PRACE NAUKOWE
Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
RESEARCH PAPERS
of Wrocław University of Economics

251

Rachunkowość a controlling

Redaktorzy naukowi
Edward Nowak
Maria Nieplowicz

Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2012

Recenzenci: Halina Buk, Beata Filipiak, Wiktor Gabrusewicz, Waldemar Gos,
Maria Hass-Symotiuk, Józef Pfaff, Marzena Remlein, Wiesław Szczęsny

Redaktorzy Wydawnictwa: Elżbieta Kożuchowska, Barbara Majewska

Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz

Korekta: Barbara Cibis

Łamanie: Adam Dębski

Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna na stronie www.ibuk.pl

Streszczenia opublikowanych artykułów są dostępne w międzynarodowej bazie danych
The Central European Journal of Social Sciences and Humanities http://cejsh.icm.edu.pl
oraz w The Central and Eastern European Online Library www.ceeol.com,
a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon
http://kangur.uek.krakow.pl/bazy_ae/bazekon/nowy/index.php

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania
znajdują się na stronie internetowej Wydawnictwa
www.wydawnictwo.ue.wroc.pl

Kopiowanie i powielanie w jakiejkolwiek formie
wymaga pisemnej zgody Wydawnictwa

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2012

ISSN 1899-3192
ISBN 978-83-7695-241-3

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk: Drukarnia TOTEM
.

Spis treści

Wstęp 11

Aleksandra Banaszkiewicz, Ewa Makowska, Koncepcja *lean management* w obszarze produkcji, rachunkowości i administracji 13

Piotr Bednarek, Zastosowanie instrumentów rachunkowości zarządczej w samorządach lokalnych..... 25

Renata Biadacz, Teoretyczne i praktyczne aspekty kosztów pracy pracowników oddelegowanych za granicę 39

Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka, Systemy pomiaru dokonań w controllingu strategicznym..... 56

Dorota Burzyńska, Kontrola zarządcza a identyfikacja ryzyka w jednostkach samorządu terytorialnego 70

Andrzej Bytniewski, Robotyzacja systemu rachunkowości jako sposób wspomagania rachunkowości zarządczej i controllingu 81

Jolanta Chluska, Wynik finansowy samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej w świetle nowych uregulowań prawnych..... 96

Anna Chojnacka-Komorowska, Zastosowanie wskaźników statystycznych w controllingu..... 105

Marlena Ciechan-Kujawa, Zarządzanie procesami zewnętrznymi – wybrane aspekty prawne i zarządcze 116

Marcin Czyczerski, Wpływ zjawiska różnic kulturowych na funkcjonowanie controllingu finansowego w spółkach zależnych..... 131

Joanna Dyczkowska, Tomasz Dyczkowski, Procesy planowania operacyjnego a systemy wynagradzania w polskich przedsiębiorstwach..... 140

Tomasz Dyczkowski, Budżetowanie w organizacjach pozarządowych. Wybrane zagadnienia realizacyjne 154

Krzysztof Gawron, Użyteczność sprawozdania finansowego na dzień poprzedzający ogłoszenie upadłości przedsiębiorstwa. 170

Anna Glińska, Zastosowanie programowania liniowego w wyznaczaniu struktury zatrudnienia w zakładach pracy chronionej..... 183

Katarzyna Goldmann, Wpływ cyklu życia produktu na kształtowanie polityki amortyzacyjnej przedsiębiorstwa..... 197

Angelika Kaczmarczyk, Koszt historyczny a użyteczność informacji sprawozdawczej..... 210

Anetta Kadej, Możliwości wykorzystania opinii i dokumentacji z badania sprawozdania finansowego jako dowodu w postępowaniu podatkowym.. 219

Anna Kasperowicz, Odpowiedzialność w zawodzie księgowego 231

Marta Kawa, O przyczynach ograniczających efekty outsourcingu funkcji i zadań działu finansowo-księgowego ... 245
Agnieszka Kister, Rezerwy jako obszar rachunkowości szpitala ... 259
Marcin Klinowski, Kryteria wyboru portfela projektów – wybrane zagadnienie ... 275
Joanna Koczar, Koszt wytworzenia a splot polityki rachunkowości i polityki podatkowej w Federacji Rosyjskiej – wybrane problemy ... 285
Tomasz Kondraszuk, Rachunek kosztów w rolnictwie na tle ogólnej teorii ekonomiki przedsiębiorstw ze szczególnym uwzględnieniem kosztów bezpośrednich i zmiennych ... 294
Katarzyna Kostyk-Siekierska, Krzysztof Siekierski, Ocena projektów inwestycyjnych metodą DCF – wybrane problemy ... 305
Robert Kowalak, Systemy wczesnego ostrzegania jako element controllingu przedsiębiorstwa ... 318
Adam Lulek, Użyteczność rachunku zysków i strat w zastosowaniu narzędzi rachunkowości zarządczej ... 329
Teresa Maszczak, Organizacja rachunkowości w procesie zarządzania jednostką gospodarczą ... 339
Edward Nowak, Zarządcze aspekty sprawozdawczości finansowej według segmentów działalności ... 350
Marta Nowak, Postrzeganie pracy w różnych sferach związanych z rachunkowością przez studentów studiów ekonomicznych. Analiza wyników badań empirycznych ... 360
Piotr Oleksyk, Determinanty efektywności zobowiązań jednostek sektora finansów publicznych ... 373
Ryszard Orliński, Budżetowanie przyrostowe jako metoda poprawy kondycji finansowej szpitali ... 382
Katarzyna Piotrowska, Ujawnianie kosztów utraty wartości zakończonych prac rozwojowych ... 397
Krzysztof Prymon, Możliwości wprowadzenia modelu wartości godziwej w rolnictwie ... 407
Małgorzata Rówińska, Modele wyceny bilansowej aktywów jednostki gospodarczej – zakres stosowania, skutki sprawozdawcze ... 418
Bożena Rudnicka, Ocena zmian w ewidencji oraz prezentacji przychodów i kosztów jednostek budżetowych ... 429
Karol Schneider, Zasady rachunkowości MTM (Mark-to-Market Value Adjustments) ... 443
Michał Soliwoda, Przydatność decyzyjno-informacyjna systemu ewidencyjno-analitycznego dotyczącego środków trwałych w spółdzielniach mleczarskich ... 451
Olga Szołno, Controlling i inne narzędzia zarządzania stosowane w wybranej jednostce samorządu terytorialnego w województwie lubelskim ... 461

Katarzyna Szymczyk-Madej, Jan Madej, Cechy systemu informatycznego rachunkowości ... 476
Agnieszka Tubis, Controlling logistyczny w przedsiębiorstwach przewozów pasażerskich grupy PKS ... 488
Agnieszka Walas, Niezakończone umowy długoterminowe a zamknięcie roku obrotowego. ... 498
Iwona Wasiak, Grażyna Karmowska, Funkcje rachunkowości zarządczej i controllingu w procesie zarządzania firmą ... 510
Lilianna Ważna, Teoretyczne i praktyczne aspekty wykorzystania wybranych instrumentów controllingu ... 526
Beata Zaleska, Wycena świadczeń zdrowotnych szpitala – problemy, bariery 538

Summaries

Aleksandra Banaszkiewicz, Ewa Makowska, The idea of Lean Management in production, accounting and administration fields ... 24
Piotr Bednarek, Application of management accounting techniques in local governments ... 38
Renata Biadacz, Theoretical and practical aspects of the labor costs of employees transferred to work abroad ... 55
Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka, Performance measurement systems in strategic controlling ... 69
Dorota Burzyńska, Managerial control and risk identification in local government units ... 80
Andrzej Bytniewski, Robotization of the accounting system as a way to support the management accounting and controlling ... 95
Jolanta Chluska, Financial result of independent public health care units in the view of new legal regulations ... 104
Anna Chojnacka-Komorowska, Use of statistical indicators in controlling . 115
Marlena Ciechan-Kujawa, Outsourcing process management – selected legal and management aspects ... 130
Marcin Czyczerski, The impact of cultural differences on the functioning of the financial controlling in subsidiaries ... 139
Joanna Dyczkowska, Tomasz Dyczkowski, Operational planning and remuneration systems in Polish enterprises ... 153
Tomasz Dyczkowski, Budgeting in non-governmental organisations. Selected application problems ... 169
Krzysztof Gawron, The utility of financial statement on the day preceding the announcement of bankruptcy. ... 182
Anna Glińska, Application of linear programming in determining the structure of employment in sheltered workshops ... 196

Katarzyna Goldmann, Influence of product life cycle on policy-making companies depreciation 209
Angelika Kaczmarczyk, Historic cost and usefulness of economic information 218
Anetta Kadej, Possibilities of using financial statements documentation and opinions as tax investigation evidence 230
Anna Kasperowicz, Responsibility in the profession of accountant 244
Marta Kawa, About the reasons limiting the effects of finance and accounting outsourcing 258
Agnieszka Kister, Reserves as the area of hospital accounting 274
Marcin Klinowski, Criteria for the selection of the projects portfolio − selected issues 284
Joanna Koczar, Production cost and interrelation between the accounting policy and tax policy in the Russian Federation – selected issues 293
Tomasz Kondraszuk, Cost accounting in agriculture in comparison with the general theory of company economics with the emphasis on direct and variable costs. 304
Katarzyna Kostyk-Siekierska, Krzysztof Siekierski, Evaluation of investment projects by DCF method − selected problems 317
Robert Kowalak, Early warning systems in controlling of enterprise 328
Adam Lulek, Income statement as a financial statement for the need of management based on elected management accountancy tools 338
Teresa Maszczak, Accounting organization in the management of economic entity 349
Edward Nowak, Managing aspects of financial reporting by operating segments 359
Marta Nowak, Perception of work in various spheres connected with accounting by students of economic studies. Analyses of empirical studies 372
Piotr Oleksyk, Determinants of efficiency of financial liabilities in local government entity 381
Ryszard Orliński, Incremental budgeting as a method of improvement of hospitals financial situation 396
Katarzyna Piotrowska, Disclosure of impairment losses of completed development works 406
Krzysztof Prymon, Possibility to implement fair value model in agriculture 417
Małgorzata Rówińska, Models of balance-sheet valuation of an economic entity's assets – scope of applications, reporting implications 428
Bożena Rudnicka, Assessment of changes in the recording and presentation of revenues and costs in budget entities 442
Karol Schneider, Accounting MTM in bank 450

Michał Soliwoda, Decision-making and information usefulness of a recording and analytical system concerning tangible fixed assets in dairy cooperatives 460
Olga Szołno, Controlling and other management tools used in a chosen self--government of local government in Lublin Voivodeship 475
Katarzyna Szymczyk-Madej, Jan Madej, Features of accounting information system 487
Agnieszka Tubis, Logistic controlling in passenger transport companies of PKS coach group 497
Agnieszka Walas, Not-ended long term projects and the closure of financial year 509
Iwona Wasiak, Grażyna Karmowska, Managerial accounting and controlling functions in business management..... 525
Lilianna Ważna, Theoretical and practical aspects of using of selected controlling instruments..... 537
Beata Zaleska, Evaluation of hospital health care services – problems and barriers 545

PRACE NAUKOWE UNIWERSYTETU EKONOMICZNEGO WE WROCŁAWIU
RESEARCH PAPERS OF WROCŁAW UNIVERSITY OF ECONOMICS nr 251 • 2012

Rachunkowość a controlling ISSN 1899-3192

Krzysztof Prymon
Uniwersytet Przyrodniczy we Wrocławiu

MOŻLIWOŚCI WPROWADZENIA MODELU WARTOŚCI GODZIWEJ W ROLNICTWIE

Streszczenie: Celem artykułu jest prezentacja uregulowań prawnych dotyczących wyceny aktywów biologicznych. W Polsce planowane jest wprowadzenie podatku dochodowego w rolnictwie. Będzie to wymagać prowadzenia rachunkowości przez rolników. W artykule przedstawione są dylematy zastosowania modelu wartości godziwej do wyceny aktywów biologicznych w sprawozdaniu finansowym jednostki rolniczej.

Słowa kluczowe: rachunkowość rolnicza, wartość godziwa, Międzynarodowe Standardy Rachunkowości.

1. Wstęp

Proponowane przez rząd Rzeczypospolitej Polskiej wprowadzenie podatku dochodowego w gospodarstwach rolnych będzie wymagało prowadzenia przez te jednostki ksiąg rachunkowych. Może okazać się to dużym problemem, gdyż dotychczas rolnicy nie byli objęci systemem rachunkowości. Ustawa o rachunkowości też w pewnym sensie bagatelizuje problem rolnictwa, gdyż jedynym zapisem nawiązującym do rolnictwa jest art. 34 ust. 1 pkt 2, który stanowi, że produkcji w toku rolniczej można w ogóle nie wyceniać. Przedsiębiorstwa mogą zatem stosować rozwiązania proponowane przez MSR/MSSF. Specyfika rolnictwa została dostrzeżona w wielu krajach świata i opracowano MSR nr 41 „Rolnictwo". Artykuł 10 ust. 3 ustawy o rachunkowości stanowi, że w sprawach nieuregulowanych w ustawie jednostka może stosować Krajowe Standardy Rachunkowości, a w przypadku ich braku można stosować MSR/MSSF. W odniesieniu do problemów rolnictwa można stwierdzić, że w zasadzie żadna sprawa nie jest uregulowana w ustawie ani też nie ma krajowego standardu. Można zatem postawić pytanie: Czy w takim razie źródłem obowiązującego prawa bilansowego w rolnictwie może być MSR 41 „Rolnictwo"?

2. Model wartości godziwej w przedsiębiorstwach rolniczych

W ustawie o rachunkowości przewiduje się dla większości składników wycenę według kosztu historycznego. Koszt historyczny stanowi cena nabycia lub koszt wytworzenia. Od kosztu historycznego – zgodnie z zasadą ostrożności – dokonuje się odpisów amortyzacyjnych (środki trwałe i wartości materialne i prawne) oraz odpisów z tytułu utraty wartości. Metoda wyceny według kosztu historycznego przewiduje jedynie zmniejszenie wartości (ewentualnie odwrócenie uprzednio dokonanych odpisów). Wycena według kosztu historycznego nie przewiduje wzrostu wartości, dlatego jest to wycena „pesymistyczna" (obniżona).

Poza kosztem historycznym, jakim jest cena nabycia (cena zakupu) lub koszt wytworzenia, do wyceny następujących aktywów i pasywów można stosować też ich wartość godziwą:

- nieruchomości oraz wartości niematerialne i prawne,
- udziały w innych jednostkach,
- udziały w jednostkach podporządkowanych,
- inwestycje krótkoterminowe,
- zobowiązania.

W rozumieniu ustawy o rachunkowości wartość godziwa to kwota, za jaką dany składnik aktywów mógłby zostać wymieniony, a zobowiązanie uregulowane na warunkach transakcji rynkowej pomiędzy zainteresowanymi i dobrze poinformowanymi, niepowiązanymi ze sobą stronami. Na podstawie tej definicji stwierdza się, że wartość godziwa nie jest niczym innym jak ceną rynkową. Jak w takim razie wycenić składniki, na które nie ma aktywnego rynku? Na to pytanie nie znajdziemy odpowiedzi w ustawie o rachunkowości. Na temat wartości godziwej więcej wskazówek można znaleźć w założeniach koncepcyjnych do Międzynarodowych Standardów Rachunkowości oraz MSR 41 „Rolnictwo".

W przypadku istnienia aktywnego rynku ta wartość odpowiada rzeczywistej wartości rynkowej, choć zawsze należy pamiętać, że dopóki nie dochodzi do transakcji kupna-sprzedaży, nawet cena rynkowa stanowi wartość przybliżoną (hipotetyczną).

W razie braku aktywnego rynku oszacowanie tych wartości będzie obarczone większym ryzykiem. Ustalenie wartości bieżącej wymaga prognozowania przepływów pieniężnych, dlatego wiąże się z nim duże ryzyko błędu, co podważa wiarygodność tej metody wyceny.

W opisanym ujęciu wartości odpowiadają definicji wartości godziwej, dlatego metody oparte na wycenie według różnych wartości można nazwać metodami opartymi na wycenie wartości godziwej.

W rozumieniu wcześniej opisanej definicji wartość godziwą stanowi wartość rynkowa danego składnika. Jednak nie w każdym przypadku istnieje aktywny rynek dla danego składnika. W takiej sytuacji – zgodnie z definicją *Encyklopedii rachunkowości* – „pod wartością godziwą należy rozumieć szacowane wartości bilansowe

dowolnych aktywów oparte na aktualnych cenach rynkowych podobnych aktywów lub na niedawnych cenach takich samych aktywów z mniej aktywnego rynku albo na projekcji zdyskontowanych przyszłych przepływów środków pieniężnych związanych z użytkowaniem danego składnika aktywów. W takim ujęciu jest to więc wartość, którą może wyrażać zarówno aktualna cena nabycia, jak i wartość realizacji lub wartość bieżąca. Stanowią one odzwierciedlenie stanu wiedzy i szacunków dobrze poinformowanych i zainteresowanych danym składnikiem stron o przyszłych korzyściach ekonomicznych składników sprawozdania finansowego" [Gmytrasiewicz 2005, s. 145].

Trzeba zauważyć, że stosując wycenę według wartości godziwej, jednostki mogą dokonać odpisów z tytułu utraty wartości lub – w przypadku wzrostu wartości – mogą dokonać przeszacowania. Wycena ta, w przeciwieństwie do wyceny według kosztu historycznego, nazywa się metodą „optymistyczną", która przedstawia bieżące wartości danego składnika. Niemniej jednak ustalenie np. zdyskontowanej wartości bieżącej przyszłych wpływów środków pieniężnych netto jest bardzo trudne i skomplikowane, co obniża możliwość jej stosowania.

Kiedy można mówić o aktywnym rynku?

W myśl MSR 41 aktywny rynek istnieje wtedy, gdy:

- pozycje będące przedmiotem obrotu na rynku są jednorodne,
- zazwyczaj w dowolnym momencie można znaleźć zainteresowanych nabywców i sprzedawców oraz
- ceny są podawane do wiadomości publicznej – pkt 100 Założeń koncepcyjnych, § 8 MSR 41 „Rolnictwo" [Helin 2008, s. 56].

Aktywa biologiczne w rozumieniu standardu stanowią zwierzęta w hodowli lub chowie oraz rośliny uprawne, natomiast produkty rolnicze stanowią produkty pozyskiwane wyłącznie w procesie zbioru, uprawy lub hodowli, np.: wełna, mleko, bawełna, liście, owoce, zebrana trzcina cukrowa. Składniki aktywów biologicznych oraz produktów rolniczych są ujmowane tylko wówczas, gdy: składniki te są kontrolowane przez jednostkę, istnieje prawdopodobieństwo uzyskania z nich korzyści ekonomicznych oraz można w wiarygodny sposób ustalić ich cenę/koszt wytworzenia lub ich wartość godziwą.

W momencie początkowego ujęcia oraz na każdy dzień bilansowy składnik aktywów biologicznych wyceniany jest w wartości godziwej pomniejszonej o szacunkowe koszty związane z jego sprzedażą, z wyjątkiem sytuacji, gdy nie można ustalić jego wartości godziwej.

Pozyskane z aktywów biologicznych produkty rolnicze również wycenia się według ich wartości godziwej pomniejszonej o szacunkowe koszty związane z ich sprzedażą, poniesione do dnia zbioru tych produktów. Wartość ta traktowana jest jako ich koszt wytworzenia na potrzeby MSR 2 „Zapasy". Wartość godziwą ustala się, biorąc pod uwagę aktualny stan i miejsce, w jakim aktywa te znajdują się w chwili wyceny, i stanowi ona kwotę, za jaką na warunkach rynkowych składnik

aktywów mógłby zostać wymieniony, a zobowiązanie uregulowane pomiędzy zainteresowanymi i dobrze poinformowanymi stronami.

Ustalając wartość godziwą aktywów biologicznych, należy brać pod uwagę aktualne ceny rynkowe, nie zaś ustalone umownie ceny dotyczące przyszłych transakcji. Jeżeli wartości rynkowe są niemożliwe do ustalenia, podstawę ustalenia wartości godziwej może stanowić wartość bieżąca oczekiwanych wpływów środków pieniężnych netto z tych aktywów. Zyski lub straty powstałe w wyniku początkowego ujęcia składnika aktywów biologicznych, jak również skutki zmian pierwotnie ustalonej wartości godziwej ujmowane są w rachunku zysków i strat okresu, w którym wystąpiły.

Ustawa o rachunkowości pomija problem specyfiki rolnictwa. Ustawa wymaga, aby składniki majątku obrotowego wyceniane były według kosztu wytworzenia lub ceny nabycia, podczas gdy MSR wymaga w odniesieniu do aktywów biologicznych wyceny według ich wartości godziwej pomniejszonej o szacunkowe koszty sprzedaży, definiując jednocześnie, co może stanowić podstawę ustalenia wartości godziwej i szacunkowych kosztów sprzedaży.

3. Obowiązki sprawozdawcze jednostek rolniczych

Przepisy ustawy o rachunkowości w zakresie ujawniania informacji w sprawozdaniach finansowych nie akcentują zagadnień charakterystycznych dla rolnictwa. Wynika to z jej uniwersalnego charakteru. Podobnie jest w przypadku MSR 1, który jest adresowany do wszystkich jednostek bez względu na rodzaj prowadzonej działalności, natomiast dotyczący przedsiębiorstw rolniczych MSR 41 w ograniczonym zakresie odnosi się do zagadnień związanych ze sprawozdawczością. W związku z tym odsyła w kwestiach sprawozdawczości finansowej do MSR 1. Natomiast MSR 41 zwraca uwagę przede wszystkim na dwa aspekty informacji ujawnianych w sprawozdaniu finansowym przedsiębiorstw rolniczych. Są to:

a) informacje o aktywach biologicznych, których wartości nie można wiarygodnie ustalić,

b) informacje o dotacjach rządowych przyznawanych do tych aktywów.

W razie niemożności wiarygodnego ustalenia wartości aktywów biologicznych MSR 41 nakazuje ujawnienie o nich określonego zestawu informacji [Kiziukiewicz 2009, s. 201].

Zastosowanie MSR 1 do ujawnienia informacji o aktywach biologicznych w związku z niemożnością wiarygodnego ustalenia wartości oraz o przyznanych dotacjach do aktywów biologicznych ma miejsce tylko wtedy, gdy jednostka dominująca nie stosuje bezpośrednio postanowień MSR 41. Ustawa o rachunkowości nie odnosi się natomiast do tego problemu. Jednak w myśl jej zapisów informacje, które mogłyby wpłynąć w istotny sposób na ocenę sytuacji majątkowej, finansowej oraz wynik finansowy danej jednostki gospodarczej, powinny zostać ujawnione w informacji dodatkowej w pozycji „Inne informacje". Zgodnie bowiem z art. 50 ust. 1

ustawy o rachunkowości informacje zawarte w sprawozdaniu finansowym mogą być wykazywane z większą szczegółowością, niż określają to załączniki do ustawy, jeżeli wynika to z potrzeb lub specyfiki jednostki.

W przypadku dotacji rządowych otrzymanych do aktywów biologicznych MSR 1 wymaga ujęcia informacji o tym w informacji dodatkowej. Należy podkreślić, że inny jest zakres ujawnianych informacji o otrzymanych dotacjach w zależności od sposobu wyceny aktywów biologicznych. Ustawa o rachunkowości nie formułuje natomiast wymagań co do zakresu ujawnianych informacji o dotacjach rządowych otrzymanych do aktywów biologicznych. Dlatego, tak jak aktywa biologiczne, dla których nie można w sposób wiarygodny ustalić wartości godziwej, dotacje powinny być wykazywane w informacji dodatkowej w pozycji „Inne istotne informacje dla zrozumienia sprawozdania finansowego".

Jeżeli przedsiębiorstwo rolnicze należy do grupy kapitałowej, w której jednostka dominująca sporządza skonsolidowane sprawozdanie finansowe zgodnie z MSR 1, a organ zatwierdzający podjął decyzję o przygotowaniu sprawozdania finansowego w takim samym układzie dla wszystkich jednostek wchodzących w jej skład, wówczas jest konieczne wykazanie w informacji dodatkowej (pozycja: „Informacje dodatkowe – noty") wymaganych przez MSR 41 informacji o: aktywach biologicznych, dla których nie można ustalić w sposób wiarygodny wartości godziwej, oraz dotacjach rządowych przyznawanych do tych aktywów.

Tym samym założenia MSR 1 dotyczące prezentacji sprawozdań finansowych pozostają w zgodzie z wytycznymi wynikającymi z MSR 41 co do ujawniania istotnych informacji o aktywach biologicznych, dla których nie jest możliwe ustalenie wartości godziwej, oraz informacji o korzystaniu z dotacji państwowych. W związku z faktem, że MSR 41 w sprawach prezentacji sprawozdania finansowego przez przedsiębiorstwa rolnicze odwołuje się do MSR nr 1, w dalszym ciągu zostaną porównane obowiązki sprawozdawcze w rozumieniu ustawy o rachunkowości i MSR 1 [Kiziukiewicz, Majchrzak 2009, s. 110].

4. Zakres obowiązków sprawozdawczych według ustawy o rachunkowości i MSR 1 dla jednostek rolniczych

MSR 41 ani MSR 1 nie różnicują obowiązków sprawozdawczych przedsiębiorstw rolniczych w zależności od ich form organizacyjnych i wielkości [Kiziukiewicz 2009, s. 167]. Inaczej jest w przypadku ustawy o rachunkowości. Zgodnie z jej przepisami obowiązki sprawozdawcze jednostek gospodarczych zależą od tego, czy ich roczne sprawozdanie finansowe podlega obligatoryjnemu badaniu przez biegłego rewidenta.

W przypadku przedsiębiorstw rolniczych badaniem będą objęte sprawozdania finansowe:

a) grup kapitałowych (skonsolidowane sprawozdania finansowe);

b) spółek akcyjnych;

c) jednostek, które w roku poprzedzającym rok sprawozdawczy spełniły dwa z trzech następujących warunków:

- średnioroczne zatrudnienie w przeliczeniu na pełne etaty wyniosło co najmniej 50 osób,
- suma aktywów bilansu na koniec roku stanowiła równowartość w złotych polskich co najmniej 2,5 mln euro,
- przychody ze sprzedaży netto towarów i produktów gotowych oraz operacji finansowych za rok obrotowy stanowiły w złotych polskich równowartość 5 mln euro;

d) jednostek sporządzających łączne sprawozdania finansowe;

e) spółek przejmujących i nowo zawiązanych za rok obrotowy, w którym nastąpiło połączenie;

f) jednostek sporządzających sprawozdanie według MSR (art. 64 ust. 1 uor).

MSR 41 wymaga, aby bezwarunkowa dotacja rządowa do aktywów biologicznych wycenianych w wartości godziwej pomniejszonej o szacunkowe koszty związane ze sprzedażą była ujęta jako przychód dopiero wówczas, gdy stanie się należna. Jeżeli dotacja rządowa ma charakter warunkowy – także w sytuacji, gdy udzielenie dotacji jest uwarunkowane niepodejmowaniem przez jednostkę określonego rodzaju działalności rolniczej – jednostka powinna zaliczyć ją do przychodów dopiero w momencie spełnienia warunków, od których uzależnia się przyznanie dotacji. Jeżeli dotacja rządowa dotyczy składnika aktywów biologicznych wycenionego w cenie nabycia lub koszcie wytworzenia, pomniejszonych o dotychczasowe umorzenie i zakumulowane odpisy z tytułu utraty wartości, należy zastosować MSR 20 „Dotacje rządowe oraz ujawnianie informacji na temat pomocy rządowej".

5. Za i przeciw wartości godziwej

Stosowanie wartości godziwej w jednostkach rolnych ma zarówno zwolenników, jak i przeciwników. Tabela 1 przedstawia argumenty za i przeciw stosowaniu wartości godziwej w rolnictwie.

Jak wynika z tabeli, argumenty zwolenników wartości godziwej do wyceny aktywów biologicznych opierają się głównie na założeniu, że koszty włożone w działalność rolniczą (produkcja roślina i zwierzęcą) nie mają bezpośredniego przełożenia na wielkość korzyści ekonomicznych możliwych do uzyskania. Komitet MSR stwarza możliwość własnej interpretacji.

Tabela 1. Argumenty za oraz przeciw stosowaniu wartości godziwej

Argumenty za:	Argumenty przeciw:
– „Zmiany aktywów biologicznych spowodowane przemianą biologiczną najlepiej odzwierciedlane są poprzez zmiany wartości godziwej aktywów biologicznych. Jednostka gospodarcza posiadająca plantację drzew leśnych, posługująca się modelem rachunkowości biorącym za podstawę zawarcie transakcji i koszt historyczny, mogłaby w ogóle nie wykazywać przychodów do czasów pierwszego zbioru (wyrębu) i sprzedaży (prawdopodobnie przez 30 lat). Jeżeli natomiast przyjmuje ona model wyceny w wartości godziwej, będzie mogła wyceniać i wykazywać przychody na przestrzeni całego okresu poprzedzającego zbiory”. – „Wartość godziwa jako metoda wyceny przyszłych korzyści ekonomicznych oczekiwanych z tytułu aktywów biologicznych cechuje się większą przydatnością i wiarygodnością, porównywalnością i zrozumiałością, gdyż: – istnienie aktywów płynnych rynków dla wielu aktywów biologicznych zwiększa wiarygodność rynkowej wartości jako wskaźnika wartości godziwej”. – „Wycena w koszcie historycznym aktywów biologicznych jest niekiedy mniej wiarygodna niż wycena w wartości godziwej, ponieważ: – występowanie wspólnych produktów i wspólnych kosztów może prowadzić do sytuacji, w której powiązanie między wkładem i otrzymanym wynikiem jest źle zdefiniowane i zmusza do skomplikowanego i arbitralnego przyporządkowania kosztów między różne produkty przemiany biologicznej”. – „Stosunkowo długi i ciągły cykl produkcyjny, z którym wiąże się zmienność dotycząca zarówno produkcji, jak i sytuacji rynkowej, oznacza że okres obrotowy przyjęty na potrzeby rachunkowości nie zawsze pokrywa się z pełnym cyklem produkcyjnym. Z tego względu wycena przeprowadzona na koniec okresu (w przeciwieństwie do wyceny na moment zawarcia transakcji) jest bardziej znacząca przy określaniu wyników działalności lub sytuacji jednostki w bieżącym okresie”. – „Zgodnie z podejściem kosztu historycznego różne źródła pozyskania zwierząt hodowlanych lub roślin uprawnych mogą powodować wykazywanie ich w czasie w różnych wartościach, podczas gdy model wykorzystujący wartość godziwą wzmacnia porównywalność i zrozumiałość, ponieważ podobne aktywa są wyceniane i wykazywane z wykorzystaniem tej samej podstawy wyceny”.	– „Wycena biorąca za podstawę cenę nabycia lub koszt wytworzenia oznacza znacznie większą wiarygodność, ponieważ koszt historyczny wynika z transakcji rynkowych i dlatego dostarcza wartościowych dowodów pozwalających na ustalenie wartości wolnorynkowej obowiązującej w danym momencie, którą to wartość można w sposób niezależny sprawdzić”. – „Wartości godziwej nie można niekiedy wiarygodnie ustalić i użytkownicy sprawozdań finansowych mogą być wprowadzeni w błąd przez prezentację liczb podawanych jako wartości godziwe, lecz opartych na subiektywnych i niepodlegających weryfikacji założeniach”. – „Ceny rynkowe są często zmienne i cykliczne, a zatem nieodpowiednie, by przyjąć je jako podstawę wyceny”. – „Wymóg przeprowadzania wyceny w wartościach godziwych na każdy dzień bilansowy może być kosztowny, zwłaszcza gdy wymagane jest sporządzanie śródrocznych sprawozdań finansowych”. – „Model kosztu historycznego jest głęboko zakorzeniony i powszechnie stosowany. Zastosowaniu innej zasady wyceny powinna towarzyszyć zmiana Założeń koncepcyjnych KMSR (IASC). W celu zachowania spójności z zapisami innych MSR-ów oraz innymi rodzajami działalności aktywa biologiczne powinny być wyceniane w koszcie historycznym”. – „Wycena oparta na koszcie historycznym jest bardziej obiektywna i spójna”. – „W niektórych krajach dla niektórych aktywów biologicznych nie istnieje aktywny rynek”. – „Wycena wartości godziwej skutkuje ujmowaniem niezrealizowanych zysków i strat, co jest sprzeczne z MSR nr 18”. – „Ceny rynkowe na dzień bilansowy mogą nie mieć rzeczywistego związku z cenami, po których aktywa finansowe zostaną sprzedane, a wiele spośród aktywów biologicznych nie jest przeznaczonych na sprzedaż”.

Źródło: [*Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej*… 2006].

6. Wartość godziwa w rolnictwie. Badania własne

Celem tej części artykułu jest zaprezentowanie własnych badań autora w zakresie ustalania możliwości wdrożenia rachunkowości rolniczej w przedsiębiorstwach rolniczych w Polsce. Badania przeprowadzono w ośrodkach doradztwa rolniczego w postaci wywiadu bezpośredniego. Celem badań było określenie zapotrzebowania na wiedzę z zakresu rachunkowości w gospodarstwach rolnych, a zwłaszcza możliwości zastosowania modelu wartości godziwej w tych jednostkach. Badania miały na celu m.in. uzyskanie odpowiedzi na pytania:

– Czy wartość godziwa będzie możliwa do zastosowania w gospodarstwie rolnym?
– Czy amortyzuje się stare maszyny rolnicze?
– Jak wycenia się aktywa biologiczne?
– Jak wycenia się produkcję w toku?
– Jak ujmowane są dotacje państwowe?
– Które aktywa biologiczne podlegają amortyzacji?

Wyniki badań

Pierwszym problemem podjętym w badaniach było określenie, czy model wartości godziwej może znaleźć zastosowanie w rolnictwie.

a) Możliwość wprowadzenia modelu wartości godziwej

Tabela 2. Czy wartość godziwa będzie możliwa do zastosowania w gospodarstwie rolnym?

Lp.	Odpowiedź	Liczba wskazań
1	Tak	65
2	Nie	14
3	Nie wiem	21

Źródło: opracowanie własne.

Większość doradców (65%) uważa, że wartość godziwa będzie mogła mieć zastosowanie w rolnictwie. Twierdzą oni, że wartość rynkowa (tak najczęściej rozumieją to pojęcie) jest możliwa do ustalenia w przypadku większości aktywów biologicznych oraz produktów rolnych. Zdają sobie jednak sprawę, że do obliczenia kosztów uzyskania przychodu do celów podatkowych zastosowanie wartości godziwej może być problemem.

b) Wycena aktywów biologicznych

Tabela 3. Jak wyceniają Państwo aktywa biologiczne?

Lp.	Odpowiedź	Liczba wskazań
1	W cenie nabycia	76%
2	W koszcie wytworzenia	17%
3	W wartości rynkowej	7%

Źródło: opracowanie własne.

Większość doradców uważa, że najczęściej stosowaną podstawą wyceny aktywów biologicznych jest cena nabycia (w rolnictwie używa się terminu: „metoda kosztów włożonych”).

Wprowadzenie modelu wartości godziwej może być problemem, gdyż trudno będzie wiarygodnie oszacować tę wartość.

c) Wycena produkcji w toku

Tabela 4. Jak wycenia się produkcję w toku?

Lp.	Odpowiedź	Liczba wskazań
1	Powołujemy rzeczoznawcę	62%
2	Procentowo	14%
3	Na podstawie własnych doświadczeń	24%

Źródło: opracowanie własne.

Produkcja w toku jest pozycją bilansową wzbudzającą wiele kontrowersji. Wynika to z tego, że od wartości produkcji w toku zależeć będzie osiągnięty wynik finansowy gospodarstwa rolnego, a także wartość zapasów. Może zatem dochodzić do manipulowania tą pozycją w celu wykazania w sprawozdaniu innego wyniku finansowego niż w rzeczywistości. Rolnik, któremu zależy na zapłaceniu małego podatku, będzie mógł oszukiwać fiskusa, zniekształcając wartość produkcji w toku. W przeciwnym wypadku, gdy rolnik chce pokazać lepszy wynik, będzie zawyżał wartość zapasów.

d) Amortyzacja środków trwałych

W gospodarstwach rolnych istotnym problemem jest amortyzacja. Rolnicy często korzystają ze starych maszyn, urządzeń oraz środków transportu. Ich wartość księgowa w wielu przypadkach wynosi zero, gdyż stawki amortyzacyjne wynikające z prawa podatkowego nie odzwierciedlają rzeczywistego zużycia środków trwałych. W Polsce często używa się środków trwałych mających po kilkanaście i więcej lat.

Tabela 5. Które środki trwałe w gospodarstwie rolnym podlegają amortyzacji?

Lp.	Odpowiedź	Liczba wskazań
1	Grunty	0%
2	Maszyny	100%
3	Środki transportu	100%
4	Inwentarz żywy	8%

Źródło: opracowanie własne.

Grunty nie podlegają amortyzacji według przepisów polskiego prawa podatkowego i bilansowego. Jednakże należy dodać, że w niektórych krajach uwzględnia się w kosztach tzw. koszty ziemi i dokonuje się odpisu w wysokości np. 3,5% wartości. Maszyny i środki transportu podlegają amortyzacji w każdym gospodarstwie, które

kiedykolwiek prowadziło rachunkowość. Kolejne pytanie do doradców rolniczych dotyczyło wyjaśnienia kwestii, czy rolnicy prowadzący rachunkowość amortyzują środki trwałe, które zostały nabyte wiele lat temu.

Tabela 6. Czy amortyzują Państwo stare maszyny rolnicze?

Lp.	Odpowiedź	Liczba wskazań
1	Tak	93%
2	Nie	7%

Źródło: opracowanie własne.

Jeżeli rząd Rzeczypospolitej Polskiej wprowadzi podatek dochodowy w rolnictwie (zgodnie z exposé premiera), to do celów rozliczeń z fiskusem będą musiały być stosowane stawki z wykazu (załączniki do ustaw o podatkach dochodowych). Rolnicy, którzy zakupili nowe maszyny, często korzystają z dotacji na ich zakup. W związku z tym amortyzacja od tych środków trwałych nie powinna wpływać na wynik finansowy. Powinno się dokonywać odpisów amortyzacyjnych, ale równocześnie dokonywać odpisów w pozostałe przychody operacyjne tej samej kwoty (lub procentowej części sfinansowanej z dotacji) z rozliczeń międzyokresowych przychodów (gdzie ujęto wartość brutto środka trwałego sfinansowanego z dotacji). Ustalenie wiarygodnie wyniku finansowego (a także podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym) może być bardzo trudne w praktyce. Rolnik będzie miał duże możliwości manipulowania wynikiem finansowym, a w konsekwencji podstawą opodatkowania. Jest to istotne, gdyż właśnie objęciem rolników podatkiem dochodowym oraz składką ubezpieczenia zdrowotnego tłumaczy rząd Rzeczypospolitej Polskiej wprowadzenie rachunkowości w rolnictwie. Należy się zatem spodziewać pewnych uproszczeń w systemie rachunkowości gospodarstw rolnych, aby zapewnić jak najbardziej wiarygodne ustalenie podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym.

7. Wnioski

Z przeprowadzonych badań wynika, że model wartości godziwej będzie mógł być wprowadzony w rolnictwie do celów prawa bilansowego. Z punktu widzenia przepisów podatkowych wartość godziwa może nie zostać zaakceptowana, gdyż środki trwałe powinny być wyceniane w koszcie historycznym (cena nabycia lub koszt wytworzenia). Podstawą dokonywania odpisów amortyzacyjnych może być zatem jedynie kwota, którą jednostka wydatkowała na pozyskanie środka trwałego. Na wynik finansowy może wpływać tylko amortyzacja obliczona od ceny nabycia lub kosztu wytworzenia we własnym zakresie.

Głównym argumentem za wprowadzeniem wyceny aktywów biologicznych w wartości godziwej jest brak bezpośredniego przełożenia kosztu historycznego na przychody możliwe do uzyskania z tych aktywów.

Brak wypracowanego stanowiska w tym zakresie spowoduje duże trudności z interpretacją sprawozdań finansowych gospodarstw rolnych (zwłaszcza do celów podatkowych). Niejednolite zasady wyceny aktywów trwałych spowodują, że podobne jednostki, dokonujące takich samych transakcji, będą je inaczej ujmować i wykazywać zupełnie inne wyniki finansowe, a więc i podstawę obliczenia podatku dochodowego.

Jest to duże wyzwanie dla Departamentu Rachunkowości MF. W przyszłości, gdyby rachunkowość rzeczywiście została wprowadzona w rolnictwie, zaistnieje potrzeba opracowania Krajowego Standardu Rachunkowości (dla dużych oraz małych jednostek). Trzeba jednak pamiętać, że większość gospodarstw rolnych w Polsce to małe gospodarstwa, które będą zwolnione z obowiązku prowadzenia rachunkowości. Zatem należy się spodziewać, że rachunkowość będzie potrzebna w większości gospodarstw jedynie do celów podatkowych.

Literatura

Gmytrasiewicz M., *Encyklopedia rachunkowości*, LexisNexis, Warszawa 2005.

Helin A., *Jak ująć aktywa biologiczne w sprawozdaniu finansowym*, „Dziennik Gazeta Prawna" 2008, nr 69.

Jarugowa A., Martyniuk T., *Komentarz do ustawy o rachunkowości. KSR, MSSF, podatki*, Difin, Warszawa 2009.

Kiziukiewicz T., *MSR nr 41 Rolnictwo*, Difin, Warszawa 2009.

Kiziukiewicz T., Majchrzak I., *Obowiązki sprawozdawcze przedsiębiorstw rolniczych*, Difin, Warszawa 2009.

Międzynarodowe Standardy Rachunkowości, IASB 2001.

Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej. Podatek dochodowy. Przychody. Rolnictwo, LexisNexis, Warszawa 2006.

Żyznowski T., *Działalność rolnicza w księgach rachunkowych*, „Rachunkowość" 2011, nr 8.

POSSIBILITY TO IMPLEMENT FAIR VALUE MODEL IN AGRICULTURE

Summary: The aim of the article is to present regulations concerned with valuation of the so called biological assets in agriculture. Polish government launched the plan to introduce income taxes in agriculture. As a result farmers will have to run bookkeeping. The article discusses dilemmas concerned with the adoption of the fair value model to evaluate biological assets in financial statements of farmers.

Keywords: agriculture accounting, fair value, international accounting standards.