekonomia i finanse w tym sensie, że dzięki realizacji wyznaczonych celów szczegółowych przyczyniono się do osiągnięcia celu głównego postawionego z rozprawie i uzupełnienia luk: poznawczej, empirycznej, metodycznej oraz aplikacyjnej. Zamknięcie luk poznawczej i empirycznej wynikało z tego, że do tej pory nie prowadzono pogłębionych badań nad prezentacją informacji w sprawozdaniu w obszarze szeroko pojmowanej działalności rolno-spożywczej w odniesieniu do podmiotów gospodarczych z branży rolno-spożywczej, dlatego też rozprawa zdecydowanie wypełnia lukę poznawczą, gdyż jest zwartym opracowaniem na temat umiejscowienia sprawozdawczości spółek z branży rolno-spożywczej w obowiązujących regulacjach prawnych i literaturze przedmiotu. Wypełnienie luki poznawczej polegało na wskazaniu rozbieżności w prezentacji wyników zdarzeń gospodarczych z branży rolno-spożywczej z punktów widzenia prowadzonych modeli rachunkowości oraz regulacji prawnych, co może zakłócić postrzeganie wyników działalności przez interesariuszy sprawozdania, a co z kolei obniża użyteczność informacji sprawozdawczej. Kolejno w wyniku przeprowadzonego badania naukowego uzupełniono brak niewystarczającego dorobku naukowego, który wyjaśniał powiązania między prezentacją wyników finansowych

a specyfiką działalności jednostek gospodarczych. Konsekwencją uzupełnienia luki poznawczej stało się opracowanie metod i narzędzi w zakresie prezentacji wyników działalności jednostek z branży rolno-spożywczej w sprawozdaniu finansowym oraz wskazanie analizy czynników wpływających na zakres i sposób prezentacji wyników działalności spółek z branży rolno-spożywczej w jednostkowym rocznym sprawozdaniu finansowym. Dzięki przeprowadzonym analizom statystycznym wypracowano proponowany sposób wykorzystania narzędzi statystycznych w zakresie prezentacji działalności spółek z branży rolno-spożywczej i zaproponowano układ sprawozdania finansowego spółek z branży rolno-spożywczej. Stanowiło to uzupełnienie luki metodycznej. Najważniejszym wkładem do nauki stanowiło zamknięcie luki aplikacyjnej zamykającej rozważania na temat sposobów odzwierciedlenia w sprawozdaniu specyfiki działalności spółek z branży rolno-spożywczej oraz propozycji przygotowania interesariuszom spółek z branży rolno-spożywczej użytecznych informacji pochodzących z rocznego sprawozdania.

W monografii wykazano, że terminy podstawowe związane z działalnością rolno-spożywczą w powiązaniu ze sprawozdawczością wymagają ujednoczenia lub wprowadzenia nowych kategorii ekonomicznych. Na podstawie analizy literatury oraz regulacji prawnych usystematyzowano i zaproponowano wprowadzenie następujących terminów podstawowych: rachunkowość w rolnictwie, przemiana biologiczna, sprawozdawczość finansowa w rolnictwie, sprawozdawczość w rolnictwie, interesariusz sprawozdania finansowego spółek z branży rolno-spożywczej, informacja, istotność, użyteczność informacji, moment uznawania aktywów biologicznych, cechy aktywów biologicznych, biologiczne aktywa trwałe w produkcji roślinnej, biologiczne aktywa trwałe w produkcji zwierzęcej, biologiczne aktywa obrotowe w produkcji roślinnej, biologiczne aktywa obrotowe w produkcji zwierzęcej, kapitał naturalny, bioróżnorodność, informacja niefinansowa, pozytywne/negatywne efekty bioprodukcyjne w produkcji zwierzęcej/roślinnej, zewnętrzne efekty bioprodukcyjne, trwałe zewnętrzne pozytywne efekty bioprodukcyjne, wewnętrzne trwałe pozytywne efekty bioprodukcyjne, zewnętrzne trwałe negatywne efekty bioprodukcyjne, działalność operacyjna/inwestycyjna/finansowa w branży rolno-spożywczej, wpływy/wydatki z działalności operacyjnej/inwestycyjnej/finansowej.

Podsumowanie można zawrzeć w kilku punktach.

1. Wykazano, iż uzupełnienie dokumentacji księgowej o dokumentację agrotechniczną i dokumentację zootechniczną przyczynia się do poprawy użyteczności sprawozdania oraz stanowi podstawę podejmowania decyzji przez interesariuszy.

2 Zaproponowano nowy układ prezentacji informacji w sprawozdaniu finansowym na podstawie przeprowadzonych analiz statystycznych.

3. Udowodniono, że zakres ujawnień jest dynamiczny i zmienia się w zależności od warunków oraz czasokresu, w których funkcjonuje podmiot gospodarczy.

4. Udowodniono, że cecha jakościowa informacji w sprawozdaniu finansowym jest stała.

5. Ustalono powiązania między pozycjami sprawozdania finansowego spółek z branży rolno-spożywczej.

6. Zaproponowano dodatkowe uzupełnienia do informacji dodatkowych i objaśnień dotyczących pozycji sprawozdania finansowego charakterystycznych dla branży rolno-spożywczej.

7. Na podstawie analizy metod wyceny pozytywnych i negatywnych efektów bioprodukcyjnych oraz próby wyceny kapitału naturalnego wykazano, iż dostępne metody obarczone są trudnością w oszacowaniu zmian tych pozycji, ale mogą mieć wpływ na postrzeganie sprawozdania przez interesariuszy.

8. Wykazano potrzebę modyfikacji sprawozdania finansowego spółek z branży rolno-spożywczej w celu uwzględnienia w sprawozdaniu finansowym potrzeb informacyjnych interesariuszy.

Autorka ma świadomość, że niniejsza rozprawa nie wyczerpuje w pełni wszystkich aspektów, a część z nich jest jedynie sygnalizowana. Są to zagadnienia zbyt obszerne i wykraczające poza ramy jednego opracowania naukowego. Przedstawiona monografia zamyka jednak sformułowane na wstępie luki badawcze w zakresie badań nad sprawozdawczością spółek z branży rolno-spożywczej oraz dokumentuje poznanie naukowe. W ten sposób praca wnosi wkład w rozwój dyscypliny ekonomia i finanse.

Podsumowując, można powiedzieć, że w toku przeprowadzonych badań uzasadniono, że rozprawa ma walory naukowe oraz walory praktyczne. Dyskusja oraz wyniki badań w niej zawarte mogą posłużyć przede wszystkim krajowym podmiotom gospodarczym z branży rolno-spożywczej w projektowaniu ujawnień informacji w sprawozdaniu finansowym w obszarze działalności rolno-spożywczej.

# Bibliografia

- Abeysekera, I. (2013). A Template for Integrated Reporting. *Journal of Intellectual Capital*, 14(2), 227–245.
- Accounting Standards Steering Committee [ASSC]. (1975). *The Corporate Report*. London.
- Adamska, H., Gniadzik, M., Gołąb, I. i Kozak, M. (2016). Opłacalność uprawy wybranych roślin bobowatych. *Roczniki Naukowe Stowarzyszenia Ekonomistów Rolnictwa i Agrobiznesu*, 18(4), 9–13.
- Al-Ajmi, J. (2009). Audit Firm, Corporate Governance, and Audit Quality: Evidence from Bahrain. *Advances in Accounting*, 25(1), 64–74.
- Alam, K. F. (1998). Ethics and Accounting Education. *Teaching Business Ethics*, 2(3), 261–272.
- Albrecht, W. S., Hill, N. C. i Albrecht, C. C. (2006). The Ethics Development Model Applied to Declining Ethics in Accounting. *Australian Accounting Review*, 16(38), 30–40.
- Alexander, D., Britton, A., Jorissen, A., Hoogendoorn, M. N. i Van Mourik, C. (2017). *International Financial Reporting and Analysis*. Cengage Learning TOAZ.INFO.
- Alexander, R. (b.d.). *History of Accounting*. Pobrane 15 grudnia 2013 z <http://www.acaus.org/>
- Alhadab, M. i Clacher, I. (2018). The Impact of Audit Quality on Real and Accrual Earnings Management around IPOs. *British Accounting Review*, 50(4), 442–461.
- Allen, D. W. i Lueck, D. (1998). The Nature of the Farm. *The Journal of Law & Economics*, 41(2), 343–386. Pobrane z <https://www.jstor.org/stable/10.1086/467393>
- American Institute of Certified Public Accountants [AICPA]. (1985). *Accounting by Agricultural Producers and Agricultural Cooperatives; Statement of position 85-3*. Pobrane z [https://egrove.olemiss.edu/aicpa\\_sop/7/](https://egrove.olemiss.edu/aicpa_sop/7/)
- Amsterdamski, S. (1973). *Między doświadczeniem a metafizyką. Z filozoficznych zagadnień rozwoju nauki*. Warszawa: Książka i Wiedza.
- Anagnostopoulou, S. C. i Tsekrekos, A. E. (2017). The Effect of Financial Leverage on Real and Accrual-based Earnings Management. *Accounting and Business Research*, 47(2), 191–236.
- Andrzejewski, M. (2012). Korygująca funkcja rewizji finansowej w systemie rachunkowości. *Zeszyty Naukowe/Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie. Seria Specjalna, Monografie*, (207).
- Apostolou, B., Dorminey, J. W., Hassell, J. M. i Rebele, J. E. (2017). Accounting Education Literature Review (2016). *Journal of Accounting Education*, 39(2), 1–31.
- Apostolou, B., Dorminey, J. W., Hassell, J. M. i Watson, S. F. (2013). Accounting Education Literature Review (2010–2012). *Journal of Accounting Education*, 31(2), 107–161.
- Apostolou, B., Hassell, J. M., Rebele, J. E. i Watson, S. F. (2010). Accounting Education Literature Review (2006–2009). *Journal of Accounting Education*, 28(3-4), 145–197.
- Argilés, J. M. i Slof, E. J. (2001). New Opportunities for Farm Accounting. *European Accounting Review*, 10(2), 361–383.
- Argilés, J. M., Aliberch, A. S. i Blandón, J. G. (2012). A Comparative Study of Difficulties in Accounting Preparation and Judgement in Agriculture Using Fair Value and Historical Cost for Biological Assets Valuation. *Revista de Contabilidad – Spanish Accounting Review*, 15(1), 109–142. DOI:10.1016/S1138-4891(12)70040-7
- Armstrong, M. B., Ketz, J. E. i Owsen, D. (2003). Ethics Education in Accounting: Moving Toward Ethical Motivation and Ethical Behavior. *Journal of Accounting Education*, 21(1), 1–16.
- Artienwicz, N. (2009). Jak księgowy może wspomóc zarządzanie. *Rachunkowość*, (9), 1–4.
- Artienwicz, N. (2013). Rachunkowość behawioralna jako interdyscyplinarny nurt rachunkowości i społecznych nauk o zachowaniu. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 71(127), 7–23.
- Artienwicz, N. (2018). *Rachunkowość behawioralna*. Warszawa: CeDeWu.
- Aryanto, Y. H. (2011). *Theoretical Failure of IAS 41: Agriculture*. Pobrane z <http://ssrn.com/abstract=1808413>

- Asare, S. K. i Wright, A. M. (2012). Investors', Auditors', and Lenders' Understanding of the Message Conveyed by the Standard Audit Report on the Financial Statements. *Accounting Horizons*, 26(2), 193–217.
- Association of International Certified Professional Accountants [AICPA&CIMA]. (2011). *Towards Integrated Reporting: Communicating Value in the 21st Century – AICPA Comments*. Pobrane z [https://www.integratedreporting.org/wp-content/uploads/2011/09/IR-Discussion-Paper-2011\\_spreads.pdf](https://www.integratedreporting.org/wp-content/uploads/2011/09/IR-Discussion-Paper-2011_spreads.pdf)
- Au, J. (1889). *Nauka rachunkowości do potrzeb gospodarstwa wiejskiego zastosowanej*. Nakładem b. studentów b. Wyższej szkoły rolniczej w Żabikowie i Wyższej Szkoły Rolniczej w Dublinach. Z I. Związkowej Drukarni we Lwowie, Lwów.
- Auerbach, A. J. i Kotlikoff, L. J. (1999). The Methodology of Generational Accounting. W: A. J. Auerbach, L. J. Kotlikoff, W. Leibfritz (red.), *Generational Accounting Around the World* (s. 31–42). Cambridge, MA: National Bureau of Economic Research.
- Austen, A. i Czakon, W. (2012). Znaczenie interesariuszy dla zarządzania organizacjami publicznymi. W: A. Frączkiewicz-Wronka (red.), *Wykorzystanie analizy interesariuszy w zarządzaniu organizacją zdrowotną*. Katowice: Wydawnictwo Naukowe Śląsk.
- Baker, C. R. i Bettner, M. S. (1997). Interpretative and Critical Research in Accounting: A Commentary on Its Absence from Mainstream Accounting Research. *Critical Perspectives on Accounting*, 8, 293–310.
- Ball, R. (2006). International Financial Reporting Standards (IFRS): Pros and Cons for Investors. *Accounting and Business Research*, 36 (supl.), 5–27. DOI:10.1080/00014788.2006.9730040
- Barry, C. B. i Brown, S. J. (1985). Differential Information and Security Market Equilibrium. *Journal of Financial and Quantitative Analysis*, 20(4), 407–422.
- Barth, M. E. i Schipper, K. (2008). Financial Reporting Transparency. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 23(2), 173–190.
- Bartosiewicz, S. (1978). *Ekonometria. Technologia ekonometrycznego przetwarzania informacji*. Warszawa: Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne.
- Bauer, K. (2009). *Zarządzanie informacjami w procesie upadłościowo-naprawczym przedsiębiorstw*. Kraków: Wydawnictwo Uniwersytetu Jagiellońskiego.
- Baum, R., Wajszczuk, K. i Wawrzynowicz, J. (2012). Specyfika czynników ryzyka w przedsiębiorstwach rolnych – próba holistycznego podejścia. *Zarządzanie i Finanse*, 10, cz. 2, 349–360.
- Bayou, M. E., Reinstein, A. i Williams, P. F. (2011). To Tell the Truth: A Discussion of Issues Concerning Truth and Ethics in Accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 36(2), 109–124. DOI:10.1016/j.aos.2011.02.001
- Bąk, M. (2011). Problemy behawioralne w rachunkowości przedsiębiorstwa. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, (32), 47–60.
- Beasley, M. S., Carcello, J. V. i Hermanson, D. R. (2001). Top 10 Audit Deficiencies. *Journal of Accountancy*, 19(1), 63–66.
- Becla, A. (2013). Wybrane informacyjne wyzwania identyfikacji i wyceny elementów kapitału naturalnego dla rachunku ekonomicznego. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, (317), 291–301.
- Bednarski, L. (1998). Symptomy i metody oceny zagrożenia sytuacji finansowej przedsiębiorstwa. *Zeszyty Naukowe Wyższej Szkoły Administracji i Biznesu w Gdyni*, (2), 33–41.
- Bedyńska, S. i Brzezicka, A. (2007). *Statystyczny drogowskaz*. Warszawa: SWPS.
- Bek-Gaik, B. (2015). Sprawozdawczość zintegrowana – wybrane problemy. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia* (77), 479–491.
- Bek-Gaik, B. (2017). Sprawozdawczość zintegrowana – przegląd badań. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 92(148), 9–28.
- Bek-Gaik, B. i Krasodomska, J. (2018). Informacje niefinansowe jako obszar współczesnej sprawozdawczości przedsiębiorstw – definicja, źródła i proponowane kierunki badań. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie*, 2(974), 25–40.

- Bek-Gaik, B. i Rymkiewicz, B. (2015). Sprawozdawczość zintegrowana w praktyce polskich spółek giełdowych. W: B. Micherda (red.), *Sprawozdawczość i rewizja finansowa: uwarunkowania ekonomiczne, społeczne i regulacyjne*. Kraków: Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie.
- Bek-Gaik, B. i Rymkiewicz, B. (2016). Model biznesu w raportowaniu zintegrowanym. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, (442), 32–51.
- Belal, A. R. i Momin, M. (2009). Corporate Social Reporting (CSR) in Emerging Economies: A Review and Future Direction. *Accounting in Emerging Economies*, 31(8), 783–818.
- Berman, S., Jones, T. i Wick, A. C. (1999). Convergent Stakeholders Theory. *Academy of Management Review*, 24(2), 206–221.
- Bernaciak, A. i Cichoń, M. (2013). Wartość przyrodnicza ekosystemów a wycena wartości ekonomicznej na przykładzie jezior Pomorza Środkowego. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, (317), 240–249.
- Bhaskar, R. (1998). *The Possibility of Naturalism: A Philosophical Critique of the Contemporary Human Sciences*. London: Routledge.
- Bhaskar, R. (2008). *A Realist Theory of Science*. London: Routledge.
- Bhaskar, R. (2010). Contexts of Interdisciplinarity: Interdisciplinarity and Climate Change. W: R. Bhaskar, C. Frank, K. G. Høyer, P. Næss, J. Parker (red.), *Interdisciplinarity and Climate Change. Transforming Knowledge and Practice for Our Global Future* (s. 1–24). London: Routledge.
- Bhaskar, R., Danermark, B. i Price, L. (2018). *Interdisciplinarity and Wellbeing: A Critical Realist General Theory of Interdisciplinarity*. London: Routledge.
- Biadacz, R. (2015). Rachunkowość w wybranych publikacjach naukowych i dydaktycznych z okresu zaborów. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 83(139), 149–166.
- Biddle, G. C., Hilary, G. i Verdi, R. S. (2009). How Does Financial Reporting Quality Relate to Investment Efficiency? *Journal of Accounting and Economics*, 48(2–3), 112–131.
- Bielawski, P. (2010). *Modele wyceny bilansowej instrumentów finansowych w świetle ogólnej teorii rachunkowości*. Zeszyty Naukowe/Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie. Seria Specjalna, Monografie, (197).
- Bielawski, P. (2012). Miary wartości w rachunkowości. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 65(121), 5–17.
- Birnberg, J. G. (2011). A Proposed Framework for Behavioral Accounting Research. *Behavioral Research in Accounting*, 23(1), 1–43.
- Bisman, J. (2010). Postpositivist and Accounting Research: A (Personal) Primer on Critical Realism. *Australian Accounting, Business and Finance Journal*, 4(4), 3–25.
- Black, F. i Scholes, M. (1973). The Pricing of Options and Corporate Liabilities. *Journal of Political Economy*, 81(3), 637–654.
- Blombäck, K., Eckersten, H., Lewan, E. i Aronsson, H. (2003). Simulations of Soil Carbon and Nitrogen Dynamics During Seven Years in a Catch Crop Experiment. *Agricultural Systems*, 76(1), 95–114.
- Błażyńska, J. (2015). *Użyteczność informacji finansowych sprawozdań finansowych*. Poznań: Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu.
- Borowiec, L. (2013). Rola rachunkowości w raportowaniu społecznej odpowiedzialności biznesu (CSR). *Studia i Prace Kolegium Zarządzania i Finansów*, (129), 53–68.
- Boulton, R. E. S., Libert, B. D. i Samek, S. M. (2001). *Odczytując kod wartości. Jak firmy tworzą wartość w nowej gospodarce*. Warszawa: WIG-Press
- Borys, T. (1991). *Kwalimetria. Teoria i zastosowania*. Kraków: Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Krakowie.
- Borys, T. i Fiedor, B. (2008). Operacjonalizacja i pomiar kategorii zrównoważonego rozwoju – przyczynek do dyskusji. W: M. Plich (red.), *Rachunki narodowe. Wybrane problemy i przykłady zastosowań* (s. 115–131). Łódź: GUS, Uniwersytet Łódzki.
- Boyns, T. i Carmona, S. (2002). Accounting History Research in Spain, 1996–2001: An Introduction. *Accounting, Business & Financial History*, 12(2), 149–155.



- Brown, J. i Fraser, M. (2006). Approaches and Perspectives in Social and Environmental Accounting: An Overview of the Conceptual Landscape. *Business Strategy and the Environment*, 15(2), 103–117.
- Brown, P. (2011). International Financial Reporting Standards: What Are the Benefits? *Accounting and Business Research*, 41(3), 269–285.
- Brown, R. (2014). *A History of Accounting and Accountants*. London: Routledge.
- Brown, R. (red.), Mackay, J. S., Boyd, E., Row Fogo J., Sloan, A. i Patrick, J. (1905). *History of Book-keeping. A History of Accounting and Accountants*. Edinburgh: T.C. & E.C. Jack.
- Brown, R. G. (1962). Changing Audit Objectives and Techniques. *The Accounting Review*, 37(4), 696–703.
- Brumfield, C. A., Elliott, R. K. i Jacobson, P. D. (1983). Business Risk and the Audit Process. *Journal of Accountancy*, 155(4), 60–68.
- Bryer, R. (2012). Americanism and Financial Accounting Theory. Part 1: Was America Born Capitalist. *Critical Perspectives on Accounting*, 23, 511–555.
- Bryson, J. M. (2004). What to Do When Stakeholders Matter. Stakeholder Identification and Analysis Techniques. *Public Management Review*, 6(1), 21–53.
- Brzezin, W. (1979). Modele ewidencyjne – analiza porównawcza. *Zeszyty Naukowe Politechniki Częstochowskiej*, (108), *Nauki Społeczno-Ekonomiczne*, (14), 7–21.
- Brzezin, W. (1980). *Teoria modeli ewidencyjnych*. Częstochowa: Studia i Monografie WSP, 1.
- Brzezin, W. (1995). Nauka, polityka i praktyka rachunkowości. *Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej SKwP*, 32, 25–39.
- Brzezin, W. (1997). Ogólna teoria rachunkowości na przełomie XX i XXI w. *Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej SKwP*, 40, 12–13.
- Brzezin, W. (1998a). *Ogólna teoria rachunkowości*. Częstochowa: Wydawnictwo Politechniki Częstochowskiej.
- Brzezin, W. (1998b). Powstanie i rozwój ogólnej teorii rachunkowości. W: *Rachunkowość u progu XXI wieku*. Warszawa: Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce.
- Brzezin, W. (1998c). Ważniejsze wydarzenia w historii rachunkowości jako bilans otwarcia następnego tysiąclecia. *Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej SKwP*, 46, 25–40.
- Brzezin, W. (1999). Paradygmaty współczesnej rachunkowości. *Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej SKwP*, 51, 11–28.
- Brzezin, W. (2001a). Czy istnieje w Polsce i na świecie ogólna teoria rachunkowości. *Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej SKwP*, 4(60), 42–56.
- Brzezin, W. (2001b). Rachunkowość zarządcza a controlling. *Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu*, (902), 303–310.
- Buckhaults, J. i Fisher, D. (2011). Trends in Accounting Education: Decreasing Accounting Anxiety and Promoting New Methods. *Journal of Education for Business*, 86(1), 31–35.
- Buckley, J. W., Kircher, P. i Mathews, R. L. (1968). Methodology in Accounting Theory. *The Accounting Review*, 43(2), 274–283.
- Bugdol, M. (2008). *Zarządzanie jakością w urzędach administracji publicznej. Teoria i praktyka*. Warszawa: Difin.
- Buk, H. (2005). Pożądane zmiany różnych form edukacji w zakresie rachunkowości. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 26(82), 51–60.
- Bukała, M. (2009). Etyka przedsiębiorczości w późnośredniowiecznej scholastyce – wprowadzenie do problematyki. *Prakseologia*, (149), 107–132.
- Bukowski, L. A. i Feliks, J. (2015). Ocena wartości użytkowej informacji logistycznych w warunkach niepewności oraz turbulentnych zmian otoczenia. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, (382), 265–279.
- Burzym, E. (1993). Przesłanki i perspektywy standaryzacji i międzynarodowej harmonizacji rachunkowości. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 23, 7–22.

- Burzym, E. (2000). Rola i funkcje rachunkowości w roku 2000. *Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej SKwP*, 16.
- Burzym, E. (2008a). Rola i funkcje rachunkowości w roku 2000. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 45(101), 23–70.
- Burzym, E. (2008b). Społeczna funkcja rachunkowości. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 45(101), 71–85.
- Busco, C., Frigo, M. L., Riccaboni, A. i Quattrone, P. (red.). (2013). *Integrated Reporting. Concepts and Cases That Redefine Corporate Accountability*. Cham: Springer.
- Bushman, R. M. i Smith, A. J. (2001). Financial Accounting Information and Corporate Governance. *Journal of Accounting and Economics*, 32(1–3), 237–333.
- Buśko, B., Filipek, H. i Śliwieński, J. (1980). *Wiarygodność informacji ekonomicznej w systemach informacyjnych*. Warszawa: PWE.
- Butler, M. G., Church, K. S. i Spencer, A. W. (2019). Do, Reflect, Think, Apply: Experiential Education in Accounting. *Journal of Accounting Education*, 48, 12–21.
- Bytniewski, A. (2012). Robotyzacja systemu rachunkowości jako sposób wspomaganie rachunkowości zarządczej i controllingu. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, (251), 81–95.
- Bzowska-Bakalarz, M., Bieganowski, A. i Gil, K. (2006). Karta pola jako narzędzie zarządzania w agrotechnice na przykładzie produkcji buraków cukrowych. *Inżynieria Rolnicza*, (13), 29–35.
- Canning, J. B. (1929). *The Economics of Accountancy: A Critical Analysis of Accounting Theory* (Niepublikowana rozprawa doktorska). The University of Chicago.
- Carmona, S. (2004). Accounting History Research and Its Diffusion in an International Context. *Accounting History*, 9(3), 7–23.
- Chambers, R. J. (1966). *Accounting, Evaluation and Economic Behavior*. Englewood Cliffs, NJ: Prentice Hall. Przedruk 1974, Houston: Scholars Book.
- Chatfield, M. i Vangermeersch, R. (red.). (1996). *The History of Accounting: An International Encyclopedia*. Garland Science.
- Chen, H. i Volpe, R. P. (1998). An Analysis of Personal Financial Literacy among College Students. *Financial Services Review*, 7(2), 107–128.
- Chen, H., Tang, Q., Jiang, Y. i Lin, Z. J. (2010). The Role of International Financial Reporting Standards in Accounting Quality: Evidence from the European Union. *Journal of International Financial Management & Accounting*, 21(3), 220–278. DOI:10.1111/j.1467-646X.2010.01041.x
- Chenhall, R. H. i Moers, F. (2015). The Role of Innovation in the Evolution of Management Accounting and Its Integration into Management Control. *Accounting, Organizations and Society*, 47, 1–13.
- Choi, F. D. i Levich, R. M. (1991). Behavioral Effects of International Accounting Diversity. *Accounting Horizons*, 5(2), 1–13.
- Christenson, C. (1983). The Methodology of Positive Accounting. *The Accounting Review*, 58(1), 1–22.
- Churet, C. i Eccles, R. G. (2014). Integrated Reporting, Quality of Management, and Financial Performance. *Journal of Applied Corporate Finance*, 26(1), 56–64.
- Cieciura, M. (2015). Behawioralne aspekty rachunkowości we współczesnej gospodarce – zarys problemu. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, (388), 32–40.
- Cieślak, M. (2011a). *Podejście etyczne w rachunkowości a jakość sprawozdań finansowych*. Poznań: Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu.
- Cieślak, M. (2011b). Problemy edukacji etycznej w rachunkowości. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu*, (174), 17–27.
- Cohen, D. A. i Zarowin, P. (2010). Accrual-based and Real Earnings Management Activities Around Seasoned Equity Offerings. *Journal of Accounting and Economics*, 50(1), 2–19.
- Collins, M. i Bloom, R. (1991). The Role of Oral History in Accounting. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 4(4), 23–31.
- Corbetta, P. (2003). *Social Research: Theory, Methods and Techniques*. London: Sage Publications.

- Cover, T. M. i Thomas, J. A. (1991). *Elements of Information Theory*. Wiley Series in Telecommunications. New York: John Wiley & Sons. Pobrane z [https://cs-114.org/wp-content/uploads/2015/01/Elements\\_of\\_Information\\_Theory\\_Elements.pdf](https://cs-114.org/wp-content/uploads/2015/01/Elements_of_Information_Theory_Elements.pdf)
- Cyfert, S. i Krzakiewicz, K. (2009). *Nauka o organizacji*. Poznań: Towarzystwo Naukowe Organizacji i Kierownictwa.
- Czaja, S. (2013). Wybrane problemy metodyczno-metodologiczne wyceny elementów kapitału naturalnego. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, (317), 272–290.
- Czerwińska-Kayzer, D. i Węgrzyńska, M. (2016). Wartość godziwa a koszt historyczny w wycenie aktywów biologicznych. Rachunkowość warta poznania. W: A. Kamela-Sowińska (red.), *Współczesna rachunkowość – zagadnienia wybrane* (s. 55–67). Poznań: Uniwersytet Ekonomiczny.
- Czerwiński, A. (2016). Ramy i modele jakości informacji – próba porównania. W: A. Czerwiński, A. Jańczyk, M. S. Krzesaj (red.), *Informacja – dobro publiczne czy prywatne?* (s. 105–114). Opole: Wydawnictwo Uniwersytetu Opolskiego.
- Czubakowska, K. (2004). Profesjonalizm księgowego według Międzynarodowych Standardów Edukacyjnych. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 23, 7–21.
- Czubakowska, K. (2009). Metodologia rachunkowości. W: K. Czubakowska (red.), *Rachunkowość według prawa bilansowego*. Warszawa: Wydawnictwo C.H. Beck.
- Czubiński, T. i Walerowska, M. (2011). *Fazy rozwojowe zbóż*. Warszawa: Polskie Wydawnictwo Rolnicze.
- Czyżewski, A. i Czyżewski, B. (2020). *Ziemia i jej renty w nowym paradygmacie rozwoju rolnictwa*. Pobrane z <http://www.pte.pl/kongres/referaty/Czy%C5%BCewski%20Andrzej,%20Czy%C5%BCewski%20Bazyli/Czy%C5%BCewski%20Andrzej,%20Czy%C5%BCewski%20Bazyli%20-%20ZIEMIA%20I%20RENTY%20W%20NOWYM%20PARADYGMACIE%20ROZWOJU%20ROLNICTWA.pdf>
- Da Cunha e Silva Filho, A. C., Gomes Martins, V. i Veras Machado, M. A. (2013). Adoção do valor justo para os ativos biológicos: análise de sua relevância em empresas brasileiras. *Revista Universo Contábil*, 9(4), 110–127. DOI:10.4270/ruc.2013433
- Da Cunha e Silva Filho, A. C., Veras Machado, M. A. i Reis Machado, M. (2013). Historical Cost X Fair Value: Which Information Is More Relevant on the Measurement of Biological Assets? *Custos e Agronegocio*, 9(2), 27–50. Pobrane z [https://www.researchgate.net/publication/286226507\\_Historical\\_cost\\_X\\_fair\\_value\\_Which\\_information\\_is\\_more\\_relevant\\_on\\_the\\_measurement\\_of\\_biological\\_assets](https://www.researchgate.net/publication/286226507_Historical_cost_X_fair_value_Which_information_is_more_relevant_on_the_measurement_of_biological_assets)
- Davis, D. i Wiankowska-Ładyka, Z. (red.). (1993). *Sztuka zarządzania finansami*. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN.
- Davis, S. W., Menon, K. i Morgan, G. (1982). The Images That Have Shaped Accounting Theory. *Accounting, Organizations and Society*, 7(4), 307–318.
- Deegan, C. (2002). Introduction: The Legitimizing Effects of Social and Environmental Disclosures: A Theoretical Foundation. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 15(3), 282–311.
- Deloitte. (2016a). *Biological Assets. A Transformation*. Pobrane z <https://www.studocu.com/my/document/multimedia-university/accounting/ind-as-41-indian-accounting-standard-41/22006726>
- Deloitte. (2016b). *Dobry raport – czyli jaki? Istotny, efektywny, atrakcyjny, angażujący*. Pobrane z [https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/pl/Documents/Books/pl\\_dobry\\_raport\\_Deloitte%20-%20raportowanie%20niefinansowe.pdf](https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/pl/Documents/Books/pl_dobry_raport_Deloitte%20-%20raportowanie%20niefinansowe.pdf)
- Deloitte. (2021). *Raportowanie ESG w praktyce – na co musisz się przygotować w związku z nową dyrektywą i zmianami regulacyjnymi w zakresie raportowania?* Pobrane z [https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/pl/Documents/Prezentacje-webinary/pl\\_webinar\\_15\\_06\\_2021\\_Raportowanie-ESG-w-praktyce.pdf](https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/pl/Documents/Prezentacje-webinary/pl_webinar_15_06_2021_Raportowanie-ESG-w-praktyce.pdf)
- Deloitte. (b.d. a). *ASC 905 Agriculture*. Pobrane z <https://dart.deloitte.com/USDART/home/codification/industry/asc905#overview>
- Deloitte. (b.d. b). *ASC 360 Property, Plant, and Equipment*. Pobrane z <https://dart.deloitte.com/USDART/home/codification/assets/asc360>

- Denis, D. K. i McConnell, J. J. (2003). International Corporate Governance. *Journal of Financial and Quantitative Analysis*, 38(1), 1–36.
- Denscombe, M. (2010). *The Good Research Guide: For Small Social Research Projects*. New York, NY: McGraw-Hill International.
- Devine, C. T. (1960). Research Methodology and Accounting Theory Formation. *The Accounting Review*, 35(3), 387–399.
- Dobija, D. (2010). Dylematy standaryzacji sprawozdawczości finansowej, wyceny i pomiaru ryzyka. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 57(113), 5–14.
- Dobija, M. (2010). Rachunkowość jako dyscyplina naukowa. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 59(115), 25–40.
- Dobija, M. i Jędrzejczyk, M. (2011). *Szkice z historii rachunkowości*. Kraków: Polskie Towarzystwo Ekonomiczne.
- Dobroszek, J. (2016). Rachunkowość zarządcza w zarządzaniu łańcuchem dostaw w świetle wyników badań literaturowych i ankietowych. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 89(145), 29–54.
- Dobroszek, J. i Michalak, J. (2013). Nurty i metody badawcze w nauce rachunkowości w Polsce i na świecie. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości SKwP*, 71(127), 99–123.
- Dokument roboczy służb komisji. Streszczenie oceny skutków towarzyszące dokumentowi Wniosek dotyczący Dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady zmieniającej dyrektywę Rady 78/660/EWG i 83/349/EWG w odniesieniu do ujawniania informacji niefinansowych i informacji dotyczących różnorodności przez niektóre duże spółki oraz grupy, SWD(2013) 128 final, Strasburg. Pobrane z <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/HTML/?uri=CELEX%3A52013SC0128>
- Dos Santos Martins, A. I., Pais de Almeida, R. M. i Alves de Jesus, T. (2012). O impacto da IAS 41 e o seu valor relevante nas empresas agrícolas cotadas. *Revista Portuguesa de Contabilidade*, 2(8), 577–616.
- Drumlak, U. (2011). Propozycja zastosowania niekonwencjonalnych metod nauczania rachunkowości w szkołach wyższych. *Folia Pomeranae Universitatis Technologiae Stetinensis. Oeconomica*, (63), 31–44.
- Dudycz, T. (1999). *Analiza finansowa (Financial Analysis)*. Wrocław: Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu.
- Dumay, J., Bernardi, C., Guthrie, J. i Demartini, P. (2016). Integrated Reporting: A Structured Literature Review. *Accounting Forum*, 40(3), 166–185.
- Duska, R. F., Duska, B. S. i Kury, K. W. (2018). *Accounting Ethics*. Hoboken, NJ: John Wiley & Sons.
- Duży słownik polsko-hispański, hispańsko-polski*. (2015). Langenscheidt.
- Dyczkowska, J. (2009). Sprawozdawczość finansowa jako źródło informacji wspomagającej wykrywanie kryzysu w przedsiębiorstwie. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 51(107), 5–14.
- Dyczkowska, J. (2019). *Ujawnienia niefinansowe w obszarze działalności badawczo-rozwojowej. Praktyki europejskich spółek biofarmaceutycznych*. Wrocław: Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu.
- Dyduch, A. (2011). Miejsce rachunkowości w kształceniu na poziomie studiów wyższych. *Ekonomia Menedżerska*, (10), 147–160.
- Dyduch, J. i Krasodomska, J. (2017). Determinants of Corporate Social Responsibility Disclosure: An Empirical Study of Polish Listed Companies. *Sustainability*, 9(11), 1934.
- Dyhdalewicz, A. (2020). Rachunkowość rolnicza w świetle krajowych i międzynarodowych regulacji rachunkowości. W: R. Przygodzka, E. Gruszewska (red.), *Instytucjonalne i strukturalne aspekty rozwoju rolnictwa i obszarów wiejskich. Księga poświęcona pamięci dr. hab. Adama Sadowskiego Profesora Uniwersytetu w Białymstoku* (s. 145–165). Białystok: Wydawnictwo Uniwersytetu w Białymstoku. Pobrane z [https://repozytorium.uwb.edu.pl/jspui/bitstream/11320/9263/1/A\\_Dyhdalewicz\\_Rachunkowosc\\_rolnicza.pdf](https://repozytorium.uwb.edu.pl/jspui/bitstream/11320/9263/1/A_Dyhdalewicz_Rachunkowosc_rolnicza.pdf)
- Dziekański, P. (2011). Analiza sytuacji finansowej samorządu jako wyznacznik efektywności ekonomicznej jednostki samorządu terytorialnego. *Zeszyty Naukowe Wyższej Szkoły Bankowej w Poznaniu*, (38), 247–259.

- Easley, D. i O'Hara, M. (2004). Information and the Cost of Capital. *The Journal of Finance*, 59(4), 1553–1583.
- Eccles, R. G. i Krzus, M. P. (2010). *One Report: Integrated Reporting for a Sustainable Strategy*. Hoboken, NJ: John Wiley & Sons.
- Elad, C. (2004). Fair Value Accounting in the Agricultural Sector: Some Implications for International Accounting Harmonization. *European Accounting Review*, 13(4), 621–641.
- Elad, C. i Herbohn, K. (2011). *Implementing Fair Value Accounting in the Agricultural Sector*. Edinburgh: Institute of Chartered Accountants of Scotland.
- Eljasiak, E. (2011). W kierunku zintegrowanej sprawozdawczości. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 62(118), 99–110.
- Elkington J. (1994). Towards the Sustainable Corporation: Win-Win-Win Business Strategies for Sustainable Development. *California Management Review*, 36(2), 90–100.
- Elkington, J. (2018). 25 Years Ago I Coined the Phrase "Triple Bottom Line". Here's Why It's Time to Rethink It. *Harvard Business Review*. Retrieved October 11.
- EMIS Emerging Markets Information Service [poprzednia nazwa: ISI Emerging Markets], <http://www.emis.com>
- Evan, W. M. i Freeman, R. E. (1997). Spółka i osoby żywożnie zainteresowane. Kapitalizm kantowski. W: L. V. Ryan, J. Sójka (red.), *Etyka biznesu. Z klasyki współczesnej myśli amerykańskiej*, tłum. E. Dratwa. Poznań: Wydawnictwo „W drodze”.
- Fabozzi, F. J. i Peterson, P. P. (2003). *Financial Management and Analysis*, 132. Hoboken, NJ: John Wiley & Sons.
- Farm and Ranch Account Book*. (1998). Pobrane z <https://extension.okstate.edu/programs/farm-management-and-finance/farm-and-ranch-account-book/site-files/docs/farm-and-ranch-account-book.pdf>
- Feledyn-Szewczyk, B. i Duer, I. (2007). Zachwaszczenie pszenicy jarej uprawianej w ekologicznym systemie produkcji w porównaniu z innymi systemami produkcji rolnej. *Journal of Research and Applications in Agricultural Engineering*, 52(3), 40–44.
- Ferreira, L. D. i Merchant, K. A. (1992). Field Research in Management Accounting and Control: A Review and Evaluation. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 5(4). DOI:10.1108/09513579210019503
- Fiedor, B. (2017). Istota i wartościowanie kapitału naturalnego w ujęciu ekonomii ekologicznej. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, (491), 136–145.
- Financial Accounting Standard Board [FASB]. (1978). *Statement of Financial Accounting Standards (SFAC) 1: Objectives of Financial Reporting by FASB*, Stamford, CT.
- Financial Guidelines for Agricultural Producers [FGAP]. (1997). *Financial Guidelines for Agricultural Producers*. Menomonee Falls, WI: Farm Financial Standards Council.
- Financial Reporting Council [FRC]. (2013). *Financial Reporting Standard for Smaller Entities*. Pobrane z <https://www.frc.org.uk/getattachment/4b81f7a8-3eac-4acb-99f5-a09467e560b5/FRSSE-July-2013.pdf>
- Financial Reporting Council [FRC]. (2015a). *FRS 104 Interim Financial Reporting*. Pobrane z <https://www.frc.org.uk/getattachment/196e0257-5648-4007-8ad8-75cdc8f80116/FRS-104-March-2015.pdf>
- Financial Reporting Council [FRC]. (2015b). *FRS 105 The Financial Reporting Standard applicable to the Micro-entities Regime*. Pobrane z <https://www.frc.org.uk/getattachment/fb775a35-08b0-41adb164-ff0414a61e33/FRS-105-WEB-READY-2015.pdf>
- Financial Reporting Council [FRC]. (2018a). *FRS 100 Application of Financial Reporting Requirements*. Pobrane z [https://www.frc.org.uk/getattachment/498f53a8-2d00-4013-81bf-6e6fa65af4b5/FRS-100-Application-of-Financial-Reporting-Standards-\(March-2018\).pdf](https://www.frc.org.uk/getattachment/498f53a8-2d00-4013-81bf-6e6fa65af4b5/FRS-100-Application-of-Financial-Reporting-Standards-(March-2018).pdf)
- Financial Reporting Council [FRC]. (2018b). *FRS 101 Reduced Disclosure Framework*. Pobrane z [https://www.frc.org.uk/getattachment/a7d5c00c-93a4-4796-b23a-7cc50af34a94/FRS-101-Reduced-Disclosure-Framework-\(March-2018\).pdf](https://www.frc.org.uk/getattachment/a7d5c00c-93a4-4796-b23a-7cc50af34a94/FRS-101-Reduced-Disclosure-Framework-(March-2018).pdf)

- Financial Reporting Council [FRC]. (2018c). *FRS 103 Insurance Contracts*. Pobrane z [https://www.frc.org.uk/getattachment/c7ecec8e-259b-4d22-a6fb-45cb5cb4c916/FRS-103-Insurance-Contracts-\(March-2018\).pdf](https://www.frc.org.uk/getattachment/c7ecec8e-259b-4d22-a6fb-45cb5cb4c916/FRS-103-Insurance-Contracts-(March-2018).pdf)
- Financial Reporting Council [FRC]. (2022). *FRS 102 The Financial Reporting Standard applicable in the UK and Republic of Ireland*. Pobrane z [https://www.frc.org.uk/getattachment/c66c1d97-5943-413c-b354-f122e07f144d/Redacted-FRS-102-\(January-2022\).pdf](https://www.frc.org.uk/getattachment/c66c1d97-5943-413c-b354-f122e07f144d/Redacted-FRS-102-(January-2022).pdf)
- Flakiewicz, W. (1990). *Informacyjne systemy zarządzania: podstawy budowy i funkcjonowania*. Warszawa: PWE.
- Florczak, W. (2008). Wskaźniki zrównoważonego rozwoju. *Wiadomości Statystyczne. The Polish Statistician*, (3), 14–34.
- Floridi, L. (2005). Zagadnienie moralności informacji (tłum. D. Chabrajska). *Ethos*, (69-70), 269–307.
- Foster, G. (1986). *Financial Statement Analysis* (wyd. 2). Pearson Education India.
- Francis, J., LaFon, R., Olsson P. i Schipper, K. (2005). The Market Pricing of Accruals Quality. *Journal of Accounting and Economics*, 39(2), 295–327.
- Frankfort-Nachmias, C. i Nachmias, D. (2001). *Metody badawcze w naukach społecznych*. Poznań: Zysk i S-ka.
- Frant, M. i Bujak, K. (2006). Wpływ uproszczeń w uprawie roli i poziomów nawożenia mineralnego na zachwaszczenie pszenicy jarej. *Acta Agrophysica*, 8(2), 327–336.
- Freeman, R. E. i Reed, D. L. (1983). Stockholders and Stakeholders: A New Perspective on Corporate Governance. *California Management Review*, 25(3), 88–106.
- Freeman, R. E., Wicks, A. C. i Parmar, B. (2004). Stakeholder Theory and the Corporate Objective Revisited. *Organization Science*, 15(3), 364–369.
- Friedlob, G. T. i Schleifer, L. L. (2003). *Essentials of Financial Analysis* (Vol. 23). Hoboken, NJ: John Wiley & Sons.
- Frooman, J. (1999). Stakeholder Influence Strategies. *The Academy of Management Review*, 24(2), 191–205.
- Fullerton, R. R., Kennedy, F. A. i Widener, S. K. (2013). Management Accounting and Control Practices in a Lean Manufacturing Environment. *Accounting, Organizations and Society*, 38(1), 50–71.
- Funnell, W. (1998). The Narrative and Its Place in the New Accounting History: The Rise of the Counternarrative. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 11(2), 142–162.
- Gaa, J. C. i Thorne, L. (2004). An Introduction to the Special Issue on Professionalism and Ethics in Accounting education. *Issues in Accounting Education*, 19(1), 1.
- Gabruszewicz, T. (2012). Rachunkowość odpowiedzialności społecznej – próba zdefiniowania. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu*, (233), 27–37.
- Gabruszewicz, W. (2014). *Analiza finansowa przedsiębiorstwa: teoria i zastosowanie*. Warszawa: PWE.
- Gaffikin, M. J. (1988). Legacy of the Golden Age: Recent Developments in the Methodology of Accounting. *Abacus*, 24(1), 16–36.
- Gajewska-Jedwabny, A. (2007). Relacje inwestorskie i raportowanie wartości. W: A. Szablewski, R. Tuzimek (red.), *Wycena i zarządzanie wartością firmy* (s. 47–59). Warszawa: Poltext.
- Galant, A. i Cadez, S. (2017). Corporate Social Responsibility and Financial Performance Relationship: A Review of Measurement Approaches. *Economic Research – Ekonomska Istraživanja*, 30(1), 676–693.
- Gałęcka, A. (2015). Zakres i znaczenie rachunkowości rolniczej w Polsce. *Studia i Materiały Wydziału Zarządzania i Administracji Wyższej Szkoły Pedagogicznej im. Jana Kochanowskiego w Kielcach*, (19), 97–108.
- García-Sánchez, I. M., Rodríguez-Ariza, L. i Frías-Aceituno, J. V. (2013). The Cultural System and Integrated Reporting. *International Business Review*, 22(5), 828–838.
- Geerts, G. L. (2011). A Design Science Research Methodology and Its Application to Accounting Information Systems Research. *International Journal of Accounting Information Systems*, 12(2), 142–151.

- Gibson, C. H. (2012). *Financial Reporting and Analysis*. Cengage Learning.
- Gierusz, J. i Gawrońska, J. (2012). Ewolucja pojęcia wyniku finansowego a pomiar jego jakości. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 66(122), 29–45.
- Gierusz, B. i Martyniuk, T. (2009). Rola rachunkowości w świetle społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstwa (CSR). W: *Problemy współczesnej rachunkowości* (s. 125–137). Warszawa: Oficyna Wydawnicza SGH.
- Gierusz, J., Gościński, K. i Zackiewicz, B. (2007). MSSF 1: zastosowanie Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej po raz pierwszy. Warszawa: Difin.
- Gil-Lafuente, A. M. (2005). *Fuzzy Logic in Financial Analysis*. Berlin: Springer.
- Gillenkirch, R. M. i Arnold, M. C. (2008). State of the Art des Behavioral Accounting. *Wirtschaftswissenschaftliches Studium: WiSt; Zeitschrift für Studium und Forschung*, 37(3), 128–134.
- Giri, R. i Dev, K. (2020). Indian Accounting Standards and Transition to IFRS. *Mukt Shabd Journal*, 9(5), 1714–1720.
- Glautier, M. W. E. i Underdown, B. (1991). *Accounting Theory and Practice* (wyd. 4). London: Pitman Publishing.
- Glautier, M. W. E. i Underdown, B. (2001). *Accounting Theory and Practice*. Pearson Education.
- Global Reporting Initiative (GRI). (b.d.). Pobrane z <https://www.globalreporting.org/standards/>
- Glynn, J. J., Perrin, J. i Murphy, M. P. (2003). *Rachunkowość dla menedżerów*. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN.
- Głębocka, M. (2013). Użyteczność decyzyjna informacji dodatkowej – wybrane problemy. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, (61), 543–555.
- Gmińska, R. (2014). Aspekty behawioralne w rachunkowości zarządczej. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu* (344), 185–193.
- Gmytrasiewicz, M. (2007). Rachunkowość globalna a teoria rachunkowości. W: J. Turyna (red.), *Finansowe uwarunkowania rozwoju organizacji gospodarczych. Informacja finansowa i jej wykorzystanie w warunkach stosowania MSR/MSSF*. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Warszawskiego.
- Gmytrasiewicz, M. (2009a). Dyskusyjne metody ustalania i prezentacji wartości według Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 53(109), 63–70.
- Gmytrasiewicz, M. (2009b). Wybrane problemy teoretyczne współczesnej rachunkowości. W: *Problemy współczesnej rachunkowości*. Warszawa: Oficyna Wydawnicza SGH.
- Gmytrasiewicz, M., Peche, T. i Świdorska, G. (1977). *Teoretyczne podstawy rachunkowości*. Warszawa: PWN.
- Gołaszewska-Kaczan, U. (2005). Koncepcja interesariuszy w teorii i praktyce przedsiębiorstwa. *Współczesne Zarządzanie*, (1), 24–33.
- Gołębiowski, G., Grycuk, A., Tłaczała, A. i Wiśniewski, P. (2014). *Analiza finansowa przedsiębiorstwa*. Warszawa: Difin.
- Gomariz-Cutillas, M. F. i Sánchez-Ballesta, J. P. (2014). Financial Reporting Quality, Debt Maturity and Investment Efficiency. *Journal of Banking & Finance*, 40(1), 494–506. DOI:10.1016/j.jbankfin.2013.07.013
- Gonçalves, R., Lopes, P. i Craig, R. (2017). Value Relevance of Biological Assets under IFRS. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 29, 118–126. DOI:10.1016/j.intaccaudtax.2017.10.001
- Goraj L. (2004), *Rachunkowość rolnicza*. Warszawa: Difin.
- Gorczycki, W. (1965). *Rachunkowość rolna*. Warszawa: PWN.
- Gorczycki, W. (1971). *Rachunkowość przedsiębiorstw rolnych*. Warszawa: PWE.
- Gorczycki, W. (1981). *Rachunkowość przedsiębiorstw rolnych* (wyd. 2). Warszawa: PWE.
- Gos, W. (2006). *Sprawozdawczość finansowa przedsiębiorstw*. Warszawa: Polska Akademia Rachunkowości.

- Gos, W. (2008). Wybrane uwagi na temat istoty rachunkowości. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 44(100), 69–78.
- Gos, W. (2011). *Bilans. Znaczenie, koncepcje sporządzania, formy prezentacji*. Warszawa: PWE.
- Gos, W. i Hońko, S. (2014). Rezerwy techniczno-ubezpieczeniowe – aspekty bilansowe i podatkowe. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, (373), 46–55.
- Gostomski, A. (1588). *Gospodarstwo*. Pobrane z <https://www.wbc.poznan.pl/dlibra/publication/edition/31229?id=31229>
- Government of India. (2022). *Accounting Standards*. Pobrane z <https://www.mca.gov.in/content/mca/global/en/acts-rules/ebooks/accounting-standards.html>
- Górnjak, J. i Wachnicki, J. (2008). *Pierwsze kroki w analizie danych*. Kraków: SPSS.
- Górski, J. (1975). *Metody poznawcze w rachunkowości*. Warszawa: PWE.
- Grabiński, K. (2007). XBRL jako etap ewolucji sprawozdawczości finansowej. *Zeszyty Naukowe Akademii Ekonomicznej w Krakowie*, (750), 199–212.
- Grabiński, T., Wydymus, S. i Zeliaś, A. (1982). *Metody doboru zmiennych w modelach ekonometrycznych*. Warszawa: PWN.
- Granlund, M. (2011). Extending AIS Research to Management Accounting and Control Issues: A Research Note. *International Journal of Accounting Information Systems*, 12(1), 3–19.
- Gray, R., Owen, D. i Adams, C. (1996). *Accounting and Accountability*. London: Prentice Hall Europe.
- Grey, R. (2002). The Social Accounting Project and Accounting Organizations and Society Privileging Engagement, Imaginings, New Accountings and Pragmatism Over Critique? *Accounting, Organizations and Society*, 27, 687–708.
- Grobler, A. (2008). *Metodologia nauk*. Kraków: Aureus, Znak.
- Gryglaszewska, A. i Węgrzecka, M. (2004). Rzetelność w kształceniu akademickim. W: K. Kloc, E. Chmielewska (red.), *Dobre obyczaje w kształceniu akademickim*. Warszawa: Fundacja Promocji i Akredytacji Kierunków Ekonomicznych.
- Gryniewicz, W. (2007). Charakterystyki i miary jakości informacji. *Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu*, (1150), 105–114.
- Gupta, U. (2000). *Information Systems: Success in the 21st Century*. Toronto: Prentice Hall.
- Guthrie, J., Manes-Rossi, F. i Orelli, R. L. (2017). Integrated Reporting and Integrated Thinking in Italian Public Sector Organisations. *Meditari Accountancy Research*, 25(4), 553–573.
- Guzmán, I. i Arcas, N. (2008). The Usefulness of Accounting Information in the Measurement of Technical Efficiency in Agricultural Cooperatives. *Annals of Public and Cooperative Economics*, 79(1), 107–131.
- Hąbek, P. (2009). Społeczna odpowiedzialność przedsiębiorstw jako koncepcja firmy zorientowanej na interesariuszy. *Organizacja i Zarządzanie*, 2(6), 69–86.
- Healy, P. M. i Palepu, K. G. (2001). Information Asymmetry, Corporate Disclosure, and the Capital Markets: A Review of the Empirical Disclosure Literature. *Journal of Accounting and Economics*, 31(1–3), 405–440.
- Heinrich, P. (2018). *CSR und Kommunikation. Unternehmerische Verantwortung überzeugend vermitteln*. Berlin, Heidelberg: Springer.
- Helfert, E. A. (2001). *Financial Analysis: Tools and Techniques: A Guide for Managers*. New York: McGraw-Hill.
- Helin, A. (2005). *Rachunkowość i opodatkowanie spółek kapitałowych*. Warszawa: Wydawnictwo C.H. Beck.
- Hellwig, Z. (1976). Przechodniość relacji skorelowania zmiennych losowych i płynące stąd wnioski ekonometryczne. *Przegląd Statystyczny*, (1), 3–20.
- Hendriksen, E. A. i Breda, M. F. (2002). *Teoria rachunkowości*. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN.
- Hendriksen, E. S. (1982). *Accounting Theory* (wyd. 4). Homewood, IL: Richard D. Irwin.
- Herath, S. K. i Albarqj, N. (2017). Financial Reporting Quality: A Literature Review. *International Journal of Business Management and Commerce*, 2(2), 1–14.



- Hocking, R. R. (1976). The Analysis and Selection of Variables in Linear Regression. *Biometrics*, 32(1), 1–49.
- Hofstede, T. R. i Kinard, J. C. (1970). A Strategy for Behavioral Accounting Research. *The Accounting Review*, 45(1), 38–54.
- Holt, G. i Moizer, P. (1990). The Meaning of Audit Reports. *Accounting and Business Research*, 20(78), 111–121.
- Holthausen, R. i Watts, R. (2001). The Relevance of the Value Relevance Literature for Financial Accounting Standard Setting. *Journal of Accounting and Economics*, 31(1–3), 3–75. DOI:10.1016/S0165-4101(01)00029-5
- Horbaczewski, D. (2006). Filozoficzne źródła współczesnego pojmowania jakości. *Problemy Jakości*, (10), 9–12.
- Huffman, A. (2013). *Value Relevant Asset Measurement and Asset Use: Evidence from IAS 41*. Pobrane z [http://eifrs.ifrs.org/eifrs/comment\\_letters/27/27\\_3206\\_AдриennaHuffmanUniversityofUtah\\_2\\_HuffmanAdriennaJobMarketPaper.pdf](http://eifrs.ifrs.org/eifrs/comment_letters/27/27_3206_AдриennaHuffmanUniversityofUtah_2_HuffmanAdriennaJobMarketPaper.pdf)
- Hylas, R. E. i Ashton, R. H. (1982). Audit Detection of Financial Statement Errors. *The Accounting Review*, 57(4), 751–765.
- Ignatowski, R. (2007). Dokąd zmierzamy, czyli wizja rozwoju rachunkowości jako nauki i zawodu. W: T. Cebrowska, A. Kowalik, R. Stępień (red.), *Rachunkowość wczoraj, dziś, jutro*. Warszawa: SKWP.
- Ijiri, Y. (1975). *Theory of Accounting Measurement*. Sarasota, FL: American Accounting Association.
- Indian Accounting Standard (Ind AS) 2: *Inventories*. (b.d.). Pobrane z <https://vlex.in/vid/indian-accounting-standard-ind-545656494>
- Inglot, S. (1931). *Sprawy gospodarcze Lwa Sapiehy 1588–1607*. W: *Studja z historii społecznej i gospodarczej poświęcone prof. dr. Franciszkowi Bujakowi*. Lwów.
- International Accounting Standards Board [IASB]. (2010). *IFRS Practice Statement. Management Commentary. A Framework for Presentation*. Pobrane z [https://www.aasb.gov.au/admin/file/content105/c9/IFRS\\_Practice\\_Statement\\_Management\\_Commentary.pdf](https://www.aasb.gov.au/admin/file/content105/c9/IFRS_Practice_Statement_Management_Commentary.pdf)
- International Financial Reporting Standards [IFRS]. (2010). *IFRS Practice Statement. Management Commentary. A Framework for Presentation*. Pobrane z <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/management-commentary-practice-statement/>
- International Financial Reporting Standards [IFRS]. (2023). *IAS 34 Interim Financial Reporting*. Pobrane z <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-34-interim-financial-reporting/#standard>
- International Integrated Reporting Council [IIRC]. Pobrane z <https://www.integratedreporting.org/>
- Interpretacja KIMSF 10. *Śródroczna sprawozdawczość finansowa a utrata wartości* (2008). (Dz.U. UE 2008, L 320/461). Pobrane z <https://ibcauditoria.com/wp-content/uploads/2016/08/kimfsf-10.pdf>
- Islam, M. A. i Deegan, C. (2008). Motivations for an Organization within a Developing Country to Report Social Responsibility Information. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 21(6), 850–874.
- Iwasieczko, B. (2016). Ocena użyteczności informacji sprawozdawczych. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 6(84), cz. 1, 293–299.
- Iwasieczko, B., Bodzianny, J. i Markiewicz-Rudnicka, D. (2007). Specyfika branży a wycena w rachunkowości rolnej. *Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu*, (1158), 60–72.
- Iwasiewicz, A. (2005). *Zarządzanie jakością w przykładach i zadaniach*. Tychy: Śląskie Wydawnictwa Naukowe.
- Jaijiram, P. (2017). Ethics in Accounting. *Journal of Finance and Accountancy*, 23, 1–13.
- Jamali, D. (2008). A Stakeholder Approach to Corporate Social Responsibility: A Fresh Perspective into Theory and Practice. *Journal of Business Ethics*, 82, 213–231.
- Jamrozik, E. (2005). *Słownik włosko-polski, polsko-włoski*. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN.
- Jansson, A. M. i Fagerstrom, A. (2011). Accounting for Forest Assets: The Case of IAS 41 and Fair Value. *Proceedings of Business and Information*. Bangkok, July 4–6.

- Jaruga, A. (1988). *The Evolution of Accounting in East European Nations*. Working Papers, 5th World Congress of Accounting Historians, Sydney, Australia.
- Jaruga, A. (2003). Nowelizacja modelu edukacji rachunkowości w dobie globalizacji. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 17(73), 183–190.
- Jaruga, A. i Fijałkowska, J. (2006). Luca Pacioli – wielki uczyony renesansu i jego koncepcja rachunkowości. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 34(90), 9–22.
- Jaruga, A. i Kabalski, P. (2010). Poland. W: G. Previts, P. Walton, P. Wolnizer (red.), *A Global History of Accounting, Financial Reporting and Public Policy Europe*. Studies in the Development of Accounting Thought, Vol. 14A. Emerald Group Publishing.
- Jaruga, A. i Kabalski, P. (2012). Od niemieckich ksiąg handlowych do Międzynarodowych Standardów Rachunkowości. Zarys historii regulacji w Polsce. W: I. Sobańska, P. Kabalski (red.), *Współczesne nurty badawcze w rachunkowości*. Łódź: Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego.
- Jaruga, A., Nowak, W. A. i Szychta, A. (2001). *Rachunkowość zarządcza. Koncepcje i zastosowania*. Łódź: Społeczna Wyższa Szkoła Przedsiębiorczości i Zarządzania w Łodzi.
- Jarugowa, A. (1972). Problems of Uniform Accounting Principles in Poland. *International Journal of Accounting*, 8(1), 25–42.
- Jarugowa, A. (1989). Niektóre kierunki badań naukowych z dziedziny rachunkowości. *Acta Universitatis Lodziensis. Folia Oeconomica*, (88), 3–18.
- Jarugowa, A. (2002). Systemy regulacji rachunkowości a międzynarodowa harmonizacja i standaryzacja. W: A. Jaruga (red.), *Międzynarodowe regulacje rachunkowości* (s. 90–111), Warszawa: Wydawnictwo C.H. Beck.
- Jaworska, E. (2014). Perspektywa behawioralna w rachunkowości w świetle wybranych teorii psychologii motywacji. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, (70), 49–58.
- Jerzak, M. (1960). *Metoda rachunkowości rolniczej*. Warszawa: Państwowe Wydawnictwo Rolnicze i Leśne.
- Jerzak, M. (1961). Wartość, produktywność i cenność gruntów ornych. *Roczniki Nauk Rolniczych*, 76(G-3).
- Jędralska, K. (2003). Controlling w zarządzaniu przedsiębiorstwem międzynarodowym. *Prace Naukowe/Akademia Ekonomiczna w Katowicach*, (206), 55–68.
- Jędrzejka, D. (2012). Raportowanie zintegrowane jako nowe podejście do współczesnej sprawozdawczości. *Acta Universitatis Lodziensis. Folia Oeconomica*, (266), 313–325.
- Jędrzejka, J. (2016). *Rozszerzona sprawozdawczość biznesowa spółek giełdowych*. Łódź: Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego.
- Johansson, P. (1990). Valuing environmental damage. *Oxford Review of Economic Policy*, 6(1), 34–50.
- Johnson, B. i Raddatz, B. G. Y. (1999). Nebraska Farm Real Estate Market Developments 1998–99. *Nebraska Farm Real Estate Reports*. 35. Pobrane z [http://digitalcommons.unl.edu/agecon\\_farmreal-estate/35](http://digitalcommons.unl.edu/agecon_farmreal-estate/35)
- Jones, G. A. i Jones, J. M. (2000). *Information and Coding Theory*. London: Springer.
- Jones, T. M. i Wicks, A. C. (1999). Convergent Stakeholders Theory. *Academy of Management Review*, 24(2), 206–221. <https://doi.org/10.2307/259075>
- Kabalski, P. (2005). Nadrzędne zasady przygotowania i prezentacji sprawozdań finansowych. *Przeгляд Podatkowy*, 1. Pobrane z <http://www.przeглядpodatkowy.pl>
- Kabalski, P. (2009). Cele sprawozdań finansowych według projektu „Ram konceptualnych sprawozdawczości finansowej”. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 48(104), 61–79.
- Kabalski, P. (2016). Dlaczego nauka rachunkowości powinna być bardziej normatywna? *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 88(144), 61–72.
- Kaplan, R. S. (1984a). Application of Quantitative Models in Managerial Accounting: A State of the Art Survey. W: R. Mattessich (red.), *Modern Accounting Research: History, Survey and Guide*

- (s. 415–434), Research Monograph 7. Vancouver: Canadian Certified General Accountants' Research Foundation.
- Kaplan, R. S. (1984b). The Evolution of Management Accounting. W: C. Emmanuel, D. Otley, K. Merchant (red.), *Readings in Accounting for Management Control* (s. 586–621). New York: Springer.
- Kaplan, R. S. (1986). The Role for Empirical Research in Management Accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 11(4), 429–452. Przedruk w: R. Mattessich (red.), *Accounting Research in the 1980s and Its Future Relevance* (s. 75–98), Research Monograph 17. Vancouver: Canadian Certified General Accountants' Research Foundation.
- Karmańska, A. (2009). *Wartość ekonomiczna w systemie informacyjnym rachunkowości finansowej*. Warszawa: Difin.
- Karmańska, A. (2010). Wielowymiarowość polityki rachunkowości i etyki z nią związanej. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 56(112), 97–110.
- Karmańska, A. (2014). The Imperative of Sustainable Growth and Reporting Integration. Three Eras in the Corporate Reporting Development. *Copernican Journal of Finance & Accounting*, 3(1), 73–82.
- Kazirod, A. (2002). Rola rewizji sprawozdań finansowych. *Nasz Rynek Kapitałowy*, (2).
- Kelly, M., Davey, H. i Haigh, N. (1999). Contemporary Accounting Education and Society. *Accounting Education*, 8(4), 321–340.
- Kędzierska-Bujak, I. (2013). Rola informacji dostarczanych przez rachunkowość w systemach motywacyjnych – wybrane zagadnienia. W: A. Karmańska (red.), *Nauka o rachunkowości na progę gospodarki opartej na wiedzy*. Warszawa: Oficyna Wydawnicza SGH.
- Kędzior, M. i Grabiński, K. (2011). Ocena opracowywanego przez IASB i FASB projektu założeń koncepcyjnych sprawozdawczości finansowej. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 61(117), 55–87.
- Khan, A. A. i Yeldi, S. (2018). A Conceptual Analysis of Accounting for Agriculture under Indian Accounting Standard AS 41. *International Journal of Research in Engineering, IT and Social Sciences*, 08, 09, 92–105. Pobrane z [https://www.indusedu.org/pdfs/IJREISS/IJREISS\\_2205\\_83234.pdf](https://www.indusedu.org/pdfs/IJREISS/IJREISS_2205_83234.pdf)
- Kifner, T. (1999). *Polityka bezpieczeństwa i ochrony informacji*. Gliwice: Helion.
- Kinney Jr, W. R. i Martin, R. D. (1994). Does Auditing Reduce Bias in Financial Reporting? A Review of Audit-related Adjustment Studies. *Auditing*, 13(1), 149–156.
- Kisielnicki, J. (1993). *Informatyczna infrastruktura zarządzania*. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN.
- Kisielnicki, J. i Sroka, H. (1999). *Systemy informacyjne biznesu*. Warszawa: Agencja Wydawnicza Placet.
- Kisielnicki, J. i Turyna, J. (2012). *Decyzyjne systemy zarządzania*. Warszawa: Difin.
- Kiziukiewicz T. (1993). *Sprawozdawczość i informacje finansowe dla menedżera: poradnik praktyczny*. Wrocław: Ekspert.
- Kiziukiewicz, T. (2009). Zasady ujawniania aktywów biologicznych w sprawozdaniach finansowych jednostek rolniczych według Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 49(105), 99–108.
- Kłobukowska, J. (2021). Edukacja rachunkowości w czasach pandemii – wirtualny wymiar dydaktyki i wnioski na przyszłość. *Kultura i Edukacja*, 3(133), 199–210.
- Kmieciak-Kiszka, Z. i Barczyk-Ciuła, J. (2019). Teoretyczne i praktyczne aspekty rachunkowości rolniczej. *Problemy Drobnych Gospodarstw Rolnych*, (2), 19–28.
- Kobiela-Pionnier, K. (2012). Sprawozdawczość zintegrowana: koncepcja raportowania osiągnięć przedsiębiorstwa na miarę XXI wieku. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 66(122), 75–85.
- Koczmar, I. (2009). Zastosowanie macierzy przepływów pieniężnych do wyznaczania hierarchii ważności informacji w internecie. *Badania Operacyjne i Decyzje*, (3), 65–85.
- Kolbusz, E. (1993). *Analiza potrzeb informacyjnych przedsiębiorstwa. Podstawy metodologiczne*. Szczecin: Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego.
- Kołańczyk, Z. (1996). *Rachunkowość finansowa*. Poznań: Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Poznaniu.

- Kondraszuk, T. (2010). Perspektywy rozwoju rachunkowości rolniczej. W: B. Micherda (red.), *Perspektywy rozwoju rachunkowości, analizy i rewizji finansowej w teorii i praktyce*, t. I (s. 306–314). Kraków: Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie.
- Kondraszuk, T. (2018). Projekt Krajowego Standardu Rachunkowości „Działalność rolnicza” – ocena proponowanych regulacji. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 100(156), 211–224. DOI:10.5604/01.3001.0012.7319
- Kondraszuk, T. (2019). The Theory of Economics and Organization of Agricultural Farms in the Context of National Accounting Standard no. 12 “Agricultural activities”. *Roczniki Naukowe Stowarzyszenia Ekonomistów Rolnictwa i Agrobiznesu*, 21(2), 153–161. DOI:10.5604/01.3001.0013.2081
- Korzeniowska, D. (2017). Pionierzy i wybrane teorie istotne dla rozwoju rachunkowości behavioralnej. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 92(148), 71–84.
- Kossut, Z. (1955). *Przedmiot i metoda nauki o rachunkowości. Materiały z I zjazdu katedr rachunkowości, odbytego w dniach 16–19 grudnia 1953 roku*. Warszawa: Katedra Rachunkowości SGPiS.
- Kossut, Z. (1959). *Rachunkowość jako nauka*. Warszawa: PWG.
- Kotsiantis, S., Koumanakos, E., Tzelepis, D. i Tampakas, V. (2006). Forecasting Fraudulent Financial Statements Using Data Mining. *International Journal of Computational Intelligence*, 3(2), 104–110.
- Kowaluk, R. (2009). Benchmarking jako metoda zarządzania wspomagająca controlling przedsiębiorstwa. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, (69). Monografie i Opracowania, (187).
- Kowalczyk, M. (2017). *Podstawy analizy ekonomiczno-finansowej w jednostkach samorządu terytorialnego*. Warszawa: Difin.
- KPMG. (2016). *Cutting through UK GAAP. KPMG’s Guide to the New Financial Reporting Regime*. Pobrane z <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/pdf/2016/06/cutting-through-uk-gaap.pdf>
- Krajewski, M. i Kryński, K. (1973). *Rachunkowość PGR. Podręcznik dla techników rachunkowości rolnej* (wyd. 2). Warszawa: Państwowe Wydawnictwo Rolnicze i Leśne.
- Krasodomska, J. (2010a). Perspektywy rozwoju informacyjnej funkcji rachunkowości w kontekście społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw. *Studia i Prace Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie*, (14), t. 1, 334–341.
- Krasodomska, J. (2010b). Anglosaski i kontynentalny model rachunkowości na przykładzie wybranych krajów. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 55(111), 119–137. Pobrane z <https://ztr.skwp.pl/api/files/view/149305.pdf>
- Krasodomska, J. (2012). Zintegrowana sprawozdawczość spółek w 2020 roku. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 66(112), 101–110.
- Krasodomska, J. (2015). Sprawozdawczość zintegrowana jako nowy obszar badań naukowych w rachunkowości. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 82(138), 77–92.
- Krasodomska, J. (2017). Raportowanie informacji niefinansowych w świetle procesów konsultacyjnych. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, (479), 99–107.
- Krok, E. (2015). Budowa kwestionariusza ankietowego a wyniki badań. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Studia Informatica*, (37), 55–73.
- Krzywdą, D. (2005). Istota i klasyfikacja instrumentów finansowych. *Zeszyty Naukowe/Akademia Ekonomiczna w Krakowie*, (674), 15–31.
- KSR 12. (2018). Uchwała Nr 10/2018 Komitetu Standardów Rachunkowości z dnia 27 marca 2018 r. w sprawie przyjęcia Krajowego Standardu Rachunkowości Nr 12 „Działalność rolnicza”.
- Kulig, B., Szafrański, W. i Zając, T. (2004). Plonowanie międzyplonu w stanowisku po bobiku oraz zawartość węgla organicznego w glebie w zależności od przebiegu pogody. *Acta Agrophysica*, 3(2), 307–315.
- Kulig, B. i Zając, T. (2007). Biologiczne i agrotechniczne uwarunkowania produktywności bobiku. *Postępy Nauk Rolniczych*, (1), 63–80. Pobrane z [https://instytucja.pan.pl/images/stories/pliki/wydzialy/wydzial\\_v/dwum\\_pnr/pnr\\_1\\_07.pdf](https://instytucja.pan.pl/images/stories/pliki/wydzialy/wydzial_v/dwum_pnr/pnr_1_07.pdf)
- Kulikowski, J. L. (1986). *Technika i metody rozproszonego przetwarzania danych*, cz. I, Wrocław: Politechnika Wrocławska.

- Kumaniecki, K. (1965). *Słownik polsko-laciński*. Warszawa: Państwowy Instytut Wydawniczy.
- Kumor, I. (2013). Sprawozdawczość finansowa w warunkach globalizacji. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, (61), 557–568.
- Kutera, M. (2016). Ryzyko oszustw w badaniu sprawozdań finansowych. *Prace Naukowe/Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, Współczesne problemy i kierunki transformacji rachunkowości i rewizji finansowej. T. 1, Współczesne problemy rachunkowości i rewizji finansowej*, 92–104.
- Kutera, M. i Sudykowska, S. T. (2009). *Kryzysy gospodarcze a wiarygodność sprawozdań finansowych*. Warszawa: Difin.
- Kwiecień, M. (2013). Sprawozdanie z odpowiedzialności społecznej a ryzyko działalności gospodarczej. W: B. Micherda, M. Andrzejewski (red.), *Sprawozdawczość i rewizja finansowa. Problemy kwantyfikacji ryzyka gospodarczego* (s. 106–116). Kraków: Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie.
- Kwiecień, M. (2015). Rachunkowość na skrzydłach XXI wieku. W: J. Krasodomska, K. Świetla (red.), *Współczesne uwarunkowania sprawozdawczości i rewizji finansowej*. Kraków: Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie.
- Kwiecień, M. (2016). Sprawozdanie zintegrowane – innowacja paradygmatów rachunkowości. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 87(143), 63–88.
- Kwiecień, M. (2018). Rachunkowość i edukacja w jej obszarze we współczesnej gospodarce. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, (503), 293–316.
- Kwok, W. C. i Sharp, D. J. (1998). A Review of Construct Measurement Issues in Behavioral Accounting Research. *Journal of Accounting Literature*, 17, 137–174.
- Lamberton, G. (2005). Sustainability Accounting – A Brief History and Conceptual Framework. *Accounting Forum*, 29(1), 7–26. DOI:10.1016/j.accfor.2004.11.001
- Laur, E. (1920). *Einführung in die Wirtschaftslehre des Landbaus*. Berlin: Verlagsbuchhandlung Paul Parey.
- Laur, E. (1926). *Rachunkowość rolnicza dla gospodarstw włościańskich (wg wydania niemieckiego przełożył i do potrzeb włościan polskich dostosował Franciszek Bujak)*. Lwów: Nakład i własność K.S. Jakubowskiego.
- Laur, E. i Howald, O. (1957). *Bewertung, Buchhaltung und Kalkulation in der Landwirtschaft. Methodik und praktische Anwendung*. Hamburg, Berlin: Paul Parley.
- Lee, K. W. i Yeo, G. H. H. (2016). The Association Between Integrated Reporting and Firm Valuation. *Review of Quantitative Finance and Accounting*, 47(4), 1221–1250.
- Lefter, V. i Roman, A. (2007). IAS 41: Fair Value Accounting. *Theoretical and Applied Economics*, 5(510), 15–22.
- Lelusz, H. (2003). Rachunkowość jako instrument zarządzania gospodarstwem rolnym. *Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu*, (980), 268–273.
- Li, M. i Vitanyi, P. (1997). *An Introduction to Kolmogorov Complexity and Its Applications*. New York: Springer.
- Libby, R. (1975). Accounting Ratios and the Prediction of Failure: Some Behavioral Evidence. *Journal of Accounting Research*, 13(1), 150–161.
- Libby, T. i Waterhouse, J. H. (1996). Predicting Change in Management Accounting Systems. *Journal of Management Accounting Research*, 8, 137–150.
- Littelton, A. C. i Zimmerman, V. K. (1962). *Accounting Theory. Continuity and Change*. Englewood Cliffs, NJ: Prentice Hall.
- Lourenço, I. i Curto, J. (2008). The Level of Shareholder Protection and the Value Relevance of Accounting Numbers: Evidence from the European Union before and after IFRS adoption. *SSRN Electronic Journal*. DOI:10.2139/ssrn.1276024
- Lubański, M. (1974). O pojęciu informacji. *Studia Philosophiae Christianae*, 10(1), 73–99. Pobrane z [https://bazhum.muzhp.pl/media/files/Studia\\_Philosophiae\\_Christianae/Studia\\_Philosophiae\\_Christianae-r1974-t10-n1/Studia\\_Philosophiae\\_Christianae-r1974-t10-n1-s73-99/Studia\\_Philosophiae\\_Christianae-r1974-t10-n1-s73-99.pdf](https://bazhum.muzhp.pl/media/files/Studia_Philosophiae_Christianae/Studia_Philosophiae_Christianae-r1974-t10-n1/Studia_Philosophiae_Christianae-r1974-t10-n1-s73-99/Studia_Philosophiae_Christianae-r1974-t10-n1-s73-99.pdf)

- Lulek, T. (1920). *Teoretyczne podstawy księgowości kupieckiej*. Warszawa, Kraków: Księgarnia J. Czerneckiego.
- Luty, Z. (2010). Kierunki zmian sprawozdawczości finansowej. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 56(112), 127–138.
- Łada, M. i Kozarkiewicz-Chlebowska, A. (2010). *Zarządzanie wartością projektów: instrumenty rachunkowości zarządczej i controllingu*. Warszawa: Wydawnictwo C.H. Beck.
- Łuczak, W. i Karnowski, E. (1983). *Rachunkowość rolnicza. Część 2*. Warszawa: Państwowe Wydawnictwo Rolnicze i Leśne.
- Maas, K., Schaltegger, S. i Crutzen, N. (2016). Integrating Corporate Sustainability Assessment, Management Accounting, Control, and Reporting. *Journal of Cleaner Production*, 136(4), 237–248.
- Macintosh, N. B. i Quattrone, P. (2010). *Management Accounting and Control Systems: An Organizational and Sociological Approach*. Hoboken, NJ: John Wiley & Sons.
- MacKay, D. J. C. (2003). *Information Theory, Inference, and Learning Algorithms*. Cambridge: Cambridge University Press.
- Macuda, M. (2015). Rachunkowość odpowiedzialności społecznej – raportowanie zagadnień środowiskowych. *Studia Oeconomica Posnaniensia*, 3(1), 97–111.
- Majchrzak, L. (2015). *Wpływ międzyplonu gorczycy białej i sposoby uprawy roli na właściwości gleby oraz rozwój i plonowanie pszenicy jarej*. Poznań: Wydawnictwo Uniwersytetu Przyrodniczego w Poznaniu.
- Majchrzak, I. i Kaczmarczyk, A. (2018). Nauczanie rachunkowości na poziomie szkolnictwa wyższego a oczekiwania studentów i pracodawców w zakresie kompetencji i umiejętności dotyczących rachunkowości. *Folia Pomeranae Universitatis Technologiae Stetinensis. Oeconomica*, (91).
- Majchrzak, L., Skrzypczak, G. i Piechota, T. (2004). Wpływ uproszczeń w uprawie roli pod kukurydzę na właściwości fizyczne gleby. *Fragmenta Agronomica*, 21(3), 107–119.
- Mala, R. i Chand, P. (2012). Effect of the Global Financial Crisis on Accounting Convergence. *Accounting & Finance*, 52(1), 21–46.
- Malc, W. (1959). Dyskusja o przedmiocie i metodzie rachunkowości. *Rachunkowość*, (6), 75–85.
- Malik, M. (2015). Value-enhancing Capabilities of CSR: A Brief Review of Contemporary Literature. *Journal of Business Ethics*, 127(2), 419–438.
- Małecka, I., Blecharczyk, A., Sawinska, Z., Piechota, T. i Waniorek, B. (2012). Plonowanie zbóż w zależności od sposobów uprawy roli. *Fragmenta Agronomica*, 29(1), 114–123.
- Manteuffel, R. (1961). Typy, systemy i kierunki próby ustalenia pojęć i definicji. *Zagadnienia Ekonomiki Rolnej/Problems of Agricultural Economics*, 46(4), 95–104.
- Manteuffel, R. (1964). *Rachunkowość rolnicza. T. 2*. Warszawa: Państwowe Wydawnictwo Rolnicze i Leśne.
- Manteuffel, R. (1965). *Rachunkowość rolnicza. T. 1*. Warszawa: Państwowe Wydawnictwo Rolnicze i Leśne.
- Manteuffel, R. (1981). *Ekonomika i organizacja gospodarstwa rolniczego* (wyd. 2). Warszawa: Państwowe Wydawnictwo Rolnicze i Leśne.
- Manteuffel, R. (1987). *Filozofia rolnictwa*. Warszawa: PWN.
- Marciniak, S. (2004). *Controlling. Filozofia, projektowanie*. Warszawa: Difin.
- Marcinkowska, M. (2006). Ewolucja raportu: jak zaprezentować wartość przedsiębiorstwa – czyli o nowych tendencjach w sprawozdawczości biznesowej (cz. I). *Nasz Rynek Kapitałowy*, (4), 40–44.
- Marsh, T. i Fischer, M. (2013). Accounting for Agricultural Products: US versus IFRS GAAP. *Journal of Business & Economics Research (JBER)*, 11(2), 79–88. DOI:10.19030/jber.v11i2.7620
- Marshall, P. D., Dombrowski, R. F., Garner, R. M. i Smith, K. J. (2010). The Accounting Education Gap. *The CPA Journal*, 80(6), 6–26.
- Marszałek, J. B. (1935). Przekształcenia i reformy w tradycyjnych metodach buchalterji. *Buchalter Polski*, (3).

- Marszałek, J. B. (1937). U historycznych źródeł buchalterii. *Czasopismo Księgowych w Polsce*, (1).
- Martyniuk-Kwiatkowska, O. (2009). Wykorzystanie danych sprawozdawczości finansowej w ocenie działalności małych przedsiębiorstw. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 48(104), 113–124.
- Maruszczyńska, E. W. (2009). Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej a jakość sprawozdań finansowych. Przegląd literatury. *Prace Naukowe/Akademia Ekonomiczna w Katowicach. Zintegrowany system pomiarów dokonań w rachunkowości. Księga pamiątkowa wydana z okazji 60-lecia obecności prof. zw. dra hab. Zbigniewa Messnera w Akademii Ekonomicznej im. Karola Adameckiego w Katowicach*, 195–204.
- Mattelart, A. i Mattelart, M. (2001). *Teorie komunikacji. Krótkie wprowadzenie* (tłum. J. Mikołowski-Pomorski), Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN.
- Mattessich, R. (1964). *Accounting and Analytical Methods*. Homewood, IL: Irwin.
- Mattessich, R. (2008). *Two Hundred Years of Accounting Research*. Seria Routledge New Works in Accounting History. London, New York: Routledge, Taylor Farms Group.
- Matuszczak, A. (2013). Wskaźniki zrównoważonego rozwoju rolnictwa. Przesłanki teoretyczne i propozycja pomiaru w regionach UE. *Więś i Rolnictwo*, 158(1), 101–119.
- Matysiak, K. i Strażyński, P. (2018). *Fazy wzrostu i rozwoju wybranych gatunków roślin uprawnych i chwastów według skali BBCH część I*. Poznań: Instytut Ochrony Roślin. Państwowy Instytut Badawczy.
- Mazur, M. (1970). *Jakościowa teoria informacji*. Warszawa: Wydawnictwa Naukowo-Techniczne.
- Mazurczak, A. (2012). Raportowanie społecznej odpowiedzialności biznesu jako nowy element raportowania biznesowego. W: B. Micherda (red.), *Kierunki ewolucji sprawozdawczości i rewizji finansowej* (s. 88–98). Warszawa: Difin.
- Mazurowska, M. (2014). Paradygmat *homo oeconomicus* a rachunkowość behawioralna. *Studia Oeconomica Posnaniensia*, 2(4), 88–101.
- Meimberg, P. (1971). *Rachunkowość rolnicza*. Warszawa: Państwowe Wydawnictwo Rolnicze i Leśne.
- Merino, B. D. (1998). Critical Theory and Accounting History: Challenges and Opportunities. *Critical Perspectives on Accounting*, 9(6), 603–616.
- Michalczyk, G. (2009). Komunikowanie na temat kapitału intelektualnego wyzwaniem dla polityki informacyjnej spółek. *Prace i Materiały Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Gdańskiego*, (1), 291–300.
- Michalczyk, G. (2016). Raportowanie zintegrowane jako innowacyjne narzędzie rachunkowości w budowaniu relacji inwestorskich. *Studia Ekonomiczne/Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach*, (299), 222–231.
- Michalczyk, G. i Mikulska, T. (2014). Sprawozdanie zintegrowane jako produkt finalny rachunkowości społecznej. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, (69), 197–207.
- Michalski, G. (2013). *Płynność finansowa w małych i średnich przedsiębiorstwach*. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN.
- Micherda, B. (2003). *Współczesna rachunkowość w kreowaniu wiarygodnego obrazu działalności gospodarczej dla menedżera*. Kraków: Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Krakowie.
- Micherda, B. (2005). Badanie sprawozdania finansowego w perspektywie historycznej. *Zeszyty Naukowe/Akademia Ekonomiczna w Krakowie*, (674), 5–13.
- Micherda, B. (2006). Analiza finansowa w badaniu sprawozdania finansowego w świetle Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej. *Zeszyty Naukowe/Akademia Ekonomiczna w Krakowie*, (702), 5–21.
- Micherda, B. (2010). Prospektywny cel badania sprawozdania finansowego. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 56(112), 149–161.
- Micherda, B. (2012). *Kierunki ewolucji sprawozdawczości i rewizji finansowej*. Warszawa: Difin.
- Miętka, Z. (2007). *Rachunkowość bankowa*. Poznań: Wydawnictwo Wyższej Szkoły Bankowej.
- Mikołajewicz, G. (2012). Luka wartości w kontekście sprawozdawczości przedsiębiorstwa. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, (26), 231–244.

- Mikulska, T. i Michalczyk, G. (2014). Raportowanie społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstwa. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, (69), 209–219.
- Ministerstwo Finansów [MF]. (2017). *Raportowanie niefinansowe. Poradnik dla raportujących* (wyd. 2). Pobrane z [https://mf-arch2.mf.gov.pl/c/document\\_library/get\\_file?uuid=041fa0d5-333b-4074-b583-6465cda2f687&groupId=764034](https://mf-arch2.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=041fa0d5-333b-4074-b583-6465cda2f687&groupId=764034)
- Ministerstwo Finansów [MF]. (b.d.). *Krajowe Standardy Rachunkowości*. Pobrane z <https://www.gov.pl/web/finanse/krajowe-standardy-rachunkowosci>
- Mock, T. i Grove, H. (1979). *Measurement, Accounting and Organizational Information*. New York: Wiley.
- Moser, D. V. i Martin, P. R. (2012). A Broader Perspective on Corporate Social Responsibility Research in Accounting. *The Accounting Review*, 87(3), 797–806.
- Most, K. (1977). *Accounting Theory*. Columbus, OH: Grid Publishing.
- Moszczeński, S. (1924). *Nauka urzędzenia i prowadzenia gospodarstw wiejskich*. Warszawa.
- Moszczeński, S. (1947). *Rachunkowość gospodarstw wiejskich*. Warszawa: PIWR.
- Mouck, T. (1992). The Rhetoric of Science and the Rhetoric of Revolt in the “Story” of Positive Accounting Theory. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 5(4), 112–138.
- Möller, K., Schäffer, U. i Verbeeten, F. (2020). Digitalization in Management Accounting and Control: An Editorial. *Journal of Management Control*, 31(1), 1–8.
- Mućko, P. (2007). Problemy regulacji rachunkowości: między wiarygodnością a przydatnością decyzyjną informacji finansowej. W: B. Micherda (red.), *Sprawozdawczość i rewizja finansowa w kształtowaniu wiarygodności informacji ekonomicznej* (s. 357–361). Kraków: Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie.
- Mućko, P. i Hońko, S. (2013). Sprawozdanie z działalności – raport z pogranicza rachunkowości. *Rachunkowość*, (10), 2–12.
- Murphy, P. (1996). Chaos Theory as a Model for Managing Issues and Crises. *Public Relations Review*, 22(2), 95–113.
- Mytlewski, A. (2007). *Monitoring ekonomiczny przedsiębiorstw*. Gdańsk: Wydawnictwo Uniwersytetu Gdańskiego.
- Nadolna, B. (2012). Paradygmaty badawcze nauk społecznych a triangulacja metod badawczych w rachunkowości zarządczej. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 66(122), 153–164.
- Nadolna, B. (2013). Jakość informacji na potrzeby analizy decyzyjnej z wykorzystaniem kosztów relewantnych. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, (61), 451–460.
- Nadolna, B. i Rydzewska-Włodarczyk, M. (2009). Księgowe ujęcie aktywów biologicznych. *Folia Pomeranae Universitatis Technologiae Stetinensis. Oeconomica*, (57), 77–84.
- Najder, Z. (1971). *Wartości i oceny*. Warszawa: PWN.
- Nawojczyk, M. (2002). *Przewodnik po statystyce dla socjologów*. Kraków: SPSS.
- Nesterowicz, R. (2014). Sprawozdawczość finansowa i jej rola w ocenie wyników działalności przedsiębiorstw. *Nierówności Społeczne a Wzrost Gospodarczy*, (39), 320–329.
- Niedbała, B. i Sierpińska, B. (2003). *Controlling operacyjny w przedsiębiorstwie. Centra odpowiedzialności w teorii i praktyce*. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN.
- Niedzielska, E. (red.). (1998). *Informatyka ekonomiczna*. Wrocław: Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej Wrocławiu.
- Niedźwiedziński, M. (1987). Cechy informacji – próba systematyzacji. W: J. Oleński (red.), *Jakość danych w systemach informacyjnych* (s. 360–370). Seria: Systemy Informatyczne nr 1. Warszawa: Wydawnictwo OBSR.
- Niestrój, R. (red.). (2002). *Zarządzanie przedsiębiorstwem XXI wieku. Materiały konferencji naukowej Wydziału Zarządzania*. Kraków: Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Krakowie.
- Niestrój, R. (red.). (2003). *Zarządzanie i marketing*. Kraków: Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Krakowie.



- Nita, B. (2008). Ewolucja rachunkowości zarządczej: od rachunku kosztów do strategicznej rachunkowości zarządczej. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, (14), 293–317.
- Nita, B. (2016). Teoria interesariuszy a informacja sprawozdawcza na przykładzie pryzmatu dokonania. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 87(143), 117–128.
- Nobes, C. i Parker, R. (2000). *Comparative International Accounting*. Financial Times Prentice Hall, Great Britain.
- Nowak, E. (1984). *Problemy doboru zmiennych do modelu ekonometrycznego*. Warszawa: PWN.
- Nowak, E. (2015). Sprawozdawczość finansowa mikrojednostek w świetle regulacji rachunkowości. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego*, (854). *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, (73), 1007–1015.
- Nowak, E. (red.). (2013). *Controlling dla menedżerów*. Warszawa: CeDeWu.
- Nowak, E. i Nieplowicz, M. (2003). *Controlling. Instrumenty i koncepcje*. Gdańsk: ODDK.
- Nowak, E., Nieplowicz, M. i Kowalewski, M. (2016). *Rachunkowość a controlling*. Wrocław: Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu.
- Nowak, M. (2015). Etyka controllingowego pomiaru dokonania w świetle filozofii uutilitarystycznej – zarys koncepcji. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 82(138), 113–128.
- Nowak, W. A. (2010). *Teoria sprawozdawczości finansowej*. Warszawa: Oficyna Wolters Kluwer Business.
- Obłój, K. (2014). *Strategia organizacji*. Warszawa: PWE.
- O'Brien, J. A. (1990). *Management Information Systems, A Managerial End User Perspective*. Homewood, IL: Irwin.
- Obreżgiewicz, D. (2015). Metody wyceny roślinnej produkcji w toku na przykładzie rzepaku – analiza porównawcza. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego*, (873). *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, (77), 139–150. Pobrane z [https://wneiz.pl/nauka\\_wneiz/frfu/77-2015/FRFU-77-139.pdf](https://wneiz.pl/nauka_wneiz/frfu/77-2015/FRFU-77-139.pdf)
- Obreżgiewicz, D. (2017). Wycena roślinnej produkcji w toku a sprawozdanie finansowe. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 88(1), 353–364.
- Ochrona środowiska w gospodarstwie rolnym. Poradnik dla rolnika*. (2010). Poznań: Centrum Doradztwa Rolniczego w Brwinowie. Pobrane z [www.cdr.gov.pl/pol/wydawnictwa/ochrona\\_srod.pdf](http://www.cdr.gov.pl/pol/wydawnictwa/ochrona_srod.pdf)
- Ogrodowczyk, B. (2018). Grupy interesariuszy w otoczeniu współczesnych systemów wytwórczych. *Przedsiębiorstwo we Współczesnej Gospodarce – Teoria i Praktyka*, 24(1), 89–105.
- Oleński, J. (1998). *Ekonomika informacji*. Warszawa: Fundacja Promocji Rozwoju im. Edwarda Lipińskiego.
- Osterwalder, A. i Pigneur, Y. (2010). *Business Model Generation: A Handbook for Visionaries, Game Changers, and Challengers*. Hoboken, NJ: John Wiley & Sons.
- Otley, D. T. i Berry, A. J. (1994). Case Study Research in Management Accounting and Control. *Management Accounting Research*, 5(1), 45–65.
- Pałczyńska-Gościński, R. (2001). Dylematy analizy finansowej w ocenie zasadności kontynuacji działalności przedsiębiorstwa. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 3(59), 14–24.
- Pamungkas, B., Ibtida, R. i Avrian, C. (2018). Factors Influencing Audit Opinion of the Indonesian Municipal Governments' Financial Statements. *Cogent Business & Management*, 5(1), 154–256.
- Parker, R. H. i Yamey, B. S. (1994). *Accounting History: Some British Contributions*. Oxford: Oxford University Press.
- Paton, W. A. (1922). *Accounting Theory, with Special Reference to the Corporate Enterprise*. New York: Ronald Press.
- Pavkov, T. W. i Pierce, K. A. (2005). *Wprowadzenie do SPSS dla Windows*. Gdańsk: Gdańskie Wydawnictwo Psychologiczne.
- Pawlik, S. (1915). *Polskie instruktaryzacje ekonomiczne z końca XVII i XVIII wieku*. Kraków: Akademia Umiejętności. Pobrane z <https://pbc.biaman.pl/dlibra/publication/25613/edition/24478/content?&meta-lang=pl>

- Peche, T. (1991). *Metody bilansowe w rachunkowości a systemy informacyjne w gospodarce narodowej*. Warszawa: PWN.
- Peragallo, E. (1938). *Origin and Evolution of Double Entry Bookkeeping. A Study of Italian Practice from the Fourteenth Century*. New York: American Institute Publishing Company.
- Perska-Temłowska, A. (2019). Interesariusze w procesie formułowania celów strategicznych gmin i zasady ich współdziałania. *Studia i Prace Kolegium Zarządzania i Finansów. Zeszyt Naukowy*, (175), 177–185. Pobrane z <https://econjournals.sgh.waw.pl/SiP/article/download/955/846/>
- Pfaff, J. (2008). *Wpływ rewizji finansowej na wiarygodność sprawozdania finansowego* (wyd. 2). Katowice: Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Katowicach.
- Pfaff, J. (2020). *Rewizja finansowa*. Katowice: Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach.
- Phillips, R., Freeman, R. E. i Wicks, A. C. (2003). What Stakeholders Theory Is Not. *Business Ethics Quarterly*, 13:4, 479–502.
- Piechocka-Kałużna, A. (2019). *Jakość jako determinanta wiarygodności współczesnej sprawozdawczości w Polsce*. Warszawa: CeDeWu.
- Pietraszewski, A. (1968). *Księgowość rolnicza*. Poznań: Dział Wydawnictw Wyższej Szkoły Rolniczej w Poznaniu.
- Pilch, T. i Bauman, T. (2001). *Zasady badań pedagogicznych: strategie ilościowe i jakościowe*. Warszawa: Zak.
- Platkanova, P. i Perramon, J. (2012). Economic Consequences of the First-time IFRS Introduction in Europe. *Spanish Journal of Finance and Accounting*, 41(156), 497–519.
- Piosik, A. i Rówińska, M. (2011). Utrata wartości aktywów trwałych – analiza determinantów dokonywania odpisów przez spółki notowane na GPW w Warszawie w latach 2007–2009. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 62(118), 197–225.
- Podraza, A. (1961). *Jakub Kazimierz Haur, pisarz rolniczy z XVII wieku. Studium z dziejów polskiej literatury rolniczej*. Wrocław, Warszawa, Kraków: Zakład Narodowy im. Ossolińskich, Wydawnictwo Polskiej Akademii Nauk.
- Pogodzińska-Mizdrak, E. (1994). Traktat Fra Luca Paciolo – jego autentyczność i znaczenie. *Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej SKwP*, 29.
- Pogodzińska-Mizdrak, E. (2005a). Rachunkowość w historycznej perspektywie. W: B. Micherda (red.), *Podstawy rachunkowości: aspekty teoretyczne i praktyczne*. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN.
- Pogodzińska-Mizdrak, E. (2005b). Summa de Arithmetica Luca Pacioli i jej walory. *Rachunkowość*, (1).
- Pogodzińska-Mizdrak, E. (2007a). Luca Pacioli – życie i twórczość (1445–1517). W: L. Pacioli, *Tractatus XI de Computis et Scripturis. Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita*. Warszawa: SKwP.
- Pogodzińska-Mizdrak, E. (2007b). Początek dał Luca Pacioli i jego traktat *De Computis et Scripturis*. W: T. Cebrowska, A. Kowalik, R. Stępień (red.), *Rachunkowość wczoraj, dziś, jutro*. Warszawa: SKwP.
- Polski Komitet Normalizacyjny [PKN]. (2001). (PN-EN-ISO 9000:2001). Pobrane z <https://sklep.pkn.pl/pn-en-iso-9001-2001p.html>
- Pomykańska, B. i Pomykański, P. (2007). *Analiza finansowa przedsiębiorstwa*. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN.
- Prymon, K. (2012). Możliwości wprowadzenia modelu wartości godziwej w rolnictwie. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, (251), 407–417.
- PWC. (2020). *MSSF UE – lista kontrolna 2020*. Pobrane z <https://www.pwc.pl/pl/publikacje/mssf-ue-lista-kontrolna-informacji-do-ujawnienia.html>
- Remisiewicz, M. (2006). Nowe technologie w relacjach inwestorskich. W: M. Panfil, A. Szablewski (red.), *Metody wyceny spółki. Perspektywa klienta i inwestora*. Warszawa: Poltext.
- Remlein, M. (2014). Teoria a nauka rachunkowości. *Studia Oeconomica Posnaniensia*, 2(4 (265)), 120–134.

- Remlein, M. (2015a). Finansyzacja i jej skutki w sprawozdaniu finansowym polskich spółek giełdowych branży paliwowej. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 82(138), 129–139.
- Remlein, M. (2015b). Doświadczenia polskich grup kapitałowych w zakresie zintegrowanej sprawozdawczości. *Studia Oeconomica Posnaniensia*, 3(1), 149–166.
- Remlein, M. i Rówińska, M. (2019). Nowa perspektywa bilansu – model 2MR. W: S. Hońko, A. Lulek (red.), *Rachunkowość finansowa w zarządzaniu jednostkami gospodarczymi* (s. 276–289). Rozprawy i Studia, 1094. Szczecin: Wydawnictwo Uniwersytetu Szczecińskiego.
- Revsine, L., Collins, D. W., Johnson, W. B., Mittelstaedt, F. i Soffer, L. C. (2012). *Financial Reporting and Analysis*. McGraw Hill.
- Riahi-Belkaoui, A. R. (2000). *Accounting Theory*. Chicago: University of Illinois Hendriksen.
- Riahi-Belkaoui, A. (2002). *Behavioral Management Accounting*. Westport, CT: Greenwood Publishing Group.
- Roberts, C. B., Weetman, P. i Gordon, P. (2005). *International Financial Reporting: A Comparative Approach*. Pearson Education.
- Roberts, H. V. (1959). Stock-market "Patterns" and Financial Analysis: Methodological Suggestions. *The Journal of Finance*, 14(1), 1–10.
- Ronek, H. (1995/1996). Naukowy charakter rachunkowości. *Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska. Sectio H, Oeconomia*, 29/30, 163–170.
- Rosiak, J. i Szczypa, P. (2005). Standardy edukacyjne rachunkowości wyznacznikiem nowej jakości kształcenia. *Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu*, (1079), 137–141.
- Roszkowska, P. (2008). Wiarygodność raportów społecznej odpowiedzialności biznesu w kontekście relacji inwestorskich. *e-Finanse*, (4). Pobrane z <http://yadda.icm.edu.pl/yadda/element/bwmeta1.element.ekon-element-000171309385>
- 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 (Tekst mający znaczenie dla EOG), *Official Journal L* 320.
- Rówińska, M. (2013). Cechy jakościowe sprawozdania finansowego jednostek gospodarczych. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, (58), 375–382.
- Rówińska, M. (2016). Przydatność – podstawowa cecha informacji finansowej? *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 2(80), cz. 2, 517–523. DOI: 10.18276/frfu.2016.2.80/2-55
- Rubik, J. (2018). Raportowanie niefinansowe spółek RESPECT INDEX po zmianach. *Studia Ekonomiczne*, (369), 209–220.
- Rutkowski, J. (1953). *Historia gospodarcza Polski (do 1864 r.)*. Warszawa: Książka i Wiedza.
- Ryan, B., Scapens, R. i Theobald, M. (2002). *Research Method and Methodology in Finance and Accounting*. London: Academic Press.
- Ryan, L. V. i Sójka, J. (1997). *Etyka biznesu. Z klasyki myśli amerykańskiej*. Poznań: Wydawnictwo Polskiej Prowincji Dominikanów W Drodze.
- Ryba, A. (2014). Ewidencja i wycena aktywów biologicznych zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej – artykuł dyskusyjny. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, (373), 261–271.
- Rybarski, R. (1932). *Gospodarstwo Księstwa Oświęcimskiego w XVI wieku*. Rozprawy Polskiej Akademii Umiejętności. Wydział Historyczno-Filozoficzny II (43). Pobrane z <https://pbc.gda.pl/dlibra/publication/50827/edition/44174?language=pl>
- Sadowska, B. (2018). Społeczna odpowiedzialność biznesu (CSR) – rachunkowość i raportowanie. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, (532), 313–324.
- Samelak, J. (2004). *Determinanty sprawozdawczości finansowej przedsiębiorstw oraz kierunki jej dalszego rozwoju*. Poznań: Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Poznaniu.
- Samelak, J. (2012). Rola rachunkowości w społecznie odpowiedzialnym przedsiębiorstwie. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu*, (233), 100–109.

- Samelak, J. (2013). *Zintegrowane sprawozdanie przedsiębiorstwa społecznie odpowiedzialnego*. Poznań: Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu.
- Sangster, A. (2010). Using Accounting History and Luca Pacioli to Put Relevance Back into the Teaching of Double Entry. *Accounting, Business & Financial History*, 20(1), 23–39.
- Sawicki, K. (2013). Zakres rachunkowości jako nauki. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 71(127), 211–226.
- Sawiński, Z. (2007). Dobór próby w badaniach marketingowych. W: D. Maison, A. Noga-Bogomilski (red.), *Badania marketingowe: od teorii do praktyki* (s. 65–75). Gdańsk: Gdańskie Wydawnictwo Psychologiczne.
- Scheffs, M. (1933). Z historii księgowości. *Czasopismo Księgowych w Polsce*, (9).
- Scheffs, M. (1939). *Z historii księgowości*. Poznań: Wydawnictwo Związku Księgowych w Polsce.
- Scheffs, M. (1959). *Księgowość podwójna czy pojedyncza*. Poznań: Wydawnictwo Związku Księgowych w Polsce.
- Schepanski, A., Tubbs, R. M. i Grimlund, R. A. (1992). Issues of Concern Regarding Within- and Between-Subjects Designs in Behavioral Accounting Research. *Journal of Accounting Literature*, 11, 121.
- Schnitkey, G. D. i Sonka, S. T. (1986). Systems Design Procedures for Farm Accounting, *Southern Journal of Agricultural Economics*, 18(2), 1–7. Pobrane z <https://ideas.repec.org/a/ags/sojoe/29791.html>
- Schoellman, T. (2012). Education Quality and Development Accounting. *The Review of Economic Studies*, 79(1), 388–417.
- Schroeder, R. G., Clark, M. W. i Cathey, J. M. (2019). *Financial Accounting Theory and Analysis: Text and Cases*. Hoboken, NJ: John Wiley & Sons.
- Scott, D. i Suppes, P. (1958). Foundational Aspects of Theories of Measurement. *Journal of Symbolic Logic*, 23(2), 113–128.
- Scott, W. R. (2015). *Financial Accounting Theory* (wyd. 3). Pearson. Pobrane z <https://uuwaterlooohome.files.wordpress.com/2020/08/afm-401-scott-financial-accounting-theory-7ed.pdf>
- Serafeim, G. (2015). Integrated Reporting and Investor Clientele. *Journal of Applied Corporate Finance*, 27(2), 34–51.
- Shannon, C. i Weaver, W. (1949). *The Mathematical Theory of Communication*. Urbana, IL: University of Illinois Press.
- Sierpińska, M. i Jachna, T. (2007). *Ocena przedsiębiorstwa według standardów światowych*. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN.
- Sikacz, H. (2021). *Ocena sytuacji finansowej operacyjnych grup kapitałowych*. Warszawa: Wolters Kluwer Polska.
- Silska-Gembka, S. i Kamińska-Stańczak, A. (2020). Podsumowanie dorobku publikacyjnego z obszaru etycznych aspektów rachunkowości – przegląd czasopism krajowych. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 108(164), 167–190.
- Silska-Gembka, S. i Kamińska-Stańczak, A. (2021). Badania empiryczne nad etyką w rachunkowości – systematyczny przegląd literatury. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 45(3), 128–152.
- Silva, R. M., Figueira, L., Pereira, L. i de Souza Ribeiro, M. (2012). Processo de Convergência as Normas Internacionais de Contabilidade: Uma Análise dos Requisitos de Divulgação do CPC 29 (Process of Convergence to the International Financial Reporting Standards: An Analysis of the Disclosure Requirements of CPC 29/IAS 41). DOI:10.2139/ssrn.2012705
- Skrzywan, K. (1949). *Rachunkowość przedsiębiorstw handlowych i przemysłowych: Ogólne zasady księgowości*. Warszawa: Wydawnictwo Trzaska, Evert i Michalski.
- Skrzywan, S. (1968). *Teoretyczne podstawy rachunkowości*. Warszawa: PWE.
- Skrzywan, K. (1971). *Teoretyczne podstawy rachunkowości*. Warszawa: PWE.
- Slaper, T. F. i Hall, T. J. (2011). The Triple Bottom Line: What Is It and How Does It Work? *Indiana Business Review*, 861. Pobrane z [https://www.researchgate.net/publication/303051775\\_The\\_Triple\\_Bottom\\_Line\\_What\\_is\\_it\\_and\\_how\\_does\\_it\\_work](https://www.researchgate.net/publication/303051775_The_Triple_Bottom_Line_What_is_it_and_how_does_it_work).

- Słownik języka polskiego PWN (SJP PWN). Pobrane z <https://sjp.pwn.pl/>
- Smith A. (1954). *Badania nad naturą i przyczynami bogactwa narodów*. T. 1. Warszawa: Państwowe Wydawnictwo Naukowe. Pobrane z <https://www.ibuk.pl/fiszka/97847/badania-nad-natura-i-przyczynami-bogactwa-narodow-tom-1.html>
- Smith, M. (2003). *Research Methods in Accounting*. London: Sage Publications.
- Sobańska, I. (2003). Wpływ MSR na integrację rachunkowości: rachunkowość finansowa i rachunkowość zarządcza. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 13(69), 247–255.
- Sobańska, I. (2004). Potrzeba integracji rachunkowości zarządczej i rachunkowości finansowej w praktyce jako element zmian zasad sporządzania sprawozdań finansowych w Polsce i w krajach Unii Europejskiej. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 18(74), 100–109.
- Sobańska, I. (2014). Znaczenie dorobku naukowego Profesor Elżbiety Burzym dla rozwoju nauki i praktyki rachunkowości w Polsce. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 75(131), 83–93.
- Sobczyk, M. (2012). Zintegrowane raportowanie – nowy model raportowania biznesowego. *Przedsiębiorczość i Zarządzanie*, 13(1), 155–170.
- Soin, M. (2016). Filozoficzne trudności teorii interesariuszy. *Annales. Etyka w Życiu Gospodarczym*, 19(3), 7–16. DOI:10.18778/1899-2226.19.3.01
- Sojak, S. (1989). Powstanie i rozwój ogólnej teorii rachunkowości w polskiej praktyce akademickiej po drugiej wojnie światowej. W: *Współczesne problemy rachunkowości i informatyki*, (1). Katowice.
- Sojak, S. (2001). Polityka cen transferowych stosowanych w Polsce przez przedsiębiorstwa krajowe i wielonarodowe. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, (2), 91–100. Pobrane z <https://www.ceeol.com/search/article-detail?id=111582>
- Sojak, S. (2011a). Paradygmaty w rachunkowości. *Zeszyty Naukowe Ostrołęckiego Towarzystwa Naukowego*, XXV, 639–652. Pobrane z <https://bibliotekanauki.pl/articles/2164244>
- Sojak, S. (2011b). Rachunkowość przymiotnikowa. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 62(118), 265–288.
- Sojak, S. i Kowalska, M. (2015). Z historii rachunkowości. Księgowość podwójna według Pacioliiego i jego włoskich naśladowców z XVI i XVII wieku. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości* 81(137), 155–179.
- Sojak, S. i Olewnik, A (2016). Gospodarstwo Anzelma Gostomskiego inspiracją dla księgowości pojedynczej *Oekonomiki* Jakuba Kazimierza Haura. W: S. Sojak (red.), *Abacus – od instruktarzy gospodarczych po współczesne podręczniki rachunkowości*. Toruń: Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Mikołaja Kopernika.
- Sołoma, L. (2002). *Metody i techniki badań socjologicznych*. Olsztyn: Wydawnictwo Uniwersytetu Warmińsko-Mazurskiego.
- Sorter, G. H. (1969). An “Event” Approach to Basic Accounting Theory. *The Accounting Review*, 44(1), 12–19.
- Stelmach, J. (1976). 50 lat rachunkowości rolnej w Polsce. *Zagadnienia Ekonomiki Rolnej*, 5(137), 3–22. Pobrane z [http://www.zer.waw.pl/\\_archive/zer\(5\)1976.PDF](http://www.zer.waw.pl/_archive/zer(5)1976.PDF)
- Steward, T. A. (2001, 16 kwietnia). Accounting Gets Radical. *Fortune Magazine*, 143(8), 184–194.
- Stewart, R. E. (1992). Pluralizing Our Past: Foucault in Accounting History. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 5(2), 125–139. DOI:10.1108/09513579210011862
- Stępień, M. (2001). Idea społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw i jej wpływ na ewolucję rachunkowości. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 4(60), 177–195.
- Stępień, M. (2010). Interakcja gospodarki i środowiska w rachunkowości jednostki gospodarczej. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie*, (816), 163–176.
- Stępień, M. i Wydymus, Z. (2007). Rola rachunkowości w kształtowaniu społecznej odpowiedzialności jednostki gospodarczej. *Zeszyty Naukowe Akademii Ekonomicznej w Krakowie*, (750), 79–99.
- Stubbs, W. i Higgins, C. (2014). Integrated Reporting and Internal Mechanisms of Change. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 27(7). DOI:10.1108/AAAJ-03-2013-1279
- Sulik-Górecka, A. i Strojek-Filus, M. (2015). Problemy behawioralne rachunkowości. *Studia Ekonomiczne*, (252), 107–117.

- Suojanen, W. W. (1954). Accounting Theory and the Large Corporation. *The Accounting Review*, 29(3), 391–398.
- Surdykowska, S. T. (1999). *Rachunkowość międzynarodowa*. Kraków: Zakamycze.
- Surzycki, S. (1928). *Prace Towarzystw Rolniczych u nas i gdzie indziej*. Warszawa: [s.n.] (Toruń: Pomorska Druk.).
- Surzycki, S. (1949). *Polski słownik biograficzny*, t. I, z. 2. Kraków.
- Szadziewska, A. (2013). Rola rachunkowości w pomiarze efektywności działań CSR. *Zarządzanie i Finanse*, 4(4), 257–277.
- Szadziewska, A. (2014). Rachunkowość jako źródło informacji na temat realizacji strategii społecznej odpowiedzialności biznesu. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 75(131), 95–123.
- Szafrański, J. (1983). *Rachunkowość rolnicza*. Część 1. Warszawa: Państwowe Wydawnictwo Rolnicze i Leśne.
- Szczepankiewicz, E. (2013). Ryzyka ujawniane w zintegrowanym sprawozdaniu przedsiębiorstwa społecznie odpowiedzialnego. *Ekonomika i Organizacja Przedsiębiorstwa*, (5), 71–82.
- Szczepankiewicz, E. I. (2014). Ewolucja sprawozdawczości przedsiębiorstw – problemy zapewnienia porównywalności zintegrowanych raportów z zakresu zrównoważonego rozwoju i CSR. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, (71), 135–148.
- Szczypa, P. (2011). Praca licencjacka czy egzamin – analiza porównawcza w świetle wytycznych dla sylwetki absolwenta kierunku Finanse i Rachunkowość. *Prace i Materiały Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Gdańskiego*, 2(1), 407–416.
- Szczypa, P. (2015). Nauczanie rachunkowości – współczesne uwarunkowania i dylematy. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, (388), 167–175.
- Szot-Gabryś, T. (2013). *Koncepcja rachunku kosztów i korzyści w rachunkowości odpowiedzialności społecznej przedsiębiorstwa*. Warszawa: Difin.
- Szreder, M. (2010). *Metody i techniki sondażowych badań opinii*. Warszawa: PWE.
- Sztumski, J. (1995). *Wstęp do metod i technik badań społecznych*. Katowice: Wydawnictwo Śląsk.
- Szychta, A. (1993). Paradygmaty w nauce rachunkowości w świetle koncepcji Thomasa S. Kuhna. *Acta Universitatis Lodzianis. Folia Oeconomica*, (127), 101–126.
- Szychta, A. (1996a). *Bibliographical Calendarium of Accounting in Poland (XVth – XIXth Century)*. Łódź: Foundation for Accountancy Development in Poland.
- Szychta, A. (1996b). *Teoria rachunkowości Richarda Mattessicha w świetle podstawowych kierunków rozwoju nauki rachunkowości*. Warszawa: Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce.
- Szychta, A. (1997). Współczesne kierunki zainteresowania teorii rachunkowości finansowej w świetle zarysu jej rozwoju. *Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej SKwP*, 56(112), 245–265.
- Szychta, A. (2001). Zastosowanie metod rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach w Polsce. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 5(61), 101–119.
- Szychta, A. (2003). Cele jednostek gospodarczych a główne tendencje rozwoju praktyki i teorii rachunkowości. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 17(73), 121–143.
- Szychta, A. (2010). Współczesne kierunki zainteresowania teorii rachunkowości finansowej w świetle zarysu jej rozwoju. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 56(112), 245–266.
- Szychta, A. (2011a). Cechy współczesnych badań i teorii w dziedzinie rachunkowości zarządczej. *Acta Universitatis Lodzianis. Folia Oeconomica*, (249), 11–34.
- Szychta, A. (2011b). Rachunkowość zarządcza jako działalność zawodowa w kontekście doświadczeń zagranicznych. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 62(118), 289–312.
- Szychta, A. (2015). Przedmiot, cele i teorie nauki rachunkowości. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 85(141), 9–36.
- Szydełko, A. (2011). Wpływ wybranych form nauczania rachunkowości na edukację księgowych w Polsce. *Prace i Materiały Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Gdańskiego*, 2(1), 417–424.
- Szymański, K. G. (1988). *Problemy metodologiczne nauki rachunkowości*. Warszawa: Szkoła Główna Planowania i Statystyki.

- Szymczak, W. (2008). *Podstawy statystyki dla psychologów*. Warszawa: Difin.
- Śmiglak-Krajewska, M. i Węgrzyńska, M. (2017). Korzyści biologiczne jako miernik zrównoważonego rozwoju w odniesieniu do uprawy grochu polnego. *Roczniki Naukowe Stowarzyszenia Ekonomistów Rolnictwa i Agrobiznesu*, 19(4), 213–217. DOI:10.5604/01.3001.0010.5189
- Śnieżek, E. i Piłak, J. (2016). Raportowanie informacji pozafinansowych o społecznej odpowiedzialności w Lasach Państwowych w świetle niektórych koncepcji teoretycznych. *Studia Ekonomiczne*, (284), 140–149.
- Świdarska, G. K. (1996). *ABC rachunkowości dla menedżera*. Warszawa: Poltext.
- Świdarska, G. K. (2003). Zmiany w prawie gospodarczym a kreatywna rachunkowość. W: *Rewizja finansowa a zmiany w prawie gospodarczym* (s. 49–56). Warszawa: Krajowa Izba Biegłych Rewidentów.
- Świdarska G. K. (2007a). W poszukiwaniu optymalnego raportu. *Kwartalnik Nauk o Przedsiębiorstwie*, 1, 15–23.
- Świdarska, G. K. (2007b). Wyzwania dla ekspertów rachunkowości wobec nowych koncepcji raportowania. W: T. Cebrowska, A. Kowalik, R. Stępień (red.), *Rachunkowość, wczoraj, dziś, jutro*. Warszawa: SKwP.
- Świdarska, G. K. i Bek-Gaik, B. (2016). Dokąd zmierza raportowanie biznesowe? *Studia Ekonomiczne*, (274), 7–15.
- Świdarska, G. K., Więclaw, W. i Kariozen, M. (2005). Znaczenie Krajowego Standardu Rachunkowości nr 2 „Podatek dochodowy” w kształceniu w zakresie rachunkowości finansowej. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 26(82), 219–228.
- Świdarska, M. (2005). Sprawozdawczość finansowa jako źródło informacji dla oceny efektów działalności gospodarczej. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 29(85), 101–121.
- Świetla, K. i Jonas, K. (2018). Doskonalenie zawodowe osób zajmujących się rachunkowością na wybranych przykładach. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, (522), 275–289.
- Tandelloo, B. V. i Vanstraelen, A. (2005). Earnings Management under German GAAP versus IFRS. *European Accounting Review*, 14(1), 155–180. DOI:10.1080/0963818042000338988
- Tatarska, M. (2013). Sprawozdawczość zintegrowana na przykładzie Grupy Lotos SA. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, (314), 187–199.
- Terebucha, E. (1957). *O przedmiocie i metodach rachunkowości* [maszynopis powielony]. Szczecin: Politechnika Szczecińska, Zakład Rachunkowości.
- Terebucha, E. (1960). O istocie rachunkowości. *Zeszyty Naukowe Politechniki Szczecińskiej*, (13), Prace Monograficzne, (1).
- The Farm Accounting Standardization Review Committee. (1991). *Farm Accounting Standardization Manual: A Manual of Farm Accounting Terminology, Reporting Policies, and Ratios to Enhance Sound Farm Management Practices*. Pobrane z <https://publications.gc.ca/site/eng/442258/publication.html>
- Thomas, S. (2012). Ethics and Accounting Education. *Issues in Accounting Education*, 27(2), 399–418.
- Thomsen, I. K. i Christensen, B. T. (2004). Yields of Wheat and Soil Carbon and Nitrogen Contents Following Long-term Incorporation of Barley Straw and Ryegrass Catch Crops. *Soil Use Management*, 20(4), 432–438. DOI:10.1111/j.1475-2743.2004.tb00393.x
- Thorne, L. (2001). Refocusing Ethics Education in Accounting: An Examination of Accounting Students' Tendency to Use Their Cognitive Moral Capability. *Journal of Accounting Education*, 19(2), 103–117.
- Tilt, C. A. (2009). Corporate Responsibility, Accounting and Accountants. W: S. Idowu, W. Leal Filho (red.), *Professionals' Perspectives of Corporate Social Responsibility* (s. 11–32). Berlin, Heidelberg: Springer. DOI:10.1007/978-3-642-02630-0\_2
- Topolski, J. (1952). O literaturze i praktyce rolniczej w Polsce na przełomie XVI i XVII wieku. *Roczniki Dziejów Społecznych i Gospodarczych*, 16, 43–106.
- Trawczyński, C. (2015). Bilans azotu, fosforu i potasu drugiej rotacji plodozmianu w systemie produkcji ekologicznej na glebie lekkiej. *Fragmenta Agronomica*, 32(2), 87–96. Pobrane z [https://pta.up.poznan.pl/pdf/2015/FA%2032\(2\)%202015%20Trawczynski.pdf](https://pta.up.poznan.pl/pdf/2015/FA%2032(2)%202015%20Trawczynski.pdf)

- Triple Bottom Line. (2009, 17 listopada). *The Economist*. Pobrane z [https://www.economist.com/news/2009/11/17/triple-bottom-line?utm\\_medium=cpc.adword.pd&utm\\_source=google&ppccampaignID=18151738051&ppcadID=&utm\\_campaign=a.22brand\\_pmax&utm\\_content=conversion.direct-response.anonymous&gad\\_source=1&gclid=CjwKCAiA0syqBhBxE-iwAeNx9N0Nw8Rw4JwqMb\\_XyrsTX3gbNAkeR\\_a6CBEil6WipTfBwDp5Rr\\_K1mRoCMB0QAvD\\_BwE&gclidsrc=aw.ds](https://www.economist.com/news/2009/11/17/triple-bottom-line?utm_medium=cpc.adword.pd&utm_source=google&ppccampaignID=18151738051&ppcadID=&utm_campaign=a.22brand_pmax&utm_content=conversion.direct-response.anonymous&gad_source=1&gclid=CjwKCAiA0syqBhBxE-iwAeNx9N0Nw8Rw4JwqMb_XyrsTX3gbNAkeR_a6CBEil6WipTfBwDp5Rr_K1mRoCMB0QAvD_BwE&gclidsrc=aw.ds)
- Trokic, A. (2015). Islamic Accounting: History, Development and Prospects. *European Journal of Islamic Finance*, (3). DOI:10.13135/2421-2172/1043
- Turyna, J. (2011). Aspekty jakościowe informacji w sprawozdaniach finansowych w świetle standardów międzynarodowych. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, (210), 122–135.
- Turzyński, M. (2013). O średniowiecznej moralności kupieckiej i etyce zawodowej rachunkowości: perspektywa teorii społecznej Michela Foucaulta. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 73(129), 131–146.
- Turzyński, M. (2016). Rozwój rachunkowości rolnej na ziemiach polskich od XVI do XIX wieku w świetle badań instruktarzy ekonomicznych. *Roczniki Naukowe Stowarzyszenia Ekonomistów Rolnictwa i Agrobiznesu*, 18(1), 271–275. Pobrane z <http://agro.icm.edu.pl/agro/element/bwmeta1.element.agro-b095237a-8c85-4093-b710-303bb9bebc93>
- U.S. Securities and Exchange Commission. (2020). *Financial Reporting Manual*. Pobrane z <https://www.sec.gov/corpfin/cf-manual>
- Van der Laan, S. (2009). The Role of Theory in Explaining Motivation of Corporate Social Disclosures: Voluntary Disclosures vs “Spliced” Disclosures. *Australasian Accounting, Business and Finance Journal*, 3(4), 15–29.
- Vaz, N., Fernandez-Feijoo, B. i Ruiz, S. (2016). Integrated Reporting: An International Overview. *Business Ethics: A European Review*, 25(4), 577–591.
- Vazakidis, A., Athianos, S. i Laskaridou, E. (2010). The Importance of Information Through Accounting Practice in Agricultural Sector-European Data Network. *Journal of Social Sciences*, 6(2), 221–228.
- Vogel, H. L. (2020). *Entertainment Industry Economics: A Guide for Financial Analysis*. Cambridge: Cambridge University Press.
- Wachowicz, A. (2013). Przedmiot współczesnej rachunkowości. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 71(127), 295–308.
- Wahlen, J. M., Baginski, S. P. i Bradshaw, M. (2014). *Financial Reporting, Financial Statement Analysis and Valuation*. Cengage Learning.
- Waldmann, E. (2000). Teaching Ethics in Accounting: A Discussion of Cross-Cultural Factors with a Focus on Confucian and Western Philosophy. *Accounting Education*, 9(1), 23–35.
- Walińska, E. (2014). Rachunkowość jako nauka – jej współdziałanie z dyscypliną finanse. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, (66), 509–523.
- Walińska, E. (2015a). Współczesny model sprawozdania finansowego i jego krytyka. W: E. Walińska, B. Bek-Gaik, J. Gad, B. Rymkiewicz, *Sprawozdawczość przedsiębiorstwa jako narzędzia komunikacji z otoczeniem. Wymiar finansowy i niefinansowy*. Łódź: Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego.
- Walińska, E. (2015b). Zintegrowany raport – początek końca sprawozdania finansowego? *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 82(138), 151–166.
- Walińska E., Bek-Gaik B., Gad, J. i Rymkiewicz, B. (2015), *Sprawozdawczość przedsiębiorstwa jako narzędzie komunikacji z otoczeniem. Wymiar finansowy i niefinansowy*. Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- Walker, S. P. (2005). Accounting in History. *Accounting Historians Journal*, 32(2), 233–259.
- Wallace, R. O. (1988). Corporate Financial Reporting in Nigeria. *Accounting and Business Research*, 18(72), 352–362.
- Wang, R. Y. (1998). A Product Perspective on Total Data Quality Management. *Communications of the ACM*, 41(2), 58–65.



- Wasilewska, E. (2010). Raportowanie społeczne przedsiębiorstw: koncepcja i rola międzynarodowych standardów raportowania. *Master of Business Administration*, 18(4), 93–104.
- Wasilewski, M. (2003). Sprawozdawczość finansowa w analizie wskaźnikowej gospodarstw rolniczych. W: B. Micherda (red.), *Sprawozdawczość i rewizja finansowa w procesie podnoszenia kwalifikacji kadry menedżerskiej* (s. 743–753). Kraków: Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Krakowie.
- Watson, L. (2015). Corporate Social Responsibility Research in Accounting. *Journal of Accounting Literature*, 34, 1–16.
- Watts, R. L. i Zimmerman, J. L. (1978). Towards a Positive Theory of the Determination of Accounting Standards. *The Accounting Review*, 53(1), 112–133.
- Watts, R. L. i Zimmerman, J. L. (1990). Positive Accounting Theory: A Ten-Year Perspective. *The Accounting Review*, 65(1), 131–156.
- Wendland, M. (2012). *Działanie komunikacyjne a przekazywanie informacji*. Pobrane z <https://repozytorium.amu.edu.pl/bitstream/10593/2861/1/Micha%C5%82%20Wendland%20-%20Dzia%C5%82anie%20komunikacyjne%20a%20przekazywanie%20informacji.pdf>
- Weygandt, J. J., Kimmel, P. D. i Kieso, D. E. (2018). *Financial Accounting with International Financial Reporting Standards*. Hoboken, NJ: John Wiley & Sons.
- Wędrzychowski, E. (1872). *Teoria rachunkowości wiejskiej podwójnej (...)*. Lwów: Dom Wydawniczy Gurbinowicza i Schmidta.
- Węgrzyńska, M. (2017). Symptomy i obszary ryzyka w sprawozdaniu finansowym gospodarstwa rolnego identyfikowane w trakcie rewizji finansowej. *Studia i Prace Kolegium Zarządzania i Finansów. Zeszyt Naukowy*, (154), 95–111.
- Węgrzyńska, M. i Zaborowski, T. (2017). *Ocena agrotechniczna uprawy pszenicy jarej*. Gorzów Wielkopolski: IBEN Gorzów Wielkopolski.
- Węgrzyńska, M., Pereira López, X. i Veiga Carballido, M. (2018). Zakres prezentacji informacji niefinansowych w rocznym sprawozdaniu gospodarstwa rolnego na przykładzie produkcji roślinnej. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 100(156), 191–210.
- Wieliczko, B. (2016). Wykorzystanie usług ekosystemów w zarządzaniu zasobami naturalnymi w rolnictwie. *Studia i Prace WNEiZ US*, (46/2), 135–144.
- Wiener, N. (1960). *Cybernetyka i społeczeństwo* Warszawa: Książka i Wiedza.
- Williams, P. F., Jenkins, J. G. i Ingraham, L. (2006). The Winning Away of Behavioral Accounting Research in the US: The Process for Anointing Academic Elites. *Accounting, Organizations and Society*, 31(8), 783–818.
- Wit, B. (2016). Model biznesu z perspektywy interesariuszy. *Przedsiębiorstwo we Współczesnej Gospodarcie – Teoria i Praktyka*, 19(4), 87–99.
- Wojciechowski, E. (1955). *Rachunkowość przemysłowa*, cz. 1 [maszynopis powielony]. Łódź, Warszawa.
- Wojciechowski, E. (1964). *Zarys rozwoju rachunkowości w dawnej Polsce*. Warszawa: PWN.
- Wolk, H. I., Dodd, J. L. i Rozycki, J. J. (2016). *Accounting Theory: Conceptual Issues in a Political and Economic Environment*. Sage Publications.
- Woodward, D., Edwards, P. i Birkin, F. (2001). Some Evidence on Executives' Views of Corporate Social Responsibility. *The British Accounting Review*, 33(3), 357–397.
- Woolf, A. H. (1912). *A Short History of Accountants and Accountancy*. London: Gee and Company.
- Woźniak, K. (2005). *System informacji menedżerskiej jako instrument zarządzania strategicznego w firmie* [praca doktorska]. Kraków: Akademia Ekonomiczna w Krakowie.
- Wójcik-Jurkiewicz, M. (2014). Kierunki zmian w zakresie wiarygodności sprawozdań finansowych. *Studia Ekonomiczne*, (164), 168–175.
- Wójcik-Karpacz, A. (2018). Implikacje praktyczne teorii interesariuszy: czego mniejsze firmy mogą się nauczyć od większych względem interesariuszy wewnętrznych? *Studia Ekonomiczne*, (348), 7–25.

- Wójtowicz, T. (2015). Aspekty praktyczne użyteczności sprawozdań finansowych. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 82(138), 167–180. DOI:10.5604/16414381.1155823
- Wrona, S. (2009). Sprawozdawczość biznesowa jako narzędzie komunikacji z inwestorami. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Ekonomiczne Problemy Usług*, (42), Marketing przyszłości: Trendy. Strategie. Instrumenty. Współczesne wyzwania komunikacji marketingowej, 490–499.
- Wszelaki, A. (2011). Dylematy ujmowania aktywów biologicznych na gruncie prawa bilansowego i Międzynarodowych Standardów Rachunkowości. *Studia Ekonomiczne/Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach*, (73), 149–159.
- Wszelaki, A. (2016). Zasady i etyka wykonywania zawodu biegłego rewidenta w regulacjach polskiego prawa. *Studia Ekonomiczne*, (274), 113–121.
- Wydimus, S. (1984). Zmienne syntetyczne w modelowaniu ekonometrycznym. *Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny*, 46(1), 187–200.
- Wyhe, G. V. (2007). A History of US Higher Education in Accounting, Part I: Situating Accounting within the Academy. *Issues in Accounting Education*, 22(2), 163–181.
- Wysokiński, A., Kalembasa, S. i Symanowicz, B. (2013). Dynamika gromadzenia azotu z różnych źródeł przez groch siewny (*Pisum sativum* L.). *Fragmenta Agronomica*, 30(2), 162–169.
- Wyszowska, Z. (1996). Wybrane elementy wskaźnikowej analizy finansowej na przykładzie przedsiębiorstw rolniczych. *Rozprawy. Akademia Techniczno-Rolnicza w Bydgoszczy*, (78), 1–104.
- Zadoks, J. C., Chang, T. T. i Konzak, C. F. (1974). A Decimal Code for the Growth Stages of Cereals. *Weed Research*, 14(6), 415–421. DOI:10.1111/j.1365-3180.1974.tb01084
- Założenia koncepcyjne sporządzania i prezentacji sprawozdań finansowych. (2004). W: *Międzynarodowe standardy sprawozdawczości finansowej*. London: International Accounting Standards Board.
- Zan, L. (1994). Toward a History of Accounting Histories. Perspectives from the Italian Tradition. *European Accounting Review*, 3(2), 255–310.
- Zawacki, T. (1891). *Teodora Zawackiego Memoriale oeconomicum 1616*. Kraków: Wydawnictwa Akademii Umiejętności w Krakowie.
- Zeliaś, A. (1977). Z problematyki badania współliniowości w jednorównaniowych modelach regresji. *Przegląd Statystyczny*, 50(3), 183–195.
- Zielińska, A. (2012). Koncepcja wyceny obszarów przyrodniczo cennych. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, (265), 414–423.
- Zuchewicz, J. (2012). Istota wiarygodności informacji sprawozdawczej w dobie kryzysu finansowego. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse. Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, (51), 889–899.

## Akty prawne

- Companies Act 2006. Pobrane z <https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2006/46/contents>
- Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/95/UE z dnia 22 października 2014 r. zmieniająca dyrektywę 2013/34/UE w odniesieniu do ujawniania informacji niefinansowych i informacji dotyczących różnorodności przez niektóre duże jednostki oraz grupy. Tekst mający znaczenie dla EOG (Dz. U. UE z 2014 r., L 330/1).
- 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 z 2008 r., L 320/1).
- Rozporządzenie Ministra Rozwoju Regionalnego i Budownictwa z dnia 29 marca 2001 r. w sprawie ewidencji gruntów i budynków (Dz. U. z 2019 r., poz. 393), zmienione Rozporządzeniem Ministra Administracji i Cyfryzacji z dnia 29 listopada 2013 r. zmieniającym rozporządzenie w sprawie ewidencji gruntów i budynków (Dz. U. z 2013 r., poz. 1551).

- Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 1290/2013 z dnia 11 grudnia 2013 r. ustanawiające zasady uczestnictwa i upowszechniania dla programu „Horyzont 2020” – programu ramowego w zakresie badań naukowych i innowacji (2014–2020) oraz uchylające rozporządzenie (WE) nr 1906/2006 (Dz. U. UE z 2013 r., L 347/81).
- Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) NR 1307/2013 z dnia 17 grudnia 2013 r. ustanawiające przepisy dotyczące płatności bezpośrednich dla rolników na podstawie systemów wsparcia w ramach wspólnej polityki rolnej oraz uchylające rozporządzenie Rady (WE) nr 637/2008 i rozporządzenie Rady (WE) nr 73/2009 (Dz.U. UE z 2013 r., L 347/608).
- Uchwała Nr 16/2017 Komitetu Standardów Rachunkowości z dnia 12 września 2017 r. w sprawie przyjęcia aktualizacji Krajowego Standardu Rachunkowości Nr 1 „Rachunek przepływów pieniężnych”. <https://www.gov.pl/web/finanse/krajowe-standardy-rachunkowosci>
- Uchwała Nr 10/2018 Komitetu Standardów Rachunkowości z dnia 27 marca 2018 r. w sprawie przyjęcia Krajowego Standardu Rachunkowości Nr 12 „Działalność rolnicza”. <https://www.gov.pl/web/finanse/krajowe-standardy-rachunkowosci>
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (t.j. Dz. U. z 2021 r., poz. 217).
- Ustawa z dnia 20 lipca 2018 r. Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce (Dz. U. z 2020 r., poz. 85, z późn. zm.).

## Źródła internetowe

- <http://www.biblioteka.ue.poznan.pl/>
- <http://www.w-modr.pl>
- <https://bg.szczecin.pl/>
- <https://bg.ue.katowice.pl/>
- <https://bg.uek.krakow.pl/?q=pl>
- <https://bg.ug.edu.pl/>
- <https://bg.uni.opole.pl/>
- <https://bg.uwb.edu.pl/bu/>
- <https://biblioteka.uksw.edu.pl/pl/>
- <https://biblioteka.ukw.edu.pl/>
- <https://bj.uj.edu.pl/>
- <https://bu.uwm.edu.pl/>
- <https://bu.uz.zgora.pl/>
- <https://buk.ujk.edu.pl/>
- <https://bur.ur.edu.pl/>
- <https://clarivate.com>
- [https://egrove.olemiss.edu/aicpa\\_sop/7/](https://egrove.olemiss.edu/aicpa_sop/7/)
- <https://dart.deloitte.com/USDART/home/codification/industry/asc905#overview>
- [https://digitalcommons.unl.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1037&context=agecon\\_farmrealestate](https://digitalcommons.unl.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1037&context=agecon_farmrealestate)
- [https://dizionari.corriere.it/dizionario\\_italiano/U/utilita.shtml](https://dizionari.corriere.it/dizionario_italiano/U/utilita.shtml)
- <https://ecoreactor.org/wplyw-rolnictwa-na-srodowisko/>
- <https://encyklopedia.pwn.pl/haslo/uzytecznosc;3992066.html>
- <https://ideas.repec.org/a/ags/sojoae/29791.html>
- <https://lib.amu.edu.pl/>
- <https://rnseria.com/resources/html/cms/MAINPAGE>
- <https://scholar.google.com/>
- <https://sjp.pwn.pl/slowniki/u%C5%BCyteczno%C5%9B%C4%87.html>
- <https://usz.edu.pl/wspomnienie-o-profesorze-kazimierzu-sawickim/>
- <https://www.elsevier.com>

<https://www.bg.ue.wroc.pl/>  
<https://www.bu.umk.pl/>  
<https://www.bu.uni.wroc.pl/>  
<https://www.buw.uw.edu.pl/>  
<https://www.ciniba.edu.pl/>  
<https://www.financeforbiodiversity.org/>  
<https://www.gov.pl/web/finanse/krajowe-standardy-rachunkowosci>  
<https://www.ierigz.waw.pl>  
<https://www.ipsasb.org/>  
<https://www.jstor.org/stable/10.1086/467393>  
<https://www.scopus.com>  
<https://www.sec.gov/about/laws/secrulesregs>  
<https://www.sec.gov/files/cf-frm.pdf>  
<https://www.sgh.waw.pl/uczelnia/biblioteka>  
<https://www.umcs.pl/pl/biblioteka-glowna-universytetu-marii-curie-sklodowskiej,8783.htm>  
<https://www.uni.lodz.pl/biblioteka-ul>  
<http://www.w-modr.pl>  
<https://ztr.skwp.pl/resources/html/>

# Spis rysunków

1. Etapy badania naukowego .....	11
2. Źródła danych finansowych i informacji niefinansowych w rachunkowości w rolnictwie ...	31
3. Proces generowania informacji spółek z branży rolno-spożywczej dla interesariuszy .....	33
4. Zakres informacji prezentowanych w sprawozdaniach finansowych jednostek prowadzących działalność rolniczą .....	44
5. Klasyfikacja interesariuszy .....	64
6. Źródła informacji oraz ich powiązanie z interesariuszami spółek z branży rolno-spożywczej .....	65
7. Atrybuty wysokiej jakości informacji .....	77
8. Rodzaj prowadzonej działalności .....	81
9. Forma organizacyjno-prawna .....	81
10. Podstawa prawna prowadzenia ewidencji gospodarczej .....	81
11. Płeć respondentów .....	82
12. Wykształcenie respondentów .....	82
13. Grupy wiekowe respondentów .....	82
14. Wielkość spółki .....	83
15. Ile lat funkcjonuje podmiot gospodarczy w branży rolno-spożywczej? .....	83
16. Obowiązek rewizji finansowej .....	84
17. Użyteczność jednostkowego sprawozdania finansowego z branży rolno-spożywczej ....	84
18. Hierarchia cech informacji zawartych w sprawozdaniu finansowym (wybierz trzy najważniejsze cechy informacji sprawozdawczej) .....	85
19. Które z raportów sprawozdania finansowego mają największą użyteczność informacyjną?	85
20. Przydatność informacji w raportach sprawozdania finansowego .....	86
21. Oczekiwania wobec informacji prezentowanej w sprawozdaniu finansowym .....	86
22. Czy sprawozdanie finansowe wymaga zmian? .....	87
23. Ograniczenia związane z uzyskaniem przydatnej informacji w sprawozdaniu finansowym .....	88
24. Potrzeby informacyjne użytkowników sprawozdania w kontekście Ustawy o rachunkowości i MSR/MSSF .....	88
25. Określenie cech, jakie powinna mieć informacja w sprawozdaniu finansowym .....	90
26. Który z raportów sprawozdania finansowego ma największą użyteczność? .....	92
27. Ocena użyteczności sprawozdania finansowego .....	94
28. Uzupełnienie informacji prezentowanej w sprawozdaniu finansowym .....	95
29. Ograniczenia związane z pozyskiwaniem informacji sprawozdawczej .....	97
30. Czynniki wpływające na wartość gruntu ornego w krótkim, średnim i długim okresie ....	139
31. Propozycja ujęcia wartości gruntów ornych w informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego – metoda mieszana .....	148
32. Podział upraw roślinnych .....	151
33. Wartość pozytywnych efektów bioprodukcyjnych pochodzących z biomasy bobiku .....	174
34. Propozycja klasyfikacji efektów bioprodukcyjnych oraz ich wpływ na budowanie kapitału naturalnego .....	179
35. Ujawnienia powiązań pozycji rachunku zysków i strat z pozostałymi pozycjami rocznego jednostkowego sprawozdania finansowego spółek z branży rolno-spożywczej .....	189

# Spis tabel

1. Liczba spółek biorących udział w badaniu empirycznym w podziale na mikro i małe zgodnie z ustawą o rachunkowości.....	17
2. Powiązanie siły korelacji i rodzaju ujawnienia informacji sprawozdawczej w sprawozdaniu finansowym spółek z branży rolno-spożywczej.....	18
3. Wybrane różnice między ujęciem działalności rolnej według modelu anglosaskiego (US GAAP) i modelu kontynentalnego (MSR 41) .....	38
4. Różnice między UK GAAP a MSR/MSSF .....	41
5. Różnice między KSR 12 a MSR 41 .....	46
6. Podsumowanie różnic i podobieństw w wybranych regulacjach prawnych działalności rolniczej .....	48
7. Zestawienie najlepszych międzynarodowych czasopism naukowych związanych z badaniami w rachunkowości i przypisanych do dziedziny naukowej ekonomia i finanse zgodnie z MNiSW na rok 2021 .....	52
8. Wybrane kierunki badawcze w rachunkowości oraz wybrane artykuły o najwyższej liczbie cytowań w bazie Google Scholar w Europie i na świecie.....	54
9. Liczba publikacji naukowych z zakresu rachunkowości i sprawozdawczości podmiotów gospodarczych z branży rolno-spożywczej w latach 2010–2022 w Polsce (wybrane in-55stytucje oraz czasopisma) .....	55
10. Liczba publikacji z zakresu rachunkowości i sprawozdawczości w rolnictwie w międzynarodowych bazach naukowych.....	57
11. Przykładowe ryzyka prowadzenia działalności gospodarczej w sprawozdaniu finansowym spółek z branży rolno-spożywczej .....	67
12. Pożądane cechy jakościowe informacji finansowej w sprawozdaniu finansowym proponowane przez główne organizacje związane ze sprawozdawczością finansową .....	72
13. Atrybuty jakości informacji według wybranych autorów .....	74
14. Zestawienie proponowanych zmian terminów podstawowych obowiązujących w Krajowym Standardzie Rachunkowości 12 „Działalność rolnicza”.....	100
15. Wskazanie ujawnień oraz powiązań aktywów ogółem z pozostałymi pozycjami sprawozdania finansowego w jednostkowym rocznym sprawozdaniu finansowym spółek z branży rolno-spożywczej .....	109
16. Wskazanie ujawnień oraz powiązań aktywów trwałych z pozostałymi pozycjami sprawozdania finansowego w jednostkowym rocznym sprawozdaniu finansowym spółek z branży rolno-spożywczej .....	111
17. Wskazanie powiązań rzeczowych aktywów trwałych z pozostałymi pozycjami sprawozdania finansowego w jednostkowym rocznym sprawozdaniu finansowym spółek z branży rolno-spożywczej .....	113
18. Wskazanie powiązań należności krótkoterminowych z pozostałymi pozycjami sprawozdania finansowego w jednostkowym rocznym sprawozdaniu finansowym spółek z branży rolno-spożywczej .....	115
19. Wskazanie powiązań aktywów obrotowych z pozostałymi pozycjami sprawozdania finansowego w jednostkowym rocznym sprawozdaniu finansowym spółek z branży rolno-spożywczej .....	117
20. Wskazanie powiązań zapasów z pozostałymi pozycjami sprawozdania finansowego w jednostkowym rocznym sprawozdaniu finansowym spółek z branży rolno-spożywczej .....	119

21. Wskazanie powiązań pasywów ogółem z pozostałymi pozycjami sprawozdania finansowego w jednostkowym rocznym sprawozdaniu finansowym spółek z branży rolno-spożywczej.....	121
22. Wskazanie powiązań kapitału własnego ogółem z pozostałymi pozycjami sprawozdania finansowego w jednostkowym rocznym sprawozdaniu finansowym spółek z branży rolno-spożywczej.....	123
23. Wskazanie powiązań zobowiązań handlowych i innych z pozostałymi pozycjami sprawozdania finansowego w jednostkowym rocznym sprawozdaniu finansowym spółek z branży rolno-spożywczej.....	125
24. Propozycja ujawnień danych finansowych w ramach aktywów i pasywów jednostkowego rocznego bilansu spółek z branży rolno-spożywczej.....	126
25. Bilans – proponowany zakres prezentacji informacji w jednostkowym rocznym sprawozdaniu spółek z branży rolno-spożywczej.....	134
26. Metody określenia wartości gruntu ornego z wykorzystaniem czynnika bioróżnorodności.....	141
27. Metody określenia wartości gruntu ornego z wykorzystaniem czynnika ekonomicznego.....	143
28. Wzór noty do informacji dodatkowej do bilansu dotyczącej wartości gruntów dla spółek z branży rolno-spożywczej.....	148
29. Wzór noty informacji dodatkowej o stanie prawnym gruntów do bilansu dla spółek z branży rolno-spożywczej.....	150
30. Wzór noty do informacji dodatkowej o produkcji roślinnej na plantacjach (zasadzeniach) wieloletnich.....	153
31. Wzór noty do informacji dodatkowej o produkcji roślinnej upraw jednorocznych.....	153
32. Wzór noty do informacji dodatkowej o przychodach ilościowo-wartościowych rzeczowych aktywów biologicznych w produkcji zwierzęcej w podziale na stado podstawowe i stado obrotowe.....	154
33. Wzór noty do informacji dodatkowej o rozchodach ilościowo-wartościowych rzeczowych aktywów biologicznych w produkcji zwierzęcej w podziale na stado podstawowe i stado obrotowe.....	154
34. Wzór noty do informacji dodatkowej o zapasach dla spółek z branży rolno-spożywczej.....	155
35. Wzór noty do informacji dodatkowej o należnościach dla spółek z branży rolno-spożywczej.....	158
36. Wzór noty do informacji dodatkowej o wzroście/spadku należności dla spółek z branży rolno-spożywczej wywołanych czynnikami zewnętrznymi i wewnętrznymi.....	159
37. Propozycja ujawnień informacji o zobowiązaniach w jednostkowym rocznym sprawozdaniu spółek z branży rolno-spożywczej.....	159
38. Zestawienie proponowanych nowych terminów do rachunku zysków i strat spółki z branży rolno-spożywczej.....	165
39. Propozycja identyfikacji, pomiaru, ewidencji i prezentacji pozytywnych i negatywnych efektów bioprodukcyjnych.....	168
40. Waga biomasy uzyskanej w produkcji bobiku oraz cena czystego składnika – azotu.....	171
41. Propozycja wyceny rocznej wartości pozytywnych efektów bioprodukcyjnych na podstawie produkcji bobiku w zależności od intensywności produkcji rolnej w latach 2014–2017.....	172
42. Propozycja wyceny pozytywnych efektów bioprodukcyjnych pochodzących ze słomy w uprawie pszenicy jarej z zastosowaniem międzyplonów oraz bez zastosowania międzyplonu.....	177
43. Wskazanie powiązań wyniku z działalności operacyjnej z pozostałymi pozycjami sprawozdania finansowego w jednostkowym rocznym sprawozdaniu finansowym spółek z branży rolno-spożywczej.....	182

44. Wskazanie powiązań wyniku ze sprzedaży z pozostałymi pozycjami sprawozdania finansowego w jednostkowym rocznym sprawozdaniu finansowym spółek z branży rolno-spożywczej .....	183
45. Wskazanie powiązań wyniku z działalności finansowej z pozostałymi pozycjami sprawozdania finansowego w jednostkowym rocznym sprawozdaniu finansowym spółek z branży rolno-spożywczej .....	185
46. Wskazanie powiązań zysku netto z pozostałymi pozycjami sprawozdania finansowego w jednostkowym rocznym sprawozdaniu finansowym spółek z branży rolno-spożywczej .....	187
47. Propozycja ujawnień danych finansowych w ramach rachunku zysków i strat (wariant kalkulacyjny) jednostkowego rocznego bilansu spółek z branży rolno-spożywczej.....	190
48. Proponowany zakres rozszerzeń informacji i objaśnień do rachunku zysków i strat dla spółek z branży rolno-spożywczej.....	193
49. Propozycja prezentacji struktury rzeczowej i terytorialnej przychodów netto ze sprzedaży produktów, towarów i usług z działalności rolno-spożywczej.....	194
50. Propozycja prezentacji informacji i objaśnień na temat kosztów rachunku zysków i strat spółek z branży rolno-spożywczej.....	195
51. Propozycja prezentacji informacji i objaśnień na temat jakości i bezpieczeństwa produktów rolno-spożywczych.....	198
52. Propozycja prezentacji informacji i objaśnień na temat kluczowych wyników jednostki gospodarczej na tle jednostek z branży rolno-spożywczej.....	198
53. Propozycja prezentacji informacji i objaśnień na temat ryzyka działalności spółki z branży rolno-spożywczej.....	199
54. Propozycja prezentacji informacji i objaśnień na temat innowacji i badań naukowych ...	200
55. Propozycja prezentacji informacji i objaśnień na temat zrównoważonego wykorzystania zasobów .....	202
56. Propozycja prezentacji informacji i objaśnień na temat realizacji koncepcji Społecznej Odpowiedzialności Biznesu .....	203
57. Propozycja prezentacji informacji i objaśnień na temat pozytywnych i negatywnych efektów bioprodukcyjnych.....	204
58. Propozycja prezentacji informacji i objaśnień na temat odpisów aktualizujących wartość zapasów w jednostce z branży rolno-spożywczej .....	205
59. Propozycja prezentacji informacji i objaśnień na temat metod wyceny aktywów biologicznych i ich wpływu na wynik z działalności podmiotu gospodarczego z branży rolno-spożywczej.....	207
60. Propozycja nowych terminów podstawowych w rachunku przepływów pieniężnych dla jednostek z branży rolno-spożywczej .....	211
61. Wskazanie powiązań przepływów pieniężnych z działalności operacyjnej z pozostałymi pozycjami sprawozdania finansowego w jednostkowym rocznym sprawozdaniu finansowym spółek z branży rolno-spożywczej .....	215
62. Wskazanie powiązań między przepływami środków pieniężnych z działalności inwestycyjnej z pozostałymi pozycjami sprawozdania finansowego w jednostkowym rocznym sprawozdaniu finansowym spółek z branży rolno-spożywczej .....	218
63. Wskazanie powiązań przepływów z działalności finansowej z pozostałymi pozycjami sprawozdania finansowego w jednostkowym rocznym sprawozdaniu finansowym spółek z branży rolno-spożywczej .....	219
64. Propozycja ujawnień danych finansowych w ramach raportu przepływów środków pieniężnych (metoda pośrednia).....	221
65. Propozycja ujawnień danych finansowych w ramach raportu przepływów środków pieniężnych (metoda bezpośrednia).....	223



66. Proponowany zakres rozszerzeń informacji i objaśnień do jednostkowego rocznego rachunku przepływów pieniężnych dla spółek z branży rolno-spożywczej.....	227
67. Propozycja prezentacji wpływów z tytułu przepływów środków pieniężnych związanych ze sprzedażą produkcji roślinnej i produkcji zwierzęcej .....	228
68. Propozycja prezentacji wpływów środków pieniężnych na finansowanie działalności gospodarczej spółki z branży rolno-spożywczej .....	229
69. Propozycja prezentacji informacji na temat wpływów i wydatków z tytułu dotacji w spółkach z branży rolno-spożywczej.....	230
70. Propozycja prezentacji informacji na temat wpływów związanych z sezonowością produkcji roślinnej .....	232
71. Propozycja prezentacji informacji na temat wpływów związanych z miejscem powstawania .....	233
72. Propozycja prezentacji informacji na temat wydatków związanych z produkcją zwierzęcą .....	235
73. Propozycja prezentacji informacji na temat wydatków związanych z produkcją roślinną	236
74. Propozycja prezentacji informacji na temat wydatków związanych z inwestycjami w maszyny i urządzenia rolnicze .....	237
75. Propozycja prezentacji informacji na temat wydatków związanych z realizacją zadań związanych ze zrównoważonym rozwojem.....	238

# Usefulness of Information in the Reports of Companies from the Agri-Food Industry

## Abstract

A fundamental problem emerging in contemporary accounting science is the assessment of the usefulness of reporting information and the determination of its impact on the process of making economic decisions. This is of great importance for the correct perception of the information contained in the financial statements by the stakeholders, who emphasise that the information extracted from a business entity's report should be consistent, clear and logically linked to the financial information. The problem of selecting useful information for the financial statements also arises in the case of the agri-food industry, i.e. companies involved in the production, collection, processing and distribution of agricultural products. Therefore, the following assumption was adopted in the monograph: *the specific nature of the agri-food industry determines the presentation of business results, which contributes to the usefulness of the information in the annual separate reports of agri-food entities.*

The first chapter, entitled „Financial reporting as the final product of accounting“, is oriented towards a discussion dedicated to clarifying the essence and emphasis of financial reporting. The chapter includes a presentation of agri-food activities in applicable legal regulations and an overview of contemporary research areas in accounting and financial reporting. The second chapter, entitled „The usefulness of information in the financial statements in the light of stakeholder theory“, identifies the impact of stakeholders on the usefulness of information in the annual separate financial statements. This chapter attempts to clarify the meaning of relevance and usefulness of reporting information and presents the results of survey research focusing on the assessment of the usefulness of financial statements by its stakeholders. Chapters three, four and five present proposed changes in the presentation of the results of a company from the agri-food industry in individual reports, such as balance sheet, profit and loss account, cash flow statement and additional information. The proposal of changes is preceded by a presentation of the current balance sheet law to successively recommend, based on performed statistical analyses, the scope of the necessary, voluntary, proposed disclosures in the financial statements. The chapters are supplemented with proposals for modifying the notes to the financial statements of companies from the agri-food industry.

The study is a coherent presentation of the results of the assessment of the usefulness of information in the current financial statements of companies from the agri-food industry and proposals for its improvement.



**Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego  
we Wrocławiu**

---

**SERIA: MONOGRAFIE I OPRACOWANIA**

1. Ginter Trybuś, *Zmienna losowa dystansowa. Teoria i zastosowania*, Wrocław 1981.
2. Janusz Olearnik, *Funkcjonowanie i rozwój sfery usług w Polsce*, Wrocław 1981.
3. Wiktor Łach, *Sytuacja społeczno-ekonomiczna wsi i rolnictwa w rejonach uprzemysłowionych*, Wrocław 1982.
4. Marek Prymon, *Badanie branżowo-przestrzenne rynku*, Wrocław 1982.
5. Stanisław Krawczyk, *Modyfikacja przekształceń simpleksowych i ich zastosowania*, Wrocław 1982.
6. Jan Lichtarski, *Kryteria i metody oceny efektywności przedsięwzięć organizatorskich w przedsiębiorstwie*, Wrocław 1983.
7. Rafał Krupski, *Projektowanie układów regulacji w złożonych systemach produkcyjnych*, Wrocław 1982.
8. Jan Rymarczyk, *Migracja siły roboczej do krajów EWG i jej konsekwencje społeczno-gospodarcze*, Wrocław 1982.
9. Marek Drewiński, *Programowanie struktury przestrzennej sieci detalicznej*, Wrocław 1983.
10. Bolesław Książkowski, *Porozumienia i umowy o prace badawcze i wdrożeniowe*, Wrocław 1983.
11. Stanisław Styś, *Kształtowanie kompleksu żywnościowego w regionie*, Wrocław 1983.
12. Mirosława Klamut, *Kierunki i dynamika przeobrażeń struktury społeczno-gospodarczej w układzie terytorialnym*, Wrocław 1983.
13. Ryszard Broszkiewicz, *Problemy kompleksowego programowania inwestycji w regionach*, Wrocław 1983.
14. Stanisława Ostasiewicz, *Wykorzystanie metod dyskryminacyjnych w prognozowaniu dyskretnym*, Wrocław 1983.
15. Władysław Błaszaków, *Amylazy roślinne*, Wrocław 1983.
16. Grażyna Borys, *Finansowe instrumenty ochrony gruntów rolnych*, Wrocław 1983.
17. Andrzej Siemianowski, *Fakty, prawa, decyzje. Rozprawy o konwencjonalistycznej filozofii nauki*, Wrocław 1983.
18. Wanda Łzyk, *Przełożony a problemy dezintegracji w zakładzie pracy*, Wrocław 1983.
19. Józef Soliński, *Próby otrzymania białka paszowego i spożywczego o podwyższonej jakości z odpadowego soku ziemniaka*, Wrocław 1983.
20. Stanisław Kielczewski, *Prognozowanie rozwoju przemysłu. Zarys, metody*, Wrocław 1984.
21. Bogumił Bernaś, *Racjonalizacja produkcji i zużycia surowców energetycznych i energii w europejskich krajach RWPG*, Wrocław 1984.
22. Tadeusz Miśkiewicz, *Sterowanie hodowlą drożdży piekarskich z użyciem komputera*, Wrocław 1984.

23. Tadeusz Borys, *Kategoria jakości w statystycznej analizie porównawczej*, Wrocław 1984.
24. Marian Noga, *Sektor usług a dobrobyt społeczny w socjalizmie*, Wrocław 1984.
25. Edward Nowak, *Metodyka statystycznych analiz porównawczych efektywności obiektów rolniczych*, Wrocław 1985.
26. Jerzy Korczak, *Skorowidze dużych baz tekstowych*, Wrocław 1985.
27. Zbigniew Tarczyński, *Funkcjonowanie opłat i kar pieniężnych w ochronie środowiska*, Wrocław 1985.
28. Krzysztof R. Mazurski, *Gospodarowanie rolniczą przestrzenią produkcyjną w Polsce*, Wrocław 1986.
29. Andrzej Gospodarowicz, *Harmonogramy przedsięwzięć czasowo-przestrzennych i przybliżone metody ich wyznaczenia*, Wrocław 1986.
30. Irena Hejduk, *Kierunki zmian systemu transportowego kraju na tle uwarunkowań rozwoju gospodarki polskiej*, Wrocław 1986.
31. Krystyna Mazurek-Łopacińska, *Mechanizm kształtowania konsumpcji żywności w Polsce*, Wrocław 1986.
32. Jacek Ochman, *Integracja w systemach informatycznych rachunkowości*, Wrocław 1986.
33. Tadeusz Listwan, *Organizacja zarządzania kadrami w przedsiębiorstwach przemysłowych*, Wrocław 1986.
34. Bogusław Fiedor, *Neoklasyczna teoria postępu technicznego: próba systematyzacji i krytycznej analizy*, Wrocław 1986.
35. Stefan Forlicz, *Rozkłady asymetryczne zmiennej losowej*, Wrocław 1986.
36. Janusz Olearnik (red.), *Funkcjonowanie rynku usług w Polsce*, Wrocław 1986.
37. Bożena Klimczak, *Państwowa regulacja makroproporcji podziału dochodu narodowego w przedsiębiorstwach socjalistycznych*, Wrocław 1986.
38. Teresa Skrabka-Błotnicka, *Właściwości emulgujące i żelujące białek i mięśni drobiowych ze szczególnym uwzględnieniem drobiu wodnego – badania porównawcze*, Wrocław 1986.
39. Krzysztof Jajuga, *Statystyka ekonomicznych zjawisk złożonych – wykrywanie i analiza niejednorodnych rozkładów wielowymiarowych*, Wrocław 1987.
40. Zdzisław Jasiński, *Funkcjonowanie zespołów roboczych w niestabilnych warunkach produkcji*, Wrocław 1987.
41. Jan Rymarczyk (red.), *Spółki prawa handlowego w polskim handlu zagranicznym*, Wrocław 1987.
42. Adam Ginsbert-Gebert (red.), *Diagnoza stanu rozwoju społeczno-gospodarczego województwa jeleniogórskiego*, Wrocław 1987.
43. Adam Nowicki, *Doskonalenie systemu informacyjnego w obiekcie gospodarczym: procesy, modele, zastosowania*, Wrocław 1987.
44. Stanisława Bartosiewicz, *Specyfikacja modeli ekonometrycznych i ich zastosowania w analizie zjawisk społeczno-gospodarczych*, Wrocław 1987.
45. Joanna Stasiuk, *Społeczno-ideologiczne oblicze drobnomieszczaństwa w okresie przejściowym*, Wrocław 1988.
46. Aniela Styś (red.), *Przemiany konsumpcji w Polsce*, Wrocław 1987.
47. Emil Antoniszyn, *Koordinacja terenowa a system władzy politycznej PRL*, Wrocław 1988.
48. Wiesław Kotarba, *Ocena projektu wynalazczego w przedsiębiorstwie*, Wrocław 1988.
49. Ryszard Antoniewicz, *Metoda najmniejszych kwadratów dla zależności niejawnych i jej zastosowania w ekonomii*, Wrocław 1988.
50. Andrzej Rapacz, *System funkcjonowania terenowych przedsiębiorstw turystycznych*, Wrocław 1988.

51. Jan Rymarczyk (red.), *1 etap reformy w polskim handlu zagranicznym*, Wrocław 1989.
52. Halina Jagodzińska-Wersty (red.), *Relacje: wydajność pracy – płace*, Wrocław 1989.
53. Stefan Wrzosek, *Metody podejmowania decyzji o koncentracji specjalizacji i lokalizacji produkcji w przemyśle spożywczym*, Wrocław 1989.
54. Małgorzata Gableta, *Normowanie pracy jako narzędzie zarządzania przedsiębiorstwem*, Wrocław 1989.
55. Ludwik Skiba, *Czynnik ludzki w strukturze funkcjonalnej miasta przemysłowego*, Wrocław 1989.
56. Jadwiga Sobieska-Karpińska, *Programowanie rozwoju usług teleinformatycznych*, Wrocław 1989.
57. Kazimierz Zmaczyński, *Wpływ różnych sposobów sterowania, szczególnie regulacji pH, na stabilność procesu i efektywność hodowli ciągłej drożdży paszowych Candida utilis*, Wrocław 1989.
58. Wanda Ronka-Chmielowiec, *Modele aproksymacyjne w ekonomii*, Wrocław 1989.
59. Kazimierz Perechuda, *Teorie organizacji średniego zasięgu w niemieckim obszarze językowym (RFN, Austria, Szwajcaria)*, Wrocław 1989.
60. Andrzej Małachowski, *Diagnostyka danych tekstowych w informatycznych systemach zarządzania*, Wrocław 1989.
61. Grażyna Światowy, *Rynkowe uwarunkowania zachowań konsumpcyjnych gospodarstw domowych*, Wrocław 1990.
62. Szymon Stempin, *Podstawy metodyczne rachunku efektywności doboru materiałów w przedsiębiorstwie przemysłowym*, Wrocław 1989.
63. Zdzisław Pisz, *Funkcje zatrudnienia w okresie przeobrażeń społeczno-gospodarczych lat osiemdziesiątych*, Wrocław 1990.
64. Zbigniew Luty, *Planistyczny rachunek kosztów*, Wrocław 1990.
65. Jan Rymarczyk (red.), *System organizacyjno-ekonomiczny polskiego handlu zagranicznego w okresie reformy gospodarczej*, Wrocław 1990.
66. Paweł Dittmann, *Metody dezagregacji prognoz demograficznych*, Wrocław 1990.
67. Mieczysław Kufel, *Koszty przepływu materiałów w przedsiębiorstwach przemysłowych: problemy budżetowania, ewidencji i kontroli*, Wrocław 1990.
68. Urszula Kałużna-Drewińska, *Rynki lokalne w Polsce: funkcjonowanie i typologia*, Wrocław 1990.
69. Henryk Jagoda, *Państwowa regulacja integracji przedsiębiorstw w polskiej gospodarce: ewolucja, ocena, kierunki*, Wrocław 1990.
70. Zdzisław Knecht, *Uspołecznienie i integracja zarządzania przedsiębiorstwem*, Wrocław 1990.
71. Marek Górny, *Przezviska i nazviska chłopów pałuckich w XVII w.: pochodzenie i budowa*, Wrocław 1990.
72. Halina Podsiadło, *Równowagi fazowe w układzie potrójnym PbO–P<sub>2</sub>O<sub>5</sub>–PbCl<sub>2</sub>*, Wrocław 1990.
73. Krzysztof R. Mazurski (red.), *Ekonomiczno-produkcyjna ocena gospodarstw rolnych Dolnego Śląska*, Wrocław 1990.
74. Janusz Marak, *Materialne warunki bytu ludności wiejskiej w województwie legnickim*, Wrocław 1991.
75. Jerzy Sokołowski, *Podatek dochodowy jako instrument oddziaływania na zmiany w strukturze produkcji*, Wrocław 1991.
76. Ewa Konarzewska-Gubała, *Wspomaganie decyzji wielokryterialnych: system "BIPOLAR"*, Wrocław 1991.
77. Witold Miszczak, *Sposoby ekstrakcji informacji z próby losowej*, Wrocław 1991.
78. Danuta Sołtys, *Przesłanki metodyczne realizacji funkcji rachunku kosztów w warunkach produkcji aparaturowej*, Wrocław 1991.

79. Barbara Olszewska, *Skłonność do eksportu przedsiębiorstwa przemysłowego*, Wrocław 1991.
80. Aniela Puszek, *Studia nad N-tlenkami 2-chlorowcopikolin*, Wrocław 1991.
81. Halina Towarnicka, *Strategie i taktyki inwestycyjne polskich przedsiębiorstw w warunkach zmian systemowych*, Wrocław 1991.
82. Hanna Ban-Oganowska, *N-tlenki pochodnych 2,6 dimetylopirydyny*, Wrocław 1991.
83. Mirosława Kwiecień, *Rachunkowość jako narzędzie zarządzania. System z bazą wiedzy*, Wrocław 1991.
84. Władysława Szuszkiewicz, *Struktura fazowa i właściwości krystalochemiczne fosforanów itru z wapniem i sodem*, Wrocław 1991.
85. Grażyna Czupińska, *Struktura fazowa i właściwości krystalochemiczne fosforanów itru z potasem i magnezem*, Wrocław 1991.
86. Adam Kopiński, *Metody oceny kondycji ekonomicznej przedsiębiorstwa*, Wrocław 1991.
87. Krystyna Mazurek-Lopacińska, *Zróżnicowanie konsumpcji w Polsce w warunkach przemian rynku*, Wrocław 1991.
88. Irena Kociszewska, *Zmiany w zatrudnieniu w rolnictwie makroregionu południowo-zachodniego*, Wrocław 1992.
89. Juliusz Siedlecki, *Równowaga binarna w ekonomii*, Wrocław 1992.
90. Andrzej Kardasz, *Rachunek wyników i jego funkcjonowanie w podmiocie gospodarczym*, Wrocław 1992.
91. Stanisław Heilpern, *Podejmowanie decyzji w warunkach niepewności*, Wrocław 1992.
92. Jerzy Rymarzyk, *Protekcjonizm w teorii ekonomii i w polityce handlowej Europejskiej Wspólnoty Gospodarczej*, Wrocław 1992.
93. Mieczysław Przybyła, *Identyfikacja struktury organizacyjnej przedsiębiorstwa*, Wrocław 1992.
94. Ewa Bogacka-Kisiel, *Finansowe aspekty działalności państwa w ochronie środowiska*, Wrocław 1993.
95. Józef Dziechciarz, *Ekonometryczne modelowanie procesów gospodarczych: modele ze zmiennymi i losowymi parametrami*, Wrocław 1993.
96. Jacek Karwowski, *Prognozowanie kursów walutowych*, Wrocław 1993.
97. Marian Jasiukiewicz, *Kościół katolicki w polskim życiu politycznym 1945-1989. Podstawowe uwarunkowania*, Wrocław 1993.
98. Stanisław Nowosielski, *Ekonomiczna integracja sterowania produkcją na zamówienie*, Wrocław 1993.
99. Urszula Siedlecka, *Prognozy ostrzegawcze*, Wrocław 1993.
100. Zofia Hasińska, *Regionalne i lokalne rynki pracy na Dolnym Śląsku*, Wrocław 1993.
101. Marek Walesiak, *Statystyczna analiza wielowymiarowa w badaniach marketingowych*, Wrocław 1993.
102. Jan Borowiec, *Strategie rozwoju krajów Trzeciego Świata*, Wrocław 1993.
103. Jerzy Wawrzynek, *Statystyczne planowanie eksperymentów w zagadnieniach regresji w warunkach małej próby*, Wrocław 1993.
104. Kazimiera Wilk, *Integracja wschodnioeuropejska – powstanie, funkcjonowanie i upadek*, Wrocław 1994.
105. Ewaryst Elimer, *Badania nad wykorzystaniem tłuszczów roślinnych do biosyntezy kwasu cytrynowego przez *Aspergillus niger**, Wrocław 1994.
106. Józef Zarzeczny, *Koncepcje i kierunki zmian systemu politycznego w Polsce w latach 1947-1953*, Wrocław 1994.
107. Józef Soliński, *Uzyskiwanie i charakterystyka białka z soku ziemniaka jako produktu do wzbogacania żywności*, Wrocław 1994.

108. Józef Soliński, *Badania białka z soku ziemniaczanego i próby zastosowań jego frakcji wytrącalnej*, Wrocław 1995.
109. Maciej Jasiński, *Wprowadzenie do konstrukcji modeli wzrostu gospodarki rynkowej*, Wrocław 1995.
110. Józef M. Soroka, *Polska Partia Socjalistyczna wobec problemów kulturalno-oświatowych 1918-1939*, Wrocław 1995.
111. Marek Łyszczak, *Finansowe instrumenty ochrony środowiska*, Wrocław 1995.
112. Jarosław Witkowski, *Strategia logistyczna przedsiębiorstw przemysłowych*, Wrocław 1995.
113. Zbigniew Przybyła, *Problemy współpracy ekonomicznej regionów przygranicznych (na przykładzie euroregionu Nysa)*, Wrocław 1995.
114. Barbara Radzikowska, *Płodność w Polsce w kontekście teorii przejścia demograficznego. Modelowanie i prognozowanie*, Wrocław 1995.
115. Leszek Patrzałek, *Funkcje ekonomiczne samorządu terytorialnego w okresie transformacji systemowej w Polsce*, Wrocław 1996.
116. Urszula Szubert-Zarzeczný, *Turystyka w procesie przekształceń systemowych w Polsce*, Wrocław 1996.
117. Andrzej Bytniewski, *Założenia teoretyczne robotyzacji systemu rachunkowości*, Wrocław 1996.
118. Ryszard Broł, *Procesy urbanizacji wsi polskiej*, Wrocław 1996.
119. Adam Kubów, *Infrastruktura społeczna w okresie transformacji*, Wrocław 1996.
120. Józef Koziński, *Lokalizacja funkcji organicznych w strukturze ugrupowania gospodarczego*, Wrocław 1996.
121. Barbara Iwankiewicz-Rak, *Marketing organizacji niedochodowych: wybrane problemy adaptacji w warunkach polskich*, Wrocław 1996.
122. Józef Soliński, *Aspekty techniczne i ekonomiczne otrzymywania białka z soku ziemniaka*, Wrocław 1997.
123. Stanisław Czaja, *Teoriopoznawcze i metodologiczne konsekwencje wprowadzenia prawa entropii w teorii ekonomii*, Wrocław 1997.
124. Mieczysław Sobczak, *Stosunek Narodowej Demokracji do kwestii żydowskiej w Polsce w latach 1918-1939*, Wrocław 1998.
125. Maria Piotrowska, *Makroekonomiczne uwarunkowania rynku pieniężnego w Polsce*, Wrocław 1998.
126. Grażyna Osbert-Pociecha, *Dywestycje w przedsiębiorstwie*, Wrocław 1998.
127. Małgorzata Nycz, *Wspomaganie procesu podejmowania decyzji w przedsiębiorstwie przy użyciu otwartego systemu ekspertowego*, Wrocław 1998.
128. Jacenta Łucewicz, *Organizacyjne zachowania człowieka*, Wrocław 1999.
129. Jędrzej Chumiński, *Ruch zawodowy w Polsce w warunkach kształtującego się systemu totalitarnego (1944-1956)*, Wrocław 1999.
130. Jerzy Kociszewski, *Proces integracji gospodarczej ziem zachodnich i północnych z Polską*, Wrocław 1999.
131. Stanisław Korenik, *Rozwój regionu ekonomicznego na przykładzie Dolnego Śląska*, Wrocław 1999.
132. Dorota Korenik, *System oceny efektywności terenowych centrów zysku banku komercyjnego (w warunkach wzrostu konkurencji jakościowej w sektorze bankowym)*, Wrocław 1999.
133. Andrzej Baniak, *O statyce porównawczej dla oligopolu*, Wrocław 1999.
134. Maria Wanda Kopertyńska, *System płac w przedsiębiorstwie*, Wrocław 2000.
135. Władysław Czupryk, *Wpływ zjawisk wtórnych na zużycie utleniające metali w procesie tarcia poślizgowego*, Wrocław 2000.

136. Andrzej Kaleta, *Strategia konkurencji w przemyśle*, Wrocław 2000.
137. Leon Jakubów, *Społeczne uwarunkowania rozwoju przedsiębiorstw*, Wrocław 2000.
138. Krystyna Moszkowicz, *Procesy innowacyjne w polskim przemyśle*, Wrocław 2001.
139. Tomasz Lesiów, *Prognozowanie jakości wyrobów z mięsa kurcząt na podstawie reologicznych właściwości homogenatów*, Wrocław 2001.
140. Mariusz Czekała, *Statystyki pozycyjne w modelowaniu ekonometrycznym. Wybrane problemy*, Wrocław 2001.
141. Elżbieta Weiss, *Ocena ekonomiczna procesu przekształceń w gospodarce komunalnej w Polsce*, Wrocław 2001.
142. Andrzej Misztal, *O podziałach optymalnych w ekonomii*, Wrocław 2002.
143. Tadeusz Dudyc, *Finansowe narzędzia zarządzania wartością przedsiębiorstwa*, Wrocław 2001.
144. Waldemar Podgórski, *Kształtowanie aktywności oddechowej i kwasotwórczej *Aspergillus niger* podczas produkcji kwasu cytrynowego w podłożach z melasą trzcinową*, Wrocław 2002.
145. Janina Wołoszyn, *Charakterystyka fizykochemiczna i technologiczna mięśni kaczek tuczonych przymusowo*, Wrocław 2002.
146. Ireneusz Kuroпка, *Potencjał życiowy mieszkańców Dolnego Śląska. Diagnoza i perspektywy*, Wrocław 2002.
147. Jerzy Jan Pietkiewicz, *Biosynteza kwasu cytrynowego przez *Aspergillus niger* w warunkach jedno- i wielostopniowych hodowli ciągłych*, Wrocław 2002.
148. Bogusława Drelich-Skulska, *Ewolucja zagranicznej polityki ekonomicznej Japonii u progu XXI wieku*, Wrocław 2002.
149. Janusz Łyko, *Pomiar i prognozy inflacji*, Wrocław 2002.
150. Jacek Uchman, *Podatkowe uwarunkowania polityki wypłat dywidend spółek kapitałowych*, Wrocław 2002.
151. Zbigniew Michna, *Modele graniczne w teorii ryzyka ubezpieczeniowego*, Wrocław 2002.
152. Tadeusz Janaszak, *Równoległy rachunek różniczkowy w badaniach ekonomicznych*, Wrocław 2003.
153. Ryszard Kłeczek, *Orientacja rynkowa w przedsiębiorstwie – podejścia metodologiczne i kierunki rozwoju badań*, Wrocław 2003.
154. Jacek Unold, *Dynamika systemu informacyjnego a racjonalność adaptacyjna. Teoretyczno-metodologiczne podstawy nowego ujęcia zasady racjonalności*, Wrocław 2003.
155. Stanisław Chełpa, *Kwalifikacje kadr kierowniczych przedsiębiorstw przemysłowych. Kierunki i dynamika zmian*, Wrocław 2003.
156. Olga Kowalczyk, *Rola pomocy osobistej w procesie integracji społecznej osób niepełnosprawnych w Polsce i w innych krajach*, Wrocław 2003.
157. Andrzej Bąk, *Dekompozycyjne metody pomiaru preferencji w badaniach marketingowych*, Wrocław 2004.
158. Edmund Cibis, *Tlenowa biodegradacja skrobiowych wywarów gorzelnicznych za pomocą mieszanej kultury bakterii termo- i mezofilnych z rodzaju *Bacillus**, Wrocław 2004.
159. Maciej Kramarek, *Specyficzne funkcje leasingu okresu transformacji*, Wrocław 2004.
160. Mieczysław Lech Owoc, *Wartościowanie wiedzy w inteligentnych systemach wspomagających zarządzanie*, Wrocław 2004.
161. Zbigniew Garncarek, *Studia nad biosyntezą ergosterolu i jego  $\Delta^{5,7}$  prekursorów przez szczep *Saccharomyces cerevisiae* D7*, Wrocław 2004.
162. Zbigniew Antczak, *Funkcja personalna w przedsiębiorstwie w okresie transformacji gospodarczo-społecznej w Polsce*, Wrocław 2005.



163. Czesław Zajęc, *Spoleczne i organizacyjne problemy przejęć i fuzji przedsiębiorstw*, Wrocław 2005.
164. Ewa Pancer-Cybulska, *Uwarunkowania procesów integracji Polski z Unią Europejską na poziomie regionalnym i lokalnym*, Wrocław 2005.
165. Helena Jasiulewicz, *Teoria zaufania. Modele aktuarialne*, Wrocław 2005.
166. Wojciech Rybicki, *Reprezentacja prognoz i modelowanie ryzyka*, Wrocław 2005.
167. Irena Szczygieł, *Układy trójskładnikowe  $Ce_2O_3-Na_2O-P_2O_5$  i  $Ce_2O_3-K_2O-P_2O_5$* , Wrocław 2005.
168. Waldemar Dotkuś, *Pomiar zadłużenia w publicznych zakładach opieki zdrowotnej województwa dolnośląskiego*, Wrocław 2006.
169. Wiesław Wątroba, *Spoleczeństwo konsumpcyjne w dobie globalizacji*, Wrocław 2006.
170. Maria Kolenda, *Taksonomia numeryczna. Klasyfikacja, porządkowanie i analiza obiektów wielocechowych*, Wrocław 2006.
171. Jerzy Niemczyk, *Wyróżniki, budowa i zachowania strategiczne układów outsourcingowych*, Wrocław 2006.
172. Jacek Adamek, *Instytucje poręczeń i gwarancji kredytowych dla małych i średnich przedsiębiorstw – doświadczenia polskie i zagraniczne*, Wrocław 2006.
173. Krzysztof Szółek, *Obszary metropolitalne we współczesnej przestrzeni społeczno-gospodarczej. Studium przypadku*, Wrocław 2006.
174. Mieczysław Morawski, *Zarządzanie wiedzą. Organizacja – system – pracownik*, Wrocław 2006.
175. Marek Nowiński, *Nieliniowa dynamika szeregów czasowych w badaniach ekonomicznych*, Wrocław 2007.
176. Maria Antonina Mach, *Temporalna analiza otoczenia przedsiębiorstwa. Techniki i narzędzia inteligentne*, Wrocław 2007.
177. Maria Jaworska, *Zmiany strukturalne w przemyśle państw OECD w latach 1993-2003 – trendy i ocena efektu strukturalnego*, Wrocław 2007.
178. Krzysztof Łobos, *Organizacja przedsiębiorstwa wspierająca efektywność ekonomiczną*, Wrocław 2007.
179. Ewa Stańczyk-Hugiet, *Strategiczny kontekst zarządzania wiedzą*, Wrocław 2007.
180. Małgorzata Nycz, *Pozyskiwanie wiedzy menedżerskiej. Podejście technologiczne*, Wrocław 2007.
181. Wojciech Misiński, *Modelowanie systemu powszechnych ubezpieczeń zdrowotnych w Polsce*, Wrocław 2007.
182. Krzysztof Safin, *Przedsiębiorstwa rodzinne – istota i zachowania strategiczne*, Wrocław 2007.
183. Waldemar Tyc, *Ekonomiczne i społeczne uwarunkowania transformacji rodziny*, Wrocław 2007.
184. Zofia Rusnak, *Statystyczna analiza dobrobytu ekonomicznego gospodarstw domowych*, Wrocław 2007.
185. Małgorzata Domiter, *Eksport w doktrynie i polityce gospodarczej na tle procesów liberalizacyjnych i integracyjnych*, Wrocław 2008.
186. Adela Barabasz, *Osobowość organizacji. Zastosowanie w praktyce zarządzania*, Wrocław 2008.
187. Agnieszka Skowrońska, *Rola polityki logistycznej państwa we wdrażaniu zrównoważonego rozwoju*, Wrocław 2009.
188. Małgorzata Durbajło-Mrowiec, *Wyznaczniki wartości zakładu opieki zdrowotnej*, Wrocław 2009.
189. Tadeusz Gospodarek, *Modelowanie w naukach o zarządzaniu oparte na metodzie programów badawczych i formalizmie reprezentatywnym*, Wrocław 2009.
190. Jarosław Woźniczka, *Efekty reklamy w systemie komunikacji marketingowej*, Wrocław 2009.
191. Bożena Borkowska, *Regulacja monopolu naturalnego w teorii i praktyce*, Wrocław 2009.
192. Bartłomiej Nita, *Rola rachunkowości zarządczej we wspomaganiu zarządzania dokonaniem przedsiębiorstwa*, Wrocław 2009.

193. Robert Kowalak, *Benchmarking jako metoda zarządzania wspomagająca controlling przedsiębiorstwa*, Wrocław 2009.
194. Roman Kotapski, *Budżetowanie w zarządzaniu przedsiębiorstwem budowlano-montażowym*, Wrocław 2010.
195. Elżbieta Sobczak, *Segmentacja rynków zagranicznych*, Wrocław 2010.
196. Witold Kowal, *Kontrola skuteczności marketingowej – problem zmienności interpretacji i pomiaru*, Wrocław 2010.
197. Grzegorz Belz, *System zarządzania jako regulator odnowy i wzrostu przedsiębiorstw*, Wrocław 2011.
198. Marzena Stor, *Strategiczne międzynarodowe zarządzanie zasobami ludzkimi*, Wrocław 2011.
199. Wojciech Cieśliński, *Doskonalenie procesowej orientacji przedsiębiorstw PDP. Model platformy treningu procesowego*, Wrocław 2011.
200. Katarzyna Kuziak, *Pomiar ryzyka przedsiębiorstwa. Modele pomiaru i ich ryzyko*, Wrocław 2011.
201. Janusz Marek Lichtarski, *Struktury zadaniowe. Składniki, własności i uwarunkowania*, Wrocław 2011.
202. Grażyna Woźniewska, *Potencjał konkurencyjności banku spółdzielczego*, Wrocław 2011.
203. Andrzej Misztal, *Degresywna proporcjonalność a kształtowanie składu Parlamentu Europejskiego*, Wrocław 2012.
204. Joanna Dębicka, *Modelowanie strumieni finansowych w ubezpieczeniach wielostanowych*, Wrocław 2012.
205. Edyta Tabaszewska, *Wprowadzanie i funkcjonowanie systemów zarządzania wiedzą w przedsiębiorstwach*, Wrocław 2012.
206. Anna Cierniak-Emerych, *Uczestnictwo pracobiorców w gospodarowaniu potencjałem pracy przedsiębiorstwa*, Wrocław 2012.
207. Edward Pielichaty, *Analiza duration w ocenie ryzyka stopy procentowej portfeli instrumentów finansowych o stałym dochodzie*, Wrocław 2012.
208. Joanna Szymańska, *Gospodarowanie zasobami ziemi w Polsce – aspekty teoretyczne i praktyczne*, Wrocław 2012.
209. Wawrzyniec Michalczuk, *Ewolucja polityki walutowej w Polsce po roku 1989 w perspektywie przystąpienia do strefy euro*, Wrocław 2012.
210. Marian Kachniarz, *Efektywność usług publicznych – teoria i praktyka*, Wrocław 2012.
211. Janusz Wielki, *Modele wpływu przestrzeni elektronicznej na organizacje gospodarcze*, Wrocław 2012.
212. Katarzyna Miszczak, *Dylematy rozwoju regionu ekonomicznego w świetle wyzwań XXI wieku*, Wrocław 2012.
213. Dariusz Wawrzyniak, *Ryzyko informatyczne w działalności bankowej*, Wrocław 2012.
214. Anna Olszańska, *Rynek żywności w Polsce (1955-2010) – zmiany strukturalne, koncentracja produkcji i wahania podaży*, Wrocław 2012.
215. Wiesław Danielak, *Kształtowanie kapitału relacyjnego w małym i średnim przedsiębiorstwie*, Wrocław 2012.
216. Alicja Zakrzewska-Półtorak, *Rozwój regionalny w globalizującej się gospodarce*, Wrocław 2012.
217. Tomasz Słoński, *Analiza wpływu wspomaganego długiem wykupu akcji (LBO) na wartość spółki*, Wrocław 2012.
218. Marta Winiewicz-Bosy, *Sieci podmiotów gospodarczych w biznesie końskim*, Wrocław 2012.
219. Bartosz Jasiński, *Rady nadzorcze wobec zjawiska kryzysu organizacyjnego*, Wrocław 2012.

220. Jarosław Brach, *Internacjonalizacja polskich przedsiębiorstw międzynarodowych drogowego transportu ładunków*, Wrocław 2012.
221. Małgorzata Markowska, *Dynamiczna taksonomia innowacyjności regionów*, Wrocław 2012.
222. Joanna Krupowicz, *Cykliczność procesu urodzeń*, Wrocław 2012.
223. Teresa Orzeszko, *Rezerwy na straty kredytowe w bankach – istota i zasady funkcjonowania*, Wrocław 2013.
224. Paweł Hanczar, *Modele decyzyjne w koordynacji strumieni podaży produktów w łańcuchu dostaw*, Wrocław 2013.
225. Paweł Kuśmierczyk, *Efektywność odwrotnych mechanizmów aukcyjnych i quasi-aukcyjnych*, Wrocław 2013.
226. Andrzej Dudek, *Metody analizy danych symbolicznych w badaniach ekonomicznych*, Wrocław 2013.
227. Karol Kociszewski, *Ekologizacja polskiego rolnictwa a jego zrównoważony rozwój w warunkach członkostwa w Unii Europejskiej*, Wrocław 2013.
228. Arkadiusz Wierzbic, *System zarządzania oparty na znormalizowanych wymaganiach jako czynnik wzrostu i rozwoju małych i średnich przedsiębiorstw*, Wrocław 2013.
229. Helena Dudycz, *Mapa pojęć jako wizualna reprezentacja wiedzy ekonomicznej*, Wrocław 2013.
230. Paweł Kowalik, *Pionowa i pozioma nierównowaga finansowa oraz system jej wyrównywania w państwie federalnym na przykładzie Niemiec i Stanów Zjednoczonych*, Wrocław 2013.
231. Przemysław Skulski, *Uwarunkowania komunikacji na międzynarodowym rynku uzbrojenia i sprzętu wojskowego*, Wrocław 2013.
232. Agnieszka Sokołowska, *Społeczna odpowiedzialność małego przedsiębiorstwa. Identyfikacja – ocena – kierunki doskonalenia*, Wrocław 2013.
233. Marek Kośny, *Determinanty bezpieczeństwa ekonomicznego rodzin*, Wrocław 2013.
234. Dorota Teneta-Skwiercz, *Uwarunkowania realizacji koncepcji społecznej odpowiedzialności biznesu w przedsiębiorstwach polskich – na tle doświadczeń Wielkiej Brytanii i Niemiec*, Wrocław 2013.
235. Dorota Kwiatkowska-Ciotucha, *Zewnętrzne instrumenty wspomagania rozwoju kompetencji pracowników w kontekście konkurencyjności przedsiębiorstw*, Wrocław 2013.
236. Anetta Zielińska, *Gospodarowanie na obszarach przyrodniczo cennych w Polsce w kontekście rozwoju zrównoważonego*, Wrocław 2013.
237. Mirosław Moroz, *Kształtowanie elastyczności przedsiębiorstw internetowych*, Wrocław 2013.
238. Małgorzata Pięta-Kanurska, *Wpływ sektora kreatywnego na kształtowanie się polskich metropolii*, Wrocław 2013.
239. Iwona Chomiak-Orsa, *Zarządzanie kapitałem relacyjnym w procesie wirtualizacji organizacji. Podejście modelowe*, Wrocław 2013.
240. Dorota Rynio, *Kształtowanie nowej polityki regionalnej Polski w warunkach globalizacji i integracji*, Wrocław 2013.
241. Elżbieta Nawrocka, *Wizerunek obszaru recepcji turystycznej. Podstawy konceptualizacji i czynniki jego kreowania*, Wrocław 2013.
242. Maria Węgrzyn, *Uwarunkowania systemowe restrukturyzacji publicznych podmiotów leczniczych w Polsce*, Wrocław 2013.
243. Bogusław Półtorak, *Hipoteczny pieniądz bankowy*, Wrocław 2013.
244. Marek Biernacki, *Ocena efektywności instytucji publicznych w sektorach edukacji i ochrony zdrowia*, Wrocław 2013.
245. Grzegorz Krzos, *Zarządzanie projektem europejskim – uwarunkowania organizacyjne i międzyorganizacyjne*, Wrocław 2013.

246. Marta Nowak, *Controlling w zarządzaniu. Uwarunkowania psychologiczne*, Wrocław 2013.
247. Bożena Ryszawska, *Zielona gospodarka – teoretyczne podstawy koncepcji i pomiar jej wdrażania w Unii Europejskiej*, Wrocław 2013.
248. Paweł Waniowski, *Marketingowe zarządzanie ceną w przedsiębiorstwie*, Wrocław 2014.
249. Eстера Piwoni-Krzeszowska, *Zarządzanie wartością relacji przedsiębiorstwa z rynkowymi interesariuszami*, Wrocław 2014.
250. Tomasz Kawka, *Wynagrodzenia w organizacjach nowej gospodarki. Uwarunkowania, funkcje, konfiguracja*, Wrocław 2014.
251. Artur Klimek, *Korporacje transnarodowe z krajów wschodzących w gospodarce światowej*, Wrocław 2014.
252. Leszek Czarnecki, *Model DNA firmy*, Wrocław 2015.
253. Ilona Kwiecień, *Ekonomiczna analiza dochodzenia roszczeń o zadośćuczynienie za szkody na osobie z ubezpieczeń odpowiedzialności cywilnej*, Wrocław 2015.
254. Adam Płachciak, *Rozwój zrównoważony w polityce brytyjskiej Nowej Partii Pracy*, Wrocław 2015.
255. Bartosz Scheuer, *Metodologia ekonomii w perspektywie konstruktywistycznej*, Wrocław 2015.
256. Grażyna Węgrzyn, *Innowacje w sektorze usług a zmiany strukturalne w zatrudnieniu*, Wrocław 2015.
257. Marcin Brol, *Ekonomiczne, instytucjonalne i kulturowe uwarunkowania korupcji*, Wrocław 2015.
258. Robert Kurek, *Systemy informacyjne nadzoru nad zakładami ubezpieczeń*, Wrocław 2015.
259. Magdalena Sobocińska, *Uwarunkowania i perspektywy rozwoju orientacji rynkowej w podmiotach sfery kultury*, Wrocław 2015.
260. Piotr Szymański, *Standardy wyceny jako instrument kształtowania jakości procesu wyceny przedsiębiorstwa*, Wrocław 2015.
261. Edward Wiszniowski, *Rachunkowość i wykonywanie zawodu księgowego w kontrolnej procedurze nielegalnego obrotu pieniężnego*, Wrocław 2015.
262. Dariusz Głuszczuk, *Finansowanie działalności innowacyjnej przedsiębiorstw w regionach Polski*, Wrocław 2015.
263. Dominika Bąk-Grabowska, *Zarządzanie zasobami ludzkimi w warunkach stosowania niestandardowych form zatrudnienia*, Wrocław 2016.
264. Izabela Michalska-Dudek, *Kształtowanie lojalności klientów biur podróży*, Wrocław 2017.
265. Agnieszka Jagoda, *Organizacja pracy w przedsiębiorstwie. Identyfikacja, diagnoza, perspektywy*, Wrocław 2017.
266. Andrzej Sztando, *Ponadlokalna perspektywa zarządzania strategicznego rozwojem lokalnym na przykładzie małych miast*, Wrocław 2017.
267. Marcin Wierziński, *Rachunkowość zarządcza w odnowie modelu biznesowego przedsiębiorstwa*, Wrocław 2017.
268. Alicja Smolbik-Jęczmień, *Kształtowanie własnej kariery zawodowej w kontekście wielopokoleniowości*, Wrocław 2017.
269. Magdalena Rojek-Nowosielska, *Spółeczna odpowiedzialność przedsiębiorstw. Model – diagnoza – ocena*, Wrocław 2017.
270. Anna Chojnacka-Komorowska, *Tworzenie systemu controllingu finansowego w przedsiębiorstwie. Aspekty funkcjonalne, strukturalne oraz instrumentalne*, Wrocław 2017.
271. Hanna Kociemska, *Partnerstwo publiczno-prywatne w ujęciu heterodoksyjnym*, Wrocław 2017.
272. Katarzyna Piórkowska, *Złożoność przywództwa strategicznego w perspektywie mikrofundamentów w zarządzaniu strategicznym*, Wrocław 2017.
273. Arkadiusz Piwowar, *Chemiczna ochrona roślin we współczesnym rolnictwie w perspektywie ekonomicznej i ekologicznej - korzyści, koszty oraz preferencje*, Wrocław 2018.

274. Anna Kowalska, *Innowacyjność polskiej gastronomii i jej uwarunkowania*, Wrocław 2018.
275. Magdalena Ligus, *Wartościowanie efektów środowiskowych inwestycji w niskoemisyjne źródła energii – zastosowanie w wybranych metodach oceny efektywności*, Wrocław 2018.
276. Michał Biernacki, *Środowiskowy rachunek kosztów cyklu życia produktu*, Wrocław 2018.
277. Sebastian Bobowski, *Japonia w regionie i regionalizmie Azji Wschodniej w XXI wieku*, Wrocław 2018.
278. Sylwia Stańczyk, *Tożsamość ekosystemu biznesu*, Wrocław 2018.
279. Krzysztof Nowosielski, *Sprawność procesów controllingowych. Istota. Przejawy. Determinanty*, Wrocław 2018.
280. Magdalena Chmielowiec-Lewczuk, *Modelowanie strategii kosztowej w zakładzie ubezpieczeń a współczesne uwarunkowania rynku*, Wrocław 2018.
281. Łukasz Kuźmiński, *Modele probabilistycznego pomiaru i oceny ryzyka powodziowego na przykładzie dorzecza środkowej Odry*, Wrocław 2018.
282. Maja Kiba-Janiak, *Logistyka w strategiach miast*, Wrocław 2018.
283. Dominika Hadro, Marek Pauka, *Reakcje cenowe w debiucie na NewConnect. Znaczenie asymetrii informacji*, Wrocław 2018.
284. Katarzyna Prędkiewicz, *Finansowanie innowacji małych i średnich przedsiębiorstw w świetle teorii ograniczeń finansowych*, Wrocław 2018.
285. Patrycja Kowalczyk-Rólczyńska, *Equity release w finansach gospodarstw domowych osób starszych*, Wrocław 2018.
286. Piotr Luty, *Wielowymiarowa analiza rentowności aktywów spółek przejmujących w Polsce*, Wrocław 2018.
287. Iwona Dittmann, *Odpowiedniość polskich funduszy inwestycyjnych otwartych dla inwestora indywidualnego. Koncepcja oceny*, Wrocław 2019.
288. Hanna Sikacz, *Działalność przedsiębiorstwa w obszarach środowiskowym, społecznym i ładu korporacyjnego. Teoria i praktyka*, Wrocław 2019.
289. Agnieszka Becla, *Kształtowanie się kosztów pozyskania informacji ze źródeł zewnętrznych w świetle dorobku ekonomii dobrobytu (w warunkach społeczeństwa informacyjnego i gospodarki opartej na wiedzy)*, Wrocław 2019.
290. Aleksandra Sus, *Logika harmonizacji okazji i strategicznych opcji realnych*, Wrocław 2019.
291. Justyna Zabawa, *Bankowość ekologiczna w społecznej odpowiedzialności biznesu. Rola, uwarunkowania i mierniki*, Wrocław 2019.
292. Grzegorz Tarczyński, *Optymalizacja procesów magazynowych – wybrane modele i metody*, Wrocław 2019.
293. Michał Ptak, *Wpływ podatków i opłat na ceny emisji dwutlenku węgla z energetycznego wykorzystania paliw i przeciwdziałanie zmianom klimatu*, Wrocław 2019.
294. Katarzyna Tracz-Krupa, *Rozwój pracowników w organizacjach finansowany ze środków Europejskiego Funduszu Społecznego*, Wrocław 2019.
295. Anna Marciszewska, *Dojrzałość projektowa organizacji non-profit*, Wrocław 2019.
296. Sławomir Czetwertyński, *Morfologia nieautoryzowanego kopiowania*, Wrocław 2019.
297. Joanna Dyczkowska, *Ujawnienia niefinansowe w obszarze działalności badawczo-rozwojowej. Praktyki europejskich spółek biofarmaceutycznych*, Wrocław 2019.
298. Witold Szumowski, *System zarządzania urzędem administracji samorządowej. Perspektywa koncepcji good governance*, Wrocław 2019.
299. Anetta Pukas, *Zarządzanie relacjami z klientem w tworzeniu przewagi konkurencyjnej przedsiębiorstwa – ujęcie dynamiczne*, Wrocław 2019.

300. Łukasz Wawrzyniak, *Wykorzystanie zarządczej analizy sieci społecznych w doskonaleniu procesów biznesowych*, Wrocław 2019.
301. Jakub Drzewiecki, *Outsourcing jako narzędzie zmiany modelu biznesu: perspektywa Business Model Canvas*, Wrocław 2019.
302. Melania Bąk, *Majątek niewidzialny przedsiębiorstwa z perspektywy rachunkowości. Model koncepcyjny majątku niewidzialnego*, Wrocław 2020.
303. Piotr Rogala, *Nurt normalizacyjny w zarządzaniu jakością*, Wrocław 2020.
304. Dorota Molek-Winiarska, *Interwencje antystresowe w organizacji. Modele. Zarządzanie. Efektywność*, Wrocław 2020.
305. Łukasz Haromszeki, *Liderzy lokalni jako przywódcy organizacyjni w społeczeństwie obywatelskim*, Wrocław 2020.
306. Diana Rokita-Poskart, *Ekonomiczne skutki migracji edukacyjnych do ośrodka akademickiego. Studium przypadku Opola*, Wrocław 2020.
307. Monika Kwiecińska, *Fundacje korporacyjne w Polsce jako forma działalności filantropijnej przedsiębiorstw*, Wrocław 2020.
308. Renata Brajer-Marczak, *Zaangażowanie pracowników w doskonalenie procesów biznesowych*, Wrocław 2021.
309. Iwo Augustyński, *Nowoczesna Teoria Monetarna i możliwości jej wykorzystania w warunkach polskich*, Wrocław 2021.
310. Natalia Szozda, *Zarządzanie produktem w łańcuchu dostaw w dobie transformacji cyfrowej*, Wrocław 2022.
311. Ewa Gubernat, *Ocena zdolności płatniczej jednostki samorządu terytorialnego z wykorzystaniem rachunku przepływów pieniężnych. Metody i kryteria*, Wrocław 2023.