



**POLITECHNIKA  
BYDGOSKA**  
im. Jana i Jędrzeja Śniadeckich

**RADA NAUKOWA DYSCYPLINY NAUKI O ZARZĄDZANIU I JAKOŚCI**

**ROZPRAWA DOKTORSKA**

**mgr Piotr Kica**

**DOSKONALENIE METOD RACHUNKOWEJ WYCENY  
INWENTARZA ŻYWEGO WSPIERAJĄCYCH ZARZĄDZANIE  
JEDNOSTKAMI ROLNYMI**

*Improvement of Accounting Valuation Methods of Livestock  
Supporting Management of Agricultural Units*

DZIEDZINA: NAUKI SPOŁECZNE  
DYSCYPLINA: NAUKI O ZARZĄDZANIU I JAKOŚCI

**PROMOTOR**

DR HAB. PIOTR SZCZYPA, PROF. UCZELNI  
POLITECHNIKA WARSZAWSKA  
KOLEGIUM NAUK EKONOMICZNYCH I SPOŁECZNYCH

**Bydgoszcz, 2023**



## ***Podziękowania***

*Składam serdeczne podziękowania promotorowi mojej pracy,  
**Panu dr. hab. Piotrowi Szczypie, prof. uczelni,**  
za opiekę naukową, życzliwość, a także za wsparcie i wyrozumiałość.*



## SPIS TREŚCI

Wstęp .....	13
1. Inwentarz żywy jako składnik aktywów biologicznych jednostek prowadzących działalność rolniczą w świetle literatury .....	21
1.1. Uwarunkowania prawno-organizacyjne i zarządcze działalności rolniczej.....	21
1.2. Specyficzne uwarunkowania rachunkowości w gospodarstwach i przedsiębiorstwach rolnych .....	34
1.3. Typologia aktywów biologicznych .....	41
1.4. Miejsca ujawnień inwentarza żywego w systemie rachunkowości jednostek rolnych .....	46
1.5. Informacja o wartości inwentarza żywego w procesie zarządzania jednostek rolnych.....	53
2. Metody wyceny inwentarza żywego w świetle regulacji prawnych, standardów rachunkowości i innych rozwiązań .....	58
2.1. Parametry i zasady wyceny w rachunkowości .....	58
2.2. Wycena inwentarza żywego według przepisów ustawy o rachunkowości.....	72
2.3. Wycena inwentarza żywego według regulacji krajowych standardów rachunkowości .....	81
2.4. Wycena inwentarza żywego w świetle Międzynarodowych Standardów Rachunkowości i systemu Farm Accountancy Data Network (FADN) .....	88
2.5. Wycena inwentarza żywego w ramach branżowych wskaźników aktywów biologicznych .....	97

3. Zjawiska dysfunkcyjne w zakresie wyceny inwentarza żywego w świetle przestrzegania nadrzędnych zasad rachunkowości i potrzeb decyzyjnych.....	100
3.1. Rola nadrzędnych zasad rachunkowości w wycenie inwentarza żywego jednostek rolnych .....	100
3.2. Potrzeby informacyjne w zakresie wyceny inwentarza żywego do skutecznego zarządzania jednostką rolną .....	112
3.3. Przemiana biologiczna i jej wpływ na ujęcie i wycenę inwentarza żywego w systemie rachunkowości .....	123
3.4. Specyficzne rozwiązania księgowe w zakresie wyceny inwentarza żywego w wybranych krajach świata .....	127
3.5. Przesłanki do stosowania przeszacowania wartości inwentarza żywego w ujęciu teoretycznym i praktycznym .....	133
4. Egzemplifikacja empiryczna wyceny inwentarza żywego .....	142
4.1. Zakres podmiotowy, przedmiotowy i metodyka badań .....	142
4.2. Opinie respondentów w zakresie metod wyceny inwentarza żywego w krajowych regulacjach rachunkowości .....	172
4.3. Opinie respondentów w zakresie metod wyceny inwentarza żywego w regulacjach międzynarodowych .....	184
4.4. Ocena metody wyceny inwentarza żywego według branżowego wskaźnika aktywów biologicznych zaproponowanego przez doktor Karolinę Pasula ....	188
4.5. Aktywne rynki i ich wiarygodność przy wycenie inwentarza żywego ...	194
4.6. Synteza i interpretacja wyników badań .....	198
5. Kierunki doskonalenia metod wyceny inwentarza żywego w systemie rachunkowości .....	203

5.1. Uwarunkowania potrzeb zarządczych jednostek rolnych .....	203
5.2. Ogólne założenia rozwiązań metodycznych w świetle przeprowadzonych badań .....	212
5.3. Proponowane kierunki doskonalenia metod wyceny inwentarza żywego.....	214
5.4. Warunki aplikacji i potencjalne korzyści zaproponowanych rozwiązań .....	224
Zakończenie .....	230
Bibliografia .....	236
Spis przykładów .....	248
Spis rysunków .....	248
Spis tabel .....	249
Spis wykresów .....	251
Załączniki .....	251





## STRESZCZENIE

### **Doskonalenie metod rachunkowej wyceny inwentarza żywego wspierających zarządzanie jednostkami rolnymi**

**mgr Piotr Kica**

**Słowa kluczowe: wycena rachunkowa, inwentarz żywy, aktywa biologiczne,  
zarządzanie rolnictwem**

Dysertacja skupia się na analizie i doskonaleniu metod wyceny rachunkowej inwentarza żywego w kontekście działalności rolniczej. Rozważania rozpoczęto od zrozumienia prawnej, organizacyjnej i zarządczej natury działalności rolniczej, z naciskiem na biologiczne aktywa związane z rolnictwem. Omówiono rolę inwentarza żywego w systemie rachunkowości i sposoby jego ujawniania. Następnie, w kontekście przepisów prawnych i standardów rachunkowości, rozważane są metody wyceny inwentarza żywego. Wprowadzona jest koncepcja stawek amortyzacji zwierząt, związana z ich wydajnością produkcyjną i procesami przemiany biologicznej. W pracy zwrócono uwagę na dysfunkcyjność stosowanych obecnie metod wyceny inwentarza żywego, podkreślając brak standaryzacji sprawozdań finansowych jednostek rolnych oraz wpływ czynników genetycznych i środowiskowych na przemianę biologiczną inwentarza żywego. Na podstawie analizy empirycznej, postuluje się wprowadzenie rozwiązań rachunkowości zarządczej dla prawidłowej wyceny zwierzęcych aktywów biologicznych i podkreśla rolę aktywnych rynków w stosowaniu metody wyceny inwentarza żywego. Dysertacja, poza ukazaniem obecnych praktyk i wyzwań w obszarze wyceny inwentarza żywego, przedstawia również aspekty zarządcze tego problemu. Analiza empiryczna dostarcza istotnych wskazówek dla zarządzania jednostkami

rolnymi, podkreślając, jak różne czynniki - takie jak rasa zwierząt, metody karmienia i tuczu, a także warunki klimatyczne i środowiskowe - wpływają na koszt wytworzenia i ostateczną wycenę zwierzęcych aktywów biologicznych. Zwraca się uwagę na lukę w zarządzaniu wyceną inwentarza żywego w toku produkcji i podkreśla potrzebę implementacji rozwiązań z zakresu rachunkowości zarządczej dla dokładniejszej wyceny tych aktywów. We wnioskach podkreśla się istotną rolę informacji rachunkowych nie tylko dla celów sprawozdawczych, ale także dla efektywnego zarządzania jednostkami rolnymi i podejmowania decyzji. W końcowym rozdziale pracy zaprezentowano kierunki doskonalenia metod wyceny, które są zwrócone na aspekty zarządcze. Wprowadzono koncepcję branżowego wskaźnika pomiaru inwentarza żywego, który uwzględnia ryzyko związane z działalnością rolniczą. Taki wskaźnik, oprócz ulepszenia procesów rachunkowych, mógłby dostarczyć zarządzającym jednostką rolną ważne narzędzie do monitorowania i zarządzania ryzykiem. W dysertacji zaproponowano również różne scenariusze postępowania z wyceną inwentarza żywego w zależności od implementacji rachunkowości zarządczej, podkreślając jej kluczową rolę w ulepszaniu procesów wyceny. W konsekwencji, dysertacja nie tylko przyczynia się do bieżącej dyskusji na temat praktyk wyceny inwentarza żywego, ale także proponuje praktyczne narzędzia i strategie dla zarządzających jednostkami rolnymi, aby poprawić ich zdolności do efektywnego zarządzania tym ważnym składnikiem aktywów.

## **ABSTRACT**

### **Improvement of Accounting Valuation Methods of Livestock Supporting Management of Agricultural Units**

**Piotr Kica, MSc**

**Keywords: accounting valuation, livestock, biological assets, agricultural management**

The dissertation focuses on the analysis and improvement of livestock valuation methods in the context of agricultural activity. The study begins with an understanding of the legal, organizational, and managerial nature of agricultural operations, emphasizing biological assets related to farming. The role of livestock in the accounting system and the methods of its disclosure are discussed. Then, in the context of legal regulations and accounting standards, livestock valuation methods are considered. The concept of animal depreciation rates is introduced, linked to their productive performance and biological transformation processes. The paper draws attention to the dysfunctionality of currently applied methods of livestock valuation, emphasizing the lack of standardization of financial reports of agricultural units and the influence of genetic and environmental factors on the biological transformation of livestock. Based on empirical analysis, the paper suggests the introduction of management accounting solutions for proper valuation of animal biological assets and emphasizes the role of active markets in the application of the livestock valuation method. The dissertation, besides showing current practices and challenges in the area of livestock valuation, also presents the managerial aspects of this problem. The empirical analysis provides significant guidance for the management of agricultural units, highlighting how different factors - such as animal breed,

feeding and fattening methods, as well as climatic and environmental conditions - influence the cost of production and final valuation of animal biological assets. It draws attention to the gap in the management of the value of livestock during production and emphasizes the need for the implementation of management accounting solutions for a more accurate valuation of these assets. These conclusions underline the significant role of accounting information not only for reporting purposes but also for effective management of agricultural units and decision-making. In the final chapter, the paper proposes directions for improving the valuation system, which are strongly focused on managerial aspects. It introduces the concept of a sectoral livestock measurement indicator that considers the risk associated with agricultural activity. Such an indicator, in addition to improving accounting processes, could provide farm management with an important tool for monitoring and managing risk. The paper also proposes various scenarios for dealing with livestock valuation depending on the implementation of management accounting, emphasizing its crucial role in improving valuation processes. Consequently, the dissertation not only contributes to the ongoing discussion about livestock valuation practices but also proposes practical tools and strategies for managers of agricultural units to improve their ability to effectively manage this important component of assets.

## WSTĘP

Wydarzenia, jakie stały się doświadczeniem społeczeństw w ciągu ostatnich kilku lat, dały istotny impuls do doskonalenia zasad wyceny zdarzeń gospodarczych w rolnictwie. Pandemia koronawirusa i towarzyszące jej zakłócenia łańcuchów dostaw, a także późniejsza zbrojna agresja Rosji w Ukrainie zwróciły uwagę całego świata na problem niedostatku żywności i konieczności sprawniejszego zarządzania produkcją rolniczą. Pojawiły się coraz liczniejsze postulaty w zakresie dostosowania przepisów prawnych (w tym prawa bilansowego) do specyfiki działalności rolniczej. Swoistość działalności rolniczej polega między innymi na posiadaniu zróżnicowanego inwentarza żywego i wielu ryzyk, które na niego wpływają, a także na rozdrobnieniu jednostek rolnych (z przewagą gospodarstw rolnych).

Na gruncie prawa bilansowego dostrzec można postępującą harmonizację regulacji międzynarodowych z regulacjami krajowymi. Postępowanie takie jest jak najbardziej słuszne i służy zwiększaniu użyteczności informacji emitowanych z systemu rachunkowości. W przypadku działalności rolniczej działania w kierunku ujednoczenia przepisów prawa bilansowego i przepisów uszczegóławiających sposób przetwarzania zdarzeń gospodarczych w przedsiębiorstwach rolniczych podjęto publikując standardy i interpretacje dotyczące rachunkowości, które mogą być stosowane jako pomoc w prawidłowym ujmowaniu operacji gospodarczych w tych obszarach, których nie precyzuje ustawa o rachunkowości. Nadal jednak, w wielu obszarach rachunkowości rolniczej pozostawia się podmiotom wybór w przyjęciu zasad wyceny aktywów biologicznych. W tym miejscu warto wskazać podmiotom rolniczym na okoliczności stosowania modelu wyceny i wpływu decyzji w tym zakresie na skuteczne zarządzanie. Elementy systemu rachunkowości można zdiagnozować we wszystkich podmiotach rolniczych. Zaś rachunkowość finansową stosują tylko te podmioty, które prowadzą działalność rolniczą w formie regulowanej kodeksem spółek handlowych<sup>1</sup> bądź w formie przedsiębiorstw osób fizycznych. W niniejszej pracy zarówno **indywidualne gospodarstwa rolne**, jak i **przedsiębiorstwa rolnicze** przyjmują ujednoczoną nazwę **jednostek rolnych**. Sformułowanie to wywodzi się od jednostki gospodarczej, której cechą jest prowadzenie stałej działalności gospodarczej. Już na etapie analizy teoretycznych podstaw literatury przedmiotu i innych źródeł doszukać się można odmiennych definicji podstawowych zagadnień. Przykładem może być definicja działalności rolniczej, którą wskazano w takich źródłach, jak

---

<sup>1</sup> Ustawa z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych, Dz. U. z 2022 r. poz. 1467.

Powszechny Spis Rolny 2020<sup>2</sup>, ustawa o swobodzie działalności<sup>3</sup>, ustawa o podatku rolnym<sup>4</sup>, ustawa o ubezpieczeniu społecznym rolników<sup>5</sup>, KSR 12 Działalność rolnicza<sup>6</sup> i MSR 41 Rolnictwo<sup>7</sup>. Poszczególne zagadnienia związane z rolnictwem i w konsekwencji charakteryzujące przedsiębiorstwa rolnicze wymagają usystematyzowania tak, by ich użyteczność dla celów zarządczych była maksymalna. Usystematyzowanie takie należy przeprowadzić w szczególności dla standardów rachunkowości jednostek rolnych. Dotychczasowy polski dorobek naukowy w niewielkim zakresie wskazuje na problem standaryzacji rachunkowości dla jednostek rolnych. Obowiązujące standardy rachunkowości w dużym stopniu traktują jednostki rolne jak pozostałe podmioty uczestniczące w życiu ekonomicznym kraju. Wynika to z powszechnego charakteru ustawy o rachunkowości i oznacza, że przepisy zawarte w ustawie są skierowane do wszystkich jednostek bez względu na rodzaj prowadzonej działalności gospodarczej. W rezultacie polskie prawo bilansowe (ustawa o rachunkowości) nie zawiera przepisów odnoszących się do wyceny zwierzęcych aktywów biologicznych i produktów odzwierzęcych. Wartość tych składników aktywów ustalana jest na podstawie ogólnie obowiązujących przepisów. Alternatywą przy wycenie rachunkowej jest przyjęcie międzynarodowych standardów rachunkowości. Dedykowany rolnictwu MSR 41 zawiera szereg definicji ułatwiających zaszeregowanie aktywów do konkretnych pozycji w bilansie, a także wprowadza wycenę w wartości godziwej. Akcentuje ważną cechę charakterystyczną zwierzęcych aktywów biologicznych, jaką jest przemiana biologiczna. Warto wskazać, że sporządzanie sprawozdań finansowych jednostek rolnych w MSR 41 nie zostało uregulowane. W celu sporządzenia sprawozdania finansowego jednostki rolnej według międzynarodowych standardów należy stosować postanowienia MSR 1 *Prezentacja sprawozdań finansowych*, co stanowi odesłanie do uregulowań dedykowanych wszystkim podmiotom. Ułatwieniem w stosowaniu krajowego prawa bilansowego jest Krajowy Standard Rachunkowości nr 12 *Działalność*

<sup>2</sup> Powszechny Spis Rolny z 2020 roku, 1.317.000 jednostek rolnych, w tym 1.310.000 to gospodarstwa indywidualne, <https://stat.gov.pl/obszary-tematyczne/rolnictwo-lesnictwo/psr-2020/powszechny-spis-rolny-2020-raport-z-wynikow,4,1.html>, [data dostępu: 31.03.2022]

<sup>3</sup> Ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej, Dz. U. z 2017 r. poz. 2168.

<sup>4</sup> Ustawa z dnia 15 listopada 1984r. o podatku rolnym, Dz. U. z 2020 r. poz. 333.

<sup>5</sup> Ustawa z dnia 20 grudnia 1990 r. o ubezpieczeniu społecznym rolników, art. 6 pkt. 4, (Dz.U. z 2022 r., poz. 933 z późn. zm.).

<sup>6</sup> Komunikat Ministra Finansów z dnia 28.06.2018 r. w sprawie ogłoszenia uchwały Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie przyjęcia Krajowego Standardu Rachunkowości nr 12 "Działalność rolnicza", Dz. Urz. Min. Fin. z 2018 r. poz. 78.

<sup>7</sup> Rozporządzenie Komisji (WE) nr 1126/2008 z dnia 3.11.2008 r. przyjmujące określone międzynarodowe standardy rachunkowości zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady, ( Dz. Urz. UE L z 2022 r. nr 68/1).

*rolnicza*. Celem standardu jest zarówno określenie zasad wyceny i ujmowania aktywów biologicznych i niebiologicznych produktów rolnych jak również prezentacji i ujawnianiu informacji o działalności w sprawozdaniu finansowym. Poza wyżej wymienionymi regulacjami prawa bilansowego, w ramach systemu rachunkowości, funkcjonuje podsystem FADN<sup>8</sup>. Jednostki rolne uczestniczą w tym systemie dobrowolnie, a pozyskane dane są przetwarzane i scalane według podziału administracyjnego kraju. Rachunkowość rolnicza FADN została zaprowadzona w celu kształtowania wspólnej polityki rolnej Unii Europejskiej na podstawie rzetelnie zebranych rachunkowych danych empirycznych. Dla osiągnięcia wyżej wskazanych celów wycena inwentarza żywego odbywa się według przyjętych metod wyceny. Co ważne metoda wyceny rachunkowej działalności rolniczej według podsystemu FADN nie może być stosowana jako regulacja prawa bilansowego.

W teorii i praktyce rachunkowości dedykowanej jednostkom rolnym funkcjonuje obecnie kilka różnych metod wyceny inwentarza żywego. Metody te w różnym stopniu uwzględniają specyfikę aktywów biologicznych, a w szczególności inwentarza żywego. Trudno jest jednoznacznie wskazać, jakie metody wyceny rachunkowej inwentarza żywego dedykować jednostkom rolnym. Brakuje usystematyzowania zarówno metod wyceny rachunkowej, jak i też potrzeb zarządczych, jakie mają być realizowane z systemu rachunkowości rolniczej.

Przedstawiona systematyzacja metod rachunkowej wyceny inwentarza żywego nie we wszystkich jednostkach rolnych jest możliwa do zastosowania, co można zweryfikować jedynie w obszarze badawczym, w którym stykają się rachunkowość i rolnictwo. Wychodząc z tego założenia zidentyfikowano **problem badawczy** dla nauki.

Na potrzeby niniejszej dysertacji, jako punkt wyjścia do dalszych rozważań, założono następującą **hipotezę badawczą**: *Krajowe i międzynarodowe regulacje rachunkowości w zakresie wyceny inwentarza żywego w jednostkach rolnych nie uwzględniają wszystkich czynników wpływających na wartość zwierzęcych aktywów biologicznych, co wpływa na jakość emitowanych informacji przez system rachunkowości zgodnie z koncepcją wiernego i rzetelnego obrazu*. Objasnienie wyrażeń i sformułowań użytych do skonstruowania hipotezy głównej autor zamieści w podrozdziale 4.6, w którym podejmie również próbę usystematyzowania wyników badań.

Głównym **celem rozprawy** jest wskazanie kierunków doskonalenia metod wyceny inwentarza żywego wspierających potrzeby zarządcze jednostek rolnych.

Dla potrzeb realizacji celu głównego sformułowano następujące **cele pomocnicze (szczegółowe)**:

---

<sup>8</sup> z ang. Farm Accountancy Data Network.

1. Identyfikacja podobieństw i różnic w zakresie wyceny inwentarza żywego w ramach polskich i międzynarodowych regulacji rachunkowości odnoszących się do jednostek rolnych.
2. Identyfikacja zjawisk pożądaných i dysfunkcyjnych w zakresie wyceny bilansowej inwentarza żywego w jednostkach rolnych.
3. Ustalenie głównych czynników oddziałujących na prawidłową wycenę inwentarza żywego w poszczególnych grupach aktywów jednostki rolnej.
4. Przyporządkowanie metod wyceny inwentarza żywego do konkretnych typów jednostek rolnych.
5. Opracowanie koncepcji branżowego wskaźnika pomiaru inwentarza żywego dla jednostek rolnych.

**Podmiotem badań** są jednostki rolne (gospodarstwa rolne, spółki prawa handlowego i jednostki nieposiadające osobowości prawnej) prowadzące chów i hodowlę inwentarza żywego, które zostały pogrupowane z uwagi na krąg odbiorców informacji emitowanych z systemu rachunkowości. Zakres **przedmiotowy**, z kolei obejmuje pomiar, wycenę i prezentację w sprawozdaniach finansowych i niefinansowych inwentarza żywego.

Zgłębiając przedmiot dysertacji wykorzystano literaturę polskojęzyczną i anglojęzyczną, obejmującą prace naukowe, artykuły w czasopismach i monografiach naukowych w zakresie rachunkowości, w tym rachunkowości rolniczej i rolnictwa. W pracy korzystano również z polskich i międzynarodowych regulacji prawa bilansowego i rolnictwa.

Weryfikacja hipotezy i realizacja celów dysertacji przebiegała w kilku etapach. **Problem badawczy** zidentyfikowano na podstawie obserwacji uczestniczącej między innymi w jednostkach rolnych, którym doktorant prowadzi usługowo ewidencje podatkowe (jednostki rolne z województwa kujawsko-pomorskiego). Następnie wykonano **badania pilotażowe (kwestionariusz ankiety)**, których wyniki pozwoliły wskazać na hipotezę do weryfikacji oraz określić cel główny i cele pomocnicze do realizacji (jednostki rolne ze wszystkich 16 województw- wskazanie z metryczki kwestionariusza). Dla weryfikacji hipotezy i realizacji celu rozprawy zaprojektowano **badania jakościowe** w formie **kwestionariusza wywiadu pogłębionego**. Z uwagi na ograniczony budżet na badania naukowe pogłębione wywiady indywidualne IDI przeprowadzono na próbie celowej. Kryterium doboru do próby badawczej stanowiła forma organizacyjno- prawna prowadzenia działalności rolniczej oraz rodzaj produkcji zwierzęcej. Pominięto kryterium geograficzne, z zaznaczeniem, że czynnik ten należy uwzględnić przy kolejnych badaniach (poza zakresem niniejszej dysertacji). Przy typowaniu jednostek rolnych do próby badawczej wykorzystano bazę BNF-bazę przedsiębiorstw i osób decyzyjnych. Źródła wtórne poddane badaniu pochodziły między innymi z ośrodków doradztwa rolniczego, izb rolniczych, ZSRIR-Zintegrowanego Systemu Rolniczej Informacji Rynkowej oraz GUS. Weryfikacja zebranego podczas badań



materiału pozwoli na udoskonalenie metod wyceny rachunkowej inwentarza żywego z uwzględnieniem potrzeb zarządczych jednostek rolnych.

**Zakres czasowy badań** w niniejszej dysertacji obejmuje lata 2020–2022.

W celu przeprowadzenia weryfikacji hipotezy i realizacji celów wykorzystano następujące **metody badawcze**: analiza i krytyka piśmiennictwa, metoda obserwacyjna, metoda sondażu diagnostycznego, metoda heurystyczna.

Celowi głównemu oraz celom pomocniczym podporządkowano konstrukcję dysertacji. Składa się ona z pięciu zasadniczych rozdziałów, poprzedzonych wstępem i podsumowanych zakończeniem. W końcowej części dysertacji znajdują się: bibliografia, spis tabel, rysunków, wykresów, przykładów oraz załączniki. Zestawienie przyjętych celów badań z uwzględnieniem poszczególnych części dysertacji, w których podjęto się ich realizacji przedstawiono w tabeli 1.

**Tabela 1. Systematyka celów badań**

Lp.	Tytuł rozdziału	Cele pracy	
		Cele szczegółowe	Cel główny
1.	Inwentarz żywy jako składnik aktywów biologicznych jednostek prowadzących działalność rolniczą w świetle literatury	CP1: Identyfikacja podobieństw i różnic w zakresie wyceny inwentarza żywego w ramach polskich i międzynarodowych regulacji	Wskazanie kierunków doskonalenia metod rachunkowej wyceny inwentarza żywego wspierających zarządzanie jednostkami rolnymi
2.	Metody wyceny inwentarza żywego w świetle regulacji prawnych, standardów rachunkowych i innych rozwiązań	rachunkowości odnoszących się do jednostek rolnych	
3.	Zjawiska dysfunkcyjne w zakresie wyceny inwentarza żywego w świetle przestrzegania nadrzędnych zasad rachunkowości	CP2: Identyfikacja zjawisk pożądanых i dysfunkcyjnych w zakresie wyceny bilansowej inwentarza żywego w jednostkach rolnych	
4.	Egzemplifikacja empiryczna w zakresie wyceny inwentarza żywego	CP3: Ustalenie głównych czynników oddziałujących na prawidłową wycenę inwentarza żywego	
5.	Kierunki doskonalenia metod wyceny inwentarza żywego w systemie rachunkowości	CP4: Przyporządkowanie metod wyceny inwentarza żywego do	

	wspierające potrzeby zarządcze jednostek rolnych	konkretnych typów jednostek rolnych CP5: Opracowanie koncepcji branżowego wskaźnika pomiaru inwentarza żywego dla jednostek rolnych	
--	--	--	--

Zródło: opracowanie własne.

Weryfikacja głównego założenia dysertacji dokonana zostanie w badaniach metodą sondażu diagnostycznego. Respondenci poproszeni zostaną o wskazanie, stosowanych w podległych sobie jednostkach rolnych, metod wyceny rachunkowej inwentarza żywego. Następnie w toku swobodnej rozmowy autor będzie pytaniami otwartymi opisywał założenia każdej z metod wyceny, prosząc jednocześnie respondentów o wyrażanie opinii i spostrzeżeń. W trakcie toczącej się dyskusji pojawiać się będą wnioski, które pozwolą zweryfikować hipotezę badawczą. Autor zwraca w tym miejscu uwagę, że respondenci, z którymi przeprowadzać będzie badania prowadzą hodowlę ukierunkowaną w konkretnym rodzaju inwentarza żywego. Dobór do próby badawczej uwzględniać będzie te zwierzęta hodowlane, które dominują wielkościowo w strukturze pogłowa zwierząt w jednostkach rolnych. Pominięto w dysertacji jednostki rolne, tudzież hodowców prowadzących między innymi hodowlę zwierząt funkcyjnych (psy policyjne, psy przewodnicy, zwierzęta egzotyczne).

Rozdział pierwszy rozpoczyna się od scharakteryzowania działalności rolniczej w trzech obszarach jej funkcjonowania, tj. prawnej, organizacyjnej i zarządczej. W uszczegółowieniu do działalności rolniczej przedstawione zostają aktywa biologiczne, które jej towarzyszą. Zauważając krąg zainteresowań do inwentarza żywego wskazano miejsca w systemie rachunkowości, w których inwentarz żywy jest ujawniany.

W rozdziale drugim opisano metody wyceny inwentarza żywego w świetle regulacji prawnych, standardów rachunkowości i innych rozwiązań. Rozważania zostały tutaj poprzedzone wnikliwą analizą parametrów i zasad wyceny w rachunkowości. Zwrócono uwagę na rolę pomiaru, który poprzedza wycenę rachunkową, a w odniesieniu do inwentarza żywego jego przeprowadzenie wymaga znajomości specyfiki rolnictwa. W zwierzęcych aktywach biologicznych zachodzi bowiem przemiana biologiczna. Postępujące procesy wzrostu i starzenia się zwierząt nie znajdują odzwierciedlenia w krajowym prawie bilansowym. Próbą odpowiedzi na to, może być koncepcja stawek amortyzacji zwierząt powiązana z ich wydajnością produkcyjną i procesami przemiany biologicznej. W kolejnych podrozdziałach omówiono ujęcie wyceny inwentarza żywego w regulacjach krajowych, międzynarodowych, a także branżowych.

Rozdział trzeci poświęcono zjawiskom dysfunkcyjnym w zakresie wyceny inwentarza żywego w świetle przestrzegania nadrzędnych zasad

rachunkowości i potrzeb decyzyjnych. Stosowane aktualnie w odniesieniu do wyceny inwentarza żywego metody wyceny nie dają gwarancji w pełni obiektywnej oceny sytuacji ekonomiczno-finansowej. Sprawozdania finansowe jednostek rolnych nie podlegają standaryzacji, która zapewniałaby ich porównywalność. Zwrócono tutaj również uwagę na genetyczne i środowiskowe czynniki wpływające na przemianę biologiczną inwentarza żywego. Gatunki i rasy zwierząt, a także obszar geograficzny, gdzie prowadzi się ich chów i hodowlę wpływa na wzrost i starzenie, a przez to na częstotliwość pomiaru przed wyceną rachunkową. Zgodnie z regulacjami międzynarodowymi odpowiedzialną na powyższe dysfunkcje w wycenie rachunkowej inwentarza żywego jest stosowanie wyceny w wartości godziwej. Przeszacowanie do wartości godziwej, co warto zauważyć, obciąża podstawową i pozostałą działalność operacyjną jednostki. Prowadzi do ujawniania niezrealizowanych zysków bądź strat.

W rozdziale czwartym dokonano empirycznej egzemplifikacji wyceny inwentarza żywego. Na podstawie przeprowadzonych badań przeanalizowano główne czynniki oddziałujące na prawidłową wycenę inwentarza żywego. Analiza literatury pozwoliła wyznaczyć i zwizualizować lukę poznawczą w zakresie wyceny inwentarza żywego. Wskazano na czynniki kształtujące koszt wytworzenia, takie jak: rasy zwierząt, przyjęte metody karmienia, tuczu oraz czynniki klimatyczno-środowiskowe. Nasuwa się tutaj wniosek o potrzebie wprowadzenia rozwiązań rachunkowości zarządczej dla prawidłowej wyceny zwierzęcych aktywów biologicznych. Innego rodzaju dysfunkcją opisaną w rozdziale jest brak wyceny inwentarza żywego w toku produkcji. Wskazano na rolę aktywnych rynków w stosowaniu metody wyceny inwentarza żywego w wartości godziwej.

W rozdziale piątym podjęto próbę wyznaczenia kierunków doskonalenia metod wyceny inwentarza żywego w systemie rachunkowości. Rozważania poprzedzone zostały analizą uwarunkowań potrzeb zarządczych jednostek rolnych, by na tym tle wskazać, które jednostki rolne i dla jakiej produkcji powinny stosować dedykowane metody wyceny rachunkowej. Wobec inwentarza żywego, dla którego brak jest aktywnych rynków do wyceny w wartości godziwej, zaproponowano branżowy wskaźnik pomiaru inwentarza żywego. Wskaźnik ten uwzględnia ryzyko w działalności rolniczej jako czynnik ujemnie wpływający na wartość wyceny zwierząt. Dokonano usystematyzowania metod wyceny z uwagi na rodzaj działalności rolniczej. Zaproponowane scenariusze postępowania z wyceną rachunkową inwentarza żywego przedstawiono w dwóch wariantach, w zależności od wdrożenia bądź nie podsystemu rachunkowości zarządczej.

W zakończeniu dysertacji zawarto podsumowanie z przeprowadzonych badań przedmiotu i badań empirycznych, rozważań oraz płynących z nich wniosków. Podjęto próbę zaprezentowania w sposób syntetyczny osiągniętych celów badawczych oraz potwierdzenia hipotezy badawczej dysertacji. Zasygnalizowano również wkład własny autora w dotychczasowy stan wiedzy

z zakresu wyceny inwentarza żywego oraz wytyczono potencjalne kierunki dalszych badań.

Każdy podrozdział zakończony będzie podsumowaniem zawierającym syntetyczne ujęcie najważniejszych treści. Dodatkowo autor posłuży się graficzną formą przekazu (rysunki, wykresy, tabele) oraz wykona przykłady do wybranych zagadnień poruszanych w dysertacji.

# 1. INWENTARZ ŻYWY JAKO SKŁADNIK AKTYWÓW BIOLOGICZNYCH JEDNOSTEK PROWADZĄCYCH DZIAŁALNOŚĆ ROLNICZĄ W ŚWIETLE LITERATURY

## 1.1 Uwarunkowania prawno-organizacyjne i zarządcze działalności rolniczej

Na przestrzeni wielu lat wykształcił się podział działalności rolniczej na tę prowadzoną w formie gospodarstw rolnych osób fizycznych oraz prowadzoną przez przedsiębiorstwa w dowolnie przyjętej formie prawnej. W przypadku pierwszej z form prowadzenia działalności rolniczej istotne wydaje się zbadanie wpływu rodzaju własności na organizację i zarządzanie działalnością rolniczą. W literaturze znaleźć można różne definicje działalności rolniczej. Według definicji P. Meiberga<sup>9</sup> działalność rolnicza to „wytwarzanie artykułów roślinnych i zwierzęcych za pośrednictwem planowej kombinacji środków produkcji, mającej na celu wspieranie biologicznych procesów wzrostu”. Produkcja odbywa się tutaj w gospodarstwie, gdzie zgodnie z naturalnym cyklem wzrostu i rozwoju roślin i zwierząt zachodzi przemiana dóbr, takich jak środki produkcji, usługi i produkty. Inną definicję działalności rolniczej podaje T. Żyznowski<sup>10</sup> określając ją jako „sterowanie przemianą aktywów biologicznych w produkty rolne przeznaczone do sprzedaży lub na inne aktywa biologiczne”. Zdaniem autora definicja ta jest znacznie szersza od wcześniej formułowanych i zawiera odniesienia do ustaw podatkowych. Z kolei, zdaniem takich autorów, jak L. Cernușca i B. Gomoï<sup>11</sup> działalność rolnicza tym różni się od innych gałęzi gospodarki, że używa ziemi jako głównego środka do produkcji, cykliczność produkcji jest determinowana przez czynniki naturalne i biologiczne, a produkcja uboczna przybiera spore rozmiary. Innym czynnikiem jest też siła robocza, która w działalności rolniczej ma ograniczony wpływ na produkcję (nie sposób przyspieszyć naturalne procesy wzrostu roślin i zwierząt). Działalność rolnicza organizacyjnie prowadzona jest w formie gospodarstwa rolnego o zróżnicowanej formie prawnej. Definicja „gospodarstwo rolne” jest w ustawodawstwie rozmaicie określana, a jej treść jest zależna przede wszystkim od celu i przedmiotu regulacji normatywnej<sup>12</sup> i ma charakter doraźny, służący

---

<sup>9</sup> Meimberg P., 1971, Rachunkowość rolnicza, Państwowe Wydawnictwo Rolnicze i Leśne, Warszawa, s. 17.

<sup>10</sup> Żyznowski T., 2011, Działalność rolnicza w księgach rachunkowych, w: Rachunkowość nr 7/2011, s. 14.

<sup>11</sup> Cernușca L., Gomoï B., *Considerations Concerning Management Accounting in Agriculture*, *Lucrări științifice Management Agricol*, Seria I, volumul X (3), s. 181-188.

<sup>12</sup> Zob. m.in.. Budzinowski R., *Gospodarstwo rolne i przedsiębiorstwo rolne*, [w] P. Czechowski (red.) *Prawo rolne*, wyd. 3, Warszawa 2015, s. 105.

realizacji określonych celów społeczno-gospodarczych<sup>13</sup>, a zwłaszcza prowadzenia szczególnego rodzaju działalności gospodarczej. Gospodarstwo rolne można scharakteryzować jako określony kompleks majątkowy, który tym różni się od przedsiębiorstwa, że jest mniej skomplikowany i rozbudowany w swojej strukturze<sup>14</sup>. Warto zauważyć, że w doktrynie prezentowane są rozbieżne stanowiska dotyczące charakteru prawa przysługującego do gospodarstwa rolnego. Jeden z poglądów uznaje, iż gospodarstwo rolne nie może być przedmiotem prawa własności w znaczeniu cywilistycznym, inny zaś pogląd uznaje je za przedmiot prawa podmiotowego. Badanie aktualnych regulacji ustawowych (zawartych przede wszystkim w kodeksie cywilnym oraz ustawie o kształtowaniu ustroju rolnego<sup>15</sup>) prowadzi do wniosków, że własność rolnicza (różnicowana ze względu na przedmiot własności) jest kompleksem praw i obowiązków określających sytuację prawną podmiotu - właściciela gospodarstwa rolnego. Z pewnością poszczególne elementy majątku wchodzące w skład gospodarstwa rolnego mają odmienny status prawny, nie stoi to jednak na przeszkodzie, aby całość składników traktować jako zespolony przedmiot stosunków prawnych i obrotu gospodarczego. Ma to swoje skutki w postaci tego, że prawo do gospodarstwa rolnego jest zbywalne, dziedziczne i może być przedmiotem zapisu windykacyjnego, a także podlegać egzekucji. Na przestrzeni lat wyznacznikiem gospodarstwa rolnego była minimalna norma obszarowa dla gospodarstwa rolnego. Zmiany w tym zakresie prezentuje tabela 2.

**Tabela 2. Minimalna norma obszarowa dla gospodarstw rolnych**

Okres	Wielkość obszaru
Od dnia 18.12.1964 r. do dnia 22.12.1971 r.	0,2 ha
Od dnia 23.12.1971 r. do dnia 30.06.1989 r.	0,5 ha
Od dnia 1.07.1989 r. do dnia 30.09.1990 r.	1 ha
Od 1.10.1990 r. do 29.04.1916 r.	Brak normy
Od 30.04.1916 r. do chwili obecnej	1 ha

Źródło: opracowanie własne.

Jak wskazują podane w tabeli 2 normy, już niewielki obszar areалу obliguje do prowadzenia gospodarstwa rolnego. Niemniej jednak są to wartości początkowe, gdzie działalność rolnicza prowadzona jest w istotnie wąskim zakresie i najczęściej na użytek własny. Zakres i treść własności gospodarstwa

<sup>13</sup> Zob. Budzinowski R., *W kwestii statusu prawnego gospodarstwa rolnego jako przedsiębiorstwa*, [w:] A. Dańko-Roesler, J. Jacyszyn, M. Pazdan, W. Popiołek (red.), *Rozprawy z prawa prywatnego, Księga pamiątkowa dedykowana Profesorowi Aleksandrowi Oleszce*, Warszawa 2012, s. 49.

<sup>14</sup> Zob. Gniewek E., Mikosz R., *System prawa prywatnego*, t. 3, *Prawo rzeczowe*, red. Gniewek E., wyd. 3, Warszawa 2013, s. 362.

<sup>15</sup> Ustawa z dnia 11 kwietnia 2003 r. o kształtowaniu ustroju rolnego, Dz. U. z 2020 r., poz. 1655, 2320, z 2021 r. poz. 234.

rolnego znajduje uregulowanie w Konstytucji RP<sup>16</sup>. Ustawa zasadnicza stanowi, że podstawą ustroju rolnego państwa jest gospodarstwo rodzinne. Zabezpiecza ona rodzinny charakter gospodarstw rolnych poprzez przywileje dla małżeństw je prowadzących (np. ubezpieczenie społeczne rolników) oraz nakłada ograniczenia w obrocie nieruchomościami. Bariera odnosząca się do nabywania gruntów rolnych służy przede wszystkim temu, aby ziemia pozostała własnością krajowych osób fizycznych i prawnych. Alternatywną definicję gospodarstwa rolnego zawiera art. 6 pkt 4 ustawy z dnia 20 grudnia 1990 r. o ubezpieczeniu społecznym rolników<sup>17</sup>. Podstawą kwalifikacji do tej kategorii jest przede wszystkim prowadzenie działalności rolniczej. Jest to spojrzenie odmienne od tego zawartego w kodeksie cywilnym, akcentuje bowiem aspekt materialny (rzeczowy składników majątkowych), natomiast przepisy ustawy o ubezpieczeniu społecznym rolników jako nadrzędne traktują prowadzenie działalności rolniczej, bez względu na jej powiązanie ze składnikami majątku. Uregulowania dotyczące gospodarstw rolnych zawarte są również w ustawie o podatku rolnym<sup>18</sup>. Wskazany akt prawny stanowi, że gospodarstwo rolne to obszar gruntów sklasyfikowanych w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne lub grunty zadrzewione i zakrzewione na użytkach rolnych, z wyjątkiem gruntów zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza, o łącznej powierzchni przekraczającej 1 ha lub 1 ha przeliczeniowy. Zgodnie zatem z przepisami o podatku rolnym gospodarstwem rolnym można nazwać obszar gruntów odpowiednio sklasyfikowanych, na których nie jest prowadzona działalność gospodarcza, o odpowiedniej powierzchni oraz będący w posiadaniu m.in. osoby fizycznej. Działalność rolnicza prowadzona przez gospodarstwa rolne objęta jest systemem obowiązkowych ubezpieczeń z tytułu szkód wyrządzonych na osobie lub mieniu oraz w trakcie wykonywania prac. Na potrzeby wskazanego ubezpieczenia majątkowego gospodarstwo rolne definiuje się jako obszar użytków rolnych przekraczający powierzchnię 1,0 ha (jeśli podlega on opodatkowaniu podatkiem rolnym) lub obszar, na którym prowadzona jest produkcja rolna stanowiąca dział specjalny (np. uprawy w szklarniach i tunelach, drób rzeźny). Z kolei w ustawie o rachunkowości pojęcie działalności rolniczej jest zastąpione produkcją rolną i definiuje zakres wyłączeń w możliwości zastosowania uproszczonej wyceny bilansowej niektórych składników rzeczowych aktywów obrotowych<sup>19</sup>.

W przepisach ustawy o kształtowaniu ustroju rolnego, odmienne od regulacji zawartej w kodeksie cywilnym, jako rodzaj gospodarstwa rolnego

---

<sup>16</sup> Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. Dz.U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm..

<sup>17</sup> Ustawa z dnia 20 grudnia 1990 r. o ubezpieczeniu społecznym rolników, art. 6 pkt. 4, (Dz.U. z 2022 r., poz. 933 z późn. zm.).

<sup>18</sup> Ustawa z dnia 15 listopada o podatku rolnym, Dz. U. z 2016 r. poz. 617.

<sup>19</sup> Ustawa z 29 września 1994 r. o rachunkowości, Dz.U. 2021, poz. 217, art. 34 ust. 1.

wyróżniono gospodarstwo rodzinne<sup>20</sup>. Za gospodarstwo rodzinne uważa się tutaj gospodarstwo rolne:

- prowadzone przez rolnika indywidualnego,
- w którym łączna powierzchnia użytków rolnych nie przekracza 300 ha.

Gospodarstwa rodzinne mogą prowadzić jedynie rolnicy indywidualni. Zgodnie z ustawą o kształtowaniu ustroju rolnego za rolnika indywidualnego uważa się osobę fizyczną będącą właścicielem, użytkownikiem wieczystym, samoistnym posiadaczem lub dzierżawcą nieruchomości rolnych, których łączna powierzchnia użytków rolnych nie przekracza 300 ha, posiadającą kwalifikacje rolnicze oraz co najmniej od 5 lat zamieszkałą w gminie, na obszarze której jest położona jedna z nieruchomości rolnych wchodzących w skład gospodarstwa rolnego i prowadzącą przez ten okres osobiście to gospodarstwo. Z powyższego wynika, że obie definicje – gospodarstwa rodzinne i rolnika indywidualnego – mają względem siebie charakter komplementarny. Tylko rolnicy indywidualni mogą prowadzić gospodarstwa rodzinne i odwrotnie – gospodarstwo rodzinne jest jedyną formą prowadzenia działalności rolniczej przez rolników indywidualnych. Choć nie jest to elementem definicji ustawowej, w doktrynie przyjmuje się, że rolnicy indywidualni powinni w celu prowadzenia gospodarstwa rodzinnego posiadać odpowiednie kwalifikacje, a samo gospodarstwo musi stanowić centrum ich aktywności życiowej i muszą prowadzić je osobiście lub razem z rodziną. Samo zaś gospodarstwo rolne powinno być ściśle połączone z gospodarstwem domowym. Gospodarstwo rodzinne, wąsko zdefiniowane ustawą generuje prowadzącym je rolnikom określone uprawnienia:

- możliwość uzyskania poręczeń kredytowych z Krajowego Ośrodka Wsparcia Rolnictwa w celu nabycia nieruchomości rolnej, która wejdzie w skład gospodarstwa rodzinnego<sup>21</sup>;
- pierwszeństwo w nabyciu lub dzierżawie nieruchomości rolnych z Krajowego Ośrodka Wsparcia Rolnictwa na powiększenie lub utworzenie gospodarstw rodzinnych<sup>22</sup>;
- opcjonalne zastrzeżenie, że w przetargu gruntów z Krajowego Ośrodka Wsparcia Rolnictwa mogą wziąć udział wyłącznie gospodarstwa rodzinne lub rolnicy zamierzający takie gospodarstwo utworzyć<sup>23</sup>.

Wskazana konstrukcja gospodarstwa rolnego charakteryzuje się zarówno mocnymi, jak i słabymi stronami, co przedstawiono w tabeli 3.

---

<sup>20</sup> Stefańska K., *Przesłanki prawnego różnicowania pojęcia gospodarstwa rolnego*, [w:] red. Bieluk J., Doliwa A., Malarewicz-Jakubów A., Mróz T., *Z zagadnień prawa rolnego, cywilnego i samorządu terytorialnego. Księga Jubileuszowa Profesora Stanisława Prutisa*, Białystok 2012, s. 288-302.

<sup>21</sup> Ustawa o gospodarowaniu nieruchomościami rolnymi Skarbu Państwa z dnia 19 października 1991 r. – Dz. U. Nr 107 poz. 464, z późn. zm., art. 23, ust. 3.

<sup>22</sup> *Ibid.*, art. 24 ust. 1 pkt. 1.

<sup>23</sup> *Ibid.*, art. 29 ust. 3b pkt. 1, 2 i 3.



**Tabela 3. Wady i zalety rodzinnych gospodarstw rolnych w kontekście uwarunkowań organizacyjno-zarządczych**

Zalety	Wady
<p>Decyzje wraz z ich wykonaniem pozostawione są jednemu podmiotowi. Dzięki temu nie dochodzi do rozproszenia odpowiedzialności, a działania przedsiębiorcy rolnego przekładają się bezpośrednio na jego zysk. Przyczynia się to zatem do zwiększenia wydajności i efektywności produkcji. Pracownicy najemni wraz z najemnym kierownictwem nie dają takiej gwarancji, zajmując się gospodarstwem rolnym. W powszechnej opinii doktryny gospodarstwa rodzinne mają większe zdolności adaptacyjne, są bardziej odporne na kryzysy, a dzięki solidarności rodzinnej jego pracownicy są gotowi do przejściowego obniżenia swojego poziomu życia, co może uratować przedsiębiorstwo rolne przed bankructwem.</p>	<p>Gospodarstwa rodzinne narażone są w sposób znaczący na zawirowania rynkowe, wzrost kosztów produkcji przy odpowiednio mniejszym wzroście cen, brak dostępu do najnowszych technologii itd. Są to problemy ekonomiczne, z którymi musi się zmierzyć każde gospodarstwo rodzinne, zwłaszcza jeśli ma małą powierzchnię użytków rolnych oraz nie generuje znacznych zysków i oszczędności. Do tych problemów dochodzą jeszcze kwestie o charakterze społecznym związane z oparciem całego procesu produkcji na pracy rolnika i jego rodziny. W przypadku choroby czy wypadków losowych całe funkcjonowanie gospodarstwa rodzinnego staje przed bardzo poważnym zagrożeniem. Ponadto pracownicy gospodarstwa rodzinnego mają ograniczony dostęp do urlopów i wolnego czasu. Brakuje też następców gospodarstwa rodzinnego, ponieważ potomkowie rolników niechętnie zostają na wsi, na ogół wiążąc swoją przyszłość z migracją do miast.</p>

Źródło: opracowanie własne na podstawie W. Ziętara, *Gospodarstwa rodzinne w Polsce, stan i kierunki rozwoju*, „Problemy Drobnych Gospodarstw Rolnych” 2018, nr 4, s. 93.

Obecnie na pierwszy plan wśród problemów, z jakimi borykają się rodzinne gospodarstwa rolne, wysuwa się niewielka ich powierzchnia. Odnotowuje się również niską podaż gruntów rolnych na rynkach zbytu nieruchomości, a ceny przekraczają nierzadko możliwości nabywców. Strukturę gospodarstw rolnych ze względu na powierzchnię ujęto w tabeli 4.

**Tabela 4. Struktura gospodarstw rolnych w latach 2010 i 2020**

Grupy obszarowe użytków rolnych	2010		2020	
	w tysiącach	w odsetkach	w tysiącach	w odsetkach
<b>Gospodarstwa rolne ogółem</b>				
Ogółem:	1509	100	1317	100
Do 1 ha włącznie	25	1,6	26	1,9
1-5 ha	790	52,4	662	50,2
5-10 ha	346	22,9	289	21,9
10-15 ha	152	10	131	10
15-20 ha	72	4,8	65	4,9
20-50 ha	97	6,4	106	8
50 ha i więcej	27	1,8	39	3
<b>w tym gospodarstwa indywidualne</b>				
Ogółem:	1505	100	1310	100
Do 1 ha włącznie	25	1,6	25	1,9
1-5 ha	790	52,5	660	50,4
5-10 ha	346	23	288	22
10-15 ha	151	10,1	131	10
15-20 ha	72	4,8	65	4,9
20-50 ha	97	6,4	105	8
50 ha i więcej	24	1,6	36	2,8

Źródło: opracowanie własne na podstawie Powszechnego Spisu Rolnego z 2020 r.

Zauważalny w okresie dziesięciu ostatnich lat jest przede wszystkim prawie dwukrotny wzrost gospodarstw rolnych o powierzchni pięćdziesięciu hektarów i większej. Nadal jednak gospodarstwa rolne o powierzchni pięćdziesięciu hektarów i większej stanowią zaledwie 3% ogółu gospodarstw rolnych. Dominującą zaś grupą są gospodarstwa rolne o powierzchni do pięciu hektarów. W tej kategorii są zarówno gospodarstwa towarowe (np. szklarnie,

tunele, chów drobiu), jak i gospodarstwa produkujące na własny użytek (jako uzupełniająca forma aktywności zawodowej). Badania GUS dowodzą, że aż 45% dochodów rolników pochodzi z dopłat unijnych, ponieważ w przeciwnym razie rolnicy musieliby samodzielnie dotować prowadzenie własnej działalności rolnej<sup>24</sup>. Według części teoretyków rolnictwa i nauk o zarządzaniu, jak i samego autora, rozważyć można redefinicję pojęcia rodzinnego gospodarstwa rolnego w polskim prawie. Warto rozważyć rezygnację z norm obszarowych (limit 300 ha), wprowadzenie innych form prawnych prowadzenia rodzinnych gospodarstw rolnych (np. spółka z ograniczoną odpowiedzialnością) czy możliwość zatrudniania pracowników najemnych. Dzięki tym zmianom gospodarstwa rodzinne mogłyby dużo bardziej elastycznie reagować na zmiany społeczno-gospodarcze zachodzące wokół nich. W niniejszej pracy postuluje się jedynie rozważenie zmiany dopuszczalnej wielkości gospodarstwa rodzinnego z 300 do 500 hektarów.

Obszar gospodarstwa rolnego to jedno z kryteriów jego różnicowania. Kolejnym, o coraz bardziej istotnym znaczeniu, jest kryterium rodzaju prowadzonej produkcji. Dla gospodarstw rolnych wyróżnia się:

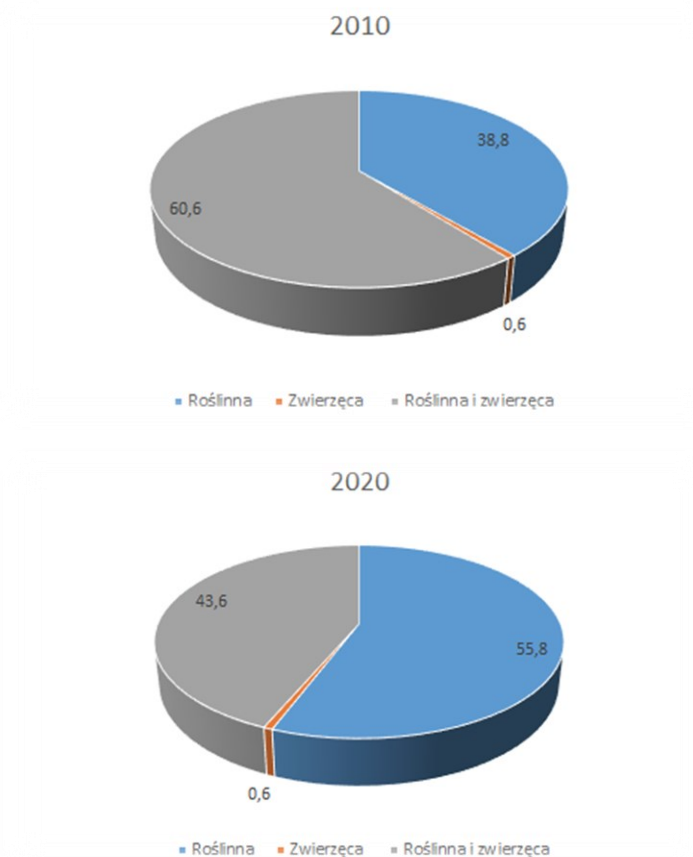
- produkcję roślinną,
- produkcję zwierzęcą,
- produkcję mieszaną.

Strukturę oraz dynamikę wskazanego czynnika podziału prezentuje wykres 1.

---

<sup>24</sup> *Powszechny Spis Rolny 2020. Raport z wyników*, Główny Urząd Statystyczny, Warszawa 2021, [https://stat.gov.pl/download/gfx/portalinformacyjny/pl/defaultaktualnosci/6479/4/1/1/raport\\_z\\_wynikow\\_prs\\_2020.pdf](https://stat.gov.pl/download/gfx/portalinformacyjny/pl/defaultaktualnosci/6479/4/1/1/raport_z_wynikow_prs_2020.pdf), data dostępu: 28.09.2021.

**Wykres 1. Gospodarstwa rolne według rodzaju prowadzonej produkcji rolniczej w latach 2010 – 2020**



Źródło: Opracowanie własne w oparciu o wyniki Powszechnego Spisu Rolnego z 2020 r..

W 2020 r. wśród ogółu gospodarstw dominowały jednostki prowadzące wyłącznie produkcję roślinną. Omawiane gospodarstwa stanowiły 55,8% ogółu gospodarstw rolnych, podczas gdy prowadzące tylko produkcję zwierzęcą - 0,6%. Gospodarstwa z produkcją mieszaną (prowadzące zarówno uprawę roślin, jak i chów zwierząt) stanowiły 43,6% ogółu gospodarstw rolnych. Należy zauważyć, że w porównaniu do 2010 r. o ¼ wzrosła liczba gospodarstw prowadzących tylko produkcję roślinną, przy jednoczesnym spadku o ponad 1/3 gospodarstw mieszanych. Liczba gospodarstw prowadzących tylko produkcję zwierzęcą utrzymała się na prawie niezmiennym poziomie (spadek o 0,5%). Nastąpiły też zmiany w strukturze omawianych gospodarstw, gdyż w 2010 r. dominowały gospodarstwa prowadzące produkcję roślinną i zwierzęcą (60,6%), a gospodarstwa prowadzące wyłącznie produkcję roślinną stanowiły 38,9%

ogółu gospodarstw. Odsetek gospodarstw prowadzących wyłącznie produkcję zwierzęcą utrzymał się na niezmiennym poziomie (0,6%). Na potrzeby niniejszej dysertacji wskazać należy strukturę produkcji zwierzęcej (tab.5).

**Tabela 5. Struktura produkcji zwierzęcej w rolnictwie w latach 2010 – 2020**

Lata	Bydło		Świnie		Drób
	ogółem	w tym krowy	ogółem	w tym lochy	
w tysiącach sztuk					
2010	5742	2646	15244	1424	174326
2020	6306	2475	11153	814	225636
na 100 ha użytków rolnych w sztukach					
2010	39	18	103	10	1173
2020	43	17	76	6	1537

Zródło: opracowanie własne na podstawie Powszechnego Spisu Rolnego z 2020 r..

Warto zauważyć istotny wzrost populacji drobiu w porównaniu do roku 2010. Jest to konsekwencją systematycznego rozwoju drobiu na rynkach zagranicznych. Polska jest aktualnie liderem produkcji drobiu w Unii Europejskiej oraz w światowej czołówce eksporterów mięsa drobiowego<sup>25</sup>. Mniej dynamiczny, ale zauważalny wzrost nastąpił również w przypadku pogłowia bydła. Tutaj rysuje się trend stopniowego zastępowania bydła mlecznego na rzecz opasowego. W kwestii zaś pogłowia trzody chlewnej w ciągu dziesięciolecia odnotowano głęboki spadek o blisko 30%, w tym loch o ponad 40%. Czynniki, które na to wpłynęły to przede wszystkim niska opłacalność tuczu oraz występowanie ognisk afrykańskiego pomoru świń (ASF). Redukcja loch to z kolei konsekwencja coraz bardziej popularnego systemu nakładczego tuczu świń (odchodzenie od chowu w cyklu zamkniętym).

Większość przedsiębiorców przed założeniem działalności gospodarczej rozważa zalety i wady przewidzianych przez prawo polskie form prawnych, w ramach których taka działalność może być prowadzona. W polskiej rzeczywistości możemy wyróżnić trzy podstawowe grupy form prowadzenia działalności gospodarczej, tzn. osoby fizyczne, spółki osób fizycznych oraz spółki prawa handlowego. W przypadku działalności rolniczej w praktyce spotykamy, jednakże głównie rolników indywidualnych, tych ryczałtowych lub

<sup>25</sup> Por. Materiały z konferencji z prezentacją raportu z wyników Powszechnego Spisu Rolnego 2020, <https://www.youtube.com/watch?v=qFaqlfShpzE>, dostęp: 29.09.2021.

będących czynnymi podatnikami podatku VAT<sup>26</sup>. Spółek prawa handlowego, które prowadzą działalność rolniczą jest stosunkowo niewiele i wywodzą swój rodowód z byłych państwowych gospodarstw rolnych. Tymczasem prowadzenie działalności rolniczej w formie spółki prawa handlowego, np. w formie spółki z ograniczoną odpowiedzialnością i możliwości rozliczania tej działalności na podstawie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych daje szereg zgodnych z prawem korzyści podatkowych niedostępnych dla rolników indywidualnych, którzy rozliczają się z dochodów na podstawie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz płacą podatek rolny<sup>27</sup>. Przytoczono powyżej tylko kilka argumentów za różnicowaniem form prawnych prowadzenia działalności rolniczej. Na potrzeby niniejszej dysertacji przeprowadzono badanie, w celu sprawdzenia ilości podmiotów prowadzących działalność rolniczą w formie innej niż rodzinne gospodarstwa rolne. W oparciu o Centralną Ewidencję i Informację o Działalności Gospodarczej liczba podmiotów, które wskazały PKD 01.50.Z (uprawy rolne połączone z chowem i hodowlą zwierząt) wyniosła 2545<sup>28</sup>. Liczba ta odnosi się do osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą w obszarze rolnictwa. Natomiast badanie Krajowego Rejestru Sądowego, gdzie jako słowo kluczowe przyjęto “rolnicze i rolne“, dało wynik 1110 podmiotów<sup>29</sup>. Łączna liczba podmiotów działających w branży rolniczej jako przedsiębiorstwa, ustalonych na podstawie badania wynosi 3655. Jest to niewielki odsetek w porównaniu do liczby 1.310.000 indywidualnych gospodarstw rolnych. Kolejnym etapem analizy działalności rolniczej są jej uwarunkowania zarządcze.

Dla każdej działalności gospodarczej istotnym, o ile nie najważniejszym czynnikiem wpływającym na skuteczne zarządzanie, jest pomiar i identyfikacja ryzyka. Najogólniej ryzyko wyraża się w niepewności osiągnięcia zaplanowanych kosztów i przychodów w zarządzanej działalności. Deficyt informacji w zakresie ryzyka przejawia się w mało skutecznym zarządzaniu. Samo zaś ryzyko występuje w każdym obszarze funkcjonowania podmiotu (np. produkcji, handlu czy finansowaniu). Podziału ryzyka wg wszystkich sfer działania przedsiębiorstwa dokonali autorzy, tacy jak C.A. Kulp i J. W. Hull<sup>30</sup>. Według nich, wskazać należy na:

- ryzyko systematyczne (zewnętrzne), które determinowane jest przez niepodlegające kontroli podmiotu siły zewnętrzne, wpływają na nie uwarunkowania ekonomiczne danego rynku, a także rynku globalnego. Ten

---

<sup>26</sup> zob. Olszewski J. [w:] J. Olszewski, *Prawo Gospodarcze. Kompendium*, wyd. 3, Warszawa 2002.

<sup>27</sup> Ustawa z dnia 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, Dz. U. z 2020 r. poz. 1406, art. 2.

<sup>28</sup> <https://prod.ceidg.gov.pl/>, data dostępu 14.08.2021.

<sup>29</sup> <https://ekrs.ms.gov.pl/web/wyszukiwarka-krs/>, data dostępu 14.08.2021.

<sup>30</sup> Kulp C.A., Hull J.W., *Casualty insurance*. Forth Edition. Roland Press Company, New York 1968.

typ ryzyka nie może być wyeliminowany przez inwestora, a za zasadnicze jego źródła uznaje się zmiany stopy procentowej, inflacji, przepisów podatkowych, warunków naturalnych<sup>31</sup>;

- ryzyko specyficzne (niesystematyczne, wewnętrzne), które obejmuje obszar działania danego podmiotu i może być przez ten podmiot kontrolowane (przyszłe zdarzenia, które można przynajmniej częściowo kontrolować). Ryzyko tutaj wypływa ze sposobu zarządzania przedsiębiorstwem, konkurencji, dostępności surowców, płynności, niebezpieczeństwa bankructwa.

W rolnictwie, z racji specyfiki działalności, skala ryzyka jest dużo większa aniżeli w innych działach. Jest to bezpośrednio związane z charakterystycznymi cechami produkcji rolniczej, w dużym stopniu uzależnionej od czynników niezależnych od producenta. Głównym źródłem niepewności i ryzyka zewnętrznego w rolnictwie jest uzależnienie wielkości produkcji od warunków klimatycznych i biologicznych, czego producent nie jest w stanie kontrolować. Rolnictwo jest też dziedziną, w której występuje bardzo długi (bo prawie roczny) cykl produkcji, a to sprawia, że inwestycje dostosowane do konkretnej, opłacalnej w danym momencie technologii produkcji, nie zawsze w chwili sprzedaży gwarantują zyski na planowanym wcześniej poziomie. Dlatego też skuteczne zarządzanie działalnością rolniczą wymaga identyfikacji ryzyka przyrodniczego, technologicznego, organizacyjnego, ekonomicznego oraz rynkowego. Pierwsze ze wspomnianych ryzyk związane jest ściśle z charakterem produkcji rolniczej i przejawia się w zmiennych warunkach klimatycznych i biologicznych, warunkach glebowych, chorobach roślin i zwierząt, zagrożeniach suszą lub nadmiernymi opadami, sezonowością produkcji<sup>32</sup>. Zarządzanie działalnością rolniczą w aspekcie ryzyka przyrodniczego prowadzi do zmierzenia się ze zjawiskiem niedostatecznej podaży (nieurodzaju) lub nadmiernej podaży (klęsce urodzaju). Najbardziej jednak powszechne w działalności rolniczej jest ryzyko cenowe. Wynika ono z nieprzewidywalności przyszłych ruchów cenowych, a w szczególności niekorzystnej zmiany ceny towaru na rynku. Wobec ryzyk cenowych zarówno producenci, jak i przetwórcy produktów rolnych są bezsilni. Cena bowiem, po której rolnicy sprzedają swoje towary jest jednym z podstawowych czynników determinujących opłacalność prowadzonej działalności gospodarczej i wpływających na konkurencyjność na rynku<sup>33</sup>. W działalności rolniczej ryzyko niekorzystnej zmiany ceny destabilizuje produkcję, przyczynia się do braku harmonijnego rozwoju gospodarstw. Nierzadko skutkiem tego rodzaju ryzyka są niepokoje społeczne w środowisku wiejskim. W podobnym tonie o ryzyku

---

<sup>31</sup> zmiana warunków naturalnych jest istotnym ryzykiem w działalności rolniczej.

<sup>32</sup> Jerzak M., *Zarządzanie ryzykiem cenowym jako czynnik poprawy konkurencyjności gospodarstw rolnych w warunkach liberalizacji wspólnej polityki rolnej UE*, [w:] Zagadnienia Ekonomiki Rolnej, 2009, s. 13-23.

<sup>33</sup> Ibidem.

w działalności rolniczej, jak i jego typologii wypowiadają się też tacy autorzy, jak B. Fleisher<sup>34</sup>, J. Harwood<sup>35</sup> i A. Baquet<sup>36</sup>. Na przestrzeni ostatnich lat zauważa się wzrost niepewności w przestrzeni, w jakiej funkcjonują przedsiębiorstwa. Elementy, takie jak szybkie tempo zmian technologicznych czy złożoność relacji między podmiotami gospodarczymi wymuszają na zarządzających zainteresowanie ryzykiem. Według Ch. L. Culpa<sup>37</sup> zarządzanie ryzykiem zarówno w gospodarstwach rolnych, jak i przedsiębiorstwach, powinno być zintegrowanym procesem dotyczącym całego przedsiębiorstwa, mieć charakter ciągły i długofalowy. Całościowe podejście do zagadnienia ryzyka wymaga dodatkowo sformułowania kilku istotnych założeń, o czym pisała T. Jajuga<sup>38</sup>. Autorka ta wskazała między innym na to, że ryzyko oznacza uzyskanie wyniku innego niż oczekiwany, czyli to nie tylko zagrożenie, ale i szansa. Wskazuje również, że awersja do ryzyka nie może skłaniać do rezygnacji z ryzykownych decyzji ( premia za ryzyko). Reasumując, zarządzanie ryzykiem to takie działanie, którego celem jest maksymalizacja tworzonej przez podmiot wartości. Jest to myśl uniwersalna, a zatem dotyczy również działalności rolniczej. W Polsce, mimo zmiennych warunków ekonomicznych produkcji zarządzanie ryzykiem w rolnictwie jest wciąż mało znane i rzadko stosowane. Inwestycje producentów w ziemię, środki do produkcji i sprzęt wymagają finansowania przy współdziałaniu banków, funduszy krajowych i zagranicznych. Wzrasta zatem **zapotrzebowanie na informacje z systemu rachunkowości w celu efektywnego zarządzania działalnością rolniczą**. Zarówno indywidualne gospodarstwa rolne, jak i większe podmioty w działalności rolniczej wykorzystują narzędzia wspomagające zarządzanie. Skuteczne zarządzanie obliuguje do stałego wprowadzania nowości. Niektórzy autorzy uważają za konieczne przyjmowanie innowacji w rolnictwie w celu uzyskania przewag konkurencyjnych na rynku. Jest to zjawisko utrudnione ze względu na złożoność problemu i przewartościowanie dotychczasowych tradycyjnych sposobów myślenia, ludzkiej percepcji oraz zmian w sposobach wyrażania się i komunikowania<sup>39</sup>. Na

---

<sup>34</sup> Fleisher B., *Agricultural Risk Management*. Boulder and London: Lynne Rienner, Publishers Inc., 1990.

<sup>35</sup> Harwood J., Heinfer R., Coble K., Perry J., Somwaru A. *Managing Risk in Farming: Concepts, Research, and Analysis*. Agricultural Economic Report No. 774., Economic Research Service, U.S. Department of Agriculture, 1999.

<sup>36</sup> Baquet A., Hambleton R., Doug J., *Understanding Agricultural Risks: Production, Marketing, Financial, Legal, and Human Resources*. U.S.D.A., Risk Management Agency, 1997.

<sup>37</sup> Culp Ch. L., *The risk management proces, business strategy and tactics*, J. Wiley, New York 2001

<sup>38</sup> Jajuga T., *Koncepcja zarządzania ryzykiem. Czas na pieniądze – zarządzanie finansami*. T2. Uniwersytet Szczeciński, Szczecin 2004.

<sup>39</sup> Sikorska-Wolak I., *Dyfuzja innowacji rolniczych w wiejskiej społeczności lokalnej i jej społeczno-ekonomiczne uwarunkowania*, Rozprawy Naukowe i Monografie, Wydawnictwo SGGW, Warszawa 1993.



podmioty z branży rolniczej, w celu skutecznego zarządzania, nakłada się znajomość wiedzy i umiejętności z wielu dziedzin i dyscyplin naukowych. Warto wspomnieć tutaj o innowacjach, które powinny być obiektem zainteresowania podmiotów rolniczych. To innowacje decydują o tempie i kierunkach rozwoju, są też czynnikiem konkurencji krajowej i międzynarodowej<sup>40</sup>. W opinii autora, jak i większości ekspertów od zarządzania, panuje pogląd, że najbardziej powszechnym problemem polskiego rolnictwa jest deficyt informacji z systemu rachunkowości oraz wadliwość tych informacji. Prowadzi to do tego, że wiele podmiotów w branży nie jest świadomych rzeczywistych kosztów prowadzonej przez siebie działalności, a w związku z tym często błędnie typują przyczyny osiągnięcia niesatysfakcjonujących wyników finansowych. Zagadnienie to dotyczy zarówno gospodarstw rolnych, jak i większych podmiotów rolniczych. W przypadku tych drugich prowadzona jest ewidencja operacji gospodarczych według norm wyznaczonych przepisami. Istnieje jednak spora luka w przepisach kształtujących rachunkowość dla działalności rolniczej. Generowane informacje obarczone są w pewnym stopniu wadą, co utrudnia podejmowanie sprawnych decyzji zarządczych. Zarządzanie działalnością rolniczą zależy od tego, czy obok przychodów z rolnictwa podmioty rolne osiągają przychody z działalności gospodarczej lub z działów specjalnych produkcji rolnej. W takim przypadku organy decyzyjne w podmiotach muszą uwzględnić w swoich działaniach zarządczych opodatkowanie zysków, które w części liczone jest jak dla działalności gospodarczej<sup>41</sup>.

.....

Działalność rolnicza zarówno od strony organizacyjnej, jak i zarządczej daje się poznać jako mocno specyficzna. Z jednej strony funkcjonują gospodarstwa rolne, w dużym stopniu o charakterze rodzinnym, gdzie majątek prywatny kooperuje z majątkiem „firmowym” przy prowadzeniu działalności. Często w tej grupie brakuje wykorzystania informacji z systemu rachunkowości, co może wynikać z niedostrzegania potencjalnych korzyści idących za zarządzaniem jednostką rolną w oparciu o system rachunkowości. Z drugiej zaś strony istnieją przedsiębiorstwa zorganizowane formalnie, o wyodrębnionej strukturze podmiotowej (tworzone w oparciu o kodeks spółek handlowych czy kodeks cywilny). W każdej ze wskazanych form prowadzona jest działalność rolnicza, jednak w zupełnie odrębnych realiach organizacyjnych. Struktura organizacyjna wpływa na sposób zarządzania działalnością rolniczą. Istotnym elementem zarządzania w działalności rolniczej jest identyfikacja i pomiar

---

<sup>40</sup> Wołoszyn J., Ratajczak M., *Innowacje produktowe w sektorze MSP w Polsce jako czynnik konkurencyjności*, Prace Naukowe SGGW, nr 45/2, Warszawa 2008, s. 11-19.

<sup>41</sup> Hajduga E., *Taxation of Agricultural Activities in Poland – the Selected Aspects*, [w:] J. Adamek, M. Swacha-Lech (eds.), *Finance and Accounting – Theory and Practice*, Publishing House of Wrocław University of Economics, Wrocław, 2014.

ryzyka. Działalność rolnicza jest szczególnie podatna na ryzyko katastrof naturalnych i ryzyko cenowe.

## 1.2 Specyficzne uwarunkowania rachunkowości w gospodarstwach i przedsiębiorstwach rolnych

Problemy ze zrozumieniem funkcjonowania rachunkowości w rolnictwie mają długą historię, od zarania dziejów stosowano i doskonalono różne formy ewidencji działalności gospodarczej w rolnictwie<sup>42</sup>. Początkowo rachunkowość dla działalności rolniczej prowadzona była głównie w celu kontroli posiadanego majątku, ustanowienia świadczeń na rzecz książy lub duchowieństwa, będących właścicielami majątków ziemskich, czy też podejmowaniu wewnętrznych decyzji. Wskutek zmian polityczno-ustrojowych majątki ziemskie nabrały charakteru przedsiębiorstw. Formy feudalne działalności rolniczej przeobrażały się w przedsiębiorstwa. Zaczęto tu też negocjować tradycyjną księgowość rolniczą. Ówczesna rachunkowość skoncentrowana była na stanie posiadania, a wynik z działalności gospodarstwa obliczano jako różnicę między pieniężnymi przychodami i rozchodami skorygowanymi o różnicę inwentur oraz świadczeń między gospodarstwem, a właścicielem. Podstawową funkcją rachunkowości było zapewnienie kontroli nad wykorzystaniem posiadanych zasobów w produkcji rolnej, zabezpieczeniu majątku przed nadużyciami i kradzieżami oraz nastawienie na ograniczenie kosztów i zwiększenie korzyści dla właścicieli<sup>43</sup>. W XIX wieku rachunkowość rolnicza przyjęła charakter kupiecki, a zastosowana metoda podwójnego zapisu umożliwiła obliczanie opłacalności oddzielnie dla poszczególnych działów i gałęzi wydzielonych w rolnictwie. Jednak w praktyce była ona uznawana za pracochłonną i skomplikowaną przez co pojawiły się i rozpowszechniły rozwiązania proponujące uproszczenie systemu ewidencji księgowej na rzecz systemu pojedynczej księgowości. Głównym problemem było małe zainteresowanie ze strony rolników prowadzeniem zapisów księgowych. Spójną koncepcję rachunkowości rolniczej, którą nazwać można teorią rachunkowości opracował Juliusz Au. Autor ten stwierdzał, że o wartości wytworzonych płodów rolnych rozstrzygają potrzeby społeczeństwa odzwierciedlone w cenie rynkowej (targowej) lub potrzeby własnego gospodarstwa rolnego, jeżeli płody są zużywane w samym gospodarstwie. Jako jedną z dróg maksymalizacji zysku wskazywał prawidłowe zorganizowanie gospodarstwa, widząc tu istotną rolę

---

<sup>42</sup> Węgrzyńska M., Pereira López X, Veiga Carballido M., *Rachunkowość rolnicza w świetle krajowych i międzynarodowych regulacji rachunkowości*, Białystok 2020, s. 191.

<sup>43</sup> Turzyński M., *Rozwój rachunkowości rolnej na ziemiach polskich od XVI do XIX wieku w świetle badań instruktorzy ekonomicznych*, „Roczniki Naukowe Stowarzyszenia Ekonomistów Rolnictwa i Agrobiznesu” (1508-3535), 2016, vol. XVIII, nr 1, s. 271-275.

rachunkowości. Według niego „rachunkowość (...) powinna być kamieniem probierczym dobrej organizacji i stanowić podstawę do jej naprawy”<sup>44</sup>. Od połowy lat pięćdziesiątych ubiegłego wieku zarzucono w rolnictwie dokonywanie rachunku efektywności w systemie rachunkowości podwójnego zapisu i wprowadzono szereg uproszczeń. Rachunkowość różniła się zależnie od form społeczno-gospodarczych w rolnictwie (gospodarstwa państwowe, spółdzielnie produkcyjne, gospodarstwa indywidualne). Wszystkie przedstawione powyżej funkcje rachunkowości jako nauki odnoszą się również do rachunkowości rolniczej, ponieważ rachunkowość jako nauka nie dzieli się na podmiotowe kategorie. Wykorzystanie przymiotnika „rolnicza” identyfikuje podmiot rachunkowości, jakim w tym przypadku są gospodarstwa rolne lub jednostki gospodarcze prowadzące działalność rolną. Podobnie, jak rachunkowość rolnicza wskazuje gospodarstwa rolne jako podmiot rachunkowości, tak rachunkowość „budżetowa” wskazuje na jednostki sektora finansów publicznych, „bankowa” na banki, a „ubezpieczeniowa” na zakłady ubezpieczeń<sup>45</sup>. W krajach Unii Europejskiej w roku 1965 wprowadzono przepisy, w oparciu o które zorganizowano system rachunkowości rolniczej (FADN<sup>46</sup>- system zbierania i wykorzystywania danych rachunkowych z gospodarstw rolnych). System ten, stale rozwijany, stanowi jedno z ważniejszych źródeł danych rachunkowych z rolnictwa. Rachunkowość FADN skupiona jest wokół trzech obszarów, co prezentuje rysunek 1.

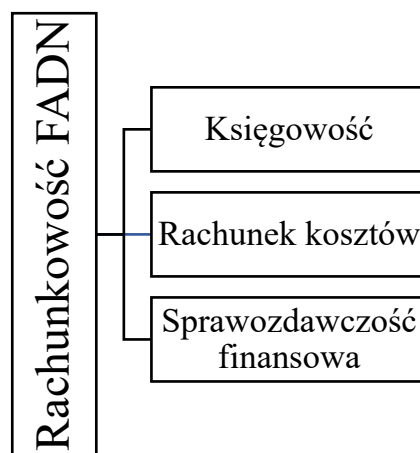
---

<sup>44</sup> Au J., Nauka rachunkowości do potrzeb gospodarstwa wiejskiego zastosowanej, nakładem b. studentów b. Wyższej szkoły rolniczej w Żabikowie i Wyższej szkoły rolniczej w Dublanach, Z I. Związkowej Drukarni we Lwowie, Lwów 1889, s. II.

<sup>45</sup> Sojak, S., 2011, *Rachunkowość przymiotnikowa*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, nr 62 (118), Warszawa. s. 269.

<sup>46</sup> ang. *Farm Accountancy Data Network*.

**Rysunek 1. Zakres rachunkowości według FADN**



Źródło: opracowanie własne.

Księgowość w systemie FADN zdefiniowana jest jako zespół zapisów prowadzonych w gospodarstwie rolnym. To tutaj tworzone są bazy danych z informacji rejestrowanych ilościowo i wartościowo. Z takiego przekazu możliwe jest dokonanie odzwierciedlenia wszelkich zaszczości w gospodarstwie, po to, aby przygotować możliwie pełne zestawy informacji wyjściowych. Rolnicy prowadzący zapisy rachunkowe otrzymują corocznie Raport Indywidualny Gospodarstwa Rolniczego, który wraz z doradcami szczegółowo analizują. W raporcie tym, zawarte są informacje o działalności gospodarstwa począwszy od zasobów środków produkcji, jakimi gospodarstwo dysponuje, poprzez poniesione w procesie produkcyjnym nakłady aż do uzyskanych wyników tak w wymiarze ilościowym, jak i wartościowym. Natomiast prowadząc rachunkowość przez co najmniej pięcioletni okres, rolnik może uzyskać *Raport Dynamiczny*, który umożliwia prześledzenie i szybką ocenę zmian, jakie zaszły w sytuacji ekonomicznej gospodarstwa w ciągu tego okresu. Rolnik może również porównać swoje wyniki produkcyjne z raportem porównawczym (wyniki średnie dla porównywalnej grupy gospodarstw wykonane przez Instytut Ekonomiki Rolnictwa i Gospodarki Żywnościowej – Państwowy Instytut Badawczy). Jednak, aby dane z ww. raportów mogły być wykorzystywane w zarządzaniu gospodarstwem, a wnioski z przeprowadzonej analizy prawidłowe, zapisy w książkach muszą być prowadzone systematycznie i z dużą dokładnością, gdyż od tego zależy prawidłowość uzyskanych wyników. Rachunkowość rolna Polski FADN jest potwierdzeniem spełnienia wymogu prowadzenia ewidencji przychodów i rozchodów w gospodarstwach zobowiązanych do jej prowadzenia w związku z korzystaniem z funduszy pomocowych krajowych i wewnątrzspółnotowych. W celu spełnienia opisanego wyżej zobowiązania niezbędne jest:

- prowadzenie ksiąg rachunkowych zgodnie z zasadami FADN,
- przechowywanie ksiąg rachunkowych na stałe w miejscu prowadzenia działalności rolniczej (a, jeśli ich prowadzenie zostało powierzone podmiotowi zewnętrznemu – w siedzibie tego podmiotu) przez okres 5-ciu lat od uzyskania wsparcia z funduszy,
- przechowywanie dowodów, na podstawie których dokonywane są wpisy w księgach rachunkowych przez okres 5-ciu lat od uzyskania wsparcia z funduszy.

Warto, w tym miejscu wskazać na korzyści płynące z wdrożenia i stosowania systemu rachunkowości FADN:

- częsty kontakt z doradcą obsługującym system zbierania i wykorzystywania danych rachunkowych z gospodarstw rolnych,
- doradca FADN pomaga prowadzić zapisy w ksiązkach rachunkowych, ale jest również specjalistą z dziedziny rolnictwa, posiada aktualną wiedzę na temat funkcjonujących programów pomocowych i może służyć rolnikowi poradą w zakresie prowadzonej działalności rolniczej oraz jej wsparcia z funduszy unijnych,
- wypracowanie nawyku gromadzenia faktur oraz innych dokumentów źródłowych, co może mieć ogromne znaczenie przy podejmowaniu decyzji o przejściu na rozliczenie podatku VAT-u na zasadach ogólnych, a być może w przyszłości przy wprowadzeniu podatku dochodowego w rolnictwie,
- podwyższenie wiedzy z zakresu zarządzania gospodarstwem rolnym, co w znaczący sposób wpływa na trafność podejmowanych decyzji w gospodarstwie,
- prowadzenie bieżącej kontroli rozliczeń, wydatków i zadłużenia, co jest szczególnie ważne przy zarządzaniu finansowym gospodarstwem rolnym i spłacie zaciągniętych kredytów.

Potrzeba wspierania procesów zarządzania działalnością rolniczą informacjami generowanymi przez rachunkowość nieustannie ewoluuje. Współcześnie wydzielić należy podmioty rolnicze zobligowane do prowadzenia ksiąg rachunkowych z uwagi na formę prawną lub poziom osiąganych przychodów oraz gospodarstwa rolne. W przypadku tych drugich determinanty wprowadzenia rachunkowości są zgoła odmienne, a mianowicie nastawione na ułatwianie decyzji zarządczych. Dla podmiotów ustawowo zobligowanych, zasady rachunkowości wyznacza ustawa o rachunkowości wspierana przez MSR 41 Rolnictwo oraz doraźnie KSR nr 12 Działalność rolnicza. Przy czym krajowy standard rachunkowości zawiera wytyczne uszczegółwiające i doprecyzowujące zapisy ustawy o rachunkowości. Tutaj głównym obszarem do dyskusji pozostaje wycena aktywów biologicznych, o czym szerzej w kolejnych rozdziałach niniejszej dysertacji. Dla gospodarstw rolnych kluczowym wydaje się wskazanie i ugruntowanie potrzeby wdrożenia rachunkowości. Skuteczne zarządzanie w obliczu coraz bardziej konkurencyjnych rynków rolnych staje się wyzwaniem. Reguły obowiązujące w gospodarce rynkowej, według których przyszło funkcjonować rolnikom spowodowały, że zostali oni zmuszeni do

zwiększania zarówno skali produkcji, jak i efektywności swojego działania. Z ekonomicznego punktu widzenia celem funkcjonowania gospodarstwa rolnego jest dostarczanie możliwie największego dochodu. Stanowi on zrealizowaną w ramach działalności operacyjnej nadwyżkę przychodów nad kosztami w zdefiniowanym okresie, zazwyczaj w roku obrachunkowym. Dla realizowania celu dochodowego, nie wystarczy dobrze znać swoje gospodarstwo i solidnie w nim pracować. W warunkach gospodarki rynkowej, konieczne jest także posiadanie informacji o otoczeniu gospodarstwa (o możliwości zbytu wytwarzanych produktów, o cenach produktów sprzedawanych i środków do produkcji zakupywanych). Innymi słowy, kierujący gospodarstwem musi posiadać wiedzę na temat aktualnych i spodziewanych warunków funkcjonowania gospodarstwa, na które sam praktycznie nie ma wpływu, a one często w zasadniczym stopniu decydują o wynikach gospodarowania. Obecne realia gospodarcze wymuszają szczególną potrzebę dokonania przewartościowania znaczenia zagadnień, z którymi rolnicy mają do czynienia w trakcie działalności gospodarczej. U większości z nich dotychczasowy wysiłek nakierowany na sprawy bezpośrednio dotyczące produkcji (technologii wytwarzania), powinien zostać w sposób znaczący przełożony na szerszej pojmowane zarządzanie gospodarstwem rolnym. Polega ono na odpowiednim kierowaniu, aby zasoby gospodarstwa zostały użyte w taki sposób, który dostarcza możliwie największą nadwyżkę ekonomiczną. W praktyce można spotkać podobne gospodarstwa rolne położone w tym samym rejonie, uzyskujące znacząco różne dochody. Implementuje to stan, gdzie jedno z nich jest w stanie zapewnić zadawalający standard życia dla rodziny, a inne nie. Decyzje podejmowane w ramach zarządzania gospodarstwem rolnym odnoszą się zarówno do organizacji, jak i jego działalności. Jakkolwiek są one trudne do precyzyjnego sklasyfikowania i rozróżnienia zarazem, to można przyjąć, że decyzje organizacyjne zazwyczaj mają związek z planowaniem, a operacyjne zapewniają praktyczną realizację opracowanych planów. Możliwy jest jeszcze inny podział decyzji w ramach zarządzania gospodarstwem, dotyczący następujących rozstrzygnięć:

- jakie produkty wytwarzać?
- jak dużo produktów wytwarzać?
- jakie środki produkcji i jaką ich ilość zastosować w produkcji?
- w jaki sposób (według jakiej technologii produkcji) je zastosować?
- kiedy i gdzie dokonywać sprzedaży produktów i zakupów materiałów do produkcji?
- w jaki sposób finansować działalność gospodarstwa rolnego?

Na podstawie doświadczeń gospodarstw rolnych w krajach zachodnioeuropejskich, a więc tych, które funkcjonują nieprzerwanie według zasad rynkowych, zostały określone cztery podstawowe warunki, które muszą zostać spełnione dla skutecznego zarządzania gospodarstwem rolnym:

- rozumienie zasad i ograniczeń funkcjonowania gospodarstwa rolnego,

- znajomość istniejącego stanu gospodarstwa uzyskanego na podstawie analizy danych uzyskanych z rachunkowości,
- umiejętność sporządzania długo- i krótkoterminowych planów opartych na znajomości technicznych i finansowych możliwości gospodarstwa rolnego,
- prowadzenie rachunkowości zapewniającej właściwą kontrolę realizacji opracowanych planów<sup>47</sup>.

Wymienione wyżej warunki, których dotrzymanie zapewnia skuteczne zarządzanie gospodarstwem rolnym, wskazują na potrzebę dysponowania dużą ilością informacji na temat bieżącej działalności gospodarstwa, a także planu działania w bliższej i dalszej przyszłości. Jednym z bardzo istotnych obszarów informacji jest sytuacja finansowa i wyniki ekonomiczne gospodarstwa rolnego. Istotną i zarazem unikalną rolę w dostarczaniu informacji dla rolnika pełni rachunkowość. Przesądza o tym specyfika i szczególny charakter niezbędnych danych.

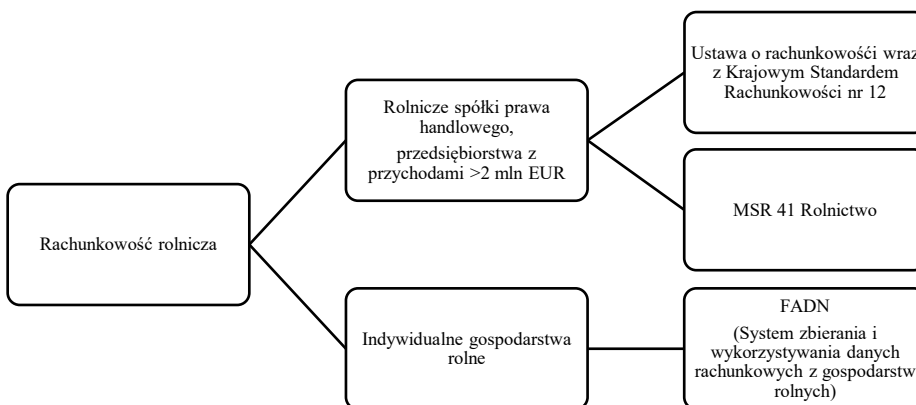
Rachunkowość podmiotów z branży rolniczej oparta jest zasadniczo na ustawie o rachunkowości, MSR 41 Rolnictwo, Krajowym Standardzie Rachunkowości nr 12 Działalność rolnicza oraz Farm Accountancy Data Network (FADN)<sup>48</sup>. Podmioty rolnicze oraz uregulowania rachunkowości im towarzyszące zawiera rysunek 2.

---

<sup>47</sup> *Ekonomiczne i społeczne uwarunkowania rozwoju polskiej gospodarki żywnościowej po wstąpieniu Polski do Unii Europejskiej (Synteza)*, red. Kowalski A, Instytut Ekonomiki Rolnictwa i Gospodarki Żywnościowej Państwowy Instytut Badawczy, Warszawa 2010.

<sup>48</sup> Sieć danych rachunkowych gospodarstw rolnych.

**Rysunek 2. Uregulowania rachunkowości dla podmiotów rolniczych**



Źródło: opracowanie własne.

Z rysunku 2 wynika, że gospodarstwa rolne prowadzone w innej formie niż jako gospodarstwa indywidualne, spółki cywilne lub jawne osób fizycznych (przykładowo: w formie spółki z ograniczoną odpowiedzialnością lub spółdzielni – rolniczej spółdzielni produkcyjnej, albo jako gospodarstwo pomocnicze jednostki budżetowej) podlegają przepisom ustawy o rachunkowości. Nie ma przy tym znaczenia, czy gospodarstwo takie osiąga przychody wyłącznie z rolnictwa, czy też nie i jaki jest rozmiar prowadzonej działalności mierzony wartością osiągniętego przychodu. W konsekwencji oznacza to, że każde takie gospodarstwo rolne musi prowadzić rachunkowość (księgi rachunkowe) zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości.

.....

Punktem wyjścia do rozważań na temat rachunkowości w działalności rolniczej wydaje się być użyteczność pozyskanych informacji. Jak można wyczytać z kart historii użyteczność tę dostrzegano już kilka wieków wstecz. Współcześnie swój własny system rachunkowości dla działalności rolniczej stworzyła Unia Europejska. Potrzeby doprecyzowania rozwiązań z zakresu rolnictwa dostrzegł również Komitet Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (ang. IASC) publikując MSR 41 „Rolnictwo”.



### 1.3 Typologia aktywów biologicznych

Aktywa, z łac. *activius* “czynny”, oznaczają najogólniej czynny, pracujący zasób majątkowy w jednostce gospodarczej. W bilansie majątkowym zasób ten ustrukturyzowany jest według stopnia płynności. Poczynając od składników, których zamiana na środki pieniężne wymaga najdłuższego czasu, a kończąc na tych, które w krótkim okresie można spieniężyć. Specyficzną kategorią aktywów są te o charakterze biologicznym. Aktywa biologiczne to takie składniki majątku, które towarzyszą działalności rolniczej. Działalność rolnicza to m. in.: hodowla i chów inwentarza żywego, leśnictwo, uprawa roślin jednorocznych, wieloletnich, ozdobnych, ogrodnictwo i plantacje roślin uprawnych<sup>49</sup>. Klasyfikację produkcji rolnej (zamiennie działalności rolniczej) zaproponował W. Gorczycki<sup>50</sup>. Autor ten wskazał jako adekwatny podział na:

- produkcję roślinną,
- produkcję zwierzęcą,
- produkcję przetwórczości rolnej.

Zdaniem autora dysertacji włączenie przetwórczości rolnej do działalności rolniczej jest kontrowersyjne, gdyż element ten pozbawiony jest atrybutu przemiany biologicznej. Inne spojrzenie na aktywa biologiczne przedstawia L. Bielówka<sup>51</sup>. Autorka proponuje wyróżnić cztery typy działalności:

- podstawową:
  - działalność rolna (roślinna i zwierzęca),
  - przemysłowa (obejmująca przetwórstwo rolne niezakwalifikowane już bezpośrednio do działalności rolnej),
  - handlowa,
  - usługowa.
- pomocniczą,
- bytową,
- zarządu.

Według autora ułożono tutaj aktywa biologiczne w szerszym kontekście (np. działalności rolniczej i pozarolniczej łącznie).

Aktywa biologiczne w ramach działalności rolniczej podlegają nieustającej gradacji, co zaprezentowano na rysunku 3.

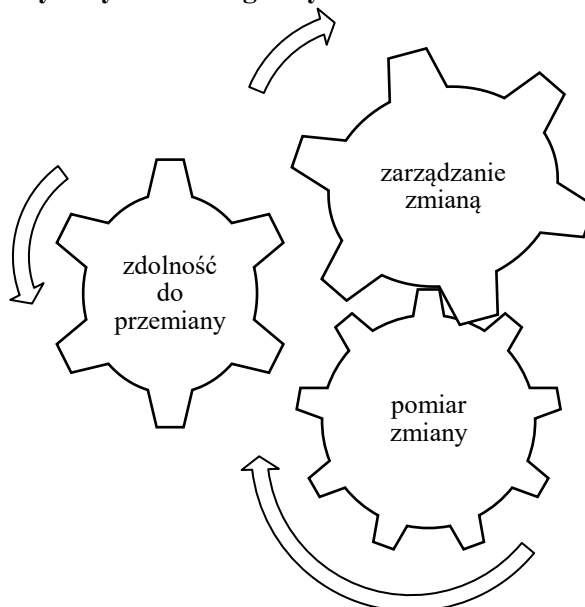
---

<sup>49</sup> Por. *Międzynarodowy Standard Rachunkowości nr 41 Rolnictwo*. W: *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF)*. Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2016.

<sup>50</sup> Gorczycki W., 1981, *Rachunkowość przedsiębiorstw rolnych*, wyd. PWE, Warszawa, s. 10.

<sup>51</sup> Kamela-Sowińska A., Bielówka L., Poetschke H., Czerny J., 1997, *Rachunek kosztów w rolnictwie*, wyd. Sami Sobie, Poznań, s. 31.

**Rysunek 3. Atrybuty aktywów biologicznych w działalności rolniczej**



Źródło: opracowanie własne.

Dla fermy drobiu aktywem biologicznym będzie stado kur niosek (atrybut zdolność do przemiany), natomiast produktem rolnym jaja kur niosek. O produktach odzwierzęcych pisał między innymi M. Adamski<sup>52</sup>, gdzie na przykładzie drobiu wskazywał cechy jakościowe mięsa drobiowego determinujące decyzje zakupowe konsumentów. Działalność rolnicza posiada tutaj wszystkie trzy swoje atrybuty. Na atrybut przemiany w aktywach biologicznych zwracali uwagę także tacy autorzy, jak B. Nadolna<sup>53</sup>, M. Kucharczyk<sup>54</sup> oraz J. M. Agrilès i E.J. Slof<sup>55</sup>. Najszerzej kwestię klasyfikacji aktywów biologicznych prezentuje MSR 41 Rolnictwo, co ilustruje rysunek 4.

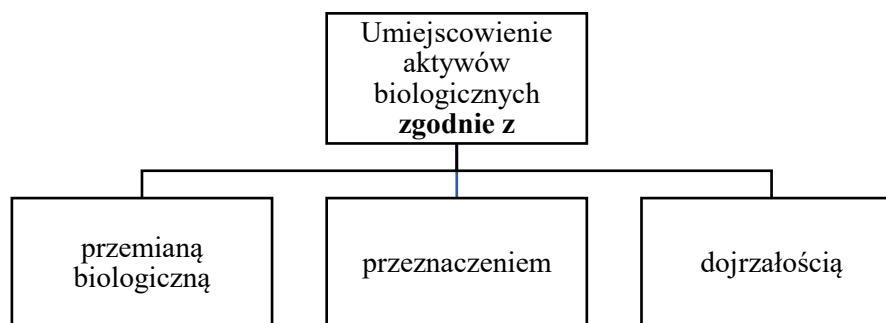
<sup>52</sup> Adamski, M., Kuzniacka, J., & Milczewska, N. (2017). Preferences of consumers for choosing poultry meat. *Pol. J. Natur. Sci.*, 32(2), 261-271.

<sup>53</sup> Nadolna B., *Wycena i ujmowanie w sprawozdaniach finansowych aktywów biologicznych w MSR 41 „Rolnictwo”* [w: Standardy Rachunkowości wobec wezwań współczesnej gospodarki], red. Z. Messner, Katowice 2006.

<sup>54</sup> Kucharczyk M., *Wartość godziwa w działalności rolnej* [w: System rachunkowości w nurcie wyzwań XXI w.]. Red. E. Śniezek, Warszawa 2009.

<sup>55</sup> Agrilès J. M., Slof E.J., *New Opportunities for farm accounting. The European Account. Rev.* 10(2), 371-378, 2001.

**Rysunek 4. Umiejscowienie aktywów biologicznych według MSR 41 Rolnictwo**



Źródło: opracowanie własne w oparciu o MSR 41 Rolnictwo.

Aktywa biologiczne łączyć można w grupy, które obejmują zbiorowość podobnych pod względem cech zwierząt hodowlanych lub roślin uprawnych. Kolejne kryterium podziału bierze pod uwagę przeznaczenie i wyróżnia w związku z tym aktywa biologiczne konsumpcyjne i produkcyjne. Zaś według stopnia zaawansowania wskazać należy na aktywa biologiczne dojrzałe i niedojrzałe. Aktywa biologiczne konsumpcyjne generują produkty rolnicze albo przeznaczone są do sprzedaży. Warto tutaj wskazać między innymi na:

- póltusze wieprzowe,
- drób hodowany dla pozyskania mięsa,
- ryby hodowane w celu odłowu,
- zboże uprawiane w celu zbioru.

Aktywa biologiczne produkcyjne to wszystkie niekonsumpcyjne, a ich wyróżnikiem jest zdolność do autoregeneracji, przykłady stanowią między innymi:

- stado krów mlecznych (pozyskanie mleka),
- pszczoły w ulu (pozyskiwanie miodu),
- stado rozrodcze trzody chlewnej w cyklu zamkniętym.

Dojrzałe aktywa biologiczne to, z kolei takie zasoby w działalności rolniczej, których cechy wskazują na gotowość do zbioru/pozyskania (w przypadku aktywów konsumpcyjnych) lub których stan wskazuje na możliwość plonu\zbiorów (dla aktywów produkcyjnych). Definicja zawarta w MSR 41 Rolnictwo wskazuje, że aktywa biologiczne to zbiór zwierząt hodowlanych, roślin uprawnych albo drzew i krzewów owocowych podobnych pod względem gatunku (rodzaju), a w ramach gatunku - rasy zwierząt lub odmiany roślin, drzew i krzewów owocowych. W ramach tego zbioru zachodzi przemiana biologiczna, czyli procesy wzrostu zwierząt i roślin oraz prokreacji, powodujące jakościowe lub ilościowe zmiany składnika aktywów biologicznych (zwierząt znajdujących się w hodowli lub chowie, roślin uprawnych - zbóż, warzyw, drzew i krzewów

owocowych). Zachodząca przemiana biologiczna powoduje z jednej strony zmiany ilościowe i wartościowe aktywów biologicznych, a z drugiej wydzielenie z aktywów biologicznych produktów rolnych. Proces ten odbywa się w ramach zbiorów, które oznaczają oddzielenie produktu rolnego od aktywów biologicznych lub zakończenie procesów życiowych aktywów biologicznych. W następstwie wyodrębniają się produkty rolne zarówno zwierzęce, jak i roślinne oraz owoce uzyskane z aktywów biologicznych należących do gospodarstwa. W trakcie produkcji rolniczej zarówno roślinnej, jak i zwierzęcej powstają produkty uboczne. Jest to cecha różnicująca rolnictwo od standardowej produkcji, gdzie produkty uboczne powstają tylko w niektórych rodzajach przedsiębiorstw produkcyjnych. W trakcie produkcji roślinnej powstają takie produkty uboczne, jak między innymi słoma, plewy, kiszonka. Natomiast najpowszechniejszym produktem ubocznym w hodowli i chowie zwierząt jest powstawanie obornika i gnojowicy. Produkty uboczne powstają przy produkcji produktu głównego i są wykorzystywane w toku działalności gospodarstwa rolnego. Produkty uboczne, podobnie jak produkty główne, mogą być przedmiotem obrotu na rynku rolnym. Korelację, jaka zachodzi w aktywach biologicznych w wyniku przemiany prezentuje tabela 6.

**Tabela 6. Wpływ przemiany biologicznej na aktywa obrotowe**

Zmiana aktywów	Wytworzenie produktów rolniczych
wzrost (powiększenie lub poprawa jakościowa zwierząt znajdujących się w hodowli lub chowie bądź roślin uprawnych)	+
rozmnażanie (pozyskanie dodatkowych sztuk zwierząt lub roślin)	
umniejszenie (zmniejszenie lub pogorszenie jakości zwierząt)	-
	(np. spadek produkcji mleka)

Zródło: opracowanie własne w oparciu o MSR 41 Rolnictwo.

Zdaniem takich autorów, jak D. Czerwińska-Kayzer oraz A. Bieniasz<sup>56</sup> podział aktywów związanych z działalnością rolniczą według stopnia dojrzałości czy według przeznaczenia nie jest jednoznaczny, co utrudnia ich właściwe zaszeregowanie w sprawozdaniu finansowym. Z poglądem tym zgadza się również autor niniejszej dysertacji. W przypadku zwierzęcych aktywów

<sup>56</sup> Czerwińska-Kayzer D., Bieniasz A., Gołaś Z. 2011; *Klasyfikacja aktywów rolniczych oraz ich prezentacja w sprawozdaniu finansowym według polskich i międzynarodowych regulacji rachunkowości*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości 64(120), s. 9-25.

biologicznych warto wskazać na takie elementy, jak procesy dojrzewania i starzenia się inwentarza żywego oraz zmiany pełnionej roli w zasobie majątkowym jednostki. Przykładem może być tutaj chociażby knur – reproduktor, który w okresie kilku lat obrachunkowych jest aktywem trwałym (stado podstawowe), a następnie przechodzi do składnika zapasów lub następuje jego sprzedaż jako środka trwałego (wskutek zmiany funkcji z reproduktora na zwierzę do sprzedaży). Innym przykładem może być plantacja borówki amerykańskiej, która stanowi zasoby aktywów trwałych, z których pozyskuje się produkty (owoce). Jednocześnie krzewy borówki można rozmnażać poprzez zielone odkłady zwiększając zasoby aktywów trwałych (plantacje). Właściwe zaprezentowanie wyżej wymienionych zjawisk wymaga interdyscyplinarnego podejścia i wiedzy zarządczej. Typologia aktywów biologicznych podlega procesowi ciągłej gradacji ze względu na:

- zmiany jakościowe, na przykład:
  - zawartość białka w mleku,
  - poziom tłuszczu w półtuszach wieprzowych,
  - zawartość glutenu w zbożu,
- zmiany ilościowe, na przykład:
  - ilość potomstwa generowana przez stado podstawowe trzody chlewnej,
  - wydajność plantacji krzewów porzeczki (mierzona w kilogramach po zbiorze).

Wyżej wskazano tylko kilka przykładów takich składników aktywów biologicznych, gdzie zachodzące zmiany wpływają na rozbieżności we właściwej klasyfikacji.

Uregulowania w zakresie aktywów biologicznych znalazły się również w Krajowym Standardzie Rachunkowości nr 12 „Działalność Rolnicza”<sup>57</sup>. Rozwiązania tu przyjęte w wielu kwestiach odwołują się do MSR 41 Rolnictwo. W przypadku produkcji zwierzęcej aktywa trwałe dzieli się według funkcji zwierząt w zasobie na te utrzymywane dla reprodukcji (hodowla) lub uzyskania produktów rolniczych (bydło mięsne, trzoda chlewna, owce) oraz pociągowe (np. konie robocze, woły, muły osły). Zdaniem autora, przyjęty podział aktywów biologicznych nieco odbiega od aktualnych realiów. Zwierzęta pociągowe stanowią mało istotny zasób w majątku podmiotów rolniczych. Z kolei biologiczne aktywa obrotowe w produkcji zwierzęcej dzieli się na produkcyjne (np. zwierzęta futerkowe, ryby talarki czy roje pszczół) oraz produkty rolnicze (np. tuczniaki, drób utuczony, pisklęta, opasy). Roślinne aktywa biologiczne są składnikiem środków trwałych, jeśli stanowią uprawy roślin wieloletnich (np. sady drzew owocowych, plantacje krzewów porzeczki czy borówki amerykańskiej, winnice, uprawy szparagów). Dla biologicznych aktywów obrotowych w produkcji roślinnej KSR nr 12 wyodrębnia aktywa produkcyjne

---

<sup>57</sup> Dziennik Urzędowy Ministra Finansów z dnia 11 lipca 2018 r., poz. 78.

(np. uprawy jednoroczne lucerny czy koniczyny jako paszy) oraz produkty rolnicze (np. nasiona zbóż, warzywa i owoce, sadzonki na sprzedaż).

.....

Aktywa biologiczne stanowią kluczowy element zasobów majątkowych w działalności rolniczej. Niezależnie od rodzaju posiadają atrybut przemiany biologicznej. Zjawisko przemiany biologicznej wymusza, aby na dzień bilansowy dokonywać przeglądu zasobów i ich reklasyfikacji w strukturze aktywów (zmiany w zapasach, jak też z majątku obrotowego do trwałego i odwrotnie).

#### **1.4 Miejsca ujawnień inwentarza żywego w systemie rachunkowości jednostek rolnych**

Wstępem do ujawnień inwentarza żywego w rachunkowości powinno być zbadanie, jak definiuje się system rachunkowości w literaturze oraz jak wpływa on na prezentację tych składników aktywów. Jak wskazuje S. Hońko rachunkowość postrzegać należy jako<sup>58</sup>:

- system ewidencji zdarzeń gospodarczych,
- system informacyjny,
- język działalności gospodarczej,
- działalność usługowa,
- odzwierciedlenie rzeczywistości,
- system pomiaru.

Należy zgodzić się z autorem, gdyż jednym z atrybutów aktywów biologicznych (w tym inwentarza żywego) jest pomiar zmiany<sup>59</sup>. Inwentarz żywy wymaga pomiaru, a pomiar ten wypływa bezpośrednio z emitowanych przez rachunkowość informacji. W podobnym tonie wypowiadają się również: A. Mazur<sup>60</sup>, H. Bachman, S. Fabian, J. Graziano, G. Illiano<sup>61</sup>, dla których pomiar jest drogą do realizacji celu rachunkowości. Rolą rachunkowości jest bowiem odzwierciedlenie rzeczywistości gospodarczej jednostki oraz ocena wykorzystania posiadanych zasobów i kondycji prowadzonej działalności. Cel ten jest realizowany poprzez właściwy pomiar. W rolnictwie zdobywanie i posiadanie informacji staje się kluczowe dla operatywnego zarządzania. Coraz

<sup>58</sup> Hońko S., 2013, *Wycena w rachunkowości. Znaczenie, podstawy, parametry i zasady*, wyd. Zapol, Szczecin, s. 64-65.

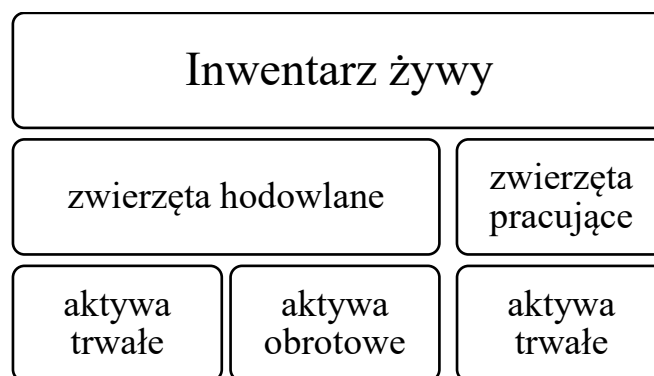
<sup>59</sup> Zob. rys. 3, s. 22

<sup>60</sup> Mazur A., 2011, *Wartość godziwa - potencjał informacyjny*, wyd. Difin, Warszawa, s. 42.

<sup>61</sup> Bachman H., Fabian S., Graziano J., Illiano G., *Comparison between U.S. GAAP and International Financial Reporting Standards*, Grant Thornton, 2013.

większe znaczenie mają tutaj wielkości ilościowe, a więc wyrażone w jednostkach naturalnych. Efektywne zarządzanie w rolnictwie opiera się na analizie procesów biologicznych zachodzących w żywych organizmach roślinnych i zwierzęcych (w tym inwentarza żywego). Warto zauważyć, że system rachunkowości rolniczej jest określany oraz definiowany w oparciu o wcześniej wskazane zależności. R. Manteuffel z kolei zrównuje system rachunkowości z ewidencją gospodarczą<sup>62</sup>, z czym autor dysertacji polemizuje. Należy tutaj podkreślić rolę pomiaru, bez którego trudno bowiem dokonać właściwej wyceny i zaklasyfikowania składników majątku w działalności rolniczej. Warto w tym miejscu wskazać, czym jest inwentarz żywy i gdzie znajduje się jego miejsce w zasobach majątkowych jednostek rolnych. Pojęcie inwentarz żywy po raz pierwszy weszło do użycia w latach 1650 – 1660 i rozumiane było wówczas jako zbitek słów „żywy” i „zapas”. Według Słownika Języka Polskiego inwentarz żywy to zwierzęta hodowlane znajdujące się w gospodarstwie rolnym<sup>63</sup>. Nieco szerzej pojęcie to zdefiniowane jest w Krajowym Standardzie Rachunkowości nr 12 „Działalność rolnicza” i oznacza ogół zwierzęcych aktywów trwałych i obrotowych, obejmujących zwierzę lub zwierzęta należące do tego samego lub różnych stad. Autor, na potrzeby niniejszej dysertacji przyjmuje, że inwentarz żywy to zarówno zwierzęta hodowlane, jak i zwierzęta pracujące. Schematyczne ujęcie powyżej definicji wskazane jest na rysunku 5.

**Rysunek 5. Inwentarz żywy w strukturze aktywów bilansu**



Źródło: opracowanie własne.

Wśród zwierząt hodowlanych do aktywów trwałych zaliczyć można stado podstawowe do celów reprodukcyjnych oraz zwierzęta, z których pozyskuje się produkty. Natomiast aktywa obrotowe, w tym przypadku to przede wszystkim zwierzęta młode z przeznaczeniem do sprzedaży, zwierzęta w tuczu oraz wszystkie te, których cykl życiowy w jednostce jest krótszy niż dwanaście

<sup>62</sup> Manteuffel R., *Rachunkowość rolnicza*, t. 1 i 2, PWRiL, Warszawa 1964/1965.

<sup>63</sup> *Słownik Języka Polskiego*, PWN 2021.

miesiący. Zwierzęta pracujące to takie, z których nie pozyskuje się produktów, a ich wpływ na wynik finansowy jednostki generowany jest poprzez usługi. W bilansie sporządzonym wg załącznika nr 1 do ustawy o rachunkowości inwentarz żywy ujmowany jest według stopnia płynności, co pokazano w tabeli nr 7.

**Tabela 7. Inwentarz żywy w bilansie, według ustawy o rachunkowości**

Pozycja księgi głównej	Pozycje ksiąg analitycznych
Środki trwałe	1. Zwierzęta pociągowe (konie)
	2. Bydło (krowy i buhaje)
	3. Konie hodowlane (klacze i ogiery)
	4. Trzoda (maciory i knury)
	5. Owce (matki i tryki-skopy)
	6. Zwierzęta w cyrkach
	7. Zwierzęta w ogrodach zoologicznych
Składniki majątku obrotowego	1. Zwierzęta młode w odchowie: <ul style="list-style-type: none"> <li>• cielęta, jałówki i buhajki,</li> <li>• źrebaki,</li> <li>• prosięta, warchlaki, maciorki i knurki</li> <li>• jagnięta i jarlaki</li> </ul>
	2. Zwierzęta w tuczu (opasy, konie rzeźne, bekony i tuczniaki, drób w tuczu)
	3. Zwierzęta futerkowe
	4. Zwierzęta będące przedmiotem obrotu handlowego
	5. Drób (nioski, koguty i kurczęta)
	6. Roje pszczół
	7. Zwierzęta domowe (psy, koty i ryby w akwariach)

Źródło: opracowanie własne na podstawie T. Żyżnowski, *Rachunkowość jednostek zajmujących się produkcją roślinną i zwierzęcą (wybrane zagadnienia)*, dodatek do „Prawa Przedsiębiorcy” nr 13/98.

W tak przedstawionej klasyfikacji nie bez znaczenia wydaje się wpływ przemiany biologicznej. Bydło oraz trzoda chlewna stanowiące środki trwałe z reguły pozyskiwane są z własnego chowu, a więc przechodzą z majątku obrotowego do majątku trwałego. Dzieje się to w momencie, kiedy wspomniany składnik majątku nabierze cech biologiczno-użytkowych właściwych dla majątku trwałego. Reklasyfikacja ze środków trwałych do obrotowych również ma miejsce i dotyczy na przykład zwierząt, które utraciły swoje cechy użytkowe na skutek starości lub chorób. Na dzień bilansowy kierownik jednostki



każdorazowo jest zobligowany dokonać przeglądu inwentarza żywego, tak aby zgodnie z zasadą wiernego obrazu przygotować sprawozdanie finansowe. Inwentarz żywy podlega amortyzacji bilansowej wg stawek uwzględniających okres użyteczności ekonomicznej. Ustalając stawkę amortyzacji jednostki często zarówno dla celów bilansowych, jak i podatkowych posługują się wykazem stawek z ustawy podatkowej<sup>64</sup>. **Warto zauważyć, że inwentarz żywy we wspomnianym wykazie nie został ujęty, co implikuje konieczność często subiektywnego określania stawek amortyzacji.** Raz przyjęta stawka amortyzacji powinna być stosowana w całym okresie użytkowania inwentarza żywego. Rodzi to problemy w sytuacji, kiedy na skutek przemiany biologicznej zużycie składnika majątku znacząco przyspiesza. Zachodzi konieczność dokonania odpisów aktualizujących wartość inwentarza żywego. Ich wartość obciąża pozostałe koszty operacyjne w przypadku odpisu zmniejszającego lub pozostałe przychody operacyjne w przypadku odpisu zwiększającego. Odpis aktualizujący inwentarz żywy powinien być ustalony według wartości godziwej w oparciu o istniejący aktywny rynek. Autor zauważa, że dla inwentarza żywego pojawia się często problem z ustaleniem wiarygodnych aktywnych rynków. Biologiczne składniki aktywów cechują się bowiem sporą zmiennością oraz cechami różnicującymi ich jakość użytkową. W związku z tym odpis aktualizujący szacuje się nierzadko według subiektywnych kryteriów kierownika jednostki. Warto zadać pytanie, czy wobec tego słusznym jest odnoszenie skutków wyceny na wynik finansowy. Mamy tutaj bowiem niezrealizowane przychody i nieponiesione koszty, których zmiany mogłyby być naniesione bezpośrednio na kapitał własny.

W celach kontroli i zarządzania inwentarzem żywym jednostki rolnicze wprowadzają różnego rodzaju dodatkowe ewidencje. Przykładem może być ewidencja założeń produkcyjnych inwentarza żywego. W przypadku bydła najważniejsze założenia dotyczą rasy i kierunku użytkowania, głównych terminów wycieleń, rocznej produkcji mleka średnio od krowy, okresu użytkowania krów mlecznych oraz organizacji odbioru mleka. W przypadku trzody chlewnej czynniki, na które zwraca się uwagę w ewidencji to: rasa i kierunki użytkowania, terminy oproszeń (równomierne czy sterowane), średnia ilość prosiąt od maciory w roku, padnięcia prosiąt w ujęciu ilościowym oraz okres użytkowania macior. Dla owiec i koni w ewidencji odnotowuje się, tak jak uprzednio, rasy i kierunki użytkowania, a dalej także terminy wykotów\wyźrebień, średnią ilość jagniąt od matki, roczną produkcję wełny od matek i od młodzieży. Często stosowaną ewidencją pomocniczą w przypadku inwentarza żywego są sprawozdawcze obroty stada, co prezentuje tabela 8.

---

<sup>64</sup> Załącznik nr 1 do Ustawy z dnia 27 października 2017 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne.

**Tabela 8. Przykład sprawozdawczych obrotów stada**

Gatunek (kategorie wiekowe)	Stan na 1.01	Przychody				Rozchody				Stan na 31.12
		Z urodzenia	Z prze- klaso- wania	Z zakupu	Razem	Na prze- klaso- wanie	Sprzedaż		Razem	
							Na rzeź	Do chowu		
Buhaje	4		1		1		1		1	4
Krowy	12		2	1	3				0	15
Jałówki cielne-9m	2		1		1				0	3
Jałówki 0,5- 1,5r.										
Cielęta do 0,5r.	5	2			2	3			3	4
MBO 0,5- 1,5r.										
Opas dorosły 3m	4		2		2		3		3	3
<b>Razem bydło:</b>										
Tryki	2		1		1				0	3
Matki owce	5		2		2			1	1	6
Jarlice 3,5- 14m										
Jagnięta do 3,5m	15	7			7	8			8	14
Opas owczy >3,5										
<b>Razem owce:</b>	49	9	9	1	19	11	4	1	16	52

Źródło: opracowanie własne.

Ewidencja dla trzody chlewnej prowadzona jest z podziałem na: knury, lochy, loszki 4-9 miesięcy, warchlaki 2-4 miesięcy, prosięta do 2 miesięcy, tuczniki od 4 do 6 miesięcy.

Konie zaś klasyfikowane są jako: dorosłe, źrebaki do 3 lat, źrebaki do 2 lat oraz źrebaki do roku. Przy klasyfikacji inwentarza żywego do aktywów trwałych lub obrotowych istotne jest zbadanie cech użytkowych. Część jednostek rolnych

wprowadza w tym celu dodatkową ewidencją, którą roboczo nazwać można bilansową ewidencją cech użytkowych inwentarza żywego (tab. 9).

**Tabela 9. Bilansowa ewidencja cech użytkowych inwentarza żywego**

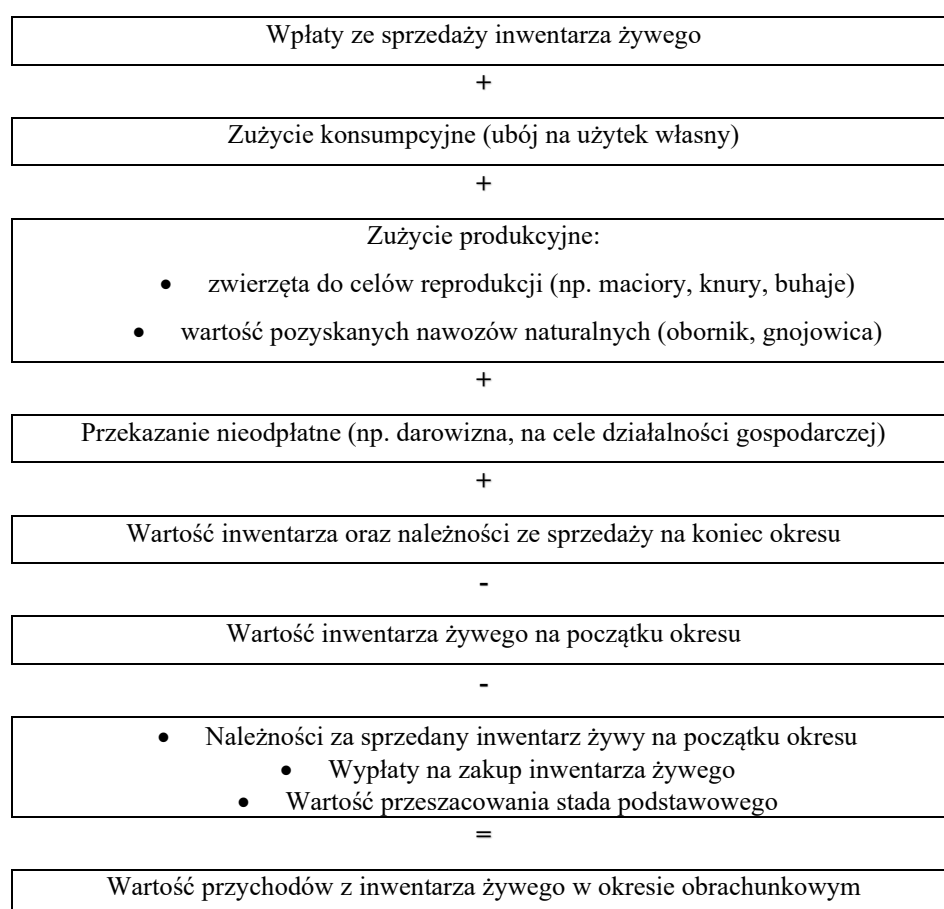
Gatunki i grupy zwierząt	Przeciętna masa ciała w kg	Liczba dni żywienia	Miejsca ujawnień w bilansie
Konie (wałachy)	600	365	Aktywa trwałe
Żrebaki do 2-3 lat	400	365	Aktywa obrotowe
Żrebaki do 1-2 lat	300	365	Aktywa obrotowe
Buhaje powyżej 1,5 roku	700	365	Aktywa trwałe
Krowy (2700 litrów mleka\rocznie, 3,5% tłuszczu)	500	365	Aktywa trwałe
Jałówki cielne	450	275	Aktywa trwałe
Jałówki od 0,5 do 1,5 roku	250	365	Aktywa obrotowe
Cielęta do 0,5 roku	110	183	Aktywa obrotowe
Młode bydło opasowe od 0,5 do 1,5 roku	300	365	Aktywa obrotowe
Cielęta do 2 tygodni	40	14	Aktywa obrotowe
Opas dorosły	550	90	Aktywa trwałe
Knury	200	365	Aktywa trwałe
Maciory z prosiętami	180	365	Aktywa trwałe
Loszki hodowlane od 4 do 9 miesięcy	80	150	Aktywa obrotowe
Warchlaki od 2 do 4 miesięcy	25	60	Aktywa obrotowe
Tuczniaki od 4 do 6 miesięcy (105 kg)	70	30	Aktywa obrotowe
Owce matki	60	365	Aktywa trwałe
Skopy	50	365	Aktywa obrotowe
Jagnięta	25	105	Aktywa obrotowe

Źródło: opracowanie własne w oparciu o raporty FADN.

Informacje o stanie wartościowym inwentarza żywego w jednostce prowadzącej działalność rolniczą dostarcza bilans, z kolei przychody i koszty generowane z tego źródła ujmuje się w rachunku zysków i strat. Rachunek zysków i strat tworzony według ustawy o rachunkowości, zgonie z zasadą memoriału, przyporządkowuje przychodom z zadanego okresu koszty z nimi związane. Wynik finansowy ustalony memoriałowo nie do końca spełnia swoją

funkcję w przypadku działalności rolniczej zorientowanej na chowie i hodowli inwentarza żywego. Materiały do zużycia w cyklu produkcyjnym są często pozyskiwane z własnej produkcji, a ich wycena mocno utrudniona (np. pasze treściwe ze zbóż z własnych upraw bądź nawozy naturalne jako produkt uboczny produkcji zwierzęcej). Podobna niejasność dotyczy wyceny kosztu pracy, zwłaszcza w przypadku gospodarstw rolnych, w których to pracę świadczą członkowie rodziny. Zdaniem autora niniejszej dysertacji warto uzupełnić standardowy rachunek wyników o wyliczenie metodą kasową. Propozycję obliczenia wartości przychodów dla inwentarza żywego zawiera rysunek 6.

**Rysunek 6. Schemat obliczania wartości przychodów dla inwentarza żywego**



Źródło: opracowanie własne na podstawie Goraj L., Kondraszuk T., Mańko S., Sass R., Pokrzywa T., Wójcik E., Dane źródłowe i wyniki zunifikowanego systemu rachunkowości gospodarstw rolniczych, krajowe seminarium, Warszawa 1996.

Warto zauważyć, że zwierzęta zakupione w danym okresie pomniejszają uzyskane przychody oraz występuje korekta przychodów z tytułu przeszacowania stada podstawowego. Zarządzanie inwentarzem żywym znalazło

swój wyraz zarówno w opracowaniu MSR 41 „Rolnictwo”, jak i systemach rachunkowości stworzonych dla gospodarstw rolniczych. Trudność polega na tym, że sprawozdania finansowe wypływające z systemów rachunkowości powinny być zrozumiałe zarówno dla użytkowników wewnętrznych (branża rolnicza), jak i odbiorców zewnętrznych (np. inwestorów).

W oparciu o zbadaną literaturę można stwierdzić, że o zyskach lub stratach na produkcji zwierzęcej mówić można dopiero w momencie sprzedaży, a nie produkcji. Inwentarz żywy wyceniany jest w ramach cyklu produkcyjnego w wartości godziwej. Oznacza to, że wartość tego typu zapasów będzie uwzględniała nie tylko poniesione koszty całkowite, ale także zysk. Zatem ujawniona w bilansie wartość zapasów inwentarza żywego to poniesione koszty produkcji oraz cena sprzedaży obowiązująca na dzień bilansowy. Należy w tym miejscu zwrócić uwagę, że zgodnie z zasadą ostrożności do wyceny przyjmujemy niższą z dwóch wskazanych wyżej wartości.

.....

Inwentarz żywy w systemie rachunkowości jest składnikiem zarówno aktywów trwałych, jak i obrotowych. Dodatkowo z zasobów zwierzęcych pozyskuje się produkty, a także w znacznym stopniu produkty uboczne. W celu właściwego ujęcia inwentarza żywego system rachunkowości warto rozbudować o dodatkowe ewidencje (np. sprawozdawcze obroty stada czy bilansową ewidencję cech użytkowych).

## **1.5. Informacja o wartości inwentarza żywego w procesie zarządzania jednostek rolnych**

Luka w rozwiązaniach dotyczących rachunkowości rolniczej komplikuje, a w niektórych przypadkach uniemożliwia rzetelne pozyskiwanie i agregację danych w jednostkach rolnych. Deficyt daje się zauważyć zwłaszcza w systemach informacyjnych w rolnictwie. To tutaj budowa systemów informacyjnych stwarza wiele problemów i wymaga poznania specyfiki funkcjonowania oraz zarządzania działalnością rolniczą<sup>65</sup>. Specyfika inwentarza żywego jako przedmiotu działalności rachunkowej polega na jego biologicznym charakterze. To w oparciu o cechy biologiczne zwierząt zachodzą procesy produkcyjne, które zarazem dokonują się w warunkach naturalnych. Złożoność zwierzęcych aktywów biologicznych oraz produkcji zwierzęcej implikuje trudności rzetelnego odzwierciedlenia w księgach rachunkowych zarówno procesu produkcji (kwalifikacja kosztów), jak i jego efektów (rotacja zapasów).

---

<sup>65</sup> Kondraszuk T., *Systemy informacyjne w gospodarstwach i przedsiębiorstwach rolniczych*. Monografia, Wydawnictwo SGGW, Warszawa.

Autor określił dwa alternatywne źródła danych rachunkowych emitowanych dla zarządzania inwentarzem żywym. Pierwszym jest system FADN, który od roku 1965 zbiera i przetwarza informacje dotyczące szeroko rozumianych gospodarstw rolnych (działalność rolnicza). Duże znaczenie dla wiarygodności gromadzonych w powyższym systemie danych rachunkowych ma fakt, że<sup>66</sup>:

- hodowca musi wyrazić zgodę na udostępnienie danych opisujących jego działalność,
- dane jednostkowe dostarczone do FADN są traktowane jako ściśle tajne,
- zgromadzonych danych nie można wykorzystywać do celów podatkowych.

Informacje wypływające z rachunkowości FADN nie mogą być wykorzystywane przez państwa członkowskie Unii Europejskiej do celów kształtowania polityki fiskalno-podatkowej. W Polsce rachunkowością FADN objęci są ci producenci rolni, którzy wytwarzają minimum 4 tys. euro wielkości ekonomicznej<sup>67</sup>. W ramach systemu zbierane są dane wyrażane zarówno w jednostkach naturalnych, jak i dane finansowe (wartościowe). W przypadku inwentarza żywego pozyskuje się między innymi takie dane, jak:

- średnie pogłowie zwierząt,
- produkcja zwierzęca (litry mleka, liczba wyprodukowanych zwierząt, waga wełny),
- wydajność w produkcji zwierzęcej (urodzenia, upadki),
- kwoty produkcyjne (np. produkcja mleka jest limitowana kwotami mlecznymi należnymi każdemu producentowi),
- liczba osób pracujących przy produkcji zwierzęcej.

Odpowiednikiem zysku ze sprzedaży jest tutaj standardowa nadwyżka bezpośrednia<sup>68</sup> rozumiana jako przychody ze sprzedaży produkcji zwierzęcej pomniejszone o bezpośrednie koszty wytworzenia. FADN dla inwentarza żywego za koszty produkcji uznaje:

- koszty wymiany stada,
- pasze (treściwe z zakupu i wytworzone w gospodarstwie, objętościowe),
- koszty ubezpieczenia bezpośrednio dotyczące chowu i hodowli zwierząt,
- inne koszty (opłaty weterynaryjne, koszt naturalnej lub sztucznej inseminacji, badania wydajności).

Warto odnotować, że do kosztów bezpośrednich rachunkowość FADN nie pozwala kwalifikować kosztu wynagrodzeń (pracy), amortyzacji budynków bezpośrednich, maszyn i urządzeń związanych z chowem i hodowlą zwierząt.

---

<sup>66</sup> Zob. Rozporządzenie delegowane Komisji Europejskiej nr 1198/2014 z dnia 1 sierpnia 2014 r..

<sup>67</sup> ES = suma standardowych produkcji uzyskanych ze wszystkich działalności rolniczych występujących w danym gospodarstwie rolnym i wyrażana jest bezpośrednio w euro. W celu przeliczenia współczynników wyrażonych w krajowej walucie na euro stosuje się oficjalny kurs euro ogłaszany przez Eurostat dla okresu referencyjnego.

<sup>68</sup> Ang. *Standard Gross Margin*.

Jak zauważa autor dysertacji, wynik finansowy wywodzący się z rachunkowości FADN może nie być właściwą kategorią do oceny działalności jednostek rolnych i podejmowania decyzji zarządczych. W uzasadnieniu należy wskazać, że praca rolników (rodzina, wspólnicy) nie jest właściwie wyceniona w kosztach produkcji, a koszty odsetek zależą od sposobu finansowania i nie powinny wpływać na decyzje zarządcze (por. wskaźnik EBITDA).

Problemem i jednocześnie stosowanym uproszczeniem w księgowości przedsiębiorstw rolniczych jest klasyfikowanie inwentarza żywego. Sposób rejestrowania tego składnika majątku ulegał wielokrotnym zmianom. Jak podają A. Bernacki i M. Wasilewski<sup>69</sup> inwentarz żywy należy poddawać inwenturze na koniec roku, ale w bilansie wliczać stado podstawowe do aktywów trwałych, a stado obrotowe (np. opasy, buhaje, tuczniki, warchlaki) do aktywów obrotowych. Taki sposób klasyfikacji implementuje konieczność okresowego przekwalifikowywania zwierząt wchodzących w skład aktywów obrotowych do środków trwałych jako skutek dojrzewania biologicznego. W następstwie tego zwierzęta nabywają cech użytkowo–hodowlanych. Przekwalifikowania te powinny następować tylko w jednostkach prowadzących typową działalność rolniczą, np. w ośrodkach hodowli zarodowej. Zwierzęta zakupione z przeznaczeniem do uboju na mięso lub wyroby masarskie we własnych zakładach oraz przejęte w tym celu z własnego chowu powinny być zaliczane do materiałów, natomiast w razie prowadzenia przez jednostkę obrotu handlowego zwierzęta powinny być zaliczane do towarów. Jak zauważył M. Wasilewski<sup>70</sup>, takie podejście nie ma wpływu na ogólną sumę składników aktywów, ale przy obliczaniu różnych wskaźników jest ważne, ponieważ wpływa na ich poziom. Warto tutaj wskazać na wskaźnik płynności bieżącej, przy wyliczaniu którego inwentarz żywy jest często znaczącym składnikiem aktywów obrotowych. Konstrukcja wskaźnika płynności bieżącej<sup>71</sup>, w przypadku działalności rolniczej, implikuje duże wartości, znacznie przekraczające zalecane dotychczas dla działalności pozarolniczej. Inwentarz żywy jako składnik aktywów obrotowych podwyższa zatem płynność finansową każdej działalności rolniczej. Bez względu na etap technologiczny produkcji (chowu czy hodowli) może zostać upłynniony jako pełnowartościowy (np. cielęta, warchlaki, pisklęta). Jest to atutem

---

<sup>69</sup> Bernacki A., Wasilewski M., *Ewidencja inwentarza żywego w gospodarstwie rolniczym*, Rachunkowość nr 1, 1998.

<sup>70</sup> Wasilewski M., *Sprawozdawczość finansowa w analizie wskaźnikowej gospodarstw rolnych*. [w:] *Sprawozdawczość i rewizja finansowa w procesie podnoszenia kwalifikacji kadry menedżerskiej*, Wydawnictwo UE w Krakowie, Kraków 2003.

<sup>71</sup> Wskaźnik płynności bieżącej (CR, z ang. *current ratio*, zgodnie z terminologią GUS „wskaźnik płynności III stopnia”) – stosunek [aktywów bieżących](#) (obrotowych) do pasywów bieżących ([zobowiązań krótkoterminowych](#)).

w działalności rolniczej, co zauważył już M. Wasilewski określając to jako pewien rodzaj gwarancji zachowania płynności<sup>72</sup>.

Drugim, rachunkowym źródłem informacji o produkcji zwierzęcej jest sprawozdanie finansowe sporządzone według MSR 41 „Rolnictwo”. Tutaj podkreślić trzeba, iż dotyczy ono tylko i wyłącznie tych jednostek rolnych, które są zobligowane do prowadzenia pełnej księgowości. Zawęża się więc znacząco krąg podmiotów, które korzystają ze wspomnianych rozwiązań, ale zarazem ich udział w ogóle produkcji jest spory (z uwagi na skalę produkcji). Międzynarodowy standard rachunkowości ma wymiar regulacji ponadnarodowej i stanowi pewną wytyczną dla opracowanych rozwiązań w tym zakresie w poszczególnych krajach. Standard ten wprowadza kilka istotnych definicji specyficznych dla zwierzęcych aktywów biologicznych. Za aktywa biologiczne uznaje się zwierzęta znajdujące się w hodowli, zauważa się, że w wyniku prokreacji zmienia się ilość zwierzęcych aktywów biologicznych, a produkt tworzy się w momencie zakończenia procesów życiowych aktywa biologicznego. Jednostki rolnicze stosując MSR 41 Rolnictwo mogą ujmować składniki do aktywów biologicznych pod kilkoma warunkami. Po pierwsze składnik aktywów jest przez jednostkę kontrolowany w wyniku przeszłych zdarzeń (np. trzoda chlewna pozyskana z własnego stada podstawowego). Istnieje prawdopodobieństwo, że jednostka gospodarcza uzyska przyszłe korzyści ekonomiczne związane ze składnikiem aktywów (np. wyklucza się chore, wybrakowane zwierzęta). Ostatnim warunkiem jest wiarygodna wycena w wartości godziwej lub w koszcie historycznym. Stosowanie wartości godziwej w działalności rolniczej powoduje określone skutki w obliczonym wyniku z działalności podstawowej, w szczególności przy różnych poziomach produkcji w stosunku do sprzedaży. Przy zastosowaniu wartości godziwej do wyceny zapasów wyrobów gotowych wynik z działalności rolniczej liczony jest na produkcji, a nie na sprzedaży<sup>73</sup>. Zastosowanie wartości godziwej wpływa na ocenę sytuacji finansowej przedsiębiorstwa zarówno przy ustalaniu rentowności, jak i pozostałych elementach analizy finansowej. Sprawozdanie finansowe ukazuje bowiem inwentarz żywy w wartości spodziewanych przyszłych korzyści ekonomicznych. Zastosowanie wartości godziwej przy prezentacji inwentarza żywego nie stwarza problemów w przypadku wykorzystania cen notowanych na rynku. Jednak, jak zauważają H. Bohusova, P. Svoboda, D. Nerudova<sup>74</sup>, dla dużej

---

<sup>72</sup> Wasilewski M., *Ekonomiczno-organizacyjne uwarunkowania gospodarowania zapasami w przedsiębiorstwach rolniczych*, Wydawnictwo SGGW, Warszawa 2004.

<sup>73</sup> Kondraszuk T., *Specyficzne elementy oceny sytuacji finansowej przedsiębiorstw rolniczych na przykładzie PFADN i MSR 41 „Rolnictwo”*, *Ekonomika i Organizacja Gospodarki Żywnościowej* nr 66, Zeszyty Naukowe SGGW w Warszawie, SGGW, Warszawa 2008, s. 228.

<sup>74</sup> Bohusova H., Svoboda P., Nerudova D., *Biological Assets Reporting: Is the Increase in Value Caused by the Biological Transformation Revenue?*, “Agricultural Economics/Zemledelska Ekonomika” 2012, Vol. 58, No. 11, s. 524.



grupy aktywów takie oszacowanie jest trudne do wykonania w przypadku inwentarza żywego znajdującego się na różnym etapie dojrzałości biologicznej. Zachodzi wówczas potrzeba zastosowania metody dochodowej i odniesienia się do przyszłości. Zatem na każdy dzień bilansowy następuje przeszacowanie wartości godziwej<sup>75</sup>. Działalność rolnicza oparta na chowie i hodowli zwierząt poddawana jest okresowo analizie w oparciu o wskaźniki finansowe, takie jak dla ogółu przedsiębiorstw. Jak dostrzega J. Strouhal<sup>76</sup>, wybrane wskaźniki finansowe są wrażliwie na wycenę aktywów według wartości godziwej (np. wskaźnik płynności bieżącej). Z kolei badania innych autorów wskazują, że rewaluacje aktywów biologicznych mogą stanowić istotną część wyniku finansowego przedsiębiorstwa. Stosując bowiem Międzynarodowe Standardy Rachunkowości przedsiębiorstwa zobligowane są do wyceny swoich aktywów biologicznych według wartości godziwej, a wszelkie ich przeszacowania zobowiązane są ujmować w rachunku zysków i strat na każdy dzień bilansowy. Rodzi się zatem pytanie o użyteczność sprawozdania finansowego, w którym inwentarz żywy wyceniono w wartości godziwej. Wątpliwość tą zauważył C. Elad<sup>77</sup>, pisząc, że zyski zostają zaksięgowane jeszcze zanim aktywa zostaną sprzedane.

.....

Przeprowadzony przegląd piśmiennictwa zarówno krajowego, jak i zagranicznego z obszaru zarządzania inwentarzem żywym w działalności rolniczej, ukazuje zjawiska nie do końca spójne. Systemy informacyjne, z których czerpie się dane rachunkowe do zarządzania jednostką to europejski FADN (dla gospodarstw rolnych) oraz informacje pozyskiwane dla potrzeb sprawozdania finansowego (obligatoryjnie wg formy prawnej i wielkości przychodów). System FADN pozyskuje informacje głównie na użytek wewnętrzny konkretnej jednostki, a dalej już w postaci zagregowanej tworzą one obraz działalności rolniczej jako całości. Nie ma więc tutaj informacji stworzonych na użytek zewnętrznych inwestorów konkretnej jednostki. Z kolei w przypadku sprawozdań finansowych składanych obligatoryjnie, informacje tam ujawniane obarczone są pewnym ryzykiem niedoszacowania. Wpływają na to elementy, takie jak rotacje zapasów wskutek przemiany biologicznej, a także pewne problemy z wyceną w wartości godziwej.

---

<sup>75</sup> Jatkūnaitė D., Martirosianienė L., Stončiuvienė N., *Case Study of the Accounting Policy Formation at Agricultural Holdings in Lithuania*, "Economics and Rural Development" 2006, Vol. 2, No. 2, s. 34.

<sup>76</sup> Strouhal J., *Historical Cost or Fair Value in Accounting: Impact on Selected Financial Ratios*, "Journal of Economic, Business and Management" 2015, 3(5), s. 561-563.

<sup>77</sup> Elad C., *Fair Value Accounting in the Agricultural Sector: Some Implications for International Accounting Harmonization*, "European Accounting Review" 2007, Vol. 13, No. 4, s. 630.

## 2. METODY WYCENY INWENTARZA ŻYWEGO W ŚWIETLE REGULACJI PRAWNYCH, STANDARDÓW RACHUNKOWYCH I INNYCH ROZWIĄZAŃ

### 2.1 Parametry i zasady wyceny w rachunkowości

Współcześnie ryzyko i niepewność wywierają ogromny wpływ na zmiany w otoczeniu gospodarczym. Jest to wyzwaniem dla informacyjnego charakteru rachunkowości, a przede wszystkim sprawozdawczości finansowej. Wycena w ujęciu encyklopedycznym polega na obliczeniu wartości aktywów w sposób uwzględniający oczekiwania właścicieli<sup>78</sup>. Z kolei według standardów międzynarodowych wycena to proces zmierzający do ustalenia kwot pieniężnych, w jakich składniki sprawozdania finansowego mają zostać ujęte i wykazane w bilansie oraz rachunku zysków i strat<sup>79</sup>. Dla potrzeb niniejszej dysertacji autor poprzez wycenę rozumie działania, których celem jest przypisanie wartości aktywom i pasywowi (wcześniej także kategoriom wynikowym) w procesie tworzenia sprawozdania finansowego jednostki. Jak zauważa Ł. Matuszak<sup>80</sup> bardzo ważne i zarazem niezwykle trudne jest osiągnięcie równowagi pomiędzy zaspokajaniem potrzeb informacyjnych inwestorów, a wiernym i rzetelnym odzwierciedlaniem rzeczywistości gospodarczej. Przygotowując sprawozdania finansowe, księgowy musi wybierać spośród różnych systemów pomiarowych, często standaryzowanych przez regulacje branżowe lub rządowe, które kierują obliczaniem aktywów i pasywów. Według A. Riahi-Belkaoui<sup>81</sup> pomiar rozumieć należy jako przyporządkowanie przedmiotom i zdarzeniom liczb zgodnie z przyjętymi zasadami. Na przykład aktywa mogą być wyceniane na podstawie ich kosztu historycznego lub bieżącej wartości odtworzeniowej, a zapasy mogą być obliczane na podstawie last-in, first-out (LIFO) lub first-in, first-out (FIFO). Aby zwiększyć porównywalność, jednostki gospodarcze z podobnych branż często uważają, że przestrzeganie tych samych koncepcji lub zasad pomiarowych jest dla nich korzystne. W podobnym tonie o roli pomiaru w rachunkowości wypowiadają się też tacy autorzy, jak

---

<sup>78</sup>Encyklopedia Britannica, <https://www.britannica.com/value-economics>, data dostępu: 10.09.2021.

<sup>79</sup> *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej*, Tom I, SKwP, IASB, 2007, 71-72.

<sup>80</sup> Matuszak, Ł. (2013). Wycena składników sprawozdania finansowego w realizacji koncepcji true and fair view – teoria i regulacje. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, (74), 65-90.

<sup>81</sup>Riahi-Belkaoui A., *Accounting Theory*, Thomson Learning, London 2005, s.45.

E. Burzym i M. Dobija<sup>82</sup>. Drugi z przytoczonych autorów podkreśla, że pomiar odnosi się zarówno do przyszłej, jak i minionej działalności jednostki ekonomicznej<sup>83</sup>. Zdaniem P. Szczypa pomiar powinien zawsze poprzedzać wycenę, a jego rola wzrasta w odniesieniu do specyficznych składników majątkowych, jakimi są na przykład drzewa<sup>84</sup>. Kontekst pomiaru w wycenie w rachunkowości znaleźć można też w definicji przedstawionej przez American Accounting Association<sup>85</sup>. Warto odnotować, że pomiar pełni różne funkcje w rachunkowości finansowej i zarządczej. Rachunkowość finansowa posługuje się szczególnym rodzajem pomiaru, jakim jest wycena. Definiowana jest ona jako proces określenia wartości zjawisk gospodarczych w formie pieniężnej. Dla potrzeb rachunkowości zarządczej pomiar nie zmienia swego charakteru, wykorzystując do kwantyfikacji zjawisk dowolne miary. Oczekiwania inwestorów względem informacji zawartych w sprawozdaniach finansowych sprawiły, iż obecnie dominujące jest podejście bilansowe. Jego perspektywny charakter niewątpliwie przyczynia się do zwiększenia możliwości predykcyjnych inwestorów oraz podejmowania przez nich decyzji w długim okresie. Wycena oparta na koncepcji wartości nie sprzyja natomiast realizacji zasady wiernego i rzetelnego obrazu<sup>86</sup>. Jak podaje S. Hońko<sup>87</sup>, nie jest możliwe przeprowadzenie wyceny bez istnienia przedmiotu oraz podmiotu. Przyjmując powyższe stwierdzenie za punkt odniesienia możemy wskazać na:

- wycenę przedsiębiorstw oraz indywidualnych składników majątku,
- wycenę wstępną i bilansową.

Wycenę przedsiębiorstw oraz poszczególnych składników majątku w ich strukturze należy przyporządkować rachunkowości zarządczej. Według P. Szymańskiego<sup>88</sup> kluczowym elementem procesu wyceny przedsiębiorstw (ang. business valuation standards) jest wybór odpowiedniego standardu wartości w oparciu o przyjęty cel wyceny. Potwierdzać to może opinia College of Fellows

---

<sup>82</sup> Dobija, M. (2010). Rachunkowość jako dyscyplina naukowa. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, (59), 25-40.

<sup>83</sup> Por. Hońko S., 2013, Wycena w rachunkowości, ZAPOL, Szczecin 2013, s.64-65.

<sup>84</sup> Szczypa P., *Wycena drzew w przestrzeni publicznej i na terenie jednostek gospodarczych*, Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, Nr 268, Katowice 2016, s. 199.

<sup>85</sup> Ibid.

<sup>86</sup> Martyniuk T., Balcer K., *Pomiar w rachunkowości na tle regulacji międzynarodowych*, Prace naukowe UE we Wrocławiu, Wrocław 2015, s. 317-320.

<sup>87</sup> Hońko S., *Koncepcja ostrożnej wyceny w rachunkowości*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin 2008, s. 15.

<sup>88</sup> Szymański P., *Standardy wyceny biznesowej (przedsiębiorstw i kapitału własnego) na świecie, a przyszły polski standard wyceny biznesowej*, w: *Finanse przedsiębiorstw*, red. A. Kopiński, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław 2011, s. 394-403.

of American Society of Appraisers<sup>89</sup>, zgodnie z którą konieczność identyfikacji i zdefiniowania stosowanego standardu wartości jest krytyczną, najistotniejszą częścią raportu z wyceny. O deficycie standardów wartości przy wycenie przedsiębiorstw pisali również tacy autorzy, jak D. Zarzecki<sup>90</sup> i P. Szymański<sup>91</sup>. Właściwie zdefiniowane standardy wyceny odpowiadają na szereg istotnych dla praktyki gospodarczej pytań:

- od czego zależy wartość przedsięwzięcia inwestycyjnego?
- czym się kierować, aby określić wartość?

Jedną z definicji standardów wyceny (w odniesieniu do wyceny przedsiębiorstw) znaleźć można w słowniku terminów uzgodnionym przez organizacje północnoamerykańskie<sup>92</sup>. Stanowi ona, że standardy wyceny definiowane są jako identyfikacja typu wartości, który jest wykorzystywany w specyficznym, określonym zadaniu i potrzebie<sup>93</sup>. Problem standardów wyceny przy wycenie przedsiębiorstw wyartykułowany został w takich międzynarodowych standardach, jak:

- ASA Business Valuation Standards opracowany przez American Society of Appraisers w 1992 roku, uaktualniony w 2009 roku,
- Business Appraisal Standards z października 2001 roku opracowany przez The Institute of Business Appraisers,
- Statement on Standards for Valuation Services z czerwca 2007 roku opracowany przez American Institute of Certified Public Accountants,
- NACVA Professional Standards z maja 2002 roku opracowany przez National Association of Certified Valuation Analysts,
- Business Valuation Standards z listopada 2005 roku opracowany przez The Hong Kong Business Valuation Forum,
- Standard no 110 z czerwca 2007 roku opracowany przez The Canadian Institute of Chartered Business Valuators,
- International Valuation Standards z lipca 2007 roku opracowany przez International Valuation Standards Council,
- Nota Interpretacyjna NI 5, Wycena przedsiębiorstw z 2011 roku opracowana przez Polską Federację Stowarzyszeń Rzecznawców Majątkowych.

---

<sup>89</sup> *Defining Standards of Value*, Opinion of the college of Fellows, „Valuation” vol. 34, no. 2, June 1989.

<sup>90</sup> Zarzecki D., *Metody wyceny przedsiębiorstw*, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa 1999.

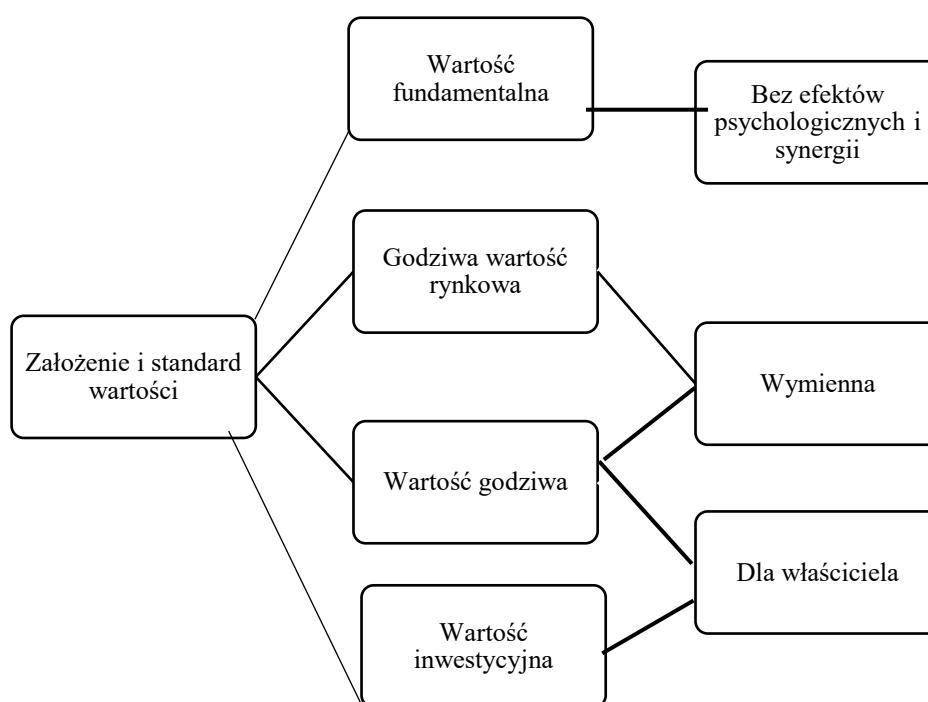
<sup>91</sup> Szymański P., *Jakość raportów z wycen przedsiębiorstwa na tle standardów wycen finansowych*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 686, *Finanse, Rynki finansowe, Ubezpieczenia* nr 47, 2011r., s. 227-238.

<sup>92</sup> Zob. American Institute of Certified Public Accountants, American Society of Appraisers, *National Association of Certified Valuation Analysts*, The Canadian Institute of Chartered Business Valuators oraz The Institute of Business Appraisers.

<sup>93</sup> [https://cbvinstitute.com/wp-content/cache/wp-rocket/cicbv.ca/index-https.html\\_gzip](https://cbvinstitute.com/wp-content/cache/wp-rocket/cicbv.ca/index-https.html_gzip), data dostępu: 12.10.2021.

Główne zagadnienia, na jakie zwraca się tutaj uwagę to określenie celu funkcji, jaką ma pełnić wycena oraz każdorazowe zdefiniowanie standardu wyceny w kontekście konkretnie wycenianego przedsiębiorstwa. Jedynie niemiecki i australijski standard wyceny biznesowej nie akcentuje problemu standardu wartości. W oparciu o dokonany przegląd literatury krajowej i zagranicznej można zakreslić miary wyceny, jakimi posługuje się rachunkowość zarządcza przy wycenie przedsiębiorstw, w tym jednostek rolnych. Graficzne ujęcie tego zagadnienia przedstawia rys. 7.

**Rysunek 7. Miary wyceny jednostek rolnych w rachunkowości zarządczej**



Źródło: opracowanie własne na podstawie J.E. Fishman, S.P. Pratt, W.J. Morrison, *Standards of Value. Theory and Applications*, John Wiley&Sons, Hoboken, NJ 2007, s. 183.

Wartość godziwa jest miarą wyceny na potrzeby rachunkowości finansowej i zarządczej, przy czym dla rachunkowości zarządczej posiada największą użyteczność mierzoną kręgiem odbiorców informacji, jakie emituje.

Jak podaje E.A. Hendriksen<sup>94</sup> wycenę w rachunkowości można określić jako proces przyporządkowania wielkości pieniężnych obiektom lub zdarzeniom powiązanych z przedsiębiorstwem. Oznacza ona zbiór zasad, metod, technik i procedur obejmujących ustalenie w jednostkach pieniężnych wartości obiektów, procesów lub zdarzeń związanym z działalnością gospodarczą<sup>95</sup>. **Wycena w rachunkowości finansowej** determinowana jest czasookresem jej przeprowadzania. Wycena wstępna występuje w momencie początkowego ujęcia składnika majątku w księgach rachunkowych. Na moment sporządzenia sprawozdania finansowego należy uwiarygodnić wartość ustaloną w wyniku wyceny bieżącej. Pojawia się tutaj drugi rodzaj wyceny, tj. wycena bilansowa. Wycena ta polega na ustaleniu wartości składników aktywów i pasywów na dzień bilansowy. Najczęściej wyceny tej dokonuje się na potrzeby przygotowania rocznego sprawozdania finansowego. Innymi, mniej powszechnymi, zdarzeniami gospodarczymi, które generują konieczność przeprowadzenia wyceny bilansowej są:

- dzień zakończenia działalności jednostki,
- dzień poprzedzający zmianę formy prawnej,
- przejmowanie jednej jednostki przez drugą w wyniku połączenia,
- dzień poprzedzający dzień podziału lub połączenia jednostek,
- dzień poprzedzający dzień postawienia jednostki w stan likwidacji lub ogłoszenia upadłości<sup>96</sup>.

Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej definiują ten rodzaj wyceny jako „proces zmierzający do ustalenia kwot pieniężnych, w jakich składniki sprawozdania finansowego mają zostać ujęte i wykazane w bilansie oraz rachunku zysków i strat”. Wycena bilansowa odnosi się więc przede wszystkim do rocznego sprawozdania finansowego sporządzanego na koniec roku obrotowego.

W procesie wyceny kluczową kwestią są **parametry wyceny**. Parametry te opisać można jako cztery podstawowe kategorie (ceny), którymi są<sup>97</sup>:

- cena (koszt) historyczna, czyli cena uzyskania składników majątku w czasie ich nabywania, wytwarzania, lub powstania. W zależności od sposobu

---

<sup>94</sup> Hendriksen E.A., M.F. van Breda: *Teoria rachunkowości*. Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2002, s. 489.

<sup>95</sup> Por. Turyna J., *Standardy Sprawozdawczości finansowej MSSF/US GAAP, Polskie Polskie Ustawodawstwo*, Difin, Warszawa 2003, s. 191, także A. Mazur, *Wartość godziwa – potencjał informacyjny*, Difin, Warszawa 2011, s. 41.

<sup>96</sup> Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, Op. cit., art. 12 ust. 2.

<sup>97</sup> Mazur A., *Wartość godziwa – potencjał informacyjny...*, op. Cit., s. 52-53, także *Prawo bilansowe a prawo podatkowe*. Op. Cit., s. 17.

pozyskania i rodzaju składnika majątku ceną historyczną najczęściej jest cena nabycia, cena zakupu, koszt wytworzenia, wartość nominalna<sup>98</sup>;

- bieżąca cena (koszt) nabycia jest to cena wymiany, aktualna cena (koszt) nabycia składnika majątku, dla aktywów to cena, jaką należałoby zapłacić w chwili obecnej, w przypadku nabywania takiego samego lub równoważnego składnika aktywów, dla zobowiązań jest to kwota wymagana w chwili obecnej do jego uregulowania, bieżąca cena nabycia przyjmuje postać ceny rynkowej, wartości godziwej;
- bieżąca cena sprzedaży, czyli wartość realizacji, to w przypadku aktywów cena ich sprzedaży, oznaczająca aktualną kwotę, jaką można by uzyskać przy ich zbyciu w normalnej, zaplanowanej transakcji; jest to także cena sprzedaży netto ustalana w sytuacjach specjalnych, takich jak np. likwidacja przedsiębiorstwa (wartość likwidacyjna), dla zobowiązań są to kwoty, które będą wymagane w momencie ich likwidacji;
- zdyskontowana przyszła cena (koszt) zasobów nabywanych, inaczej zaktualizowana wartość bieżąca, stanowi zdyskontowaną wartość przyszłych wpływów pieniężnych netto, związanych z posiadanymi aktywami lub zaciągniętymi zobowiązaniami<sup>99</sup>.

W oparciu o wyżej wymienione kategorie wyceny (ceny) można określić konkretne jej parametry:

- cena nabycia/zakupu,
- koszt wytworzenia,
- cena sprzedaży netto,
- wartość godziwa,
- wartość nominalna,
- kwota wymaganej zapłaty,
- uzasadniona, wiarygodnie oszacowana wartość,
- skorygowana cena nabycia.

Na podstawie możliwych do użycia zasad i parametrów wyceny wykształciły się w rachunkowości dwa podejścia do zagadnienia wyceny: podejście historyczne oparte na cenach historycznych i podejście futurystyczne oparte na cenach bieżących. Efektem tych podejść są dwa rodzaje (modele) wyceny bilansowej stosowane aktualnie w regulacjach rachunkowości, to jest:

- wycena oparta na koszcie historycznym (model kosztu historycznego),
- wycena oparta na wartości godziwej (model wartości godziwej).

Powyżej wskazano na **okoliczności** wyceny bilansowej, w dalszej części należy zatem określić stosowane **metody** wyceny bilansowej. Skutkiem wyceny

---

<sup>98</sup>Szczypa P., *Wprowadzenie do zaawansowanej rachunkowości finansowej* [w:] *Zaawansowana Rachunkowość Finansowa, Od teorii do praktyki*, red. Piotr Szczypa, Wyd. CeDeWu 2020, 16-21.

<sup>99</sup>Rówińska M., *Wartość godziwa w rachunkowości finansowej i osłonowej w zakresie instrumentów finansowych*, Uniwersytet Ekonomiczny, Katowice 2011, 165.

bilansowej jest prezentacja składników bilansu w wartości aktualnej na dzień bilansowy. Zgodnie z regulacjami krajowymi zasób majątkowy na dzień bilansowy wykazuje się w wartości księgowej netto. Poszczególne pozycje bilansu wycenia się stosując charakterystyczne dla nich metody. Dla wartości niematerialnych i prawnych oraz środków trwałych wartość księgowa netto to wartość księgowa brutto zmniejszona o sumę dotychczasowych odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych oraz sumę odpisów z tytułu trwałej utraty wartości. Z kolei środki pieniężne w walutach obcych przelicza się na polskie złote według kursu zakupu bądź sprzedaży danej waluty stosowanej przez bank, z którego usług przedsiębiorstwo korzysta, jednak nie wyższego od średniego kursu waluty ustalonego przez NBP. Do wyceny bilansowej stosuje się natomiast obowiązujący na ten dzień średni kurs ogłoszony przez NBP. Zaistniałe dodatnie różnice kursowe odnosi się do przychodów finansowych, a ujemne - do kosztów finansowych<sup>100</sup>. Rzeczowe składniki aktywów obrotowych (zapasy), bez względu na ich przeznaczenie i stosowane przez jednostkę metody ewidencji, wycenia się na dzień bilansowy według cen nabycia, zakupu lub kosztów wytworzenia nie wyższych od cen ich sprzedaży netto na dzień bilansowy. Warto zwrócić uwagę na wycenę produkcji w toku, którą przeprowadza się w oparciu o koszt wytworzenia. Alternatywnie można produkcję w toku wycenić w bezpośrednich kosztach wytworzenia, kosztach materiałów bezpośrednich albo nie wyceniać jej w ogóle<sup>101</sup>. Należności wycenia się na dzień bilansowy w kwocie wymaganej zapłaty, z zachowaniem zasady ostrożności. Zastosować można również wycenę według skorygowanej ceny nabycia lub wartości rynkowej (bądź inaczej określonej wartości godziwej)<sup>102</sup>. Przejawem stosowania zasady ostrożności przy wycenie należności jest aktualizacja ich wartości poprzez odpisy<sup>103</sup>.

Wysokość wyorzonych odpisów aktualizujących należności oraz warunki ich stosowania zawiera tabela 10.

**Tabela 10. Odpisy aktualizujące wartość bilansową należności oraz kryteria ich stosowania**

Rodzaj należności	Wysokość odpisu aktualizującego
Należności od dłużników postawionych w stan likwidacji lub w stan upadłości oraz w stosunku do których zostało otwarte postępowanie restrukturyzacyjne lub	Do wysokości należności nieobjętej gwarancją lub innym zabezpieczeniem należności, zgłoszonej likwidatorowi lub sędziemu-komisarzowi w postępowaniu

<sup>100</sup> Szczypa P., *Interpretacja aktywów obrotowych*, [w:] W. Gos, S. Hońko, P. Szczypa, *ABC sprawozdań finansowych*, CeDeWu, Warszawa 2010, s. 112.

<sup>101</sup> Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, Op. cit., art. 34 ust. 1 p.2.

<sup>102</sup> Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, Op. cit. art. 28 ust. 1 p. 7a.

<sup>103</sup> Kumor I., Poniatowska L., *Wycena należności a kształtowanie wyniku finansowego (...)*, [w:] Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, Katowice 2016, s. 59.



został złożony wniosek o zatwierdzenie układu w postępowaniu o zatwierdzenie układu	upadłościowym lub umieszczonej w spisie wierzytelności w postępowaniu restrukturyzacyjnym
Należności od dłużników w przypadku oddalenia wniosku o ogłoszenie upadłości, jeżeli majątek dłużnika nie wystarcza lub jedynie wystarcza na zaspokojenie kosztów postępowania upadłościowego	W pełnej wysokości należności
Należności kwestionowane przez dłużników oraz z których zapłatą dłużnik zalega, a według oceny sytuacji majątkowej i finansowej dłużnika spłata należności w umownej kwocie nie jest prawdopodobna	Do wysokości niepokrytej gwarancją lub innym zabezpieczeniem należności
Należności stanowiące równowartość kwot podwyższających należności, w stosunku do których uprzednio dokonano odpisu aktualizującego	W wysokości tych kwot, do czasu ich otrzymania lub odpisania
Należności przeterminowane lub nieprzeterminowane o znacznym stopniu prawdopodobieństwa nieściągalności, w przypadkach uzasadnionych rodzajem prowadzonej działalności lub strukturą odbiorców	W wysokości wiarygodnie oszacowanej kwoty odpisu, w tym także ogólnego, na nieściągalne należności

Zródło: opracowanie własne na podstawie ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, art. 35 ust.1.

Warto zauważyć, że wskazana regulacja nie podaje szczegółowo wysokości odpisu, a jedynie wskazuje jego maksymalną wartość<sup>104</sup>. W praktyce jednostki różnicują poziom odpisów według okresu przeterminowania należności.

Składnikiem bilansu, którego specyfika wymaga szerszej uwagi przy wycenie bilansowej są kredyty (udział w finansowaniu inwestycji w rolnictwie >20%). W niniejszej dysertacji autor przedstawia wycenę kredytów w jednostkach innych niż banki, czy inne jednostki finansowe<sup>105</sup>- jest to zatem wycena w jednostce będącej kredytobiorcą. Podstawą wyceny jest tutaj zobowiązanie

<sup>104</sup> Por. Cwiąkała-Małys A., Łagowski P., *Reliable valuation of receivables the basis for credibility of the financial statements*, [w:] *Finanse i Rachunkowość* nr 6, Wrocław 2020, s. 34-35.

<sup>105</sup> Por. Bauer K., Hońko S., Orzeszko T., Szadziewska A., *Informacje finansowe i niefinansowe w ocenie działalności banku*, Katowice 2020, s. 101-103.

w kwocie wymagającej zapłaty. Co istotne, w bilansie, w zobowiązaniach krótkoterminowych wobec pozostałych jednostek z tytułu kredytów i pożyczek ujawniona zostaje wartość kapitału do spłaty za cały kolejny rok obrotowy wraz z odsetkami należnymi (nieuregulowanymi) za bieżący rok. W zobowiązaniach długoterminowych wobec pozostałych jednostek z tytułu kredytów i pożyczek przedstawiona jest natomiast pozostała wartość kapitału do spłaty. Ponadto kredyty w walutach obcych wycenia się według kursu NBP danej waluty w dniu bilansowym<sup>106</sup>.

Powyżej przedstawiono parametry i zasady wyceny wybranych kategorii aktywów i pasywów według polskiego prawa bilansowego.

W dalszej części podrödziału autor dokona przeglądu stosowanych zasad wyceny ujętych w regulacjach międzynarodowych (MSR), krajowych regulacjach oraz regulacjach branżowych. Jak podaje P. Szczypa przez regulacje branżowe rachunkowości należy rozumieć rozwiązania charakterystyczne dla specyfiki jednostki. Autor ten jednoznacznie wskazuje, że rachunkowość jest jedna, ale mnogość uwarunkowań obliguje do wskazywania pewnych jej typów<sup>107</sup>. Cechą charakterystyczną wyceny według MSR\MSSF jest wprowadzenie wartości godziwej w odröznieniu od kosztu historycznego, który dominuje w krajowej wycenie bilansowej. Wiąże się to z rozwojem koncepcji wartości firmy, zgodnie z którą głównym celem funkcjonowania przedsiębiorstwa jest wzrost wartości dla akcjonariuszy<sup>108</sup>. W podobnym tonie o użyteczności informacji, jakie emituje rachunkowość wypowiedzieli się też M. Kamieniecka<sup>109</sup> oraz M. Rówińska<sup>110</sup>. Dla realizacji wskazanych założeń pożądanym wydaje się adekwatny pomiar zmian wartości przedsiębiorstwa, co powinno się dokonywać w oparciu o ceny rynkowe, a nie o rzeczywiste ceny nabycia lub kosztu historycznego. Wytyczne stosowania wyceny w oparciu o wartość godziwą zawarte są w Międzynarodowym Standardzie Sprawozdawczości Finansowej nr 13 wydanym w maju 2011 roku. Standard ten wartość godziwą definiuje jako cenę, jaką otrzymano by ze sprzedaży składnika aktywów lub którą zapłacono by za przeniesienie zobowiązania w zwykłej

---

<sup>106</sup> Kochański K., *Istota i zasady ewidencji kredytów bankowych*, [w:] *Rachunkowość finansowa*, P. Szczypa (red.), CeDeWu, Warszawa 2021, s. 72.

<sup>107</sup> Szczypa P., *Istota i uwarunkowania rachunkowości w gospodarce leśnej – ujęcie retro- i prospektywne*, [w:] *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, Wrocław 2018, s. 456-458.

<sup>108</sup> Por. Gierusz J., Gawrońska J., *Ewolucja pojęcia wyniku finansowego a pomiar jego jakości*, *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, nr 66 (122), SKwP, Warszawa 2012, 29-45.

<sup>109</sup> Kamieniecka M., *Przesłanki wyboru zasad wyceny wartości bilansowej składników majątkowych – wybrane problemy*, [w:] J. Gierusz, T. Martyniuk (red.), *Kluczowe problemy teorii i praktyki rachunkowości*, t. 1, Fundacja Rozwoju Uniwersytetu Gdańskiego, Sopot 2011, 281-293.

<sup>110</sup> Rówińska M., *Wartość godziwa jako kategoria wyceny*, *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, nr 53 (109), SKwP, Warszawa 2009, 175-187.

transakcji między uczestnikami rynku na dzień wyceny. Warto doprecyzować, że wycena ta rozumiana jest jako wartość składników bilansu na dzień wyjścia z jednostki, czyli z zastosowaniem ceny sprzedaży. Do transakcji zbycia składników majątkowych tutaj jednak nie dochodzi, a wyceniany obiekt nadal znajduje się w posiadaniu jednostki. Jak trafnie spostrzega M. Gierusz wartość godziwa jest zatem odzwierciedleniem prawdopodobnej do uzyskania na rynku ceny za składnik identyczny jak wyceniany<sup>111</sup>. Regulacje międzynarodowe pozwalają wykorzystać wartość godziwą jako jedyną kategorię bądź dopuszczalny wariant wyceny w odniesieniu do:

- środków trwałych (MSR 16),
- nieruchomości inwestycyjnych (MSR 40),
- wartości niematerialnych (MSR 38),
- aktywów biologicznych (MSR 41),
- pomiaru utraty wartości aktywów (MSR 36),
- aktywów trwałych przeznaczonych do sprzedaży (MSSF 5),
- aktywów i zobowiązań finansowych (MSSF 9),
- połączeń jednostek gospodarczych (MSSF 3),
- konsolidacji sprawozdań finansowych (MSR 27),
- świadczeń pracowniczych (MSR 19),
- płatności w formie akcji (MSSF 2),
- zastosowania MSSF po raz pierwszy (MSSF 1),
- przychodów (MSSF 15),
- rachunkowości zabezpieczeń (MSSF 9)

W niektórych przypadkach wartość godziwa jest jedyną podstawą wyceny (**np. w odniesieniu do zwierzęcych aktywów biologicznych**), jednakże znacznie częściej zastosowanie tej miary jest dobrowolne i stanowi jedną z dopuszczalnych opcji<sup>112</sup>. Analiza literatury wskazuje, że wartość godziwa jest przedmiotem badań w wielu aspektach. O motywach, jakimi kierują się jednostki przyjmując wycenę w wartości godziwej, pisali: K. P. Christensen, V. V.

---

<sup>111</sup> Gierusz M., *Międzynarodowy Standard Sprawozdawczości Finansowej 13 „Wycena wartości godziwej” (MSSF 13)*, [w]: J. Gierusz, M. Gierusz (red.), *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej w teorii i praktyce*, ODDK, Gdańsk 2017, 207-219.

<sup>112</sup> Gierusz J., Stepnowska M., *Wartość godziwa w wycenie bilansowej aktywów i zobowiązań spółek WIG 20*, *Zarządzanie i Finanse*, Uniwersytet Gdański, vol. 16, no. 3/1, 2018, 143-163.

Nikolaev<sup>113</sup>, K.P. Hlaing, H. Pourjalali<sup>114</sup>, F. Missionier-Piera<sup>115</sup>. Wpływ tego rodzaju wyceny na zarządzanie przedsiębiorstwem opisali z kolei B. Benzion i J.R. Haddad<sup>116</sup>. P. Jajjairam, jak i niemal wszyscy autorzy wskazani powyżej zgłaszają zastrzeżenia, co do zastosowania wartości godziwej w wycenie<sup>117</sup>. Z jednej strony, wycena w wartości godziwej uwzględnia potrzeby inwestorów, będących głównymi odbiorcami sprawozdań finansowych, odzwierciedla bieżące warunki rynkowe oraz redukuje różnice między księgową a rynkową wartością przedsiębiorstwa. Jednakże z drugiej strony, w odniesieniu do metod ustalania wartości godziwej, jej zastosowanie wiąże się z zastrzeżeniami, co do porównywalności i wiarygodności informacji ustalonych poprzez szacowanie wartości godziwych oraz z brakiem pewności w zakresie rzeczywistej realizacji transakcji w przyszłości<sup>118</sup>. O szacowaniu wartości godziwej pisał między innymi M. Jędrzejczyk<sup>119</sup> wskazując na autorski modułowy symulator estymacji wartości godziwej przedsiębiorstwa *FV-MODEL*.

Problem wyceny ujęty jest również w krajowych regulacjach rachunkowości. Jeżeli w działalności przedsiębiorstw wystąpią transakcje, zdarzenia bądź warunki nieuregulowane w ustawie o rachunkowości, jednostka będzie zobowiązana do szczegółowego opracowania i uzasadnienia przyjętych zasad (polityki) rachunkowości oraz ujawnienia tych spraw i zasad w sprawozdaniu finansowym, które będzie sporządzone w bardziej szczegółowy i wiarygodny sposób. Należy również pamiętać, że prawo jednostki do stosowania MSR w sprawach nieuregulowanych przepisami ustawy jest warunkowe. Po pierwsze, kierownik jednostki zobowiązany jest do podjęcia decyzji o włączeniu KSR do przyjętych przez nią zasad rachunkowości. Jednostki, które postanowiły nie stosować KSR, nie mogą stwierdzać w przyjętych zasadach, że w sprawach nieuregulowanych przepisami ustawy stosują MSR, gdyż byłoby to naruszenie warunków prawa do stosowania MSR, określonych przez ustawodawcę w art. 10

---

<sup>113</sup> Christensen K.P., Nikolaev V.V., *Does Fair Value Accounting for Non-financial Assents Pass the Market Test?*, The University of Chicago, Booth School of Business, The Initiative on Global Market, 2013, 3-5.

<sup>114</sup> Hlaing K.P., Pourjalali H., *Economic reasons for reporting property, plant, and equipment at fair market value by foreign cross-listed firms in the United States*, „Journal of Accounting, Auditing & Finance”, Vol. 27, No. 4., 2012, 5-9.

<sup>115</sup> Missionier-Piera F., *Motives for fixed asset revaluation: an empirical analysis with Swiss data*, International Journal of Accounting, Vol. 42, No. 2., 2007, 8-11.

<sup>116</sup> Benzion B., Haddad J.R., *Fair Value accounting and the management of the firm*, „Critical Perspective of Accounting”, Vol. 14, 2003, 8-12.

<sup>117</sup> Jajjairam P., *Fair Value Accounting vs. Historical Cost Accounting*, „Review of Business Information Systems”, 17 (1), 2013, s.1-6.

<sup>118</sup> *Casualty Actuarial Society Task Force on Fair Value Liabilities*, White Paper on Fair Valuing Property/Casualty Insurance Liabilities, (2002), Casualty Actuarial Society, 2002, 9-10.

<sup>119</sup> Szerzej: Jędrzejczyk, M. (2011). *Estymacja wartości godziwej: podejście symulacyjne*. Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, 120-135.

ust. 3 ww. ustawy<sup>120</sup>. Zgodnie z KSR nr 7, w sytuacji gdy postanowienia KSR są odmienne od podanych MSR, z zasady za rozwiązanie spełniające przepisy ww. ustawy uznaje się to rozwiązanie, które podano w KSR, gdyż te dochowują zgodności z postanowieniami ustawy. Dla przykładu kwestia ujęcia zysków i strat wynikających z aktuarialnego przeszacowania rezerw nie jest szczegółowo uregulowana w ustawie o rachunkowości. Natomiast KSR nr 6 *Rezerwy, bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów, zobowiązania warunkowe* oraz MSR 19 *Świadczenia pracownicze* zawierają szczegółowe zasady ich ujęcia i prezentacji, lecz rozwiązania przyjęte w tych standardach są odmienne. MSR 19 nakazuje ujęcie zysków i strat wynikających z aktuarialnego przeszacowania świadczeń wypłacanych po okresie zatrudnienia w innych całkowitych dochodach, w których prezentuje się przychody i koszty rozliczane bezpośrednio z kapitałem własnym. Natomiast KSR nr 6 nakazuje ujmowanie zmian rezerw w rachunku zysków i strat, odpowiednio w pozostałych kosztach bądź przychodach operacyjnych. Jeżeli spółka stosuje KSR, wówczas do ujmowania i prezentacji rezerw stosuje wytyczne zawarte w KSR nr 6. Rozwiązanie przewidziane w MSR 19 nie tylko nie jest zgodne ze szczegółowym rozwiązaniem podanym w KSR, ale również jest sprzeczne z regulacjami ustawy o rachunkowości, która w art. 35d ust.2 przewiduje wykazywanie skutków oszacowania rezerw wyłącznie w rachunku zysków i strat. Co więcej, w przypadku braku krajowych standardów, jeżeli wymogi MSR w jakimkolwiek istotnym aspekcie są niezgodne z przepisami ustawy o rachunkowości, to jednostka nie powinna ich przyjąć do stosowania. Oznacza to, że formułując zasady rachunkowości jednostka nie może przyjąć stosowania MSR jako ogólnej i bezwarunkowej zasady. Warto tutaj wskazać na rozbieżności pomiędzy regulacjami międzynarodowymi a krajowym prawem bilansowym dotyczące zasad wyceny zapasów. MSR 2 nie przewiduje ceny zakupu do wyceny zapasów, zapasy nabyte z zewnątrz muszą być wyceniane wg ceny nabycia. Ustawa o rachunkowości dopuszcza cenę zakupu, jeżeli koszty zakupu nie są istotne i nie zniekształca to stanu aktywów oraz wyniku finansowego. Innym przykładem rozbieżności pomiędzy MSR a ustawą o rachunkowości jest amortyzacja środków trwałych. MSR 16 nakazuje amortyzować osobno elementy składnika aktywów o różnych okresach generowania korzyści, natomiast w zapisach ustawy o rachunkowości nie ma podejścia komponentowego. W czasach globalizacji, rynków regulowanych oraz instytucji finansowych ujednolicenie standardów ma znaczenie dla stosowania jednolitych zasad i porównywalności informacji przedstawionych w sprawozdaniach finansowych sporządzonych przez różne podmioty. Znowelizowany KSR nr 7 jest wsparciem dla księgowych w prowadzeniu ksiąg rachunkowych i zapewnieniem jednolitych podstaw oceny jakości sprawozdań finansowych przez biegłych rewidentów. Przepisy rachunkowe pozostawiają wiele kwestii nieuregulowanych, co wymaga od jednostek samodzielnego poszukiwania najwłaściwszych rozwiązań odwołując się w pierwszej kolejności

---

<sup>120</sup> Ustawa z dnia 29.09.1994 r. o rachunkowości, (Dz. U. z 2021 r. poz. 217 z późn. zm.).

do KSR, a gdy te nie są uregulowane w polskich standardach, w ostateczności pozwala odnieść się bezpośrednio do MSR.

Jak zauważa autor dysertacji, pomiar i wycenę w rachunkowości należy przeprowadzać mając na uwadze regulacje charakterystyczne dla konkretnych branż. Można zaryzykować stwierdzenie, że jest to kolejny aspekt procesu pomiaru i późniejszej wyceny w rachunkowości (obok regulacji krajowych i międzynarodowych). Jak podaje K. Adamowicz i P. Szczypa<sup>121</sup> dane źródłowe, pochodzące z różnych jednostek, wykorzystywane do tych analiz muszą być jednorodne pod względem formalnych zasad ich księgowania i wyceny. O typizacji metod wyceny dla poszczególnych sektorów (branż) pisali też tacy autorzy, jak między innymi G. Whittington<sup>122</sup> czy S. Henderson<sup>123</sup>. Tak postawiony problem istotnie rozwiązało wprowadzenie Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej. Nadal jednak istnieje luka badawcza odnosząca się do pomiaru i wyceny w rachunkowości, dla wybranych branż. Jedną z takich branż jest gospodarka leśna (majątek gospodarstw leśnych). W niniejszym podrozdziale autor wskazał na najważniejsze metody wyceny w rachunkowości, stawiając za cel nadrzędny użyteczność informacji emitowanych ze sprawozdań finansowych. Za użyteczne uważa się sprawozdanie finansowe, które posiada takie fundamentalne cechy, jak wierność prezentacji i przydatność. Przez przydatność można rozumieć zdolność do antycypowania przyszłych kierunków rozwoju jednostki. Aby tak się stało adresat sprawozdania musi przyjąć założenie, że dane zawarte w sprawozdaniu finansowym w sposób prawdziwy i rzetelny odzwierciedlają sytuację majątkową, wyniki działalności i zmiany sytuacji finansowej. Sprawozdanie finansowe jest równocześnie efektem finalnym procesu przetwarzania danych przez system informacji ekonomicznej, jakim jest rachunkowość (rys. 8).

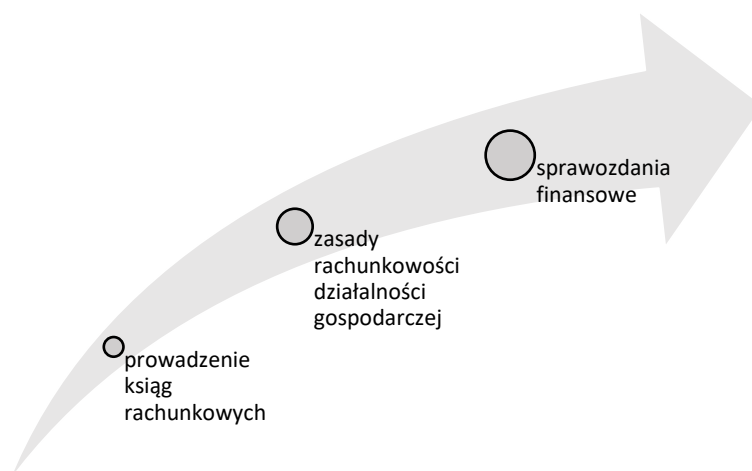
---

<sup>121</sup> Adamowicz K., Szczypa P. *Wpływ funduszu leśnego na wartość poszczególnych pozycji bilansu finansowego gospodarstwa leśnego*. Acta Scientiarum Polonorum Silvarum Colendarum Ratio et Industria Lignaria 16.3 (2017), 157-164.

<sup>122</sup> Whittington, G., *The adoption of international accounting standards in the European Union*. Eur. Account. Rev., 14(1), 2005, 127.

<sup>123</sup> Henderson, S., Peirson, G., Herbohn, K. F., *Issues in financial accounting*. Pearson Education Australia, French Forests (NSW), 2006.

Rysunek 8. Elementy systemu rachunkowości jednostki – współczesne podejście



Źródło: opracowanie własne w oparciu o E. Walińska, *Bilans jako fundament sprawozdawczości finansowej w kontekście zmian współczesnej rachunkowości*, Wolters Kluwer Business, Warszawa 2009, 54-55.

Jak zauważają tacy autorzy, jak R. Crandall<sup>124</sup> i G. Fetham<sup>125</sup> system ten zaprojektowany jest przez człowieka, który opisując rzeczywistość, korzysta z własnych ocen i osądów. Realizację zasady wiernego i rzetelnego obrazu zabezpieczają szczegółowe zasady:

- wyceny pozycji bilansowych i pomiaru wyniku finansowego łącznie z definicjami, klasyfikacją oraz podstawą ustalania wartości stosowanych kategorii finansowych,
  - sporządzania i badania sprawozdań finansowych,
  - prowadzenia ksiąg rachunkowych.
- .....

W podrozdziale scharakteryzowano najważniejsze dylematy jakie towarzyszą ustalaniu parametrów, a dalej samej wycenie w rachunkowości. Wskazano na odmienną rolę wyceny w rachunkowości finansowej oraz w rachunkowości zarządczej. Cechą wspólną jest tutaj pomiar, z tą różnicą, że dla potrzeb rachunkowości zarządczej można go wyrażać w dowolnych jednostkach, natomiast w rachunkowości finansowej w mierniku pieniężnym. Wycena rachunkowa uregulowana jest przepisami prawa bilansowego: krajowymi i międzynarodowymi. Wskazano tutaj na różnice w podejściu do wyceny rachunkowej, co aktualnie jest przedmiotem harmonizacji przepisów

---

<sup>124</sup> Crandall R., July 1969, *Information economics and its implications for the further development of accounting theory*, „Accounting Review”.

<sup>125</sup> Fetham G., 1968, *The Value of Information*, „Accounting Review”, October.

prawa bilansowego. W dalszej części dysertacji przeprowadzony będzie szczegółowy przegląd metod wyceny w odniesieniu do zwierzęcych aktywów biologicznych jako specyficznych składników bilansowych.

## 2.2 Wycena inwentarza żywego według przepisów ustawy o rachunkowości

Ustawa o rachunkowości uwzględnia aktywa trwałe i aktywa obrotowe związane z działalnością rolniczą w przypadku, gdy spełniają ustawową definicję tych aktywów. Taka postać rzeczy wynika z ogólnego charakteru ustawy w stosunku do działalności gospodarczych. D. Czerwińska – Kayzer<sup>126</sup> podaje, że jedynym pojęciem z zakresu rolnictwa jest zagadnienie inwentarza żywego, w skład którego wchodzi zwierzęta hodowlane, gospodarskie oraz pozostałe zwierzęta, występujące zarówno jako sztuki pojedyncze, jak i całe stada. Ustawa, inwentarz żywy definiuje wyłącznie jako składnik aktywów trwałych i tylko dla tak ujmowanego wyznacza metody jego wyceny. Wartości inwentarza żywego zaliczanego do aktywów obrotowych nie są w ustawie w ogóle ujęte, pomimo ich specyficznego charakteru i wynikających z tego trudności w adekwatnej wycenie. Według ustawy o rachunkowości, inwentarz żywy zaliczany do środków trwałych wycenia się w momencie początkowego ujęcia w cenie nabycia, koszcie wytworzenia lub cenie sprzedaży netto. Natomiast na dzień bilansowy inwentarz żywy wycenia się według **ceny sprzedaży netto**, odmiennie do innych składników należących do środków trwałych, które wyceniane są według ceny nabycia, kosztu wytworzenia pomniejszonego o odpisy umorzeniowe oraz odpisy z tytułu utraty wartości. Taki sposób wyceny implikowany jest tym, że:

- zakwalifikowanie inwentarza żywego do majątku obrotowego lub majątku trwałego, nie powinno powodować stosowania różnych zasad wyceny tych aktywów, ze względu na częste przesunięcia między grupami inwentarza,
- następuje przekwalifikowanie inwentarza żywego ze składników aktywów obrotowych do środków trwałych i odwrotnie, np. dla trzody chlewnej z tucznika w knura i odwrotnie,
- w inwentarzu żywym stosuje się metody remanentowe tego zapasu,
- nie jest możliwe oszacowanie kosztu wytworzenia inwentarza żywego zaliczanego do środków trwałych.

Co istotne, w przypadku, kiedy ceny sprzedaży netto nie da się wiarygodnie ustalić dla inwentarza żywego, zastosować należy wycenę w wartości godziwej.

---

<sup>126</sup> Czerwińska-Kayzer D., Agrobiznes – podstawy rachunkowości, WSiP, Warszawa 2010, 150-153.



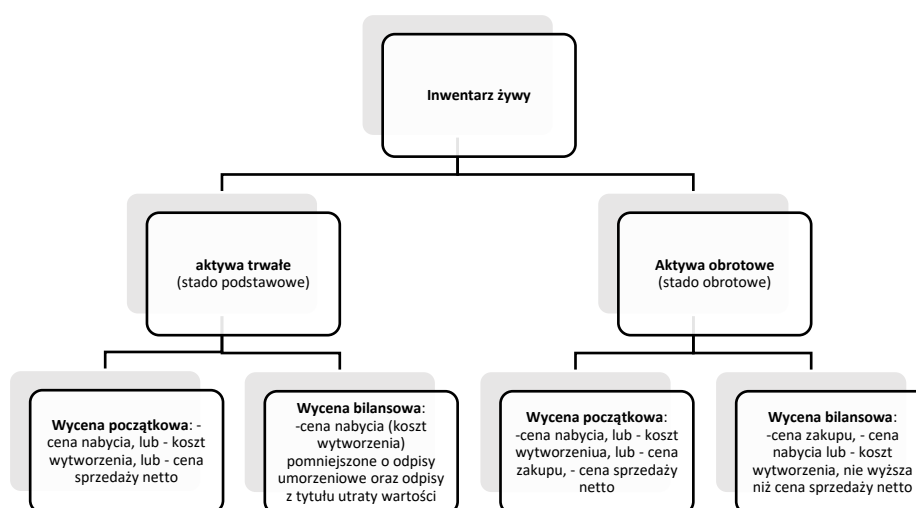
Także i w tym przypadku szacowanie wartości godziwej może generować określone problemy. Jako przykład podać można brak aktywnych rynków, brak zapasu o zbliżonych parametrach użytkowych czy też czynniki wpływające na wartość zapasu, a nieobecne aktualnie na rynkach. Przystępując do wyceny zwierząt zakwalifikowanych do środków trwałych należy mieć na uwadze, że nie podlegają one amortyzacji podatkowej. Dominuje pogląd, wedle którego nie zaleca się również dokonywać bilansowo odpisów umorzeniowych od inwentarza żywego.. Jest to bowiem taki składnik majątku, który w momencie likwidacji lub sprzedaży cechuje się znaczącą wartością. Przy wycenie z uwzględnieniem odpisów umorzeniowych zachodziłaby nieprawidłowość w prezentacji majątku w księgach rachunkowych<sup>127</sup>.

Inwentarz żywy rozumiany jako stado obrotowe w majątku obrotowym, jednostki rolnicze ukierunkowane na produkcję zwierzęcą wyceniają w momencie początkowego ujęcia według ceny nabycia, kosztu wytworzenia, ceny zakupu lub ceny netto. Urealnienie na dzień bilansowy następuje poprzez wycenę według ceny zakupu, ceny nabycia lub kosztu wytworzenia nie wyższego niż cena sprzedaży netto. Wycena jest zatem dokonywana tutaj w oparciu o powszechne regulacje ustawowe bez wskazywania na szczegółowe rozwiązania. Graficzne ujęcie wyceny zwierząt według ustawy o rachunkowości prezentuje rysunek 9.

---

<sup>127</sup> Por. Pasula, K., *Kierunki i uwarunkowania standaryzacji rachunkowości przedsiębiorstw rolnych* (Doctoral dissertation), 2020, 87-88.

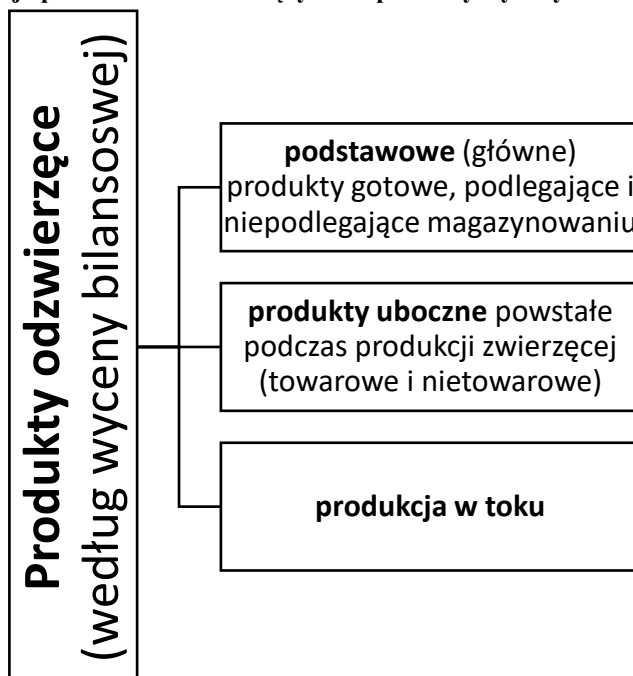
**Rysunek 9. Wycena inwentarza żywego według krajowego prawa bilansowego (ustawy o rachunkowości)**



Źródło: opracowanie własne na podstawie ustawy o rachunkowości z dnia 29 września 1994 r..

Zwierzęta zaliczane do stada podstawowego, a zatem do środków trwałych to między innymi: maciory, knury, krowy dojne, kłaczki hodowlane, kury nioski czy alpaki. Zaś stado obrotowe w zależności od rodzaju podejmowanej działalności składa się na przykład z tuczników, warchlaków, prosiąt czy ryb do odłowu. Osobną kategorią podlegającą wycenie są produkty odzwierzęce. Mimo iż charakteryzują się one specyficznymi właściwościami (cechami jakościowymi), polska ustawa o rachunkowości nie różnicuje ich wyceny w stosunku do każdej innej produkcji. Klasyfikację produktów pochodzenia odzwierzęcego dla celów wyceny ujęto na rysunku 10.

Rysunek 10. Klasyfikacja produktów odzwierzęcych na potrzeby wyceny bilansowej



Źródło: opracowanie własne na podstawie Ustawy o rachunkowości z dnia 29 września 1994 r..

**Podstawowe produkty odzwierzęce** jednostki mogą wyceniać w cenach zakupu, nabycia, kosztów wytworzenia. Jednostki prowadzące produkcję zwierzęcą mogą wyceniać produkcję w toku produkcji w wysokości bezpośrednich kosztów wytworzenia lub tylko materiałów bezpośrednich albo mogą nie wyceniać jej w ogóle, i to niezależnie od przewidywanego czasu wykonania (także gdy czas wykonania jest dłuższy niż 3 miesiące). W takim przypadku, po zebraniu płodów należy ustalić (gdy nie wyceniano) lub urealnić (gdy wyceniano tylko według kosztów bezpośrednich) wartość wytworzonych produktów zapisem w ciężar produkcji zwierzęcej oraz drugostronnie na dobro produktów gotowych. Jeżeli jednostka prowadzi rachunek kosztów tylko w układzie rodzajowym, trudno ustalić koszt wytworzenia. W takich przypadkach produkcję należy wycenić zgodnie z art. 28 ust. 1 pkt 6 ustawy o rachunkowości, tj. według cen nabycia lub kosztów wytworzenia nie wyższych od cen sprzedaży netto. Cena sprzedaży netto stanowi wartość, jaką uzyskałoby przedsiębiorstwo rolne, sprzedając produkty pochodzenia zwierzęcego bezpośrednio po ich pozyskaniu, bez podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego, pomniejszona o rabaty, opusty i inne podobne zmniejszenia oraz koszty związane z przystosowaniem danego składnika aktywów do sprzedaży i z realizacją tej sprzedaży. Cenę tę powiększa się o należną dotację

przedmiotową. Gdy nie jest możliwe ustalenie ceny sprzedaży netto, należy w inny sposób ustalić wartość godziwą produktów. Cena sprzedaży netto jest stosowana do wyceny bilansowej. Jednak jak już wspomniano, nie będzie błędem zastosowanie jej także do wyceny produktów rolniczych w momencie ich początkowego ujęcia, gdy nie ma możliwości ustalenia kosztu wytworzenia produktów odzwierzęcych.

W wyniku prowadzonej produkcji zwierzęcej często powstają **produkty uboczne**, takie jak np.: obornik, gnojowica, serwatka, puch i pierze gęsie. Jeżeli ich wartość nie jest znacząca, to kierując się zasadą istotności, jednostka może zaniechać ich wyceny. Jeśli jednak są:

- przeznaczone na potrzeby własnej produkcji innego rodzaju, np. gdy obornikiem użyżniono własne pola uprawne;
- przeznaczone do sprzedaży np. gnojowica sprzedawana jako nawóz płynny, puch i pierze gęsie;

to dla celów kalkulacji wskazana jest wycena tych produktów po cenach sprzedaży netto, pomniejszonych o przeciętnie osiągnięty zysk.

Ważnym składnikiem aktywów obrotowych jest w rolnictwie **produkcja w toku**. Ze względu na długi cykl produkcji (np. produkty mleczarskie w procesie dojrzewania) na koniec kolejnych okresów sprawozdawczych oraz na dzień bilansowy zwykle ta pozycja bilansowa jest otwarta. Jak wskazuje art. 34 ust. 1 pkt 2 ustawy o rachunkowości dopuszcza się brak wyceny produkcji w toku, nawet jeżeli od dnia bilansowego do momentu zbioru upłynie więcej niż 3 miesiące, jednak uwzględniając zasadę istotności, należy zalecać jej wycenę<sup>128</sup>.

Organizacja rachunkowości w podmiocie prowadzącym chów i hodowlę zwierząt, jak w każdym innym rozpoczyna się od wyboru układu ewidencyjnego kosztów. Właściwy wybór w tym obszarze determinuje późniejszy pomiar oraz wycenę<sup>129</sup>. W polskiej ustawie o rachunkowości wskazane są trzy warianty rachunku kosztów. W przypadku działalności, której przedmiotem jest inwentarz żywy wybór zależy od tego, czy działalność podmiotu jest jednorodna czy niejednorodna. Jeżeli jednostka prowadzi różne rodzaje działalności rolniczej lub rolniczej i pozarolniczej, dla celów kalkulacji produkcji i ustalenia wyniku finansowego każdej z tych działalności wskazane jest wyodrębnienie kosztów rodzajowych i kalkulacja kosztów każdej z tych produkcji oraz oddzielnie przychodów z niej uzyskanych. Jak zauważa J. Sedláček<sup>130</sup> ryzyko błędnej wyceny pogłębia powstawanie przy produkcji

---

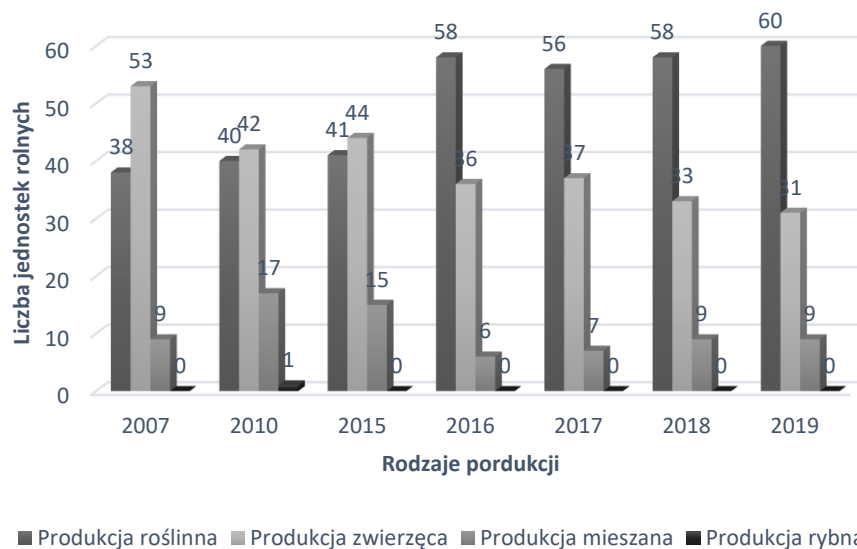
<sup>128</sup> Szerzej o uproszczonych sprawozdaniach finansowych: Voss, G. (2016). Uproszczenia w sprawozdawczości finansowej w mikro i małych przedsiębiorstwach. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, (83 (2)), 151-161.

<sup>129</sup> Por. Januszewski, A., & Gierusz, J. (2004). Ocena przydatności rachunku kosztów pełnych i rachunku kosztów zmiennych w zarządzaniu – wyniki badań empirycznych. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 19(75), 42-61.

<sup>130</sup> Sedláček J., *The methods of valuation in agricultural accounting*, „Agricultural Economics – Czech” no. 56, 2010, 59-60.

rolniczej produktów ubocznych i ich wykorzystywanie w prowadzonej działalności rolnej, co zakłóca krąg kosztów przedsiębiorstwa. W przypadku produkcji rolnej prowadzonej przez gospodarstwa rolne, jej struktura przedstawia się niejednorodnie, co ukazuje wykres 2.

**Wykres 2. Struktura działalności rolnej w latach 2007–2019**



Źródło: opracowanie własne w oparciu o Powszechny Spis Rolny z 2020 r. (<https://stat.gov.pl/obszary-tematyczne/rolnictwo-lesnictwo/psr-2020/powszechny-spis-rolny-2020-raport-z-wynikow,4,1.html>, data dostępu 15.05.2022).

W oparciu o powyższe dane można zdiagnozować, iż przedsiębiorstwa rolne prowadzące działalność mieszaną (chów i hodowla zwierząt połączona z produkcją roślinną) powinny uwzględnić przy projektowaniu polityki rachunkowości pełny rachunek kosztów. Dla prawidłowego ustalenia kosztu wytworzenia produktu należy wydzielić<sup>131</sup>:

- koszty pozostające w bezpośrednim związku z danym produktem (materiały bezpośrednie, koszty pozyskania i przetworzenia związane bezpośrednio z produkcją, koszty poniesione w związku z doprowadzeniem produktu do postaci i miejsca, w jakim znajduje się w dniu wyceny);
- uzasadnioną, odpowiednią do okresu wytworzenia produktu część kosztów pośrednich oraz część stałych, pośrednich kosztów produkcji, które odpowiadają poziomowi tych kosztów przy normalnym wykorzystaniu zdolności produkcyjnych.

<sup>131</sup> Por. *Rachunkowość Finansowa, Od teorii do praktyki*, red. Piotr Szczypa, Wyd. CeDeWu 2020, 289-292.

Podział kosztów produkcji inwentarza żywego w zależności od wpływu na produkcję zawiera tabela 11.

**Tabela 11. Bezpośrednie i pośrednie koszty produkcji inwentarza żywego**

Koszty produkcji inwentarza żywego		
Koszty bezpośrednie	Koszty pośrednie	
Zwierzęta wchodzące do poszczególnych działalności, w celu wymiany stada.	Obejmują wszystkie koszty wynikające z tytułu funkcjonowania jednostki zajmującej się chowem i hodowlą inwentarza żywego. Podział ich na poszczególne działalności, prowadzone w gospodarstwie następuje według klucza podziałowego biorącego pod uwagę udział wartości produkcji określonego inwentarza żywego w produkcji ogółem.	
Pasze z zewnątrz gospodarstwa.		
Pasze własne z produktów potencjalnie towarowych i z produktów nietowarowych.		
Usługi weterynaryjne, lekarstwa, i środki weterynaryjne.		
Czynsze dzierżawne za użytkowanie powierzchni paszowej wydierżawionej na okres krótszy od jednego roku.	Koszty pośrednie rzeczywiste	Koszty pośrednie szacunkowe
Koszty specjalistyczne, np. kółka nosowe dla buhajów, podkucie koni, usługi inseminacji, kastracji i szczepień ochronnych	Np. energia elektryczna, opał, paliwo, ubezpieczenia budynków inwentarskich	Amortyzacja budynków, amortyzacja maszyn, raty leasingów operacyjnych

Zródło: opracowanie własne.

Koszty bezpośrednie pochodzące z zewnątrz jednostki rolnej wyceniane są według cen zakupu, natomiast koszty wytworzone w jednostce (np. pasze własne z produktów towarowych) według cen sprzedaży uzyskanych w jednostce. Wyjątkiem, w przypadku produkcji inwentarza żywego, są pasze własne z produktów nietowarowych (np. kiszonka z kukurydzy), które wyceniane są według kosztów bezpośrednich poniesionych na ich wytworzenie. Poszczególne składniki kosztów pomniejszane są o przyznane dotacje. W rachunku kosztów dla produkcji inwentarza żywego nie uwzględnia się wartości produktów ubocznych produkcji roślinnej (np. słomy, liści buraczanych), które są wytwarzane i zużywane we własnym gospodarstwie jako pasza lub ściółka. Charakterystyczną pozycją w produkcji inwentarza żywego są koszty specjalistyczne. Są to koszty, które mają bezpośredni związek z określoną działalnością oraz podnoszą jakość i wartość produktu finalnego. Jako przykład warto wskazać na koszt ściółów zużywanych w procesie produkcji, koszt środków do konserwacji i magazynowania pasz, klasyfikację zwierząt czy dezynfekcję pomieszczeń inwentarskich.

W celu zobrazowania modelu wyceny inwentarza żywego, zgodnie z ustawą o rachunkowości, wykonano symulację księgową (przykład 1).

### **Przykład 1. Model wyceny inwentarza żywego według ustawy o rachunkowości – rozwiązanie ewidencyjne**

Jednostka rolna zajmuje się hodowlą bydła opasowego w cyklu zamkniętym przeznaczonych na sprzedaż. Produktem poddanym wycenie jest sztuka bydła opasowego, które w procesie produkcji jest do momentu uboju. Pozyskanie sztuki bydła opasowego nastąpiło z własnego przychówku w okresie jesiennym (jednostka ma ustalony dzień bilansowy zbieżny z dniem kończącym rok kalendarzowy). Punktem wyjścia do wyceny jest wycielenie się jałowicy, do kosztów w ramach wyceny początkowej zaliczyć należy: usługi weterynaryjne (600), witaminy i inne dodatki paszowe (350), siłę roboczą (700), ściółkowanie stanowiska (250). Na moment początkowego ujęcia nie da się określić wartości cielęcia w koszcie historycznym. Z kolei na dzień bilansowy wartość cielęcia ustalono jako sumę poniesionych kosztów utrzymania hodowli (w odniesieniu do jednej sztuki młodego bydła opasowego). W kolejnym roku poniesiono następujące koszty związane z wytworzeniem produktu (bydła opasowego): pasze treściwe (2500), usługi weterynaryjne (700), siła robocza (2800), ściółka (1000). Wyceny na dzień bilansowy dokonano w oparciu o rzeczywisty koszt wytworzenia. Dla uproszczenia pominięto dokładne daty ponoszonych kosztów, podatek VAT, ewidencję kosztów w układzie kalkulacyjnym oraz koszty pośrednie. Jednostka aktywuje koszty ponoszone w związku z prowadzoną hodowlą, które do czasu jej zakończenia (uzyskania produktu rolniczego) stanowią rozliczenia międzyokresowe kosztów. Jak podaje T. Żyznowski<sup>132</sup> dopiero zakończenie cyklu produkcyjnego spowoduje ujęcie produktu rolniczego w zapasach (w analizowanych przykładzie będzie to zapas bydła opasowego). Z kolei K. Michaluk<sup>133</sup> wskazuje metodę polegającą na systematycznym ujmowaniu kosztów produkcji bezpośrednio w zapasach. W tym rozwiązaniu kolejne ponoszone koszty stanowią zwiększenie wartości zapasów, analogicznie jak w ewidencji dla potrzeb produkcji przemysłowej. P. Szczypa<sup>134</sup> i in. piszą, że aktywa biologiczne takie jak drzewa na gruntach leśnych, mogą być przeznaczone do sprzedaży za kilka lub kilkanaście lat, co oznacza, że nie stanowią aktywów obrotowych. Dopiero rozdzielenie gruntów od wartości

---

<sup>132</sup> Żyznowski T., *Działalność rolnicza w księgach rachunkowych*, „Rachunkowość” 2011, nr 7, 13-26.

<sup>133</sup> Michaluk K., *Jak dokonać wyceny bilansowej produktów rolniczych*, <http://ksiegowosc.infor.pl/rachunkowosc/rachunkowosc-rolnicza/143918>, data dostępu: 31.05.2022.

<sup>134</sup> Nemś M., Sadowska B., Szczypa P., *Parametry i zasady wyceny nieruchomości leśnych w rachunkowości. Wycena drzewostanów. Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości* 96 (152) (2018): 109-121.

drzewostanów pozwala zaklasyfikować odpowiednio pierwsze z nich do aktywów trwałych, a drugie z nich do aktywów obrotowych (specyfika cyklu produkcji >1 roku). Autor dysertacji zwraca uwagę, iż zbliżona zależność dotyczy też inwentarza żywego, dla którego cykl produkcji może przekraczać dwanaście miesięcy (hodowla bydła opasowego). Zarówno drzewostany, jak i inwentarz żywy o okresie hodowli >1 roku należałoby zaliczyć do produkcji w toku. To z kolei pozwala na bieżąco odnosić koszty bezpośrednie i uzasadnioną część kosztów pośrednich hodowli do wyodrębnionych obiektów kosztów, którymi będą na przykład rasy bydła mięsnego<sup>135</sup>. W tabeli 12 przedstawiono ewidencję dla przykładu 1.

**Tabela 12. Rozwiązanie ewidencyjne wyceny dla przykładu 1**

<b>Czynność</b>	<b>Termin</b>	<b>Kwota</b>	<b>Konto Wn</b>	<b>Konto Ma</b>
<b>Ujęcie początkowe, do dnia bilansowego</b>				
Wycielenie się jałowicy	IV kwartał roku <sub>n0</sub>	1107	Bez księgowania	Bez księgowania
Usługi weterynaryjne	IV kwartał roku <sub>n0</sub>	600	RMK – aktywa biologiczne w toku produkcji	Rozrachunki z dostawcami
Witaminy i inne dodatki paszowe	IV kwartał roku <sub>n0</sub>	350	RMK – aktywa biologiczne w toku produkcji	Materiały
Siła robocza	IV kwartał roku <sub>n0</sub>	700	RMK – aktywa biologiczne w toku produkcji	Rozrachunki z tytułu wynagrodzeń
Ściółkowanie stanowiska	IV kwartał roku <sub>n0</sub>	250	RMK – aktywa biologiczne w toku produkcji	Materiały
<b>Dzień bilansowy</b>				
Wycena bilansowa – test na utratę wartości	Dzień kończący rok <sub>n0</sub>	0	Strata z tytułu aktualizacji aktywów biologicznych	RMK – aktywa biologiczne w toku produkcji
<b>Od dnia bilansowego, do dnia bilansowego</b>				
Pasze treściwe	Rok <sub>n+1</sub>	2500	RMK – aktywa biologiczne w toku produkcji	Materiały
Usługi weterynaryjne	Rok <sub>n+1</sub>	700	RMK – aktywa biologiczne w toku produkcji	Rozrachunki z dostawcami
Siła robocza	Rok <sub>n+1</sub>	2800	RMK – aktywa biologiczne w toku produkcji	Rozrachunki z tytułu wynagrodzeń

<sup>135</sup> Por. Ibidem, 109-121.



Ściółka	Rok $n+1$	1000	RMK – aktywa biologiczne w toku produkcji	Materiały
<b>Dzień bilansowy</b>				
Przyjęcie odchowanych opasów na stan produktów	Dzień kończący Rok $n+1$	4000	Konta układu rodzajowego – usługi obce, zużycie materiałów i energii, wynagrodzenia Produkty rolnicze – bydło opasowe	RMK – aktywa biologiczne w toku produkcji  Rozliczenie kosztów układu rodzajowego

(rok  $n_0$  – rok, w którym pozyskano inwentarz żywy, rok  $n+1$  – drugi rok hodowli inwentarza żywego)

Źródło: opracowanie własne.

\*\*\*Koniec przykładu 1\*\*\*

W omawianym przykładzie na dzień bilansowy przeprowadza się test na utratę wartości. Do testu wykorzystano model zdyskontowanych przyszłych przepływów pieniężnych. Wartość bieżącą przyszłych przepływów pieniężnych szacowano na kwotę 3000 (300kg x 10zł/kg), podczas gdy wartość aktywowanych kosztów hodowli bydła wyniosła 1900. Wartość bieżąca przyszłych przepływów jest wyższa od wartości księgowej testowanych aktywów – odpisu na utratę wartości nie dokonano.

.....

Autor zwraca uwagę, że wycena inwentarza żywego na dzień bilansowy według przepisów polskiej ustawy o rachunkowości nie uwzględnia przemiany biologicznej, jaka bez wątpienia zachodzi w tak specyficznych składnikach majątkowych. W ramach podrozdziału dokonano omówienia przepisów ustawy o rachunkowości odnoszących się do wyceny inwentarza żywego. Dokonano klasyfikacji produktów odzwierzęcych oraz klasyfikacji bezpośrednich i pośrednich kosztów produkcji zwierzęcej. W kolejnym podrozdziale zbadany zostanie sposób wyceny i prezentacji w sprawozdawczości inwentarza żywego w krajowych standardach rachunkowości.

### 2.3 Wycena inwentarza żywego według Krajowych Standardów Rachunkowości

Krajowe Standardy Rachunkowości (KSR) to przepisy o charakterze uzupełniającym, których celem jest pomoc jednostkom w prawidłowym stosowaniu ustawy o rachunkowości. Wytyczne odnoszące się do konkretnych zagadnień z rachunkowości, a ujmowane w KSR są w znacznym stopniu zbieżne

z regulacjami międzynarodowymi. Jest to przejawem standaryzacji, o której piszą autorzy, tacy jak: P. Walton, A. Haller i B. Raffournier, wskazując, że jest to proces mający na celu całkowite ujednoczenie zasad i form rachunkowości zwłaszcza w zakresie sprawozdawczości<sup>136</sup>. Zatem można stwierdzić, że standaryzacja oznacza stosowanie dokładnie tych samych reguł, w ramach których podejmowane są próby eliminacji nadmiernych przeszkód i różnic w porównywaniu sprawozdań finansowych. Wycena inwentarza żywego jest uregulowana w Krajowym Standardzie Rachunkowości nr 12 „Działalność rolnicza” wydanym w 2018 roku. Standard ten określa w szczególności:

- zasady wyceny i ujmowania zwierzęcych aktywów biologicznych oraz niebiologicznych produktów odzwierzęcych,
- zasady ustalania przychodów i kosztów z produkcji zwierzęcej,
- zakres informacji o zwierzęcych aktywach biologicznych, jakie ujawniać trzeba w sprawozdaniu finansowym.

Zakres tematyczny krajowego standardu rachunkowości nr 12 przedstawia tabela 13.

**Tabela 13. Zakres tematyczny KSR nr 12 „Działalność rolnicza”**

Zakres KSR nr 12	Charakterystyka
Cel standardu	Wyjaśnienie głównych zasad (polityki) rachunkowości stosowanych do działalności rolniczej zgodnie z Ustawą o rachunkowości. Przedmiot: aktywa biologiczne i niebiologiczne produkty rolnicze, przychody, koszty i wynik finansowy
Zasady rachunkowości rolniczej i techniczno-organizacyjne sposoby prowadzenia ksiąg rachunkowych	Konieczność określenia zasad wyceny i ujmowania biologicznych aktywów trwałych i obrotowych, niebiologicznych produktów rolniczych oraz ustalania wyniku finansowego wraz z uwzględnieniem specyfiki prowadzonej działalności (np. złożoność i różnorodność prowadzonej działalności, rozbieżności między czasem ponoszenia nakładów a czasem osiągnięcia efektów)
Wsparcie działalności rolniczej	Uwzględnienie następujących form wsparcia: dotacje, płatności bezpośrednie, zwroty oraz pomoc
Prezentacja i ujawnianie informacji	Aktywa trwałe i aktywa obrotowe, przychody ze sprzedaży z podziałem na produkcję zwierzęcą i roślinną, informacje dodatkowe i objaśnienia

Źródło: opracowanie własne na podstawie KSR nr 12 Działalność rolnicza, Dz. Urz. Min. Fin. Z 2018 r. poz. 78.

Według KSR 12 podmiot rolniczy powinien obejmować ewidencją księgową tylko te zwierzęce aktywa biologiczne oraz niebiologiczne produkty odzwierzęce:

<sup>136</sup> Walton P., Haller A., Raffournier B., *International Accounting*, International Thomson Bussiness – Press, Londyn 1998, 8-9.

- które spełniają definicję aktywów, czyli jednostka sprawuje nad nimi kontrolę,
- co do których istnieje prawdopodobieństwo, że jednostka uzyska z nich w przyszłości korzyści ekonomiczne oraz
- dla których można w sposób wiarygodny ustalić wartość.

Jak pisze A. Dyhdalewicz nie można wyceniać produktów rolniczych podczas zbiorów lub pozyskania, ale ich wartość wymaga określenia nie później niż na moment sprzedaży oraz na dzień bilansowy<sup>137</sup>. Jednostka zaprzestaje ujmowania ww. aktywów w księgach rachunkowych, gdy nie spełniają definicji aktywów. Do biologicznych aktywów trwałych w produkcji zwierzęcej zalicza się zwierzęta użytkowane na potrzeby jednostki przez czas dłuższy niż rok, zdolne do dostarczania korzyści ekonomicznych w postaci przychówka (np. cieląt, prosiąt, źrebaków, jagniąt) oraz produktów niebiologicznych, tj. produktów rolniczych niezdolnych do przemiany biologicznej (np. mleka, wełny, sierści, jaj).

Podstawę zaliczenia zwierzęcia do biologicznych aktywów trwałych stanowią odpowiednie dokumenty, są to najczęściej: protokół urodzenia zwierząt, kwit przychodu inwentarza żywego, protokół przeklasowania. Zwierzęta zaliczane do biologicznych aktywów trwałych dzieli się na dwie grupy, tj.:

- zwierzęta posiadające dokumentację hodowlaną, utrzymywane dla reprodukcji oraz
- zwierzęta użytkowe (sztuki bez dokumentacji hodowlanej).

Co ważne, podstawą zakwalifikowania do biologicznych trwałych aktywów zwierząt utrzymywanych dla reprodukcji jest posiadanie zaświadczenia o ich wpisie do księgi lub rejestru, wystawionego przez związek hodowców lub inny podmiot uprawniony, a możliwego do uzyskania po spełnieniu przez zwierzę hodowlane jednego z warunków określonych w przepisach. W przypadku braku odpowiedniego dokumentu daną sztukę zalicza się do sztuk użytkowych. Pojedynczym obiektem inwentarzowym jest – co do zasady- każde zwierzę zaliczone do aktywów trwałych. Zwierzęta podlegające ocenie wartości użytkowej lub hodowlanej wymagają indywidualnego oznakowania w sposób umożliwiających identyfikację (np. buhaj posiada numer identyfikacyjny, pod jakim został zarejestrowany w systemie teleinformatycznym, prowadzonym na potrzeby oceny wartości użytkowej). Zakwalifikowanie zwierząt odchowanych lub nabytych do środków trwałych, wobec ich gotowości do pełnienia przypisanych im funkcji nie powoduje konieczności wyodrębnienia ich jako środków trwałych w budowie. Zwierzęta, których okres używania w jednostce

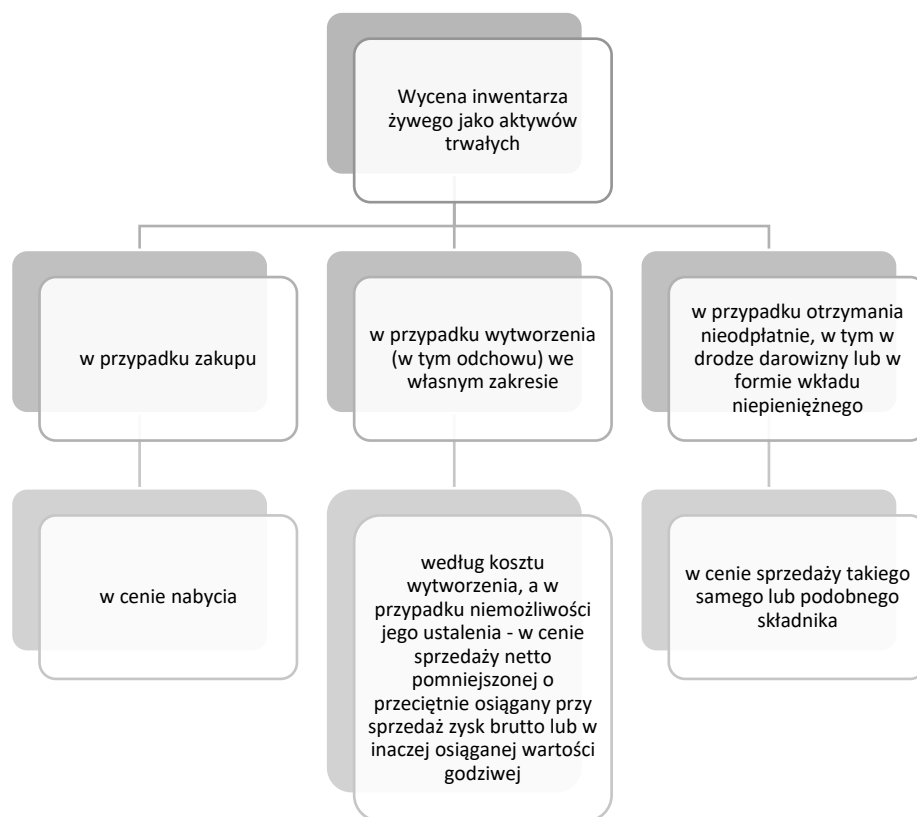
---

<sup>137</sup> Dyhdalewicz, A., "Rachunkowość rolnicza w świetle krajowych i międzynarodowych regulacji rachunkowości." *Instytucjonalne i strukturalne aspekty rozwoju rolnictwa i obszarów wiejskich. Księga poświęcona pamięci dr hab. Adama Sadowskiego Profesora Uniwersytetu w Białymstoku*, red. nauk. R. Przygodzka, E. Gruszewska. Wydawnictwo Uniwersytetu w Białymstoku, 2020. 145-165.

jest krótszy niż rok lub zwierzęta spełniające kryteria wymagane dla aktywów trwałych, ale których wartość początkowa pojedynczego obiektu inwentarzowego, jest niższa od ustalonej w zasadach (polityce) rachunkowości jednostki jako istotna – zalicza się do biologicznych aktywów obrotowych.

Wycenę zwierząt zaliczanych do biologicznych aktywów trwałych zgodnie z regulacjami KSR 12 prezentuje rys. 11.

**Rysunek 11. Wycena zwierząt zaliczanych do biologicznych aktywów trwałych według KSR 12 „Działalność rolnicza”**



Źródło: opracowanie własne w oparciu o KSR 12 „Działalność rolnicza” z dnia 27.03.2018 r..

Jeśli nie jest możliwe ustalenie ceny sprzedaży netto takich samych lub podobnych biologicznych aktywów trwałych, to ich wartość godziwą określa się w inny sposób. Za najbardziej wiarygodnie oszacowaną wartość godziwą uważa się tę, która pochodzi z aktywnego rynku, tj. wartość rynkową. W przypadku, gdy dla danego aktywu nie istnieje aktywny rynek, wartość godziwą można ustalić wykorzystując doświadczenie i wiedzę jednostki. Sposób ustalania wartości godziwej określa się w zasadach (polityce) rachunkowości.

Natomiast wycena zwierząt zaliczanych do biologicznych aktywów trwałych na dzień bilansowy następuje w wartości, w której ujęto je w księgach rachunkowych, tj. w wartości, ustalonej na moment początkowego ujęcia, pomniejszonej o odpisy amortyzacyjne, a także o odpisy z tytułu trwałej utraty wartości. KSR nr 12 wskazuje, iż inwentarz żywy zaliczony do stada hodowlano-użytkowego podlega odpisom umorzeniowym. Co istotne, przy ustalaniu stawki amortyzacyjnej, uwzględnia się przewidywaną przy likwidacji cenę sprzedaży netto **pozostałości zwierzęcia**. Cena sprzedaży netto pozostałości zwierzęcia stanowi oszacowaną przez jednostkę cenę sprzedaży netto możliwą do uzyskania w momencie (w stanie i w wieku, jakim będzie zwierzę w dacie rozchodu) jego przewidywanego rozchodu (np. planowanej sprzedaży) ustaloną na dzień przyjęcia zwierzęcia do używania. Jeśli zgodnie z przyjętymi przez jednostkę kryteriami wartość pozostałości zwierzęcia można uznać za nieistotną, wówczas się ją pomija. Jeżeli przewidywane koszty związane z rozchodem zwierzęcia przewyższą oczekiwane korzyści z jego sprzedaży (lub jego pozostałości) na moment przewidywanego rozchodu, to wartość istotnej pozostałości zwierzęcia wynosi zero. W przypadku, gdy na moment ustalania istotnej pozostałości zwierzęcia wyliczona wartość tej pozostałości stanowi kwotę wyższą niż wartość początkowa zwierzęcia, to według KSR nr 12 odpisów umorzeniowych nie dokonuje się. Dokonywanie odpisów umorzeniowych inwentarza żywego rozpoczyna się nie wcześniej niż po przyjęciu go do używania, co następuje po wejściu w okres dojrzałości zwierząt odchowanych w gospodarstwie lub po przejściu procedur weterynaryjnych zwierząt zakupionych, a kończy – nie później niż z chwilą zrównania wartości odpisów umorzeniowych z wartością początkową, przeznaczenia go do uboju, tuczu, sprzedaży lub stwierdzenia padnięcia bądź niedoboru. Okres amortyzacji inwentarza żywego odpowiada przewidywanemu okresowi przynoszenia przez niego korzyści ekonomicznych, co uzasadnia dokonywanie odpisów metodą liniową. Koncepcje stawek amortyzacji dla inwentarza żywego zawiera tabela 14.

**Tabela 14. Koncepcje stawek amortyzacji dla wybranego inwentarza żywego**

Rodzaj inwentarza żywego	Miara przewidywanego okresu przynoszenia korzyści ekonomicznych	Roczna stawka amortyzacji
Krowy mleczne - reproduktorki	Cztery wycielenia	15%
Maciory	8 wyproszeń	20%
Buhaje	Od 4 do 5 lat zdolności do reprodukcji	20%
Kurki nioski	Od 12 do 18 miesięcy pełnej produkcji jaj	50%
Konie w stadninie	Około 20 lat czynnej powożenia (lub jazdy rekreacyjnej)	5%
Alpaki	Około 15 lat pozyskiwania wełny oraz do celów alpakoterapii	6,5%

Zwierzęta w ogrodach zoologicznych	Okres egzystencji w zależności od rodzaju zwierzęcia	0–100 % (zależnie od zwierząt)
------------------------------------	--	--------------------------------

Źródło: opracowanie własne.

Przy ustalaniu stawki amortyzacyjnej zbiorczego obiektu inwentarzowego, uwzględnia się przewidywaną przy likwidacji cenę sprzedaży netto, jeżeli jest to kwota istotna. Zaś dla ustalenia amortyzacji inwentarza żywego zaliczanego do środków trwałych o niskiej wartości początkowej stosuje się zapisy KSR nr 11 „Środki trwałe”. Wówczas inwentarz żywy umarza się jednorazowo w dniu oddania do użytkowania bądź odnosi w koszty działalności operacyjnej (zużycia materiałów). Warto wskazać, że KSR nr 12 „Działalność rolnicza” wyodrębnia zbiorcze obiekty inwentarzowe. Jeżeli podobne zwierzęta, np. kury nioski (spełniające kryteria wymagane dla aktywów trwałych), o nieistotnej jednostkowej wartości początkowej łącznie przedstawiają istotną wartość, to uzasadnione jest zaliczenie ich do biologicznych aktywów trwałych wchodzących w skład zbiorczego obiektu inwentarzowego -stosuje się wówczas zapisy KSR nr 11 „Środki trwałe”. W przypadku wymiany lub zwiększenia liczności zwierząt wchodzących w skład zbiorczego obiektu inwentarzowego może nastąpić zwiększenie jego wartości. Wycena inwentarza żywego włączanego do stada następuje według zasad stosowanych przy początkowym ujęciu. Sprzedaż, padnięcie lub ubój zwierzęcia wchodzącego w skład zbiorczego obiektu powoduje zmniejszenie jego wartości. Wycena zwierząt wyłączanych ze stada, z uwzględnieniem ich amortyzacji, ustala się w drodze szczegółowej identyfikacji, a jeżeli nie jest to możliwe, to według przeciętnej wartości zwierząt wchodzących w skład zbiorczego obiektu inwentarzowego<sup>138</sup>. Warto wskazać, że według KSR 12 można nie zmniejszać wartości zbiorczego obiektu inwentarzowego, jeżeli wartość zwierząt wyłączanych ze stada stanowi kwotę nieistotną. Krajowe standardy rachunkowości w przypadku inwentarza żywego wskazują na konieczność przeprowadzania testów na utratę wartości. Choroba zwierzęcia lub wystąpienie zdarzenia losowego stanowi przesłankę do dokonania testów na utratę wartości. Jeżeli przeprowadzony test wykaże trwałe obniżenie wartości netto zwierzęcia, to różnicę między wartością księgową netto zwierzęcia, a ustaloną w wyniku testu niższą od niej, możliwą do uzyskania ceną sprzedaży netto odnosi się na pozostałe koszty operacyjne. Zwierzęta wybrakowane ze stada hodowlano-użytkowego, niskowydajne, nieprzydatne do dalszego chowu, zdyskwalifikowane na skutek starości lub innych przyczyn zalicza się do zwierząt w tuczu i opasie (aktywów obrotowych). Takiego rodzaju reklasyfikacja, z aktywów trwałych do obrotowych może powodować utratę wartości.

<sup>138</sup> Komunikat Ministra Finansów z dnia 28.06.2018 r. w sprawie ogłoszenia uchwały Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie przyjęcia Krajowego Standardu Rachunkowości nr 12 "Działalność rolnicza", Dz. Urz. Min. Fin. z 2018 r. poz. 78.

KSR nr 12 „Działalność rolnicza” jest regulacją niepozbawioną wad. Jak zauważa T. Kondraszuk, biologiczny charakter produkcji rolniczej sprawia, że stosując tradycyjny model rachunkowości oparty na zasadzie kosztu historycznego i zasadzie realizacji, nie ma możliwości właściwego odzwierciedlenia skutków zdarzeń gospodarczych, związanych z działalnością rolniczą (przemianą biologiczną). W szczególności dotyczy to zysku lub straty powstałej w momencie początkowego ujęcia składnika aktywów biologicznych w wartości godziwej (loco gospodarstwo). Tak ustalony wynik jest zyskiem lub stratą wynikającymi nie ze sprzedaży, a z produkcji. Na gruncie działalności rolniczej jest to właściwe podejście, bowiem kategorie produkcji są w rolnictwie kluczowymi wielkościami dla oceny dokonań gospodarstw. Niestety KSR nr 12 „Działalność rolnicza” pomija ten ważny fakt i stara się przy wycenie pomijać wartość godziwą. Wprowadza subiektywne metody ustalania kosztów wytworzenia produktów rolniczych, co narusza zasadę „ekonomiki informacji” i jej użyteczności („zasadę przewagi treści nad formą”) oraz uniemożliwia budowę spójnego systemu pojęć i kategorii w rolnictwie<sup>139</sup>. Pozytywną cechą KSR nr 12 jest z próba jego harmonizacji z regulacjami międzynarodowymi z zakresu rachunkowości dotyczącej rolnictwa, w tym w szczególności MSR 41 Rolnictwo.

.....

W podrozdziale scharakteryzowano krajowy standard rachunkowości odnoszący się do działalności rolniczej, ze szczególnością przyglądając się proponowanemu w nim modelowi wyceny inwentarza żywego. Zaproponowano autorską koncepcję stawek amortyzacji dla zwierząt w produkcji rolniczej, co poprzedzone zostało badaniami w formie analizy raportów z cenami na inwentarz żywy publikowanymi przez ośrodki doradztwa rolniczego. W kolejnym podrozdziale przybliżone zostaną rozwiązania wyceny rachunkowej inwentarza żywego w międzynarodowym standardzie rachunkowości oraz z systemu zbierania informacji rachunkowych z gospodarstw rolnych.

---

<sup>139</sup> Kondraszuk, T. *The theory of economics and organization of agricultural farms in the context of National Accounting Standard no. 12. Agricultural activities*. Roczniki (Annals) 2019.1230-2019-3912 (2019).

## 2.4. Wycena inwentarza żywego w świetle Międzynarodowych Standardów Rachunkowości i systemu Farm Accountancy Data Network (FADN)

Podstawowym celem Międzynarodowego Standardu Rachunkowości 41 (MSR 41) jest wskazanie metod wyceny oraz zakresu ujawnianych informacji właściwych dla działalności rolniczej. Dla potrzeb niniejszej dysertacji autor skoncentruje się na:

- zwierzęcych aktywach biologicznych,
- produktach odzwierzęcych wycenianych w chwili pozyskania,
- formach prezentacji dotacji, w tym związanych z inwentarzem żywym.

Regulacje zawarte w standardzie odnoszą się jedynie do produktów rolniczych pozyskanych z aktywów biologicznych, należących do jednostki gospodarczej w momencie ich pozyskania. Nie można implikować rozwiązań zawartych w MSR 41 do wyceny produktów rolniczych po ich pozyskaniu, na przykład przy przetwarzaniu mleka w masło. Jak wskazują autorzy standardu<sup>140</sup>, mimo iż tego rodzaju przetwarzanie może być logicznym i naturalnym przedłużeniem działalności rolniczej, a zdarzenia następujące w jego wyniku może charakteryzować pewne podobieństwo do przemian o charakterze biologicznym, to jednak w rozumieniu MSR 41 nie jest to działalność rolnicza.

Jak zauważa M. Rychlik<sup>141</sup> zakres, w jakim MSR 41 reguluje kwestie rolnictwa jest ograniczony. Autorka ta wymienia między innymi:

- grunty związane z działalnością rolniczą, gdzie obowiązują MSR 16 Rzeczowe aktywa trwałe oraz MSR 40 Nieruchomości inwestycyjne,
- wartości niematerialne, związane z działalnością rolniczą, których dotyczy MSR 38 Wartości niematerialne,
- produkty rolne po ich zbiorach/pozyskaniu, objętych regulacjami MSR 2 Zapasy,
- dotacje rządowe związane z inwentarzem żywym, których dotyczy MSR 20 Dotacje rządowe oraz ujawnianie informacji na temat pomocy rządowej,

Z kolei T. Kiziukiewicz<sup>142</sup> uważa, że w MSR 41 są sformułowane jedynie zalecenia, co do informacji z działalności rolniczej. Może to prowadzić do różnic w interpretacji tych zaleceń, a tym samym do różnic w prezentacji w sprawozdaniu finansowym składników związanych z działalnością rolniczą,

---

<sup>140</sup> Rozporządzenie Komisji (WE) nr 1126/2008 z dnia 3.11.2008 r. przyjmujące określone międzynarodowe standardy rachunkowości zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady, Dz. Urz. UE L z 2008 r. nr 320/1.

<sup>141</sup> Rychlik, M., *MSR 41 Rolnictwo – prezentacja przyjętych rozwiązań i ich ocena*. Przestrzeń, Ekonomia, Społeczeństwo 9/I (2016): 115-134.

<sup>142</sup> Kiziukiewicz T. (red.) (2009), *MSR 41 Rolnictwo*, Difin, Warszawa, 50-51.



o czym pisała też D. Czerwińska-Kayzer<sup>143</sup>. Spośród krytycznych uwag, co do stosowania MSR 41 warto odnotować opinię A. Bernackiego, wedle której MSR 41 przyjmuje nowe, niewykorzystywane dotychczas terminy, jak np. aktywa biologiczne. Jednak, jak pisze D. Czerwińska-Kayzer<sup>144</sup>, nie stosując fachowego nazewnictwa i grupowania składników aktywów, które zostały wypracowane przez rachunkowość rolną oraz ekonomikę i organizację rolną, zapisy te stają się mało precyzyjne i niejednoznaczne.

Przechodząc zaś do zagadnienia wyceny inwentarza żywego w jednostkach rolnych należy stwierdzić, iż w myśl MSR 41 oparta jest ona o wartość godziwą. Zanim jednak do wyceny dojdzie, należy ustalić, czy składnik aktywów może zostać jej poddany. Tutaj, zgodnie z §5 MSR 41, jednostka rolna ujmuje składnik zwierzęcych aktywów biologicznych pod warunkiem, że:

- jednostka kontroluje składnik aktywów w wyniku przeszłych zdarzeń,
- jednostka kontroluje składnik aktywów w wyniku przeszłych zdarzeń (może to wykluczać **ujawnienia** składników zwierzęcych aktywów biologicznych)<sup>145</sup>,
- wartość godziwą lub cenę nabycia (koszt wytworzenia) można wiarygodnie ustalić.

Na moment początkowego ujęcia oraz na każdy dzień bilansowy jednostka wycenia aktywa biologiczne w wartości godziwej pomniejszonej o szacunkowe koszty związane ze sprzedażą. Do kosztów sprzedaży zalicza się koszty prowizji brokerów i pośredników, opłaty nakładane przez agencje regulacyjne, giełdy towarowe, podatki transferowe i cła. Z kolei wartość godziwą stanowi cena, którą otrzymano by za sprzedaż składnika aktywów lub zapłacono by za przeniesienie zobowiązania w transakcji przeprowadzonej na zwykłych warunkach między uczestnikami rynku na dzień wyceny, pomniejszona o koszty transportu i inne koszty związane z wprowadzeniem aktywów biologicznych na rynek. Przy ustalaniu wartości godziwej składnika aktywów pod uwagę bierze się jego obecny stan i miejsce. Jeżeli na zwierzęce aktywa biologiczne istnieje aktywny rynek, cena rynkowa występująca na tym rynku stanowi właściwą podstawę do ustalenia ich wartości godziwej, a gdy jednostka ma dostęp do różnych aktywnych rynków, powinna wziąć pod uwagę najbardziej odpowiedni z nich. W sytuacji, gdy jednostka rolna ma dostęp do dwóch aktywnych rynków, posługuje się ceną istniejącą na rynku, na którym doprowadzi do zawarcia transakcji.

---

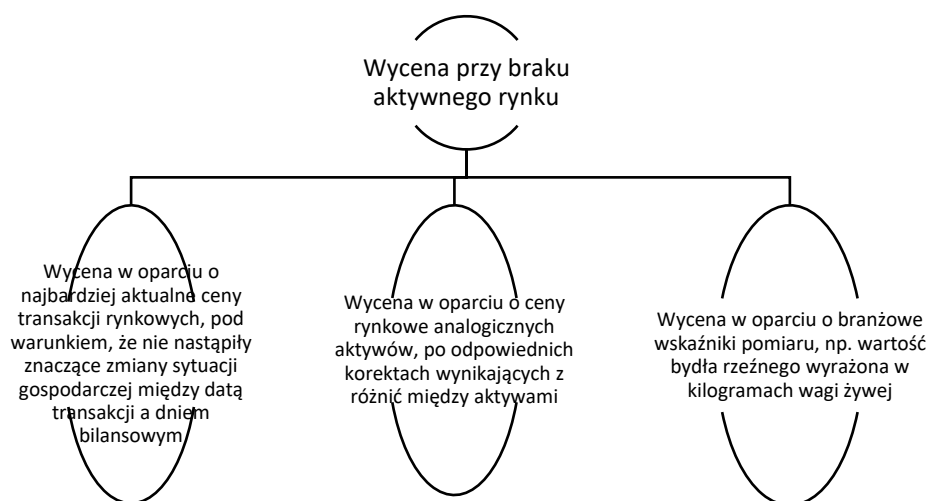
<sup>143</sup> Czerwińska-Kayzer D., Bieniasz A., Gołaś Z. (2011), *Klasyfikacja aktywów rolniczych oraz ich prezentacja w sprawozdaniu finansowym według polskich i międzynarodowych regulacji rachunkowości*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, 64 (120), s. 9–24.

<sup>144</sup> Ibidem, 91-92.

<sup>145</sup> Por. Nadolna B., Rydzewska-Włodarczyk M., *Księgowe ujęcie aktywów biologicznych*, Folia Pomeranae Universitatis Technologiae Stetinensis, Oeconomica 275 (57), Usz, Szczecin 2009, 77-84.

Warto zwrócić uwagę na sytuację, kiedy aktywny rynek nie istnieje. Wówczas przy ustalaniu wartości godziwej jednostka rolna posługuje się jednym lub kilkoma z poniższych wskaźników, o ile są one dostępne (rys.12.).

**Rysunek 12. Alternatywna wycena aktywów zwierzęcych przy braku aktywnych rynków**



Źródło: opracowanie własne w oparciu o MSR 41 Rolnictwo.

Jak zauważa A. Rybka<sup>146</sup>, jeśli ceny lub wartości rynkowe aktywów biologicznych w ich obecnym stanie są niedostępne, jednostka ustalając wartość godziwą może posłużyć się wartością bieżącą oczekiwanych wpływów środków pieniężnych netto z tych aktywów (zdyskontowaną aktualnie obowiązującą rynkową stopą dyskontową). Z kalkulacji wyklucza się jakikolwiek wzrost wartości wynikający z dodatkowej przemiany biologicznej i działań podejmowanych przez jednostkę w przyszłości, takich jak zabiegi służące poprawie przemiany biologicznej, zwiększeniu wydajności czy poziomu sprzedaży, jak również nie uwzględnia się żadnych przepływów środków pieniężnych przeznaczonych na finansowanie aktywów, regulowanie

<sup>146</sup> Rybka A., *Ewidencja i Wycena aktywów biologicznych zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej – Artykuł dyskusyjny*, Research Papers of Wrocław University of Economics nr 373, Wrocław 2014, 263-264.

zobowiązań podatkowych, czy też przywracanie aktywów biologicznych po pozyskaniu. Zysk lub stratę powstałą w momencie początkowego ujęcia składnika aktywów biologicznych w wartości godziwej pomniejszonej o szacunkowe koszty związane ze sprzedażą, a także zyski lub straty z tytułu aktualizacji składnika aktywów biologicznych na każdy dzień bilansowy uwzględnia się w wyniku finansowym danego okresu. Propozycję ewidencji oraz wyceny bydła opasowego przedstawiono na przykładzie.

### **Przykład 2. Model wyceny inwentarza żywego według wartości godziwej – rozwiązanie ewidencyjne**

Jednostka rolna zajmuje się hodowlą bydła opasowego w cyklu zamkniętym przeznaczonym na sprzedaż. Pozyskanie sztuki bydła opasowego nastąpiło z własnego przychówku w okresie jesiennym (jednostka ma ustalony dzień bilansowy zbieżny z dniem kończącym rok kalendarzowy). Punktem wyjścia do wyceny jest wycielenie się jałowicy, do kosztów w ramach wyceny początkowej zaliczyć należy: usługi weterynaryjne (600), witaminy i inne dodatki paszowe (350), siłę roboczą (700), ściółkowanie stanowiska (250). Na moment początkowego ujęcia wartość godziwą cielęcia ustalono na kwotę (1107)<sup>147</sup>. Z kolei na dzień bilansowy wartość cielęcia ustalono jako sumę wartości godziwej z momentu pozyskania (wycielenia jałowicy) oraz poniesionych kosztów utrzymania hodowli (w odniesieniu do jednej sztuki młodego bydła opasowego). W kolejnym roku poniesiono następujące koszty związane z wytworzeniem produktu (bydła opasowego): pasze treściwe (2500), usługi weterynaryjne (700), siła robocza (2800), ściółka (1000). Wyceny na dzień bilansowy dokonano w oparciu o wartość godziwą. Szacowana waga zwierzęcia wynosiła 300 kg, cena 10 zł/kg, co stanowi wycenę w kwocie 3000 zł. Dla uproszczenia pominięto dokładne daty ponoszonych kosztów, podatek VAT, ewidencję kosztów w układzie kalkulacyjnym oraz koszty pośrednie. Jednostka wycenia aktywa w wartości godziwej. Ewidencję powyższych założeń przedstawiono w tabeli 15.

**Tabela 15. Wycena i prezentacja ewidencyjna inwentarza żywego oparta na wartości godziwej**

Czynność	Termin	Kwota	Konto Wn	Konto Ma
<b>Ujęcie początkowe, do dnia bilansowego</b>				
Wycielenie się jałowicy	IV kwartał roku <sub>n0</sub>	1107	Aktywa biologiczne	Zysk z tytułu aktualizacji aktywów biologicznych
Usługi weterynaryjne	IV kwartał roku <sub>n0</sub>	600	Usługi obce	Rozrachunki z dostawcami

<sup>147</sup> Cena ustalona w oparciu o aktywny rynek, informacja: <https://www.cenyrolnicze.pl/bydlo/cieleta-krajowe>, data dostępu: 29.05.2022.

Witaminy i inne dodatki paszowe	IV kwartał roku $n_0$	350	Zużycie materiałów	Materiały
Siła robocza	IV kwartał roku $n_0$	700	Wynagrodzenia	Rozrachunki z tytułu wynagrodzeń
Ściółkowanie stanowiska	IV kwartał roku $n_0$	250	Zużycie materiałów	Materiały
<b>Dzień bilansowy</b>				
Wycena bilansowa	Dzień kończący rok $n_0$	250	Strata z tytułu aktualizacji aktywów biologicznych	Aktywa biologiczne
<b>Od dnia bilansowego, do dnia bilansowego</b>				
Pasze treściwe	Rok $n_{+1}$	2500	Zużycie materiałów	Materiały
Usługi weterynaryjne	Rok $n_{+1}$	700	Usługi obce	Rozrachunki z dostawcami
Siła robocza	Rok $n_{+1}$	2800	Wynagrodzenia	Rozrachunki z tytułu wynagrodzeń
Ściółka	Rok $n_{+1}$	1000	Zużycie materiałów	Materiały
<b>Dzień bilansowy</b>				
Wycena bilansowa	Dzień kończący Rok $n_{+1}$	4000	Strata z tytułu aktualizacji aktywów biologicznych	Aktywa biologiczne

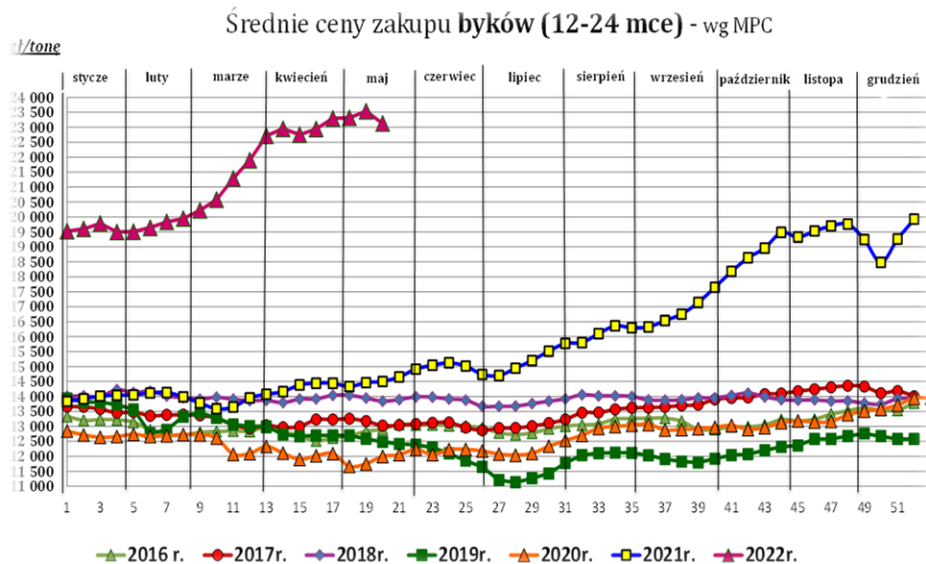
(rok  $n_0$  – rok, w którym pozyskano inwentarz żywy, rok  $n_{+1}$  – drugi rok hodowli inwentarza żywego)

Źródło: opracowanie własne.

\*\*\*Koniec przykładu 2\*\*\*

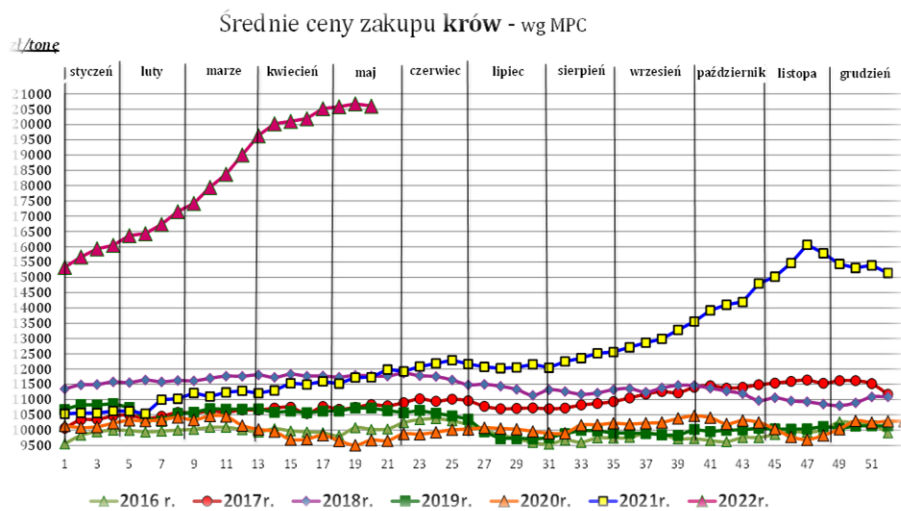
W opinii autora dokonywanie aktualizacji wartości aktywów do wartości godziwej każdorazowo prowadzi do znaczącego ich przeszacowania. Skutki ujęcia oraz późniejszej aktualizacji zwierzęcych aktywów biologicznych w wartości godziwej ujmowane są bezpośrednio w wyniku finansowym, podczas gdy ceny podlegają wahaniom (na przykładzie notowań byków i krów), co ilustrują rys. 13 i 14.

Rysunek 13. Uśrednione notowania cen zakupu byków w Polsce w latach 2016–2022



Źródło: <http://www.minrol.gov.pl>, data dostępu: 30.05.2022.

Rysunek 14. Uśrednione notowania cen zakupu krów w Polsce w latach 2016–2022



Źródło: <http://www.minrol.gov.pl>, data dostępu: 30.05.2022.

W każdym z przedstawionych przypadków, dla lat 2021-2022 nie ma mowy o trwałym wzroście wartości wraz z upływem czasu, a zatem do czasu sprzedaży nie powstaje niewątpliwy zysk. Wobec powyższego ujmowanie skutków wyceny aktywów biologicznych w wartości godziwej jest niezgodne

z zasadą rzetelnego obrazu oraz zasadą ostrożności. Inwentarz żywy, w przypadku gdy stanowi produkt, ujmowany jest na moment początkowego ujęcia w wartości godziwej (np. cielęta), która staje się kosztem jego wytworzenia. Rozwiązanie takie sprawia, że przychód staje się kosztem, a w ewidencji księgowej jednostka traci informację o koszcie wytworzenia. Brak tak istotnych informacji uniemożliwia prawidłowe zarządzanie projektami inwestycyjnymi, jakimi niewątpliwie są aktywa biologiczne.

Odmiennie regulacje w zakresie wyceny i prezentacji inwentarza żywego w rachunkowości zawiera FADN. **Farm Accountancy Data Network** to europejski system zbierania danych rachunkowych z gospodarstw rolnych, którego formalne kształtowanie rozpoczęło się w 1965 r. Systemem tym objętych jest ponad 85.000 jednostek rolnych (gospodarstw rolnych) Unii Europejskiej, w tym 90% hodowców inwentarza żywego. Podstawowym produktem FADN są tzw. **wyniki standardowe**. Stanowią one zestaw danych statystycznych, obliczonych na podstawie sprawozdań z gospodarstwa rolnego, dostarczanych przez Agencje Łącznikowe krajów członkowskich. Uzyskane wyniki opisują w podstawowym zakresie sytuację finansową różnych grup gospodarstw funkcjonujących na terenie Wspólnoty Europejskiej. W celu uzyskania porównywalności między zmiennymi używanymi w FADN i zmiennymi używanymi przez inne instytucje dostarczające dane z obszaru statystyki rolniczej precyzyjnie zdefiniowano każdą zmienną, która występuje w wynikach standardowych. Prezentację wyników standardowych FADN zawiera tabela 16.

**Tabela 16. Wyniki standardowe FADN dotyczące średniego gospodarstwa w Polsce i w Finlandii**

<b>Produkcja (w euro)</b>		
	<b>Polska</b>	<b>Finlandia</b>
<b>Wartość produkcji zwierząt i produktów zwierzęcych</b>	10755	36068
Zmiana wartości zwierząt	9	508
Mleko krowie i przetwory z mleka	3527	4718
Wołowina i cielęcina	1167	4718
Wieprzowina	3514	6607
Owce i kozy	30	82
Drób	2078	1953
Jaja	244	735
Mleko owcze i kozie	7	1
Inne zwierzęta i produkty zwierzęce	189	165
<b>Pozostała produkcja</b>	2964	3522
Zużycie na cele domowe	404	231
Zużycie na cele produkcyjne gospodarstwa rolnego	2560	3291
<b>Koszty ogółem</b>		
<b>Koszty pośrednie</b>	13726	58984
<b>Koszty bezpośrednie</b>	7877	39752
Pasze zwierząt żywionych systemem wypasowym	1309	8179

W tym z własnej produkcji	883	1563
Pasze dla trzody chlewnej i drobiu	3817	5676
W tym z własnej produkcji	1396	1293
Pozostałe koszty bezpośrednie produkcji zwierzęcej	472	3165
<b>Koszty pośrednie</b>	4300	30343
Koszty utrzymania maszyn i budynków	1111	8455
Energia	2126	8757
Usługi	505	3891
<b>Pozostałe koszty pośrednie</b>	559	9240
Amortyzacja	3533	19947
Koszty czynników zewnętrznych	1285	10184
Wynagrodzenia za pracę	908	4339
Czynsze	172	2910
Odsetki	205	2934

Źródło: opracowanie własne w oparciu o FADN.

Punktem wyjścia do uzyskania wyników standardowych jest ewidencja ilościowa prowadzona przez jednostki rolne. W tabeli 17 przedstawiono ewidencję rozdysponowania zużytych pasz i ściół z zakupów oraz nieodpłatnych przekazania.

**Tabela 17. Rozdysponowanie zużytych pasz i ściół z zakupów oraz nieodpłatnych przekazania**

Rodzaj paszy lub ściółu	K o d	Zużycie ogółem w roku:	z tego zużycie w % przez:					
			K o n i e	Bydło	Owce i kozy	Trzoda chlewna	Drób	Pozostałe zwierzęta
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Ziarna paszowe całe i rozdrobnione ze zbóż	52-11-10	100%	0	40	0	35	0	25

Źródło: opracowanie własne w oparciu o FADN.

Powyższe założenia wskazują na udział w zużyciu pasz i ściół dla każdego rodzaju inwentarza. Oszacowanie zużycia przeprowadza się po zakończeniu roku obrotowego. W przypadku zmiany w rozdysponowaniu mieszanek treściwych i koncentratów należy skorygować kod paszy na stanie początkowym roku obrachunkowego albo poprawić go w wydatkach lub nieodpłatnych przekazaniach do gospodarstwa rolnego. Zebrane w oparciu

o pomiar ilościowy dane są w kolejnych krokach rejestrowane w książce wpływów i wydatków indywidualnego gospodarstwa rolnego (KWiW). Celem gromadzenia danych w KWiW jest odzwierciedlenie struktury rodzajowej wpływów i wydatków oraz sposobu ich rozliczeń w postaci rodzaju wpłat i wypłat w okresie obrachunkowym. Jest to zatem kluczowy dokument rachunkowości prowadzonej metodą memoriałową, który odzwierciedla wartości przeprowadzonych transakcji rynkowych. Rejestracja zdarzeń w ramach prowadzonej książki wpływów i wypływów podzielona jest na kilka segmentów, które w znacznym stopniu odpowiadają układowi rachunku przepływów pieniężnych:

- działalność operacyjna – rejestruje się przychody i koszty bieżącego funkcjonowania jednostki rolnej, w tym z tytułu produkcji zwierzęcej, jak i produkcji ubocznej związanej z produkcją zwierzęcą;
- działalność inwestycyjna – operacje na majątku trwałym jednostki rolnej;
- działalność finansowa – otrzymane oraz spłacone kredyty i pożyczki bez kosztu obsługi (odsetek, prowizji);
- działalność prywatna – wyodrębnione z jednostki rolnej wpływy i wydatki niemające z nią bezpośredniego związku, np. świadczenia emerytalno-rentowe, lokaty i inwestycje osobiste.

FADN definiuje wpłaty jako dopływy wszelkich środków płatniczych do kasy gospodarstwa lub na jego konto bankowe, powiększone o wartość transakcji barterowych. Jak zauważa L. Goraj<sup>148</sup> do wpłat zalicza się ponadto wartość transakcji rozliczonych w formie wymiany naturalnej za produkt, rzecz lub usługę przekazaną partnerowi rynkowemu, wynikającą z:

- potrącenia od wartości produktu, rzeczy lub usługi dokonanego przez odbiorcę z tytułu pobrania od niego przez dostawcę w rozliczeniu produktów, rzeczy lub usług,
- ekwiwalentnej wartościowo wymiany produktu, rzeczy lub usługi za pobrane w zamian produkty, rzeczy lub usługi.

Wpłaty zaś zdefiniowane są w FADN jako wpływy wszelkich środków płatniczych, z kasy gospodarstwa lub z jego konta bankowego, powiększone o wartość transakcji barterowych. Dzięki tak prowadzonemu pomiarowi w jednostce rolnej możliwe jest sporządzenie rachunku przepływów pieniędzy. L. Ranogajec<sup>149</sup> pisze, że właściwe prowadzenie opisanych wyżej ewidencji wymaga dobrej znajomości rachunkowości w celu właściwej rejestracji nakładów pracy i zużytych materiałów bezpośrednich. Do podobnych wniosków

---

<sup>148</sup> Goraj L., *FADN i Polski FADN, Sieć danych rachunkowych z gospodarstw rolnych i system zbierania danych rachunkowych z gospodarstw rolnych*, Instytut Ekonomiki Rolnictwa i Gospodarki Żywnościowej – Państwowy Instytut Badawczy, Warszawa 2008, 29-30.

<sup>149</sup> Ranogajec L., *Accounting in Agriculture (in Croatian)*. Poljoprivredni fakultet u Osijeku, Osijek, Croatia 2009, 307-316.



doszli też G. Dono, R. Buttinelli i R. Cortignani<sup>150</sup>, którzy prowadzili badania użyteczności FADN we włoskich jednostkach rolnych (gospodarstwach). Jak zauważa autor dysertacji, godna uwagi jest definicja produkcji zwierzęcej według FADN. Jest ona tutaj określana jako przychód powiększony o wartość rynkową zwierząt przekazanych do innej działalności, przekazanych nieodpłatnie poza gospodarstwo rolne i pomniejszony o wydatki na zakup zwierząt oraz o wartość rynkową zwierząt otrzymanych nieodpłatnie spoza gospodarstwa, a także z innej działalności. Wartość produkcji może być obliczana z włączeniem lub z wyłączeniem przeszacowania wartości stanu stada zwierząt z tytułu inflacyjnej zmiany cen. Podejście to jest zbliżone do wyceny produkcji zwierzęcej według MSR 41 „Rolnictwo”, gdzie znajduje wykorzystanie wartości godziwej. Z kolei L. Ranogajec, J. Deže i S. Tolić<sup>151</sup> wskazują, że producenci rolni, którzy regularnie rejestrują dokładne dane dotyczące własnej działalności są w stanie kontrolować i poprawiać swoje wyniki biznesowe za pomocą raportowania zwrotnego.

.....

W podrozdziale dokonano szczegółowej analizy uregulowań zawartych w międzynarodowym standardzie rachunkowości dotyczących rolnictwa oraz w systemie FADN. Wskazano, że przeprowadzenie wyceny rachunkowej przedsiębiorstw rolniczych wymaga stosowania nie tylko standardu dedykowanego rolnictwu, ale również stosowania standardów regulujących inne obszary funkcjonowania przedsiębiorstw. Sformułowano na podstawie przykładu kolejne kroki, jakie należy podejmować przy wycenie rachunkowej inwentarza żywego według MSR 41. Przeprowadzanie takiego rodzaju wyceny stanowi wyzwanie dla służb finansowo-księgowych przede wszystkim dlatego, że przeszacowanie do wartości godziwej obciąża podstawową i pozostałą działalność operacyjną jednostki. Prowadzić to może do wykazywania niezrealizowanego wyniku finansowego (przeszacowanie do wartości godziwej odbywa się bowiem według hipotetycznych transakcji rynkowych).

## **2.5. Wycena inwentarza żywego w ramach branżowych wskaźników aktywów biologicznych**

Dopełnieniem metod wyceny inwentarza żywego jest wycena z zastosowaniem branżowych wskaźników pomiaru. A. Wszelaki<sup>152</sup> pisze, że

---

<sup>150</sup> Dono, G., Buttinelli, R., & Cortignani, R., Financial sustainability in Italian farms: an analysis of the FADN sample. *Agricultural Finance Review*, 2021, 719-745.

<sup>151</sup> Ranogajec, L., Deže, J., & Tolić, S., FADN as an indicator of the success of agricultural production. *Journal of Hygienic Engineering and Design*, 9, 2014, 80-84.

<sup>152</sup> Wszelaki A., *Wybrane problemy wyceny aktywów biologicznych według wartości godziwej [w:] Za i przeciw wartości godziwej w rachunkowości. Problemy stosowania i Wykorzystywania wartości godziwej*, A. Kostur, H. Buk (red.), "Studia Ekonomiczne Uniwersytetu Ekonomicznego", nr 126, Katowice 2012, 333-334.

w sytuacji, gdy aktywny rynek nie istnieje dla produktów zwierzęcych lub zwierzęcych aktywów biologicznych, przy ustalaniu wartości godziwej jednostka posługuje się branżowymi jednostkami pomiarowymi, np. wartością bydła rzeźnego wyrażoną w kilogramach wagi żywej. Temat ten zgłębia również K. Pasula<sup>153</sup>, która wskazuje, że wycena na moment początkowego ujęcia jest zawsze dokonywana w koszcie historycznym, natomiast na dzień bilansowy można zastosować wartość godziwą. Natomiast w przypadku braku aktywnych rynków alternatywą pozostają branżowe wskaźniki pomiaru. Autorka ta zaproponowała koncepcję branżowego wskaźnika pomiaru aktywów biologicznych, który uwzględnia ryzyko w branży rolniczej<sup>154</sup>. Przykłady odniesień przy konstruowaniu wskaźników branżowych dla inwentarza żywego zawiera tabela 18.

**Tabela 18. Odniesienia przy konstruowaniu branżowych wskaźników pomiaru inwentarza żywego**

Rodzaj inwentarza żywego	Odniesienie na branżowy wskaźnik pomiaru
Trzoda chlewna	Jakość póltuszy, ilość wyproszeń loch w cyklu zamkniętym
Bydło mleczne	Parametry jakościowe mleka produkowanego przez krowy, rasa bydła.
Kury nioski	Okres przydatności produkcyjnej kur, odporność na choroby wirusowe,
Konie w stadninie	Aukcje koni, wyniki osiągnięte w zawodach jeździeckich.

Źródło: Opracowanie własne w oparciu o raporty branżowe ośrodków doradztwa rolniczego.

Warto zauważyć, że włączenie metody wyceny aktywów biologicznych w oparciu o branżowe wskaźniki implikowane jest ułomnością metod standardowych (w koszcie historycznym, w wartości godziwej). Zatem im bardziej specyficzny składnik zwierzęcych aktywów biologicznych, tym większe prawdopodobieństwo, że zajdzie konieczność przeprowadzenia wyceny bilansowej z wykorzystaniem wskaźnika branżowego. Przed zastosowaniem wskaźnika branżowego należy przetestować jego adekwatność, tak aby możliwie najpełniej pokazywał wartość wycenianego składnika aktywów. Jest to niezbędne dla realizacji nadrzędnych zasad rachunkowości przy wycenie, o czym szerzej pisał będzie autor w rozdziale trzecim.

Wycena w oparciu o branżowe wskaźniki wyceny zachodzi dla tych aktywów biologicznych, dla których metody standardowe wyceny są nie

<sup>153</sup> Pasula, K., *Koszt historyczny a wartość godziwa aktywów biologicznych według MSSF dla małych i średnich przedsiębiorstw. Studia Ekonomiczne* 252, 2015, 95-106.

<sup>154</sup> Pasula, K., *Kierunki i uwarunkowania standaryzacji rachunkowości przedsiębiorstw rolnych, 2020*, (Doctoral dissertation), 116-118.

adekwatne. W przypadku inwentarza żywego będą to zwierzęta w fazie wzrostu, których wartości nie da się odszukać na aktywnych rynkach, jak również zwierzęta trudno osiągalnych ras użytkowych (np. konie). Koncepcja branżowego wskaźnika powinna uwzględniać możliwość dokonania pomiaru wszystkich zmiennych, od których wskaźnik ten zależy.

### 3. ZJAWISKA DYSFUNKCYJNE W ZAKRESIE WYCENY INWENTARZA ŻYWEGO W ŚWIETLE PRZESTRZEGANIA NADRZĘDNYCH ZASAD RACHUNKOWOŚCI

#### 3.1. Rola nadrzędnych zasad rachunkowości w wycenie inwentarza żywego jednostek rolnych

Rachunkowość, jak pisze między innymi M. Gmytrasiewicz<sup>155156</sup>, to system informacyjny oparty na określonych sposobach pomiaru i opisu działalności jednostek gospodarczych. Wiele spośród tych wypracowanych sposobów jest wspólnych dla systemu rachunkowości wszystkich podmiotów. Współcześnie dostrzec można, że tradycyjna rachunkowość retrospektywna – oparta na koszcie historycznym – żywiłowo przekształca się w rachunkowość prospektywną, opartą na wartości godziwej i szacowaniu oczekiwanych procesów ekonomicznych<sup>157</sup>. Cele stawiane rachunkowości koncentrują się coraz częściej na pomiarze wartości przedsiębiorstwa przy jednoczesnym odchodzeniu od pomiaru wyniku finansowego. Pogląd ten dominuje zwłaszcza u zewnętrznych odbiorców sprawozdań finansowych i jest zauważalny także w jednostkach rolnych prowadzących chów i hodowlę zwierząt.

Wiarygodnemu pomiarowi i opisowi działalności jednostek rolnych, zgodnie z realizacją koncepcji wiernego i rzetelnego obrazu (*true and fair view*<sup>158</sup>) służą nadrzędne zasady rachunkowości. Sformalizowane zostały one w połowie XX wieku, ale sama koncepcja ich istnienia stosowana była od początku kształtowania się systemu rachunkowości. Wykorzystując gliniane tabliczki,

---

<sup>155</sup> Gmytrasiewicz M., *Teoria rachunkowości, a Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej*, w: *Rachunkowość wczoraj, dziś, jutro*. Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2007, 112.

<sup>156</sup> *Encyklopedia rachunkowości*, Gmytrasiewicz M. (red.), LexisNexis, Warszawa 2005, 482.

<sup>157</sup> *Ibidem*, 111-112.

<sup>158</sup> Określenie „*true and fair value*” zostało po raz pierwszy wprowadzone w Wielkiej Brytanii do prawa bilansowego w 1947 roku. W *Companies Act 1947* pojawił się następujący zapis: *Każdy bilans spółki powinien dawać wierny i rzetelny obraz stanu interesów spółki na koniec roku obrotowego i każdy rachunek zysków i strat spółki powinien dawać wierny i rzetelny obraz zysku lub straty za rok obrotowy ...* – R.H. Parker, *Importing and Exporting Accounting: The British Experience*, w: *Accounting History, Some British Contributions*, R. H. Parker and B. S. Yamey (red.), Oxford University Press, New York 2001, 603-604. Koncepcja *true and fair view* przeniknęła następnie do prawa bilansowego innych krajów.

zwoje papierusów, oprawiane księgi czy obecnie cyfrowe nośniki danych, dokładano wszelkich starań, aby informacje księgowo były wiarygodne. Zasada wiernego i rzetelnego obrazu jest w pewnych obszarach mocno skonkretyzowana, ale zawiera też dość ogólne sformułowania. Możemy doszukać się tutaj, na co powinien być kładziony przez rachunkowość główny nacisk przy pomiarze i opisie działalności gospodarczej podmiotów, ale trudno jest znaleźć tego zdefiniowanie, a także jakie zasady zapewniają stworzenie wiernego i rzetelnego obrazu przedsiębiorstwa. Wdrażanie tej koncepcji, równoległe z rozwojem rachunkowości na przestrzeni wieków, następuje poprzez wprowadzanie, zmienianie i udoskonalanie różnych zasad, mniej lub bardziej szczegółowych, które mają służyć dostarczeniu wiarygodnych informacji o działalności podmiotów gospodarczych. Tak skonstruowana zasada rachunkowości nacechowana jest dynamicznym charakterem i elastycznością. Jak pisze D. Chopping<sup>159</sup> subiektywizm związany z pojęciem rzetelności/prawdziwości może się wydawać słabością i przemawiać przeciwko jego stosowaniu. Jednakże to, że rzetelności/prawdziwości nie da się jasno i jednoznacznie zdefiniować – może być również uznane za ich podstawową zaletę. Jest nieuniknione, że prawa i przepisy dotyczące rachunkowości pozostają w tyle za praktyką gospodarczą. Gdy w środowisku gospodarczym następują zmiany, zawsze musi upłynąć jakiś czas zanim zostaną zmienione przepisy prawa. Tam, gdzie system opiera się wyłącznie na zespole szczegółowych przepisów, księgi na nich oparte mogą nie dawać prawdziwego obrazu transakcji, które odzwierciedlają, gdyż pomijają niektóre zmiany, jakie zaszły w tych transakcjach lub w środowisku gospodarczym. Warto zauważyć, że system rachunkowości w jednostkach rolnych prowadzących chów i hodowlę zwierząt jest tak bogaty i złożony, że prawo bilansowe nie może objąć swym zakresem wszystkich zagadnień i problemów, jakie się generują. Tutaj rozwiązaniem na niedoskonałości norm rachunkowości w zestawieniu z różnorodnością zdarzeń gospodarczych w jednostkach rolnych może być stosowanie zasady wiernego i rzetelnego obrazu. Wśród negatywnych konsekwencji braku stosowania zasady wiernego i rzetelnego obrazu warto odnotować za autorami takimi jak: S. E. Michelson, J. Jordan-Wagner, C. W. Wootton<sup>160</sup> brak zainteresowania jednostkami rolnymi z uwagi na awersję do ryzyka. Z kolei J. M. Charnes, P. Koch, H. Berkman<sup>161</sup> wymieniają tutaj wadę polegającą na podejmowaniu błędnych decyzji zarządczych. W polskich przepisach bilansowych wymóg stosowania rzetelnego i jasnego obrazu jest pochodną stanowiska polskiego

---

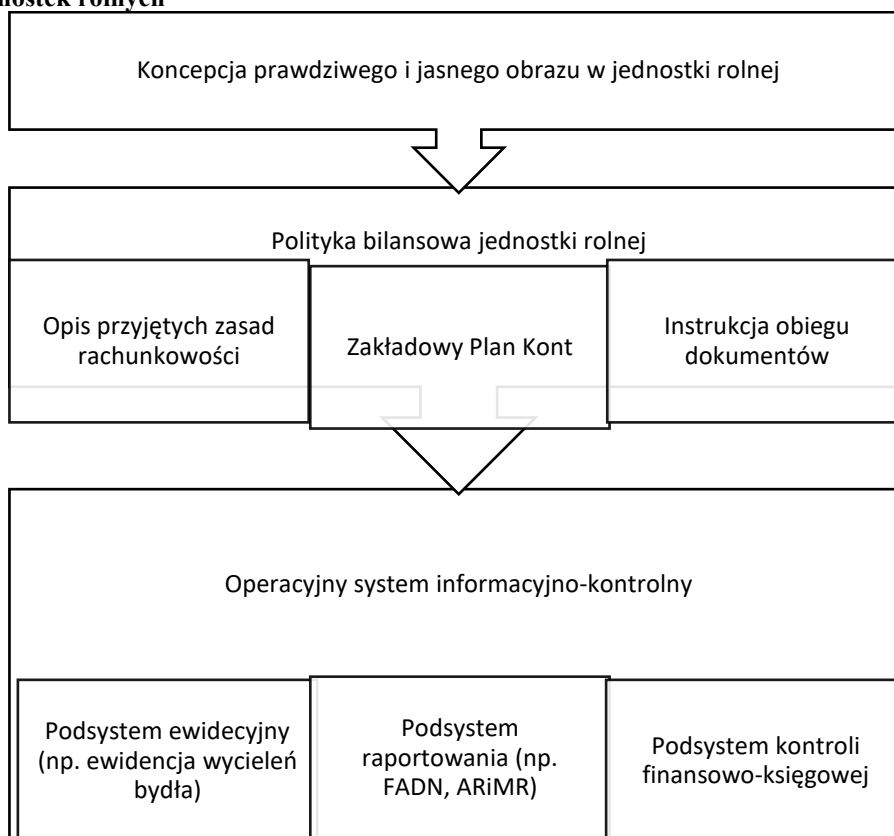
<sup>159</sup> Chopping D., *Prawidłowość i prawdziwość (rzetelność) sprawozdania finansowego*, „Rachunkowość”, Nr 12, 1993, 443-444.

<sup>160</sup> Michelson, S. E., Jordan-Wagner, J., & Wootton, C. W. (2000). The relationship between the smoothing of reported income and risk-adjusted returns. *Journal of Economics and Finance*, 24(2), 141-159.

<sup>161</sup> Charnes, J. M., Koch, P., & Berkman, H. (2003). Measuring hedge effectiveness for FAS 133 compliance. *Journal of Applied Corporate Finance*, 15(4), 95-103.

Komitetu Standardów Rachunkowości<sup>162</sup>, które od 1994 r. zostało wprowadzone do ustawy o rachunkowości. Jak wskazuje między innymi P. Szczypa<sup>163</sup> koncepcja prawdziwego i wiernego obrazu jest nadrzędną zasadą rachunkowości, z której wywodzą się pozostałe unormowania (zasady) wzajemnie ze sobą skorelowane. Umieszczenie zasady „true and fair view” w polityce bilansowej jednostek rolnych ilustruje rysunek 15.

**Rysunek 15. Koncepcja prawdziwego i jasnego obrazu w polityce bilansowej jednostek rolnych**



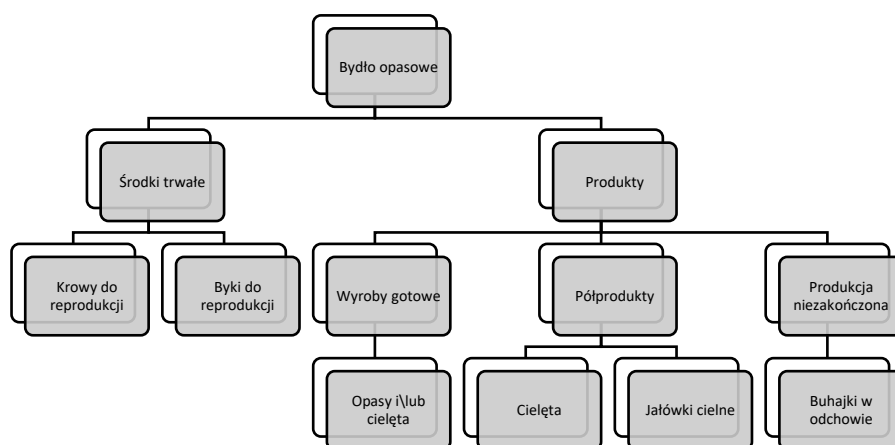
Źródło: opracowanie własne.

<sup>162</sup> Komunikat Ministra Finansów z dnia 24.01.2018 r. w sprawie ogłoszenia uchwały Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie przyjęcia Stanowiska Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie zasady rzetelnego i jasnego obrazu w realizacji przepisów art. 4 ust. 1 oraz ust. 1a i 1b Ustawy o rachunkowości (Dz. Urz. Min. Fin z 2018 r. poz. 7), 13-14.

<sup>163</sup> Szczypa P., *Funkcje, zasady rachunkowości i inne ważne informacje dla przyszłego księgowego*, [w]: *Podstawy rachunkowości. Od teorii do praktyki*, red. Szczypa P., CeDeWu, Warszawa 2021, 55-56.

W przypadku jednostek rolnych zajmujących się chowem i/lub hodowlą zwierząt stosowanie powyższej koncepcji wymaga uwzględnienia specyfiki aktywów zwierzęcych przy ich wycenie. Zakładowy plan kont stosowany w jednostce powinien stopniem uszczegółowienia odpowiadać między innymi strukturze wiekowej zwierząt oraz miejscu ich przeznaczenia. Schemat uszczegółowienia bydła opasowego w planie kont jednostki rolnej zawiera rysunek 16.

**Rysunek 16. Uszczegółowienie bydła opasowego w planie kont jednostki rolnej**



Źródło: opracowanie własne na podstawie planu kont Ośrodka Hodowli Zarodowej w Osieku Sp. z o.o..

Na rysunku 16 pominięto konto „Towary”, którego definicja, jak podaje P. Szczypa<sup>164</sup>, pozwala zaliczać do tej kategorii tylko zapas nabyty w celu odsprzedaży w stanie nieprzetworzonym.

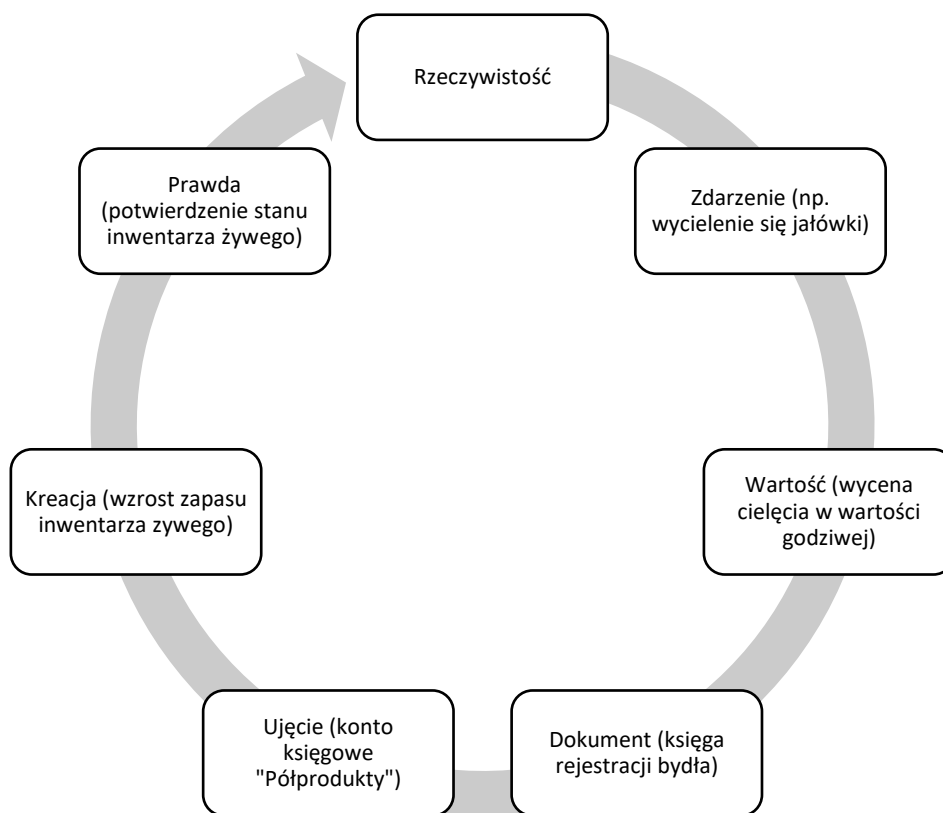
Natomiast jednostka rolna zajmująca się chowem bądź hodowlą bydła opasowego, jeżeli nabywa inwentarz żywy z zewnątrz, to jest on przeznaczony

<sup>164</sup> Szczypa P., *Zasady ewidencji księgowej i wyceny towarów*, [w]: *Rachunkowość finansowa. Od teorii do praktyki*, red. Szczypa P., CeDeWu, Warszawa 2021, 311-312.

do dalszej hodowli (wskutek przemiany biologicznej cielęta przechodzą do kategorii opasów na sprzedaż).

Adekwatnie stosowana zasada „true and fair view” zapewnia stworzenie obrazu działalności jednostki rolnej takim, jakim jest w rzeczywistości. W oparciu o operacyjny cykl kreacji działalności gospodarczej podany przez D. Łazarczyka<sup>165</sup> można wydedukować jego odpowiednik dla jednostek rolnych (rys. 17.).

**Rysunek 17. Operacyjny cykl kreacji obrazu jednostki rolnej**



Źródło: opracowanie własne.

Autor stoi na stanowisku, że tam gdzie jest dokument i kwota, tam jest rachunkowość, czyli *de facto* rachunkowość prowadzą wszyscy przedsiębiorcy, chociażby nie podlegali formalnie pod prawo bilansowe. Ewidencje prowadzone na potrzeby podatków bądź raportowania do instytucji branżowych (np. FADN) są mocno uproszczone, ale ich cechą wspólną jest prezentowanie prawdziwych

<sup>165</sup> Łazarczyk, D., Koncepcja prawdziwego i jasnego obrazu w polityce bilansowej przedsiębiorstwa. *Przedsiębiorstwo & Finanse*, (4) 2018, 17-28.



informacji. Jak podaje H. Czaja-Cieszyńska<sup>166</sup>, system ewidencji prowadzony w przedsiębiorstwie, poza zadaniami związanymi z obowiązkami prowadzenia rozliczeń o charakterze publiczno-prawnym, powinien również pozwolić na dostarczanie informacji użytecznych z punktu widzenia krótko- i długoterminowego zarządzania przedsiębiorstwem. Konsekwencją prostoty rachunkowości podatkowej jest niestety prawie całkowity brak ewidencji mogących służyć za podstawę podjęcia właściwych decyzji finansowych. Przestrzeganie zasad rachunkowości wymaga wielowymiarowego podejścia, szczególnie przy specyficznych podmiotach, jakimi są jednostki rolne prowadzące chów i hodowlę zwierząt. Dla jednostek tych stosowanie zasad rachunkowości jest zmienne i zależy od różnych aspektów:

- periodyzacja – określenie roku obrotowego i wchodzących w jego skład okresów sprawozdawczych, zwyczajowo rok obrotowy pokrywa się z rokiem kalendarzowym, jednostki rolne powinny dostosować rok obrotowy do własnego cyklu produkcji, aby nie zaburzać informacji prezentowanych w bilansie na dzień kończący rok obrotowy;
- technika rachunkowości – opis systemu przetwarzania danych, dla jednostek rolnych szczególnie ważne są księgi pomocnicze służące ewidencji zapasów inwentarza żywego, z których to wynikać powinny informacje między innymi o stopniu przemiany biologicznej;
- metody wyceny aktywów i pasywów – odniesienie się do przyjętego sposobu wyceny inwentarza żywego, np. w koszcie historycznym, w wartości godziwej bądź z wykorzystaniem branżowych wskaźników pomiaru;
- podsystem rachunku kosztów – rozwinięty (pełny) sposób ujęcia kosztów działalności operacyjnej jednostki rolnej;
- zakładowy plan kont – obejmuje wykaz kont syntetycznych i analitycznych wraz z komentarzem.

Przy tworzeniu zasad rachunkowości w jednostce rolnej należy mieć wizję funkcjonowania całego systemu rachunkowości. Nie bez znaczenia jest tutaj strategia rachunkowości, której rozwiązania powinny uwzględniać potrzeby zarządzania w zakresie bieżącej analizy i oceny sytuacji majątkowej i finansowej oraz umożliwiać sprawowanie skutecznej kontroli księgowej. K. Sawicki<sup>167</sup> pisze, że przepisy w zakresie rachunkowości nie regulują wszystkich możliwych wypadków, pozostawiając jednostkom rolnym możliwość wyboru określonych rozwiązań. Jak dalej zauważa, w życiu gospodarczym polityka bilansowa jest nie tylko sztuką tego, co możliwe, lecz również sztuką tego, co jest prawem

---

<sup>166</sup> Czaja-Cieszyńska H., *Użyteczność informacyjna uproszczonych form ewidencyjnych małych i średnich przedsiębiorstw na tle rozwiązań podatkowych w Polsce*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 549, Ekonomiczne problemy usług nr 39, Uniwersytet Szczeciński, Szczecin, 178-179.

<sup>167</sup> Sawicki K., *Polityka bilansowa jako element polityki ekonomicznej firmy*, [w]: *Polityka bilansowa i sprawozdawczość finansowa w zarządzaniu firmą*, red. K. Sawicki, Ekspert, Wrocław, 1998, 30-31.

dozwolone. Drogowskazem reguł prawidłowego prowadzenia rachunkowości określa się nadrzędne zasady rachunkowości tworzące *true and fair view* jednostki rolnej. Jedną z takich nadrzędnych zasad rachunkowości definiowanych w polskich prawie bilansowym oraz w Międzynarodowych Standardach Rachunkowości i Międzynarodowych Standardach Sprawozdawczości Finansowej (MSR\MSSF) – obok zasady memoriałowej, współmierności kosztów i przychodów, kontynuacji działania, ciągłości, niekompensowania i istotności- jest zasada ostrożności<sup>168</sup>. Problem stosowania omawianej zasady ma duże znaczenie, ponieważ wpływa na kształtowanie danych płynących z systemu informacyjnego rachunkowości, a co za tym idzie, na ich rzetelność i wiarygodność. Zasada ostrożności, zamiennie nazywana zasadą ostrożnej wyceny, zasadą konserwatyzmu lub zasadą ostrożności kupieckiej, wiąże się przede wszystkim z wyceną aktywów i pasywów oraz wyniku finansowego jednostki rolnej. M. Scheffs<sup>169</sup> podaje, iż w oparciu o zachowane inwentarze można stwierdzić, że ostrożność w wycenie towarzyszyła rachunkowości już w XV w., kiedy kupcy dokonywali weryfikacji wartości aktywów trwałych i obrotowych za pomocą odpisów aktualizujących. Zgodnie z zachowanymi przekazami: „(...) przy oznaczaniu wartości towarów z końcem roku obrachunkowego stosowano ceny nabycia. Skoro jednak cena targowa była niższa od ceny nabycia, wówczas stosowano tę niższą wartość, a różnicę przeprowadzano jako stratę przez konto *Straty na towarach*”. Odniesienie do zasady ostrożności znaleźć można w epokowym dziele „ojca rachunkowości” Lucca Pacioli<sup>170</sup>. W wydanym w 1494 r. traktacie o rachunkowości pisał, że: „dobry księgowy musi w ten sposób postępować, aby zachować zawsze kupiecką rzetelność”. W ślad za tym stwierdzeniem pojawia się u tego samego autora postawa antagonistyczna do ostrożnej wyceny. Pisze on: „Wyszczególniając każdą z rzeczy znajdujących się w pierwszych pozycjach (...) oceń dobrze ich aktualną cenę. Podawaj raczej wyższe ceny, tj. jeżeli ci się wydaje, że coś jest warte 20, wpisz 24, tak aby twój zarobek był większy”<sup>171</sup>. W obliczu tak niejednoznacznego poglądu Pacioli’ego, za prekursora zasady ostrożności uznać można francuskiego kupca Jacquesa Savary’ego. W komentarzu do prawa handlowego<sup>172</sup> pisał on w odniesieniu do wyceny towarów: „przy tym trzeba się strzec, aby ich wyżej nie oceniać niż są warte, bo

---

<sup>168</sup> Olchowicz I., Tłaczała A., *Sprawozdawczość finansowa*, Difin, Warszawa 2002. 18-19.

<sup>169</sup> Scheffs M., *Bilans kupiecki i podatkowy*, Wydawnictwa Związku księgowych w Polsce, Warszawa 1939, 24-25.

<sup>170</sup> Pacioli L., *Tractatus XI de Computis et Scripturis – Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita*, Pogodzińska-Mizdrak E., Sojak S. (red.), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2007, 24-25.

<sup>171</sup> Ibidem, 78-79.

<sup>172</sup> Savary J., *Le parfait negotiant*, 1675, [za]: Scheffs M., *Z historii księgowości (Luca Pacioli)*, Wł. Wilak, Poznań 1939.

to znaczyłyby, że czyni się bogatym na papierze. Należy je raczej tak oceniać, aby przy sprzedaży w przyszłości wydobyć zysk w inwentarzu roku następnego”. Autor ten rekomendował również ujmowanie w wycenie czasu zakupu towarów, okresu magazynowania, dotychczasowej utraty wartości, zmiany mody, otoczenia konkurencyjnego, a także zmian cen producentów lub dystrybutorów. Współcześnie zasada ostrożnej wyceny jest typowa dla modelu rachunkowości kontynentalnej. Znaleźć ją można w praktyce podmiotów w Japonii oraz w większości krajów Europy, w których przedsiębiorstwa są bardzo silnie powiązane z bankami zabezpieczającymi ich podstawowe potrzeby finansowe. Postrzeganie zasady ostrożności ewoluowało wraz ze zmieniającymi się potrzebami informacyjnymi użytkowników systemu rachunkowości, jednak ogólne założenia ostały się do współczesności<sup>173</sup>.

Przenosząc stosowanie zasady ostrożności na grunt jednostek rolnych prowadzących chów i hodowlę zwierząt należy w praktyce stosować reguły, które można opisać przez hasła: „nie wyżej niż cena rynkowa”, „lepszy zysk mniejszy niż przesadzony”, „nie może być w jednostce gorzej niż według obrazu przedstawionego w sprawozdaniu finansowym, a może być tylko lepiej”. Implikacje stosowania zasady ostrożności w jednostkach rolnych prowadzących chów i hodowlę trzody chlewnej zawiera tabela 19.

**Tabela 19. Implikacje stosowania zasady ostrożności w jednostkach rolnych prowadzących chów i hodowlę trzody chlewnej**

Przedmiot wyceny	Sposób ujęcia wg zasady ostrożnej wyceny	Zagwozdki w praktycznym stosowaniu
Koszty	Możliwie wysoko, ale zawsze wiarygodnie	Trudności w wycenie nakładów pracy własnej, Niedoszacowanie kosztów materiałów np. pasz z własnych upraw.
Zobowiązania	Możliwie wysoko, ale zawsze wiarygodnie	Tworzenie rezerw na negatywne skutki klęsk żywiołowych czy chorób zakaźnych wśród zwierząt.
Aktywa na dzień bilansowy	Ostrożnie	Wymaga się wyceny po cenie nabycia lub koszcie wytworzenia nie wyżej od ceny sprzedaży netto.

<sup>173</sup> Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2013/34/UE z dnia 26.06.2013 r. w sprawie rocznych sprawozdań finansowych, skonsolidowanych sprawozdań finansowych i powiązanych sprawozdań niektórych rodzajów jednostek, zmieniająca dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady 2006/43/WE oraz uchylająca dyrektywy Rady 78/660/EWG i 83/349/EWG (Dz. Urz. UE L z 2013 r. nr 182).

		Niejednokrotnie koszt wytworzenia przewyższa cenę sprzedaży netto.
--	--	--

Źródło: opracowanie własne.

Wprowadzenie wyceny według wartości godziwej spowodowało, że tradycyjna zasada ostrożności, oparta na koszcie historycznym, zaczęła stopniowo tracić na znaczeniu. Wynika to z dopuszczenia przeszacowań, które dają możliwość zwiększenia wartości aktywów i zmniejszenia zobowiązań. Wartość godziwa odnosi się do kwoty hipotetycznej transakcji sprzedaży, przez co pozwala ująć przychody wątpliwe i niepewne, które faktycznie nie zostały zrealizowane. W praktyce jednostek rolnych prowadzących chów\hodowlę zwierząt, dla zachowania zasady ostrożności, wycenę w wartości godziwej powinno stosować się, jeżeli wartość rynkowa aktywów podlegających wycenie spadła, a więc jedynie w przypadku korekt in minus. Wartość godziwa nie powinna stanowić podstawy wyceny, gdy jest wyższa od kosztu historycznego. Wówczas dokonanie korekt in plus jest równoznaczne z uwzględnieniem niezrealizowanego przychodu<sup>174</sup>. Warto wskazać za J. Błażyńską<sup>175</sup>, że leżące u podstaw wartości godziwej dokonanie wyceny na podstawie danych rynkowych może rodzić trudności, gdyż nie wszystkie rynki są jednakowo rozwinięte, a dla wielu składników aktywny rynek nie istnieje. Wówczas konieczne jest przejście niżej w hierarchii wartości godziwej, co zwiększa zakres decyzji indywidualnych podejmowanych przez wyceniającego. W efekcie, jak z kolei zauważają I.E. Szczepankiewicz i M. Janowicz<sup>176</sup>, wycena uzależniona jest od subiektywnie przyjętych założeń. Tego typu prawidłowość jest charakterystyczna dla jednostek rolnych wyceniających inwentarz żywy. Nie zawsze możliwe jest doszukanie się aktywnego rynku, a nawet jeśli taki istnieje, to jego ceny nie odpowiadają realiom, w jakich funkcjonuje jednostka rolna. W podobnym tonie wypowiadali się też A.M. Garvey, L. Parte czy B. McNally<sup>177</sup>. Wśród istotnych problemów stosowania zasady ostrożnej wyceny autor niniejszej dysertacji dostrzega niekonsekwentne ujmowanie przychodów i kosztów w wyniku finansowym. W wyniku finansowym ujmowane są

<sup>174</sup> Rówińska, M., Zadora, K., *Rachunkowość w wartości godziwej, a zasady rachunkowości*. [w]: Buk H., Kostur A. (red.), *Za i przeciw wartości godziwej w rachunkowości. Teoretyczne aspekty wartości godziwej*, Katowice, 2012, 169-170.

<sup>175</sup> Błażyńska, J., *Wartość godziwa jako podstawa wyceny w sprawozdaniu finansowym*. Studia i Prace Kolegium Zarządzania i Finansów Szkoły Głównej Handlowej 147 (2015), 73–85.

<sup>176</sup> Szczepankiewicz, E. I., & Janowicz, M., *Dylematy wykorzystania wartości godziwej – teoria i praktyka*. Studia i Prace Kolegium Zarządzania i Finansów Szkoły Głównej Handlowej, 147 (2015), 87–107.

<sup>177</sup> Garvey, A. M., Parte, L., McNally, B., & Gonzalo-Angulo, J. A., *True and fair override: Accounting expert opinions, explanations from behavioural theories, and discussions for sustainability accounting*. *Sustainability*, 13(4), (2021), 1928.

wszystkie koszty okresu, nawet jeśli ich poniesienie jest tylko prawdopodobne, natomiast do przychodów zaliczane są tylko te zrealizowane. Tradycyjne pojmowanie zasady ostrożności polegało w zasadzie na pejoratywnej ocenie skutków finansowych zdarzeń gospodarczych, co mogło prowadzić do zaniżania wyniku finansowego, niedoszacowania zasobów i tworzenia ukrytych rezerw zysku w bilansie. Jak zauważa S. Hońko<sup>178</sup> ekstremalna ostrożność to przejaw konserwatywnego podejścia w rachunkowości, które polega na:

- przedstawieniu w sprawozdaniach finansowych możliwie najniższej wartości aktywów i przychodów przy jednoczesnej możliwie najwyższej wycenie pasywów i kosztów,
- założeniu, że wydatki nastąpią raczej szybciej niż później, a wpływy uzyskane będą później niż szybciej,
- niedoszacowaniu zysków.

Zachowawcze podejście w rachunkowości do wyceny majątku i przepływów może doprowadzić do naruszenia zasady wierności informacji sprawozdawczej. Nadmierny pesymizm sporządzających sprawozdanie finansowe prowadzi do ujawnienia w tych raportach sytuacji ekonomicznej jednostki rolnej gorszej niż jest ona w rzeczywistości, a tym samym stawia pod znakiem zapytania bezstronność i wiarygodność tych sprawozdań. Aktualnie, jak zauważa między innymi D. Sundvik<sup>179</sup>, dominujące znaczenie w rachunkowości posiada teoria wartości, zgodnie z którą nadrzędnym celem sprawozdania finansowego jest pomiar wartości przedsiębiorstwa. Efektem tego są postępujące zmiany w zasadach rachunkowości. Jednym z kryteriów ujęcia pozycji w bilansie jest wiarygodność wyceny. W przypadku inwentarza żywego jako zasobu jego wartość musi być oszacowana. Stosowanie rozsądnych oszacowań to zasadniczy element procesu sporządzania sprawozdań finansowych<sup>180</sup>. Wzrastające znaczenie funkcji prospektywnej rachunkowości powoduje, że wartość godziwa wypiera koszt historyczny jako fundament wyceny. Tym samym zmienia się charakter zasady ostrożności, którą należy rozpatrywać nie tylko w ujęciu retrospektywnym, ale i prospektywnym. Na kanwie powyższych rozważań można podjąć próbę uaktualnienia definicji zasady ostrożności. Autor proponuje określać ją jako racjonalność w punktowaniu efektów finansowych przeszłych i przyszłych zdarzeń zachowując towarzyszące jednostce rolnej ryzyko. Opierając się na dotychczasowym rozumieniu zasady ostrożności nie można stwierdzić, że stanowi obecnie (i będzie również w przyszłości) nadrzędną zasadę rozstrzygającą o przydatności decyzyjnej sprawozdań finansowych. Zdaniem

---

<sup>178</sup> Hońko S., *Koncepcja ostrożnej wyceny w rachunkowości*, Szczecin 2008, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, 161-162.

<sup>179</sup> Sundvik, D., The impact of principles-based vs rules-based accounting standards on reporting quality and earnings management. *Journal of Applied Accounting Research*, 2019, 78-93.

<sup>180</sup> Por. Założenia koncepcyjne Międzynarodowych Standardów Rachunkowości, MSSF 2007, cz. A, §4.41.

E. Łazarowicz<sup>181</sup> zasada ostrożności w klasycznym ujęciu to już historia rachunkowości. W przypadku wyceny inwentarza żywego (zwierząt w zasobie majątkowym jednostek rolnych) warto zastanowić się, czy szeroka implementacja wartości godziwej jako parametru wyceny wyklucza realizację zasady ostrożności. Ostrożność w tym przypadku jest przedmiotem szacowania wartości godziwej. Wytyczne stosowania wartości godziwej przy wycenie inwentarza żywego zostały omówione w Rozdziale 2 niniejszej dysertacji. Analiza rozwiązań przyjętych przez MSSF dokonana przez autora, wskazuje, że przyjęcie wartości godziwej jako koncepcji wyceny inwentarza żywego wymaga zachowania szczególnej i szeroko pojmowanej ostrożności<sup>182</sup>. W podobnym tonie o wartości godziwej na kanwie zasady ostrożności wypowiedzieli się tacy autorzy, jak J. Hejnar<sup>183</sup> i A. Hołda<sup>184</sup>.

Istotną rolę w procesie wyceny inwentarza żywego pełni również zasada współmierności przychodów i kosztów. Źródła wspomnianej zasady sięgają lat 30-tych XX wieku. J. A. Paton i A.C. Littleton<sup>185</sup> zaliczali współmierność przychodów i kosztów za „główny problem rachunkowości”. Autorzy Ci twierdzili, że współmierność przychodów i kosztów stoi na straży właściwego odzwierciedlenia efektywności jednostki w danym okresie. Stosowanie wspomnianej zasady służy przede wszystkim ustaleniu bieżącej rentowności transakcji jednostki rolnej z jej otoczeniem. Definicja zasady współmierności była przedmiotem rozważań między innymi Briefa i Owena,<sup>186</sup> czy Johnsona<sup>187</sup>, którzy odnosili ją najczęściej do przyporządkowania kosztów do przychodów okresu. Rola zasady współmierności w systemie rachunkowości systematycznie maleje. Jest to wynikiem zmiany podejścia z wynikowego na bilansowe. Jak pisze Dichev<sup>188</sup> podejście wynikowe uznano za „konceptyjne

---

<sup>181</sup> Łazarowicz E., *Znaczenie i przyszłość zasady ostrożności*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław 2015, 183-190.

<sup>182</sup> Por. Zgodnie z Załoženiami koncepcyjnymi MSSF informacja sprawozdawcza powinna posiadać wartość prognostyczną, wartość historyczną lub obie te wartości.

<sup>183</sup> Hejnar J., *Czy założenia koncepcyjne sprawozdawczości finansowej stanowią teoretyczne podstawy rachunkowości?* Studia i materiały Oeconomicae, 18, 1/2014, Kielce 2014, 219-225.

<sup>184</sup> Hołda A., *Determinanty ustalania wartości godziwej w rachunkowości w kontekście kryzysów finansowych*, Nierówności społeczne a wzrost gospodarczy, 30, Rzeszów 2019, 138-150.

<sup>185</sup> Schütt, H., 2012. *The Matching Principle: Insights into Earning's Usefulness to Investors*, Working paper.9-10.

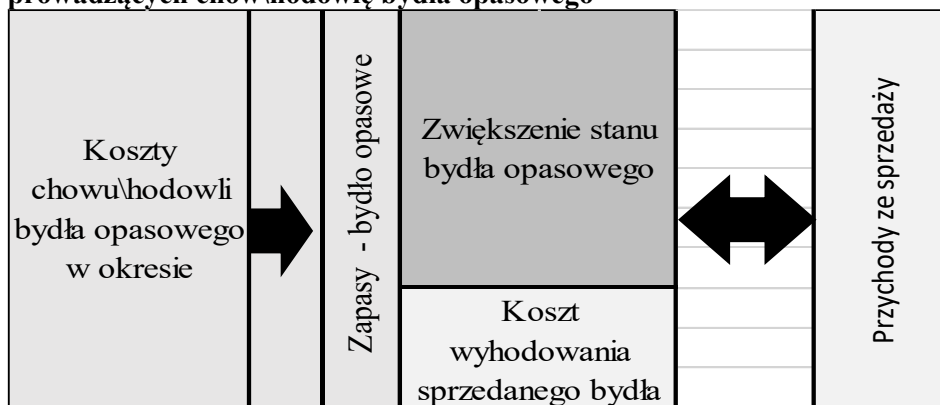
<sup>186</sup> Za: Jarrett, J.E., 1971, *The Principles of Matching and Realization as Estimation Problems*, Journal of Accounting Research, vol. 9, no. 2, s. 378-382.

<sup>187</sup> Johnson, O., 1968, *Two General Concepts of Depreciation*, Journal of Accounting Research, vol. 6, no. 1, s. 27-39.

<sup>188</sup> Dichev, I.D., 2008, *On the Balance-Sheet Based Model of Financial Reporting*, Accounting Horizons, vol. 22, iss. 4, s. 453-470.

podejrzane” ze względu na odwołanie do niejasnych zasad, wśród których wymieniono zasadę współmierności. Z kolei z badań prowadzonych przez I. D. Dicheva<sup>189</sup> wynika, że odrzucenie zasady współmierności i promowanie wartości godziwej niekorzystnie wpływa na jakość wyników finansowych. Stosowanie zasady współmierności w praktyce jednostek rolnych odnosi się przede wszystkim do aktywowania kosztów produkcji inwentarza żywego w korelacji do osiąganych przychodów. Z uwagi na długi cykl produkcyjny (np. powyżej dwóch lat w przypadku bydła mięsnego) zadanie to wydaje się być znacząco utrudnione. Realizację zasady współmierności dla chowu\hodowli bydła opasowego prezentuje rys. 18.

**Rysunek 18. Zasada współmierności w praktyce jednostek rolnych prowadzących chów\hodowlę bydła opasowego**



Źródło: opracowanie własne.

Jak wyjaśnia A. Riahi-Belkaoui<sup>190</sup>, proces dopasowania kosztów do przychodów obejmuje odpisywanie poszczególnych składników aktywów w koszty, aby rozpoznać tę część praw, które wygasły w związku z generowaniem przychodów w danym okresie. Dla jednostek rolnych wyspecjalizowanych w produkcji zwierzęcej koszty produkcji historyczne z uwagi na długi cykl produkcji nie odzwierciedlają rzeczywistej wartości zapasu zwierząt na moment sprzedaży. Tutaj rozwiązaniem jest wprowadzenie wyceny w wartości godziwej.

Obok wyżej opisanych nadrzędnych zasad rachunkowości wskazać należy jeszcze zasadę memoriału, istotności, ciągłości oraz kontynuacji działania. Ich stosowanie w rachunkowości jednostek rolnych nie odbiega znacząco od praktyki pozostałych jednostek gospodarczych.

<sup>189</sup> Dichev, I.D., Graham, J.R., Harvey, C.R., Rajgopal, S., 2013, *Earnings Quality: Evidence from the Field*, Journal of Accounting and Economics, vol. 56, s. 1–33.

<sup>190</sup> Riahi-Belkaoui, A., 2004, *Accounting Theory*, Cengage Learning EMEA, London, 221-222.

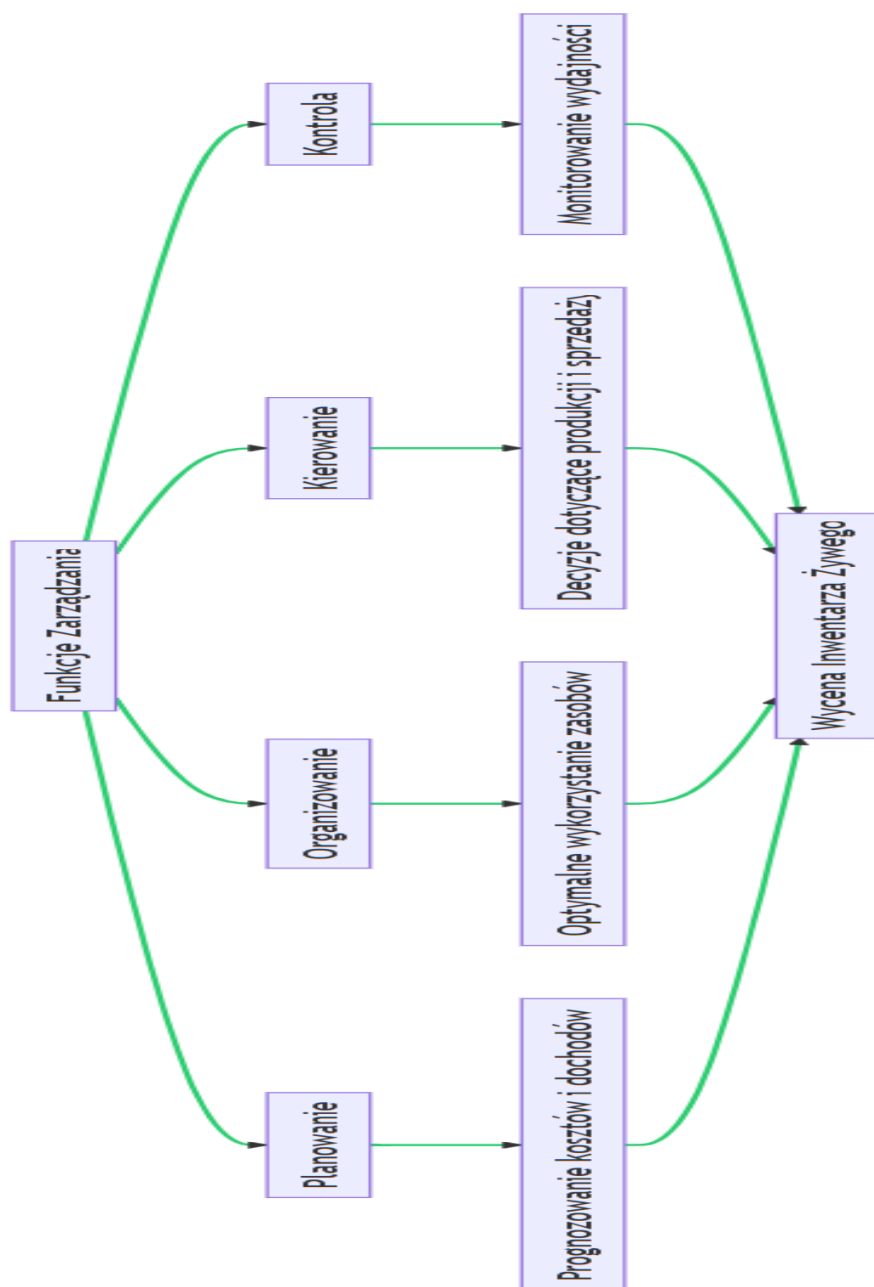
W podrozdziale autor analizuje zmiany w praktykach rachunkowości jednostek rolnych, konkretnie w kontekście wyceny inwentarza żywego na podstawie zasady ostrożności i zasady współmierności przychodów i kosztów. Zasada ostrożności sugeruje, że wartość godziwa powinna być używana tylko w przypadku spadku wartości rynkowej aktywów, unikając potencjalnego przeszacowania. W praktyce, brak rozwiniętych rynków dla wielu składników inwentarza żywego powoduje konieczność stosowania bardziej subiektywnych decyzji wyceny. Z drugiej strony, zasada współmierności, służąca do ustalania bieżącej rentowności transakcji, jest trudna do zastosowania ze względu na długie cykle produkcyjne w rolnictwie. Narastające znaczenie wartości godziwej w rachunkowości rodzi konieczność redefinicji tych zasad i przyjęcia nowego podejścia do wyceny inwentarza żywego.

### **3.2. Potrzeby informacyjne w zakresie wyceny inwentarza żywego do skutecznego zarządzania jednostką rolną**

Zarządzanie jednostką rolną jest procesem, który wymaga precyzyjnych i aktualnych informacji na temat różnych aspektów działalności, w tym wyceny inwentarza żywego. Wycena ta jest kluczowym elementem, który może wpływać na decyzje dotyczące produkcji, sprzedaży, inwestycji i finansowania. Funkcje zarządzania, takie jak: planowanie, organizowanie, kierowanie i kontrola, są ściśle powiązane z procesem wyceny inwentarza żywego. Rysunek 19 przedstawia powiązania funkcji zarządzania z potrzebami informacyjnymi w zakresie wyceny inwentarza żywego.



Rysunek 19. Funkcje zarządzania a potrzeby informacyjne w zakresie wyceny inwentarza żywego



Źródło: opracowanie własne.

Funkcje zarządzania, takie jak: planowanie, organizowanie, kierowanie i kontrolowanie, są ściśle powiązane z potrzebami informacyjnymi w zakresie wyceny inwentarza żywego. Sposób, w jaki potrzeby informacyjne są powiązane z funkcjami zarządzania można wskazać w kilku kluczowych obszarach:

- ilość i rodzaj zwierząt - te informacje są kluczowe dla funkcji planowania i organizowania, pozwalają menedżerom planować produkcję, zarządzać zasobami i prognozować dochody;
- wartość zwierząt - wycena zwierząt jest kluczowa dla funkcji kontrolowania, pozwala menedżerom monitorować wartość aktywów gospodarstwa i zarządzać ryzykiem finansowym;
- koszty utrzymania zwierząt - informacje o kosztach związanych z utrzymaniem zwierząt są niezbędne dla funkcji kontrolowania, pozwalają menedżerom monitorować i kontrolować koszty operacyjne;
- wydajność zwierząt - dane na temat wydajności zwierząt są kluczowe dla funkcji kierowania i kontrolowania, pozwalają menedżerom monitorować efektywność produkcji i kierować działaniami w celu poprawy wydajności;
- zdrowie i dobrostan zwierząt - informacje o zdrowiu i dobrostanie zwierząt są niezbędne dla wszystkich funkcji zarządzania, pozwalają menedżerom planować i organizować działania związane z opieką nad zwierzętami, kierować działaniami w celu poprawy dobrostanu zwierząt i kontrolować jakość produktów;
- informacje rynkowe - informacje o cenach zwierząt i produktów zwierzęcych na rynku są niezbędne dla funkcji planowania i kierowania, pozwalają menedżerom planować strategię sprzedaży i kierować działaniami w celu maksymalizacji dochodów.

Jednym z kluczowych strumieni informacji wykorzystywanym w zarządzaniu są informacje finansowe. Ich źródłem jest stosowany w firmie system ewidencyjno-rachunkowy<sup>191</sup>. Rachunkowość w jednostkach rolnych jest zatem składową systemu zarządzania. Jak wskazuje praktyka gospodarcza, większość decyzji w przedsiębiorstwie menedżerowie podejmują uwzględniając powszechnie występujące luki informacyjne. Wpływa to bezpośrednio na ryzyko towarzyszące działaniom jednostki rolnej. Rozwój systemu rachunkowości powinien eliminować zgłaszane przez menedżerów luki oraz kształtować warunki do podejmowania decyzji w warunkach większej pewności.

Zarządzanie jednostką rolną zawsze było zadaniem złożonym i w pewnym stopniu opierało się na intuicji decydentów. Współcześnie, wobec wyzwań takich jak chociażby rozwój chorób wirusowych, czy agresji Rosji w Ukrainie zaburzającej łańcuchy dostaw, oczekiwania stawiane systemowi rachunkowości są dużo większe. Specyfika branży rolnej, w szczególności opartej na chowie/hodowli zwierząt, implikuje szereg problemów w obszarze wyceny

---

<sup>191</sup> Por. Posadzińska, I., & Grzeszczak, M. (2022). Management Accounting System in the Management of an Intelligent Energy Sector Enterprise. *Energies*, 15(20), 7633.

rachunkowej aktywów. Już na etapie pomiaru, który poprzedza wycenę, pojawiają się niedoprecyzowania. Jaka miarę przyjąć dla zwierzęcia, które łączy w sobie cechy użytkowe i cechy produktu? Jaka miarę przyjąć dla aktywów w jednostce rolnej prowadzącej stawy hodowlane ryb? Z pewnością dostrzec można tutaj niedosyt informacji. W tym miejscu warto przywołać J.E. Stiglitz'a<sup>192</sup>, który pisze, że asymetria informacji jest jednym ze zjawisk decydujących o zawodności rynku jako mechanizmu alokacji zasobów w gospodarce. Kierowanie jednostką rolną wymaga gromadzenia i przetwarzania różnorodnych danych o jego otoczeniu i sytuacji wewnętrznej, z których tylko niektóre zostają przekazane na zewnątrz. W szerszym kontekście pisała o tym między innymi U. Słupska<sup>193</sup> i in. podkreślając działania, które mogą poprawić relacje wewnątrz przedsiębiorstw. Inwestorzy (głównie banki) przy podejmowaniu decyzji korzystają z dostępnych publicznie informacji ujawnianych przez jednostki rolne w formie raportów okresowych lub bieżących albo opracowań FADN sporządzonych na ich podstawie. P.M. Healy i G. K. Palepu<sup>194</sup> piszą, że sprawozdawczość finansowa stanowi kluczowe narzędzie przezwycięzania asymetrii informacji na rynku. Odpowiednio dostosowane regulacje rachunkowości pozwalają przedstawić rzetelny i prawdziwy obraz sytuacji finansowej jednostki rolnej. Potrzeby informacyjne w zakresie wyceny inwentarza żywego, podzielić można w zależności od kręgu odbiorców sprawozdań finansowych, co pokazuje rys. 20.

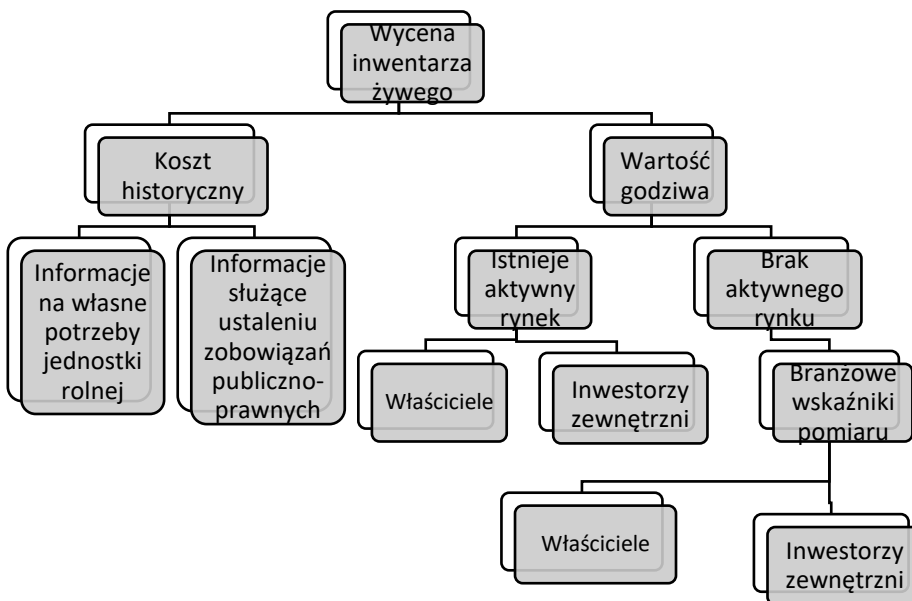
---

<sup>192</sup> Stiglitz J. E.: *Ekonomia sektora publicznego*. Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2004, s. 97-98.

<sup>193</sup> Słupska, U., Drewniak, Z., Drewniak, R., & Karaszewski, R. (2022). Building Relations between the Company and Employees: The Moderating Role of Leadership. *Sustainability*, 14(14), 8840.

<sup>194</sup> Healy P. M., Palepu K., G.: *Information asymmetry, corporate disclosure, and the capital markets: A review of the empirical disclosure literature*. „Journal of Accounting and Economics”, Vol. 31 (2001), s. 405-440.

**Rysunek 20. Potrzeby informacyjne w zakresie wyceny inwentarza żywego według kręgu odbiorców sprawozdań**



Źródło: opracowanie własne.

W celu pełniejszego skomentowania rysunku 20 warto przytoczyć regułę „nakłady-efekty”, o której pisała D. Dobija<sup>195</sup>. Może bowiem dojść do sytuacji, w której poniesione nakłady będą przewyższały osiągnięte efekty, chociażby ze względu na fakt nieumiejętnego wykorzystania uzyskanych informacji. Stąd, zdaniem autora dysertacji, rodzaj zastosowanej do wyceny inwentarza żywego metody wyceny należy (obok innych czynników) dostosować do rodzaju odbiorcy i korzyści płynących z wdrożonego rozwiązania. Zastosowanie wyceny w koszcie historycznym z pewnością jest rozwiązaniem o niższych nakładach aniżeli wycena w wartości godziwej bądź w oparciu o wskaźniki branżowe

<sup>195</sup> Dobija D., *Pomiar i sprawozdawczość kapitału intelektualnego przedsiębiorstwa*, Wydawnictwo Wyższej Szkoły Przedsiębiorczości i Zarządzania im. Leona Koźmińskiego w Warszawie, Warszawa 2004, 172-173.

pomiaru. W pierwszym przypadku jednostka rolna dysponuje informacjami z jej wnętrza, natomiast w dwóch pozostałych przypadkach informacje pozyskać musi z zewnątrz<sup>196</sup>.

Przy pozyskiwaniu informacji niezbędnych do wyceny inwentarza żywego należy mieć na uwadze szczególne cechy działalności jednostek rolnych.

A. Leopold<sup>197</sup> do cech tych zaliczał:

- biologiczny charakter procesów wytwarzania, co powoduje, że są one inicjowane przez rolnika, jednak tylko w pewnym stopniu zależne od niego; na efekty produkcji mają wpływ nie tylko zabiegi i działania rolnika, ale także warunki klimatyczne, występowanie szkodników oraz chorób roślin i zwierząt, zmiany środowiska naturalnego, pośredni charakter dużej części nakładów (np. nawozi się glebę, a nie roślinę), co ogranicza przewidywalność ich efektów,
- miejscowe, lokalne uwarunkowanie procesów, co wpływa na zróżnicowanie efektywności zastosowania technik i technologii wytwarzania oraz na zmienność warunków współdziałania z otoczeniem, a także na zdolność do konkurencji w skali międzyregionalnej,
- długie cykle produkcyjne, co powoduje oddziaływanie na nie sezonowej zmienności warunków klimatycznych (czy ogólnie przyrodniczych), sytuacji na rynkach żywnościowych i na rynkach środków produkcji, długi cykl wytwarzania w rolnictwie wydłuża cykl krążenia kapitału,
- niemożność przerwania cyklu produkcyjnego bez strat całości poniesionych nakładów i utraty możliwości ich wznowienia, nowy cykl może być uruchomiony jedynie we właściwym czasie określonym cyklem biologicznym,
- niespójność czasowa procesu pracy i procesów produkcyjnych, co powoduje sezonową zmienność zapotrzebowania na pracę i stopnia wykorzystania zasobów pracy,
- szczególne cechy ziemi jako środka produkcji, w tym jej niepomnażalność i nieprzemieszczalność, co warunkuje rozmiary produkcji roślinnej, ogranicza przepływ kapitału i ludzi,
- nadwyżka podaży produktów rolnych nad popytem na nie, co powoduje dominację nabywców tych produktów nad ich wytwórcami, co z kolei eliminuje cenę jako instrument konkurencji i pogarsza pozycję przedsiębiorców rolnych wobec dostawców środków produkcji.

W odniesieniu do jednostek rolnych dla ustalenia ich potrzeb informacyjnych w zakresie wyceny rachunkowej istotna jest odpowiedź na cztery pytania:

- jaka jest forma organizacyjno-prawna jednostki rolnej?

---

<sup>196</sup> Wycena w wartości godziwej w oparciu o aktywny rynek dla tego samego rodzaju aktywa, a jeżeli brak jest aktywnego rynku zastosowanie branżowych wskaźników pomiaru.

<sup>197</sup> Leopold A., 2000, *Zrozumieć rolnictwo*. Nowe Życie Gospodarcze, 2.

- jaki jest rozmiar prowadzonej działalności?
- czy oprócz przychodów z rolnictwa jednostka rolna osiąga przychody z działalności gospodarczej (z uwzględnieniem tzw. działów specjalnych produkcji rolnej)?
- jakiego rodzaju zwierzęce aktywa biologiczne są przedmiotem działalności jednostki rolnej?

Informacje, jakie powinna gromadzić jednostka rolna uzależnione są od celu ich przetwarzania. Jednym z takich celów jest ustalanie zobowiązań podatkowych. W obecnym stanie prawnym rolnicy mają więc obowiązek lub mogą rozliczać swoje zobowiązania fiskalne, m.in.:

- z tytułu podatku dochodowego od prowadzenia pozarolniczej działalności gospodarczej oraz prowadzenia działów specjalnych produkcji rolniczej, na podstawie „ryczałtu” lub ewidencji w księdze przychodów i rozchodów,
- z tytułu podatku dochodowego od przychodów ze sprzedaży przetworzonych (w inny sposób niż przemysłowy) produktów roślinnych i zwierzęcych, które pochodzą z własnych upraw, hodowli lub chowu, na podstawie prowadzonej ewidencji sprzedaży produktów roślinnych i zwierzęcych (ryczałt ewidencjonowany),
- z tytułu podatku od towarów i usług (VAT) w sposób ryczałtowy lub przejść na zasady ogólne rozliczania podatku VAT z obowiązkiem prowadzenia ewidencji sprzedaży i zakupów na potrzeby VAT i cyklicznym raportowaniem ustrukturyzowanych plików JPK\_VAT.

Jak zauważyły Z. Kmiecik-Kiszka i J. Barczyk-Ciuła<sup>198</sup>, informacje zbierane i przetwarzane w jednostkach rolnych w celach fiskalnych są zorientowane na potrzeby optymalizacji podatkowej, a przez to nie w pełni użyteczne w zarządzaniu. Nie bez znaczenia pozostaje tutaj fakt łączenia gospodarstwa domowego z gospodarstwem rolnym, co zachodzi często wśród mniejszych jednostek rolnych. Przy prowadzeniu chowu i\lub hodowli zwierząt w innej formie niż jako gospodarstwo indywidualne, spółka cywilna lub jawna osób fizycznych należy zaprowadzić pełną księgowość. Nie ma tutaj znaczenia, czy jednostka osiąga przychody wyłącznie z rolnictwa, czy też nie i jaki jest rozmiar prowadzonej działalności mierzony wartością osiągniętego przychodu. W przypadku pozostałych jednostek rolnych istotnego znaczenia nabiera ustalenie rozmiarów prowadzonej działalności.

Innego rodzaju informacje gromadzone są w jednostkach rolnych objętych system rachunkowości FADN. Wartość produkcji zwierzęcej jest sumą wartości produktów głównych i ubocznych znajdujących się w obrocie rynkowym. Są one wyceniane według cen, jakie podaje jednostka rolna. Do wartości produkcji doliczane są subsydia do produktów lub do zwierząt. Przy obliczaniu wartości produkcji zwierzęcej odejmuje się wartość zakupionych

---

<sup>198</sup> Kmiecik-Kiszka, Z., & Barczyk-Ciuła, J. (2019). Teoretyczne i praktyczne aspekty rachunkowości rolniczej. *Problemy Drobnych Gospodarstw Rolnych*, (2), 19-28.

zwierząt do dalszego chowu. Informacje, jakie należy pozyskać w celu wyliczenia nadwyżki bezpośredniej<sup>199</sup> to:

- koszty wymiany stada,
- pasze:
  - treściwe z zakupu i wytworzone w gospodarstwie,
  - pasze objętościowe,
- różne koszty specjalne obejmujące:
  - opłaty weterynaryjne,
  - koszt naturalnej lub sztucznej inseminacji,
  - koszty badań wydajności,
  - koszty przygotowania do sprzedaży (czyszczenie, pakowanie, sortowanie i koszty przetwarzania),
- koszty ubezpieczenia bezpośrednio dotyczące produkcji zwierzęcej,
- pozostałe koszty specjalne.

W systemie rachunkowości FADN wszystkie powyższe koszty wytworzenia produkcji wycenia się według cen dostawy na teren jednostki rolnej pomniejszając jednocześnie o wszelkie subsydia. Nie ulega wątpliwości, że rodzaj przyjętej wyceny determinuje, jakie informacje są zbierane i przetwarzane przez system rachunkowości w celu wyceny. Zestawienie różnic w podejściu do wyceny inwentarza żywego w jednostkach rolnych według metodologii FADN i MSR nr 41 Rolnictwo przedstawiono w tabeli 20.

**Tabela 20. Wybrane różnice pomiędzy systemem FADN a MSR 41 w wycenie inwentarza żywego w jednostkach rolnych**

Cecha	FADN	MSR nr 41
Przedmiotowy zakres regulacji	Obejmuje zarówno majątek gospodarstwa, jak i dochody gospodarstw rolnych	Ograniczony do aktywów biologicznych, produktów rolnych i dotacji państwowych oraz skutków zmian ich wartości
Podstawa wyceny inwentarza żywego	Głównie ceny rynkowe (w niektórych przypadkach wartość bieżąca lub tzw. wartość zamiany)	Wartość godziwa pomniejszona o szacunkowe koszty sprzedaży. Cena nabycia \ koszt wytworzenia, gdy nie można oszacować wartości godziwej.
Wycena inwentarza żywego na koniec okresu	Wartość historyczna na koniec okresu	Wartość ustalona w momencie zbioru\pozyskania
Ujęcie skutków zmian z wyceny	Skutki są odzwierciedlone w kapitale właściciela	Skutki wpływają na zysk lub stratę danego okresu sprawozdawczego

<sup>199</sup> Nadwyżka bezpośrednia to w systemie FADN odpowiednik zysku ze sprzedaży.

Wycena na dzień bilansowy inwentarza żywego stanowiącego środek trwały	Wartość odtworzenia	Wartość godziwa pomniejszona o szacunkowe koszty sprzedaży
Wycena na dzień bilansowy inwentarza żywego stanowiącego produkt rolniczy	Cena sprzedaży netto\loco gospodarstwo	Cena sprzedaży netto

Źródło: opracowanie własne na podstawie: T. Kiziukiewicz, *MSR 41 Rolnictwo*, Difin, Warszawa 2009 oraz L. Goraj, *Rachunkowość i analiza ekonomiczna indywidualnego gospodarstwa rolnego*, Difin, Warszawa 2009, Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej, IASFC, SKwP, Londyn 2007, M. Bonham [et. al.], *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej w interpretacjach i przykładach*, tom 5: *Podatek dochodowy, przychody, rolnictwo*, Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis sp. z o.o., Warszawa 2006.

Wyniki wyceny według FADN w porównaniu do MSR 41 są dużo mniej ostrożne. Jest to prawidłowość, o której pisał też między innymi K. Prymon<sup>200</sup>.

Wobec wyceny w wartości godziwej zwykle podnoszony jest zarzut jej niższej wiarygodności i większej podatności na manipulacje, co jak zauważa P. Mućko<sup>201</sup>, może powodować zwiększenie barier informacyjnych na rynku, a więc obniżać przydatność rachunkowości. Z kolei F. Missonier-Piera<sup>202</sup> podaje, w odniesieniu do alternatywnej wyceny w koszcie historycznym, iż w pewnych przypadkach skłania ona do działań mających na celu wyłącznie obejście regulacji rachunkowości. Jako przykład warto wskazać tutaj zyski ze wzrostu wartości zwierzęcych aktywów biologicznych w momencie ich sprzedaży i fakt, że kierujący jednostką rolną mogą je zbyć pomijając przyszłe korzyści wynikające z posiadania takich aktywów.

Stosowanie wartości godziwej w praktyce rachunkowej jednostek rolnych ma zarówno zwolenników, jak i swoich sceptyków. Tabela 21 zestawia ze sobą argumenty za i przeciw stosowaniu wartości godziwej w rolnictwie, które uwidoczniły się po wydaniu MSR 41 i konsultacjach z odbiorcami sprawozdań finansowych.

<sup>200</sup> Prymon, K. (2015). Rachunkowość i podatki w rolnictwie. Mity i prawdy. *Finanse i Rachunkowość* Nr, 103.

<sup>201</sup> Por. np. krytyczne opinie o wycenie w wartości godziwej polskich autorów zestawione w: P. Mućko: *Przesłanki i ograniczenia stosowania wartości godziwej w regulacjach rachunkowości*. [w]: *Kluczowe problemy teorii i praktyki rachunkowości*. Tom I. Red. J. Gierusz, T. Martyniuk. Prace i Materiały Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Gdańskiego nr 1, Wydział Zarządzania Uniwersytetu Gdańskiego, Sopot 2011, s. 55-66.

<sup>202</sup> Missonier-Piera F.: *Fair value and capital markets*, [w]: *The Routledge Companion to Fair Value and Financial Reporting*. Red. P. Walton. Routledge 2007, 127-128.



**Tabela 21. Argumenty za oraz przeciw stosowaniu wartości godziwej**

Argumenty za:	Argumenty przeciw:
<p>„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 wskaźnika wartości godziwej”.</p> <p>„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 pomiędzy wkładem i otrzymanym wynikiem jest źle zdefiniowane i zmusza do skomplikowanego i arbitralnego przyporządkowania kosztów między różne produkty przemiany biologicznej”.</p> <p>„Stosunkowo długi i ciągły cykl produkcyjny, z którym wiąże się zmienność dotycząca zarówno produkcji, jak i sytuacji rynkowej, oznacza iż 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”.</p> <p>- Zgodnie z podejściem kosztu historycznego różne źródła pozyskania zwierząt hodowlanych 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.</p>	<p>„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”.</p> <p>„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.”</p> <p>„Ceny rynkowe są często zmienne i cykliczne, a zatem nieodpowiednie, by przyjąć je jako podstawę wyceny”.</p> <p>„Wymóg przeprowadzania wyceny w wartościach godziwych na każdy dzień bilansowy może być kosztowny, zwłaszcza gdy wymagane jest sporządzanie śródrocznych sprawozdań finansowych”.</p> <p>„Wycena oparta na koszcie historycznym jest bardziej obiektywna i spójna”.</p> <p>„W niektórych krajach, dla niektórych aktywów biologicznych nie istnieje aktywny rynek”.</p> <p>„Wycena wartości godziwej skutkuje ujmowaniem niezrealizowanych zysków i strat, co jest sprzeczne z MSR nr 18”.</p> <p>„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 przeznaczona na sprzedaż”.</p>

Źródło: *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej. Podatek dochodowy, Przychody, Rolnictwo*, 2006. Wydawnictwo Prawnicze LEXIS Nexis, Warszawa.

Z lektury tabeli wynika, iż zwolennicy wartości godziwej argumentują swój pogląd tym, że koszty tworzące produkcję rolniczą (w tym zwierzęcą) nie mają bezpośredniego przełożenia na wielkość korzyści ekonomicznych

prawdopodobnych do zrealizowania. Rozwiązania przyjęte przez Komitet MSR dają sposobność do własnej interpretacji. Zastosowanie wartości godziwej w przypadku aktywów biologicznych spowodowało istotne zwiększenie wartości posiadanych aktywów przez przedsiębiorstwa rolnicze. Odniósł się do tego K. Prymon<sup>203</sup>, który pokazał przykład zwiększenia wartości aktywów po wdrożeniu MSR 41 w lasach tropikalnych należących do spółek Stora Enso Oyj oraz Del Monte Pacific Limited (tab. 22).

**Tabela 22. Skutki wyceny w wartości godziwej w rolnictwie**

Wyszczególnienie	Wycena w koszcie historycznym	Wycena w wartości godziwej
Spółka Stora Enso OYJ	705,9 mln EUR	1561,7 mln EUR
Del Monte Pacific Limited	320,7 mln EUR	832 mln EUR

Źródło: Prymon K., *Determinanty i kierunki rozwoju rachunkowości rolniczej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Przyrodniczego we Wrocławiu, Wrocław 2019, 73.

W kolejnym rozdziale autor dysertacji dokona adekwatnego porównania dla jednostek rolnych wyspecjalizowanych w chowie\hodowli zwierząt, by potwierdzić bądź zaprzeczyć wskazanej wyżej relacji.

Już na etapie wstępnym stwierdzić można, że wdrażanie rachunkowości w mniejszych jednostkach napotyka przeszkody takie, jak:

- niechęć rolników do ujawniania stanu majątku,
- niechęć do ujawniania dochodów,
- obawa przed kontrolą skarbową,
- brak doświadczenia w prowadzeniu ewidencji księgowej,
- mentalne przyzwyczajenia do znacznych uproszczeń w zakresie rozliczeń podatkowych itp.

Podrozdział analizuje proces zarządzania jednostką rolną, podkreślając znaczenie precyzyjnej wyceny inwentarza żywego w kontekście różnych funkcji zarządzania, takich jak: planowanie, organizowanie, kierowanie i kontrolowanie. Autor zwraca uwagę na kluczowe strumienie informacji, które są niezbędne dla skutecznego zarządzania, w tym dane dotyczące ilości i rodzaju zwierząt, ich wartości, kosztów utrzymania, wydajności, zdrowia i dobrostanu oraz informacje rynkowe. Stwierdza, że informacje finansowe są kluczowym źródłem danych dla menedżerów, ale zaznacza, że istnieją powszechne luki informacyjne, które mogą wpływać na decyzje zarządcze. Podkreśla się, że specyfika branży rolnej powoduje wiele wyzwań w obszarze wyceny rachunkowej aktywów, co stawia większe wymagania wobec systemu rachunkowości. W następstwie, autor proponuje, że rozwinięte regulacje rachunkowości mogą pomóc przezwyciężyć

<sup>203</sup> Prymon K., *Determinanty i kierunki rozwoju rachunkowości rolniczej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Przyrodniczego we Wrocławiu, Wrocław 2019, 73.

te problemy, dostarczając rzetelny i prawdziwy obraz sytuacji finansowej jednostki rolnej.

### 3.3. Przemiana biologiczna i jej wpływ na ujęcie i wycenę inwentarza żywego w systemie rachunkowości

Działalność rolnicza to zarządzanie procesami biologicznej transformacji zachodzącej w aktywach biologicznych. Skutkiem zarządzania jest sprzedaż, przeobrażenie w produkty rolne bądź wytworzenie dodatkowych aktywów biologicznych. Jak podaje K. Grabiński<sup>204</sup> przemiana aktywów biologicznych może przejawiać się przez:

- wzrost (jakościowy, np. masy) i rozmnażanie (ilościowy) lub negatywnie poprzez degenerację (ilościowo i jakościowo);
- przetworzenie aktywów biologicznych na produkty rolnicze.

Składnik aktywów biologicznych jest definiowany jako zwierzę znajdujące się w hodowli lub w chowie. Zwierzęta są agregowane w większe zbiorowości określane mianem grup aktywów biologicznych. Z kolei produkt rolniczy jest definiowany jako produkt pozyskany z aktywów biologicznych należących do jednostki. Poprzez pozyskanie rozumie się moment oddzielenia (przekształcenia) produktu od aktywów biologicznych lub też moment zakończenia procesów życiowych aktywów biologicznych. W tabeli 23 podano przykłady aktywów biologicznych, produktów rolnych oraz produktów – wyniku procesu przetwarzania.

**Tabela 23. Przykłady aktywów biologicznych, produktów rolnych oraz produktów – wyniku procesu przetwarzania wg MSR 41 „Rolnictwo”**

Aktywa biologiczne	Produkt rolny	Produkt jako wynik procesu przetwarzania aktywów po pozyskaniu
Bydło mleczne	Mleko	Ser
Trzoda chlewna	Tusza	Wędliny
Drób	<ul style="list-style-type: none"> <li>• jajka</li> <li>• tusza</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• ciastka</li> <li>• wędliny</li> </ul>
Owce	Wełna	Odzież
Pasieka z pszczołami	Miód	<ul style="list-style-type: none"> <li>• alkohole na bazie miodu</li> <li>• wyroby z wosku pszczelego</li> </ul>
Stawy hodowlane ryb	Tusze	Ryby wędzone

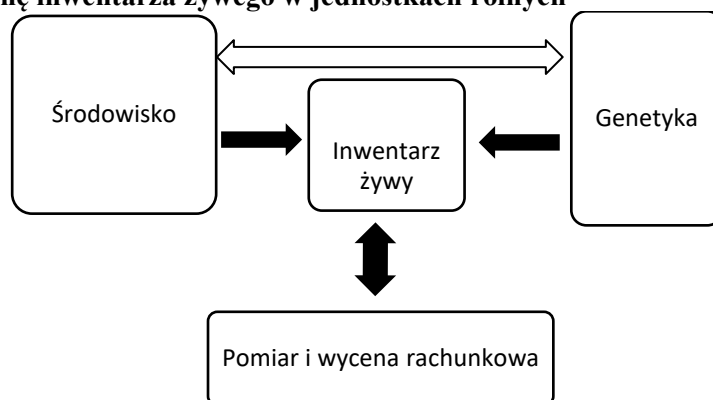
Zródło: opracowanie własne

Wycena aktywów biologicznych w ich stanie przetworzenia na dzień bilansowy może implikować pewne trudności, co ma miejsce zwłaszcza w przypadku

<sup>204</sup> Grabiński, K. (2013). Zmiana wyceny składników bilansowych na przykładzie MSR 41 „Rolnictwo”. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie*, 901(01), 57-70.

aktywów biologicznych o długim okresie wzrostu. Tutaj warto wskazać hodowlę bydła mięsnego albo stawy hodowlane ryb. Aktywa te trudno wycenić w trakcie procesów wzrostu, gdyż już sam pomiar jest skomplikowany. Podział zwierząt na zaliczane i niezaliczane do środków trwałych powoduje konieczność wyraźnego określenia poszczególnych grup zwierząt, które będą ujmowane w księgach rachunkowych jako środki trwałe lub jako rzeczowe składniki aktywów obrotowych. W odniesieniu do zwierząt należałoby uwzględnić dodatkowo kryteria charakterystyczne jedynie dla inwentarza żywego, zwłaszcza rozmnażanie, okres dojrzewania, przyrost wagi do określonego momentu, starzenie się oraz możliwość zmiany przeznaczenia. Jak podaje M. Gołębiewski<sup>205</sup> wyniki pomiaru inwentarza żywego uwarunkowane są czynnikami genetycznymi oraz środowiskowymi, co można zilustrować rysunkiem 21.

**Rysunek 21. Determinanty przemiany biologicznej i ich wpływ na pomiar i wycenę inwentarza żywego w jednostkach rolnych**



Źródło: opracowanie własne.

Na podstawie rysunku 21 można skonstruować zestawienie przemiany biologicznej buhajka rasy HF i mieszańca po krowie HF i buhaju dużej kontynentalnej rasy mięsnej<sup>206</sup> oraz odnieść skutki tej przemiany na aktywa jednostki rolnej.

<sup>205</sup> Gołębiewski M., *Zalecenia dotyczące doboru cieląt oraz prowadzenia opasu*, Centrum Doradztwa Rolniczego w Brwinowie, Poznań 2016, 5-6.

<sup>206</sup> Por. Grodzki H., Przysucha T., Slószarz J., 2010: *The influence of commercial crossbreeding of dairy cows with bulls of French breeds (Blonde d'Aquitaine, Charolaise, Limousine) on calving course*. *Annals of Warsaw University of Life Sciences – SGGW, Animal Science* 47, 31-38.

**Tabela 24. Wpływ przemiany biologicznej uwarunkowanej genetycznie na ujęcie księgowo inwentarza żywego na przykładzie buhajków**

Genotyp	Buhajki		Ujęcie aktywa w systemie rachunkowości \ rodzaj wyceny
	HF	HF x (Charolaise, Simental, Belgian Blue, Limousin)	
Masa ciała przy urodzeniu	ok. 40 kg	ok. 40 kg	Półprodukty i produkty w toku
Masa ciała w wieku 2 miesięcy	ok. 80 kg	ok. 90 kg	Półprodukty i produkty w toku ( <b>spełnia cechy półproduktu z uwagi na możliwą jego sprzedaż</b> )
Cena za 1 kg wagi żywej cielęcia (zł)*	Ok. 10	Ok. 14	Wartość godziwa > koszt historyczny
Cena za cielę (zł)	Ok. 800	Ok. 1200	Wartość godziwa > koszt historyczny
Średni przyrost dobowy do wieku 18 miesięcy przy opasie półintensywnym (g/dobę)	Ok. 800	Ok. 900	Półprodukty i produkty w toku
Masa ciała w wieku 18 miesięcy (kg)	Ok. 500	Ok. 580	Produkty gotowe
Stopień umięśnienia wg oceny poubojowej (uformowanie)	Więcej „O” i mniej „R”	Więcej „R” i mniej „U”	Wartość godziwa > koszt historyczny
Masa tuszy (kg)	275	340	Produkty gotowe
Cena netto za 1 kg tuszy w klasie (zł)**	„O”=11,00 „R”=12,00	„U”=12,50 „R”=12,00	Wartość godziwa > koszt historyczny
Wartość tuszy (zł)***	„O”=3025 „R”=3300	„R”=4080 „U”=4250	Wartość godziwa > koszt historyczny

\*w niektórych rejonach można obecnie kupić buhajki HF za 8 zł/kg, a w innych za mieszańca z rasą Belgium Blue trzeba zapłacić 17-18 zł/kg

\*\*przyjęto obecnie najniższe oferowane ceny

\*\*\*niektóre zakłady dodają do tusz o masie > 300 kg po ok. 0,20 zł/kg i odejmują po ok. 0,20 zł/kg za tusze lżejsze niż 300 kg

Źródło: opracowanie własne.

W tabeli zestawiono ze sobą dwie rasy bydła opasowego, następnie w kolejności przedstawiono ich przemianę biologiczną, aż do etapu produktu gotowego, aby na końcu dokonać wyceny w wartości godziwej. Przyjęte ceny są uśrednione, gdyż celem nie jest precyzyjne oszacowanie wartości, a jedynie pokazanie trendu i zależności w wycenie dla różnych ras zwierząt. W odniesieniu do wartości godziwej MSR 41 „Rolnictwo” zakłada, że wiarygodne jej ustalenie jest możliwe. Jednak, czy na każdym etapie przemiany biologicznej jednostka rolna posiada aktywny rynek, na którym może dokonać hipotetycznej transakcji sprzedaży i po jej cenach dokonać wyceny? Przykład z tabeli 24 wskazuje, że stopień zróżnicowania zwierzęcych aktywów biologicznych jest wysoki. A to znacząco komplikuje oszacowanie wartości godziwej. Cechy różnicujące to:

stopień wzrostu, starzenia, degeneracji, ale też cechy genetyczne i środowiskowe. MSR 41 „Rolnictwo”<sup>207</sup> podaje, że wycenę w wartości godziwej można odrzucić tylko na moment początkowego ujęcia i tylko, gdy nie istnieją dostępne ceny notowane na rynku, a alternatywne szacunki uznaje się za wysoce niewiarygodne. W takiej sytuacji składnik aktywów biologicznych wycenia się w cenie nabycia lub koszcie wytworzenia, pomniejszonych o dotychczasowe umorzenie i zakumulowane odpisy z tytułu utraty wartości. Koszt historyczny przyjęty do wyceny powoduje zaniżenie wartości aktywów, gdyż niektóre materiały zaliczane do kosztu wytworzenia pochodzą z wewnątrz jednostki i nie są wycenione w ogóle. Autor dysertacji stoi na stanowisku, iż metoda wyceny w jednostkach rolnych powinna być dopasowana do przedmiotu wyceny, jak również do rodzaju podmiotu, w którym tej wyceny się dokonuje. Warto zastanowić się, czy generowane z systemu rachunkowości informacje (sprawozdania finansowe – produkt finalny) jednostek rolnych są użyteczne dla celów zarządzania jednostką i/lub dla odbiorców zewnętrznych. W kolejnym kroku warto postawić pytanie, które jednostki rolne potrzebują informacji najbardziej zbliżonych do rynkowych o posiadanym zasobie majątkowym. Właściwe zarządzanie w tym obszarze służyć będzie nie tylko maksymalizacji zysków jednostek rolnych, ale też pozwoli zarządzać zapotrzebowaniem na żywność w skali globalnej. Jak podaje B. Niedźwiecka<sup>208</sup> przy obecnym sposobie produkcji żywności, modelu konsumpcji i wzroście populacji prognozuje się, że **zapotrzebowanie na mięso może wzrosnąć o 80% do 2030 roku, a o ponad 200% do roku 2050**. Konieczny byłby ogromny wzrost liczby wielkich hodowli zwierząt, tzw. ferm przemysłowych. Te hodowle już obecnie mają i mogą mieć dalej wielki wpływ na zmiany klimatyczne. W 2015 roku B. Kim, R. Neff i J. Vigoritto<sup>209</sup> oszacowali, że jeśli światowe trendy w produkcji mięsa i nabiału utrzymają się, to nawet jeżeli w innych gałęziach przemysłu nastąpią wielkie redukcje emisji gazów cieplarnianych, nie uda się powstrzymać zgubnego wzrostu temperatury na Ziemi. Wtedy (w 2015 roku), progiem bezpieczeństwa był wzrost temperatury o 2°C, teraz, po szczytach klimatycznych w Katowicach i Madrycie naukowcy twierdzą, że ten próg wzrostu temperatury jest niższy i wynosi 1,5°C, a przemysłowa produkcja mięsa cały czas rośnie. Aspekt dbałości o środowisko jest kolejnym bodźcem ku lepszemu zarządzaniu produkcją zwierzęcą, a zatem i ku ulepszaniu metod jej wyceny.

.....

---

<sup>207</sup> MSR 41 Rolnictwo (2014) [w:] Z. Adamkiewicz i in. (red.), Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej, SKwP, Krajowa Izba Biegłych Rewidentów, Warszawa.

<sup>208</sup> <https://naukadlaprzyrody.pl/2021/04/05/przemyslowne-hodowle-zwierzat-srodowiskowa-i-etyczna-katastrofa/>, data dostępu: 23.07.2022.

<sup>209</sup> Kim B., Neff R., Santo R., Vigorito J. 2015. *The Importance of Reducing Animal Product Consumption and Wasted Food in Mitigating Catastrophic Climate Change*. Johns Hopkins Center for a Livable Future.

W podrozdziale skoncentrowano się na rolnictwie w kontekście zarządzania procesami biologicznej transformacji zachodzącej w aktywach biologicznych, które mogą być sprzedane, przekształcone w produkty rolne lub doprowadzić do powstania dodatkowych aktywów biologicznych. Autor zwraca uwagę na złożoność procesu przemiany aktywów biologicznych, które mogą obejmować wzrost, rozmnażanie, przetwarzanie lub degenerację. Autor prezentuje definicje i przykłady aktywów biologicznych, produktów rolnych i produktów powstałych w wyniku przetwarzania. Porusza się problem wyceny aktywów biologicznych w trakcie ich przetwarzania, zwłaszcza dla tych o długim okresie wzrostu, takich jak hodowla bydła mięsnego czy stawy hodowlane ryb. Na koniec, autor zauważa, że wyniki pomiaru inwentarza żywego są uwarunkowane czynnikami genetycznymi i środowiskowymi, co dodaje dodatkowego poziomu złożoności do procesu wyceny.

### **3.4. Specyficzne rozwiązania księgowe w zakresie wyceny inwentarza żywego w wybranych krajach świata**

Badania rozwiązań księgowych w zakresie wyceny inwentarza żywego w jednostkach rolnych poprzedzić należy analizą struktury ich wielkości w skali globalnej. Dominującym rodzajem podmiotów zajmujących się produkcją zwierzęcą są małe i średnie jednostki rolne, w tym gospodarstwa rolne. Ich rola i użyteczność społeczna jest duża i stanowią na przykład w Unii Europejskiej 99% wszystkich przedsiębiorstw rolniczych. Niemal każdy kraj wypracował własne rozwiązania w zakresie wyceny rachunkowej inwentarza żywego, a obok tych rozwiązań funkcjonuje MSR 41 „Rolnictwo”.

W **Stanach Zjednoczonych** zaobserwować można różnice pomiędzy GAAP<sup>210</sup> a Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości w zakresie wyceny zwierzęcych aktywów biologicznych i produktów odzwierzęcych. Międzynarodowe i amerykańskie zasady ujmowania i prezentacji tych aktywów prowadzą do uzyskania rozbieżnych informacji pochodzących z raportów dotyczących działalności rolniczej. Celem MSR 41 jest, jak wiadomo, zwiększenie porównywalności sprawozdań finansowych. Podstawą głównych różnic sprawozdawczych są te dotyczące wyceny oraz odmienne definicje. Obecnie amerykańskie wytyczne dotyczące rozpoznawania i raportowania aktywów zwierzęcych są bardziej zachowawcze niż międzynarodowe wytyczne. Przepisy i wytyczne w USA zawierają mniej informacji i są mniej przydatne do odbiorców sprawozdań finansowych. A. Huffman<sup>211</sup> dowiodła w swoich badaniach słuszności tezy, że gdy pomiar jest dopasowany do wykorzystania aktywów, inwestorzy otrzymują więcej istotnych informacji. W szczególności informacje o dochodach mają większą wartość, gdy aktywa w trakcie wymiany

---

<sup>210</sup> Generally Accepted Accounting Principles

<sup>211</sup> Huffman A. , 2016. Matching Measurement to Asset Use: Evidence from IAS 41.

(użytkowania) są wyceniane w wartości godziwej (koszt historyczny) w porównaniu ze stanem, w którym wyceniane są aktywa (w użytkowaniu) koszt historyczny (wartość godziwa)<sup>212</sup>. Kryzys rolny z 1980 roku skłonił Amerykański Instytut Certyfikowanych Księgowych (AICPA) do sformułowania oświadczenia o pozycji (SOP) 85-3 (AICPA 1985), wytycznych dotyczących rachunkowości producentów rolnych i spółdzielni w zakresie zapasów, kosztów rozwoju i dostawy produktów. Wytyczne zostały dobrze przyjęte przez środowisko rolnicze, producentów we wszystkich formach działalności, od jednoosobowych gospodarstw rodzinnych po korporacje publiczne. Ogólne wytyczne dla amerykańskich producentów rolnych wymagają, żeby wszystkie bezpośrednie i pośrednie koszty hodowli zwierząt były kumulowane, dopóki zwierzęta nie osiągną dojrzałości produktywnej. Wszystkie koszty bezpośrednie i pośrednie rozwoju zwierząt hodowanych na sprzedaż są kumulowane, a wartość zwierząt jest rozliczana według kosztu lub wartości rynkowej (niższej z nich), dopóki zwierzęta nie będą wystawione na sprzedaż. Wytyczne te sprawiają pewne problemy, zasadniczo niespójne jest określenie, kiedy zwierzę osiąga dojrzałość, w kategoriach wieku, wagi i zdolności do reprodukcji. Zgodnie z wymogami ASC 905 większość aktywów biologicznych wycenia się według wartości cena\koszt. Są jednak przypadki, dla których ustalenie odpowiedniej podstawy kosztów dla produktu jest niemożliwe. Użycie podstawy rynkowej jest dopuszczalne, jeśli produkt spełnia wszystkie kryteria:

- ma natychmiastową zbywalność po notowanych cenach rynkowych, na które producent nie ma wpływu,
- ma cechy wymiennej jednostki,
- ma stosunkowo niewielkie koszty unieszkodliwiania.

Warto zauważyć, że aktualnie stosowane wytyczne amerykańskie dotyczące rozpoznawania i zgłaszania aktywów rolnych są bardziej konserwatywne niż wytyczne międzynarodowe. Jak podaje S.F. Austin<sup>213</sup>, wytyczne dotyczące uznawania i raportowania rolnictwa w USA jako całości zawierają mniej informacji i są mniej korzystne dla użytkowników sprawozdań finansowych. Kryzys rolny z 1980 roku doprowadził również do utworzenia w 1989 r. przemysłowej organizacji *nonprofit*, Farm Financial Standards Council (FFSC), składającej się ze specjalistów reprezentujących: grupy producentów rolnych, bankowość, system kredytów rolniczych, księgowość, firmy ubezpieczeniowe, doradców finansowych, firmy agrobiznesu, środowiska akademickie i uniwersytety, prywatne firmy finansowe i innych ekspertów zajmujących się produkcją rolną i finansami. Celem Rady jest stworzenie krajowego forum do opracowywania standardów i wytycznych dotyczących wdrażania rachunkowości dla osób przygotowujących i użytkowników rolnych informacji finansowych, które promują jednolitość i integralność. W 1997 roku Rada wydała

---

<sup>212</sup> Ibidem

<sup>213</sup> Austin S. F., *Accounting for Agricultural Products: US versus IFRS GAAP*, Journal of Business&Economics Research – February 2013 Volume 11, Number 2, 78-79.



wytyczne finansowe dla producentów rolnych nieobjęte GAAP (FGAP<sup>214</sup>). W odniesieniu do wyceny inwentarza żywego GAAP wymaga pełnej absorpcji kosztów dla aktywów takich, jak hodowla zwierząt hodowlanych. FGAP uznaje pełną absorpcję kosztów za akceptowalną metodę wyceny zwierząt znajdujących się w chowie\hodowli, ale umożliwia również podejście oparte na wartości bazowej.

W **Australii** podstawowym źródłem prawa bilansowego jednostek rolnych jest standard rachunkowości AASB 141 Rolnictwo. Zgodnie z tym standardem, jeżeli jednostka wycenia aktywa biologiczne według kosztu pomniejszonego o skumulowaną amortyzację i wszelkie skumulowane straty z tytułu utraty wartości na koniec okresu, to musi wykazać dodatkowe informacje dotyczące aktywów biologicznych w przypadkach, w których nie można wiarygodnie wycenić wartości godziwej. Jeżeli jednostka wycenia zwierzęce aktywa biologiczne według kosztu pomniejszonego o skumulowaną amortyzację i wszelkie skumulowane straty z tytułu utraty wartości na koniec okresu, to powinna ujawnić takie aktywa biologiczne przedstawiając następujące informacje:

- opis zwierzęcych aktywów biologicznych,
- wyjaśnienie, dlaczego wartości godziwej nie można wiarygodnie wycenić,
- jeśli to możliwe, zakres szacunków, w których prawdopodobnie znajdzie się wartość godziwa,
- zastosowaną metodę amortyzacji,
- zastosowane okresy użytkowania lub stawki amortyzacji,
- wartość bilansową brutto i skumulowaną amortyzację (łącznie ze skumulowanymi odpisami z tytułu utraty wartości) na początek i na koniec okresu.

K. F. Herbohn i J. Herbohn<sup>215</sup> z Australii przeprowadzili badanie wpływu zastosowania MSR 41 w branży leśnej. Aktywa poddane badaniu charakteryzują się przemianą biologiczną i mogą być w znacznym stopniu ekstrapolowane na potrzeby wyceny inwentarza żywego. Jak stwierdzili autorzy, kluczowe obszary zainteresowania, które zostały poruszone w MSR 41, dotyczą wyceny aktywów biologicznych w wartości godziwej oraz ujmowanie niezrealizowanych zysków lub strat z wyceny tych aktywów według wartości godziwej i wykazywaniu ich w wyniku finansowym. Podobieństwa między wymaganiami MSR 41 i australijskiej normy AASB 1037 pozwalają Australijczykom wykorzystać

---

<sup>214</sup> FGAP jest zbiorem wytycznych dotyczących uczciwego przedstawiania informacji o jednostkach rolnych podczas przygotowywania informacji do wykorzystania przez pożyczkodawców rolnych i inwestorów.

<sup>215</sup> Herbohn K., Herbohn J., 2016, *International Accounting Standard (IAS) 41: What are the implications for reporting forest assets?*, [https://www.researchgate.net/publication/43522124\\_International\\_Accounting\\_Standard\\_IAS\\_41\\_What\\_are\\_the\\_implications\\_for\\_reporting\\_forest\\_assets?](https://www.researchgate.net/publication/43522124_International_Accounting_Standard_IAS_41_What_are_the_implications_for_reporting_forest_assets?), data dostępu: 23.07.2022.

doświadczenia, aby ocenić znaczenie potencjalnych problemów z MSR 41. W tym celu przygotowano dokument przedstawiający wyniki przeglądu sprawozdań finansowych na próbie australijskich jednostek rolnych, które wykazywały aktywa w postaci drewna jako aktywa wycenione zgodnie z wymogami AASB 1037. Ze względu na rozwój plantacji na badanym obszarze w Australii stwierdzono, że prawdopodobnie nie będzie tu aktywnego i płynnego rynku drewna. Nie było zaskoczeniem, że przegląd wykazał zmienność wartości godziwej, która obejmowała wartości bieżące netto, ubezpieczone kwoty aktywów drzewnych i możliwe do uzyskania wartości na podstawie ceny sprzedaży netto. Autorka powyższych badań wygłasza pogląd, iż wycena odbywa się bez udziału zewnętrznych ekspertów, niezależnych rzeczoznawców. Badanie ujawniło też, że założenia przyjęte przy ustalaniu wartości rynkowej netto są podobne w większości przypadków.

W **Hiszpanii** również przeprowadzono badania empiryczne na próbie jednostek rolnych, które wyceniają aktywa biologiczne w koszcie historycznym i próbie firm stosujących wartość godziwą. Wyniki nie wykazały znaczących różnic pomiędzy wartościami aktywów biologicznych w wartości godziwej i po koszcie historycznym. Dało się jednak zauważyć, że większość badań i testów prowadzonych w hiszpańskich jednostkach rolnych wykazuje większą przewidywalność przyszłych zysków w ramach wyceny zwierzęcych aktywów biologicznych w wartości godziwej. J. Argiles, J. Garcia-Blandon i T. Monllau<sup>216</sup> dowiedli również istnienia wadliwych praktyk księgowych przy wycenie inwentarza żywego w tamtejszych jednostkach rolnych. Wadliwość ta przejawia się ubogą zawartością informacyjną metody wyceny w przeważającej części małych jednostek rolnych w Hiszpanii. Testy przeprowadzone w badaniu hiszpańskich firm ujawniają, że przepływy pieniężne z gospodarstw rolnych nie są mniej przewidywalne przy wartości godziwej niż wycena w koszcie historycznym. A co za tym, nie ma różnicy w istotności informacji rachunkowej. Da się zauważyć zależność odwrotną, gdzie większość testów ujawnia wyższą siłę predykcyjną przyszłych zysków przy wartości godziwej (wymaga zweryfikowania przez bardziej wiarygodne szacunki i testy). Wspomniani wyżej badacze wyrażają pogląd, że żadna z wad wartości godziwej nie była empirycznie potwierdzona przez badania. Natomiast wartość godziwa pozwala uniknąć problemów złożoności obliczania kosztów jednostkowych w jednostkach rolnych (np. ujmowanie w koszcie wytworzenia materiałów pozyskanych z wewnątrz jednostki przy hodowli zwierząt). Stąd też, gdy istnieją wiarygodnie oznaczone ceny, wycena w wartości godziwej wydaje się być użyteczną, prostą metodą wyceny umożliwiającą osiągnięcie bardziej rozpowszechnionego stosowania rachunkowości wśród jednostek rolnych.

---

<sup>216</sup> Argiles J., Garcia-Blandon J., Monllau T., 2011, *Fair value versus historical cost-based valuation for biological assets: predictability of financial information* [in:] *Revista de Contabilidad- Spanish Accounting Review*, vol. 14, nr 2.

W przypadku **Rumunii** badania porównujące ze sobą MSR 41 „Rolnictwo” z aktualnie obowiązującymi rozwiązaniami w zakresie wyceny w rolnictwie przeprowadzili J. Feleaga, N. Feleaga i V. Raileanu<sup>217</sup>. Badania były zorganizowane w ten sposób, że jednostki rolne podzielono na stosujące międzynarodową sprawozdawczość finansową, w tym MSR 41 oraz spółki nadal stosujące przepisy regulaminu Dekretu Ministra Finansów Publicznych 3055/2009. Unormowania te są zgodne z przepisami czwartej Dyrektywy Rady Europejskiej 78/660/EWG w odniesieniu do rocznych sprawozdań finansowych niektórych rodzajów spółek i Siódmą Dyrektywą Rady Europejskiej 83/349/EWG w sprawie skonsolidowanych raportów rocznych. Postanowienia MSR 41 nie są jednak bezpośrednio odzwierciedlone w rumuńskich przepisach dotyczących rachunkowości (RAR). Zwierzęce aktywa biologiczne znajdują się bowiem tutaj zarówno w kategorii środków trwałych, jak i aktywów obrotowych. Inwentarz żywy, który jest ujmowany jako środki trwałe, nie jest księgowany w szczególny sposób, ale tak jak wszystkie inne aktywa materialne. Początkowe uznanie jest na koszt zakupu lub koszt produkcji i odpowiednie rozpoznanie w bilansie po koszcie pomniejszonym o skumulowaną amortyzację i skumulowane rezerwy na deprecjację. Chociaż rumuńskie regulacje zawierają alternatywne zasady wyceny dla inwentarza żywego, to nie stosuje się wartości godziwej. W Rumunii rolnictwo jest sektorem o znacznym potencjale, zajmującym ważne miejsce w gospodarce. Dotąd MSR 41 nie znajduje bezpośredniego odzwierciedlenia w regulacjach rumuńskich. Na terenie tego kraju istnieje kilka dużych zagranicznych inwestycji w hodowlę zwierząt, stąd oczekuje się, że Rumunia w przyszłości będzie musiała wdrożyć wartość godziwą do wyceny inwentarza żywego. Wspomniani autorzy postulują, aby przeprowadzić badanie praktyk w zakresie oceny i ujawniania informacji w czasie w rocznych raportach przez inne podmioty europejskie podlegające MSR 41 oraz przetestować, jak MSR 41 jest postrzegany w europejskich podmiotach rolnych i jaka jest ewolucja percepcji tych zasad przez lata stosowania<sup>218</sup>.

Z kolei specyfiką **tureckiego** sektora rolnego jest to, że około 30% tamtejszej ludności jest w nim zatrudniona, zaś udział sektora w krajowym dochodzie i eksporcie oscyluje wokół 10%. W tureckim prawie bilansowym wyznaczono grupy ewidencyjne, w których powinny być wykazywane aktywa biologiczne zwierzęce i produkty oraz podano, jakich kont księgowych używać oraz jaki sposób ewidencji przyjąć. Analiza tamtejszej literatury wskazuje, że wycena w wartości godziwej nie wywołuje takiego sprzeciwu osób oceniających sprawozdanie finansowe jak w innych krajach.

---

<sup>217</sup> Feleaga J., Feleaga N., Raileanu V., 2012, *Theoretical considerations about implementation of IAS 41 in Romania*, Bucharest Academy Of Economic Studies Theoretical and Applied Economics Volume XIX, No. 2(567), 31-38.

<sup>218</sup> Ibidem, 31-32.

W gospodarce **czeskiej** krajowe regulacje rachunkowości w zakresie wyceny inwentarza żywego nie są w ogóle ujednolicone z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej (MSSF). Konsekwencją tego jest brak porównywalności, co czyni tamtejsze sprawozdania mniej użytecznymi dla celów zarządczych, zwłaszcza na poziomie międzynarodowym. Zespół badaczy w składzie: M. Stárová, H. Čermáková, T. Vostrovská, M. Levá<sup>219</sup> porównał ocenę, rejestrację księgową i prezentację aktywów biologicznych (w tym inwentarza żywego) w obu systemach księgowych. Studium przypadku objęto duże przedsiębiorstwo rolnicze, a jako zalecenia po przeprowadzonym badaniu wskazano implementację zasad MSSF do systemu rachunkowości w czeskich przedsiębiorstwach rolniczych. Zalecono też między innymi wprowadzenie rachunku zysków i strat według funkcji (układ kalkulacyjny), który dotąd nie był powszechnie stosowany przez czeskie podmioty. Postuluje się doprowadzenie do tego, by informacje księgowe dostarczone przez sprawozdania finansowe sporządzone zgodnie z prawem czeskim były identyczne z informacjami księgowymi zgodnie z MSSF. Z drugiej zaś strony badanie ankietowe wykazało sceptycyzm księgowych w firmach rolniczych do stosowania wartości godziwej jako podstawy wyceny aktywów biologicznych i produktów rolniczych. Dla celów zarządczych, w opinii ankietowanych księgowych, wycena według MSR 41 „Rolnictwo” daje bardziej adekwatne spojrzenie na rzeczywistość, a co za tym idzie bardziej realne wartości wskaźników analizy finansowej, a także, co nie mniej ważne, dostarczanie użytkownikom bardziej istotnych informacji na temat wdrażania decyzji zarządczych. Jako cechę ujemną wskazano subiektywność ustalania wartości godziwej z powodu trudności w ustalaniu dyskontowej stopy procentowej, co może finalnie doprowadzić do manipulacji wynikiem finansowym.

Z kolei G. Maria de Carmo Azevedo<sup>220</sup>, **portugalska** badaczka, postuluje aby zmiany wartości godziwej umiejscawiać całkowicie w kapitale własnym. Dalej proponuje, aby skutki wyceny w wartości godziwej odnosić na wynik finansowy dopiero w momencie zrealizowania zysków. Dla przykładu wycena bilansowa byłaby opasowego na dzień bilansowy, z reguły wyższa w wartości godziwej aniżeli w koszcie historycznym, odnoszona byłaby na kapitał własny jednostki rolnej. Dopiero na moment sprzedaży jednostka miałaby prawo wykazać przychody bilansowe. Niezrealizowane zyski nie powinny wpływać na wynik netto okresu, ponieważ wpływają one niesłusznie na wskaźniki finansowe

---

<sup>219</sup> Stárová, M., Čermáková, H., Hlavsa, T., Vostrovská, H., & Levá, M. (2016). Evaluation of applicability of IAS 41–Agriculture to the valuation of growing forest stands and their accounting treatment in the Czech Republic. *Journal of forest science*, 62(9), 429-440.

<sup>220</sup> Maria do Carmo Azevedo G., 2019., The impact of International Accounting Standard 41 “Agriculture”, Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro, <https://core.ac.uk/download/pdf/15566409.pdf>, data dostępu: 24.07.2022.

(poprawiając wyniki jednostek rolnych) i wprowadzają w błąd partnerów i udziałowców co do poziomu dywidendy.

.....

Przeprowadzona analiza badań naukowców z różnych części świata pozwala stwierdzić, że zbliżone problemy z wyceną inwentarza żywego w systemie rachunkowości występują w większości krajów świata, na różnych kontynentach. To, co wzbudza największe kontrowersje to odnoszenie skutków wyceny na wynik finansowy okresu, subiektywizm wyceny w wartości godziwej oraz koszty tej wyceny. Część autorów stwierdziła, że nie w każdej jednostce rolnej korzyści z wprowadzenia do wyceny wartości godziwej rekompensują koszty jej wprowadzenia.

### **3.5. Przesłanki do stosowania przeszacowania wartości inwentarza żywego w ujęciu teoretycznym i praktycznym**

Wyróżniamy dwa modele wyceny majątku trwałego. Pierwszym z nich jest model kosztu, zgodnie z którym składnik rzeczowego majątku wykazuje się w bilansie w cenie nabycia lub koszcie wytworzenia pomniejszonym o zakumulowane odpisy umorzeniowe i z tytułu utraty wartości. Alternatywą dla modelu kosztu jest model przeszacowania. Przy zastosowaniu tego modelu rzeczowe aktywa trwałe są wykazywane w bilansie w tzw. wartości przeszacowanej, czyli wartości godziwej ustalonej na dzień ostatniego przeszacowania pomniejszonej o późniejsze zakumulowane odpisy umorzeniowe i z tytułu utraty wartości.

Wybór modelu przeszacowania może być dokonany przez jednostkę całkowicie swobodnie (ustawa o rachunkowości dopuszcza przeszacowanie środków trwałych tylko na mocy ewentualnego wejścia w życie odrębnych przepisów), przy czym musi ona przestrzegać pewnych reguł (można je określić jako reguły przeszacowania). Jak pisze P. Kabalski<sup>221</sup> przeszacowanie powinno spełniać określone warunki:

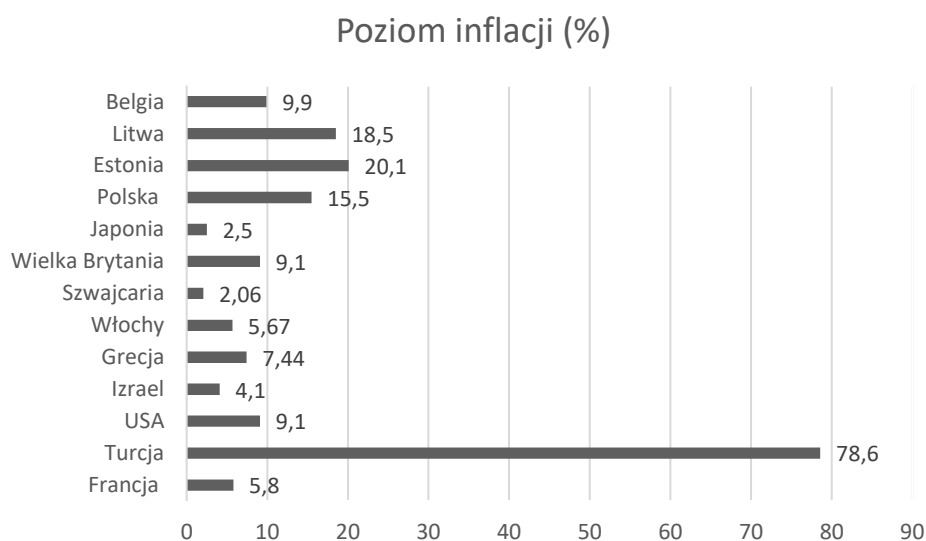
- należy nim objąć całą grupę rodzajową składników rzeczowego majątku trwałego,
- składniki należące do tej samej grupy powinny podlegać przeszacowaniu w tym samym czasie,
- przeszacowania powinny być regularne, tak aby na każdy dzień bilansowy wartość księgową składnika nie odbiegała znacząco od jego wartości godziwej na ten dzień.

---

<sup>221</sup> Kabalski, P. (2008). Model kosztu a model przeszacowania do wyceny rzeczowego majątku trwałego–wybrane dylematy teoretyczne i praktyczne. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, (42), 201-213.

Zgodnie z ustawą o podatku dochodowym<sup>222</sup> od osób fizycznych **aktualizacja wyceny środków trwałych** następuje na podstawie rozporządzenia Ministra Finansów, jeżeli wskaźnik wzrostu cen nakładów inwestycyjnych w okresie trzech kwartałów w roku przekroczy 10%. Historyczna cena zakupu jest tym bardziej rozbieżna z aktualną ceną rynkową, im większy jest upływ czasu. Dotyczy to zwłaszcza gospodarek o dużej inflacji. W rozwiniętych krajach świata takich jak USA, Kanada, większość państw Unii Europejskiej, Japonia i wiele innych, problem inflacji w ostatnich latach praktycznie nie występował (choć utrzymanie jej w ryzach nie było łatwe, o czym świadczą nieustanne zabiegi czynione w tym zakresie przez banki centralne, a także przez NBP). W sytuacji więc, gdy ogólny poziom cen jest w długim okresie względnie stabilny, zabiegi polegające na przeszacowaniu wartości majątku (w tym inwentarza żywego) nie wydają się szczególnie konieczne. Od roku 2020 w skali globalnej zachodzą zawirowania gospodarcze spowodowane najpierw epidemią Covid-19, a dalej również zbrojną agresją Rosji w Ukrainie. Nie pozostaje to bez wpływu na poziom wzrostu cen w gospodarkach (wykres 3).

**Wykres 3. Poziom inflacji w wybranych krajach świata za drugi kwartał 2022 roku**



Źródło: opracowanie własne w oparciu o <https://forsal.pl/gospodarka/inflacja/artuku-ly/8493084,inflacja-panstwa-swiat.html>, data dostępu: 24.07.2022.

Jak wynika z wykresu 3, w niedługim czasie należy się spodziewać rozporządzenia Ministra Finansów w zakresie przeszacowania wartości aktywów. Warto dodać, że ostatnie takie przeszacowanie wartości aktywów

<sup>222</sup> Op. cit., art. 22o, ust. 1.

w drodze wydanego rozporządzenia Ministra Finansów miało miejsce 1 stycznia 1995 roku.

Inflacja nie jest oczywiście jedynym powodem, dla którego ceny z przeszłości nie są dobrym odzwierciedleniem aktualnych wartości pieniężnych. Zmiany w strukturze podaży i popytu oraz w poziomie rozwoju gospodarczego to czynniki mikro- i makroekonomiczne. Do tych czynników zaliczyć należy również przemianę biologiczną, która znacząco wpływa na wartość wyceny w koszcie historycznym inwentarza żywego. W tym przypadku również ceny historyczne tracą aktualność z upływem czasu. Biorąc pod uwagę czynnik czasu stwierdzilibyśmy, że aktualizacja wyceny nie jest konieczna w przypadku zapasów o krótkim okresie zużycia\` produkcji. Jednakże dla inwentarza żywego okres wzrostu do momentu pozyskania jest znaczny, co daje kolejny impuls do przeszacowania wartości z powodów innych aniżeli tylko czynnik inflacyjny. Co więcej, inwentarz żywy stanowiący stado podstawowe (a więc majątek trwały) w miarę upływu czasu traci na wartości w wyniku zachodzących procesów starzenia i degeneracji. Przeszacowanie nie jest zatem tutaj konieczne, gdyż wzrost wartości godziwej składnika nie będzie miał miejsca, a ewentualny jej spadek zostanie uwzględniony w wycenie bilansowej dzięki wymogowi dokonywania odpisów z tytułu utraty wartości. Warto podkreślić, że konieczność przeszacowania wartości inwentarza żywego może wynikać również z niewłaściwej jego amortyzacji<sup>223</sup>. Odpisy amortyzacyjne są zbyt niskie lub zbyt wysokie w stosunku do korzyści ekonomicznych zużytych przez jednostkę rolną w danym okresie. Jest to sprzeczne z MSR 16, zgodnie z którym amortyzacja powinna odzwierciedlać korzyści ekonomiczne uzyskane ze składnika majątkowego w okresie sprawozdawczym. Skumulowane odpisy umorzeniowe powinny zatem odzwierciedlać łączne korzyści ekonomiczne „skonsumowane” przez jednostkę rolną od rozpoczęcia okresu użytkowania zwierzęcia w stadzie podstawowym. Tym samym wartość księgową netto powinna odpowiadać korzyściom ekonomicznym przewidywanym do wykorzystania w ciągu pozostałego okresu użytkowania stada obrotowego inwentarza żywego. Trudno uważać taką informację za pozbawioną elementu semantycznego (treści ekonomicznej), a więc nieprzydatną dla użytkowników. Zdaniem autora dysertacji znaczenie takiej informacji jest dla użytkowników sprawozdania finansowego porównywalne do informacji o wartości godziwej. Stado obrotowe inwentarza żywego jest przecież przeznaczone do wykorzystania w toku dalszej działalności jednostek rolnych (co jest zgodne z założeniem o kontynuacji działania), a nie do sprzedaży. Aby więc nie pozbawiać wartości ustalonej zgodnie z modelem kosztu treści ekonomicznej, należy nadać taką treść odpisom amortyzacyjnym. Podkreślić należy, że podejście przyjęte w MSSF oznacza, że

---

<sup>223</sup> Są to wnioski autora dysertacji ze swobodnych wywiadów z księgowymi polskimi jednostek rolnych, w tym z właścicielami biur rachunkowych (zamknięte grupy na portalach społecznościowych typu Facebook), a nie wyniki sformalizowanych badań ankietowych.

amortyzacja (w sensie odpisów naliczonych w danym okresie) nie jest jedyną kategorią strukturalną, czyli skutkiem zastosowania uzgodnionej reguły postępowania. Przeciwnie, jak pisał P. Kabalski<sup>224</sup>, przyjęte rozwiązanie powoduje, że amortyzacja ma zawartość semantyczną, czyli odzwierciedla konkretną treść ekonomiczną (rzeczywiste zużycie składnika majątkowego). Sposób amortyzacji nie może zatem być przedmiotem swobodnego wyboru jednostki rolnej, lecz powinien wynikać z oczekiwanego zużycia środka trwałego. A więc w zależności od okoliczności jednostka rolna powinna stosować różne metody amortyzacji. Metoda liniowa jest odpowiednia w sytuacji, gdy procesy starzenia i degeneracji zachodzą równomiernie w ciągu okresu użytkowania. Jeżeli korzyści ekonomiczne wynikające z użytkowania inwentarza żywego systematycznie maleją w miarę upływu czasu, należałoby zastosować metodę degresywną. Jeżeli zużycie (produktywność np. w przypadku produkcji mleka) stada podstawowego waha się znacznie z okresu na okres w zależności od stopnia wyeksploatowania i uzyskanej wydajności produkcyjnej to najbardziej właściwa jest metoda jednostek produkcji. Zastosowanie tej metody wymaga ustalenia ogółem i dla poszczególnych okresów sprawozdawczych oczekiwanego użycia inwentarza żywego lub oczekiwanego efektu produkcyjnego wyrażonego w jednostkach fizycznych (np. krowy mleczne – litry mleka, kury nioski – sztuki jaj). Podstawą naliczania może być na przykład udój mleka w litrach, kilogramy pozyskanej wełny, ilość prosiąt przypadająca na lochę na wyproszenie. Zarówno już wyczerpane, jak i pozostałe korzyści ekonomiczne powinny być nie tylko zmierzone (np. dotychczasowa średnia wydajność krowy mierzona litrami mleka z udoju i określenie tendencji spadkowej bądź wzrostowej), ale także wycenione. Takie podejście ilustruje przykład 3.

### **Przykład 3. Koncepcja odpisów umorzeniowych inwentarza żywego do wyceny w koszcie historycznym**

Jednostka rolna „Alfa” zajmuje się produkcją mleka krowiego. Nabyła krowę – zacieloną jałówkę, której wartość początkową ustalono na 6.900 zł<sup>225</sup>. Zwierzę będzie służyło do produkcji mleka, jak również do reprodukcji. Kierownictwo jednostki rolnej zakłada, że ze zwierzęcia w okresie użytkowania wynoszącym 5,5 roku pozyska 23.575 litrów mleka<sup>226</sup>. Przy czym wydajność krowy w kolejnych latach wynosi odpowiednio:

---

<sup>224</sup> Kabalski P. (2007), *Wybrane problemy wyceny rzeczowego majątku trwałego według Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej*, [w:] *Wpływ międzynarodowych i krajowych regulacji sprawozdawczości finansowej i auditingu na zmiany w praktyce rachunkowości*, red. Sobańska I., Szychta A., Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, 23-24.

<sup>225</sup> <https://www.cenyrolnicze.pl/bydlo/material-hodowlany-bydlo>, data dostępu: 24.07.2022.

<sup>226</sup> <https://projektagnar.pl/dlugowiecznosc-krow-wazna-cecha-funkcjonalna/>, data dostępu: 24.07.2022.



- 6.000 litrów w pierwszym roku udoju,
- 6.500 litrów w drugim roku udoju,
- 6.500 litrów w trzecim roku udoju,
- 3.000 litrów w czwartym roku udoju,
- 1.000 litrów w piątym roku udoju,
- 575 litrów w ostatnich sześciu miesiącach udoju.

Przyjęto, że wartość końcowa zwierzęcia dla zakładanego okresu użytkowania jest nieznacząca. Przewiduje się również wzrost cen skupu mleka o 10% w drugim i trzecim roku oraz o 15% w czwartym i piątym roku (w stosunku do roku pierwszego).

Odpisy amortyzacyjne obliczamy przy założeniu, że korzyści ekonomiczne uzyskane w poszczególnych latach z użytkowania zwierzęcia są wprost proporcjonalne do jego wydajności w danym roku, ważonego ceną produktu (mleka), które się od niego pozyskuje.

Rok	Wydajność (litry mleka)	Waga	Wydajność ważona	Stopa amortyzacji (jako % wartości początkowej)	Kwota odpisu
1	6.000	1,0	6.000	23,5	1621,50
2	6.500	1,1	7.150	28,0	1932,00
3	6.500	1,1	7.150	28,0	1932,00
4	3.000	1,15	3.450	13,5	931,50
5	1.000	1,15	1.150	4,5	310,50
6	575	1,15	661	2,5	172,50
	<b>Σ</b>		25.561	100,0	6900

Źródło: opracowanie własne.

**\*\*\*Koniec przykładu 3\*\*\***

Autor dysertacji dokonał powyżej projekcji sposobu liczenia amortyzacji dla inwentarza żywego. Jak twierdzi I. Sobańska<sup>227</sup>, w odniesieniu do innych środków trwałych aniżeli inwentarz żywy, taki sposób liczenia amortyzacji jest trudniejszy niż proste metody oparte na czynniku czasu (liniowa, degresywna) przede wszystkim dlatego, że wymaga gromadzenia dodatkowych informacji będących elementem rachunkowości zarządczej. W podobny sposób jak krowy służące produkcji mleka z przykładu 3 można potraktować amortyzację konia w stadninie koni wykorzystywanego w celu świadczenia usług hipoterapii.

<sup>227</sup> Sobańska I. (2007), *Problemy Implementacji Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej w jednostkach gospodarczych w Polsce od 2005 roku*, [w:] *Wpływ Międzynarodowych i krajowych regulacji sprawozdawczości finansowej i auditingu na zmiany w praktyce rachunkowości*, red. Sobańska I., Szychta A., Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego.

Wysokość odpisów byłaby w tym przypadku uzależniona od upływu czasu, z uwzględnieniem stanu zdrowia i ogólnej kondycji konia w poszczególnych okresach sprawozdawczych. Jednostka mogłaby wykorzystać ogólnodostępne szacunki dotyczące wartości (i jej spadku) konia w zależności od wieku i rasy oraz przyporządkować do tego wagi w postaci cen usług hipoterapii.

Dzięki takiemu (jak w przykładzie nr 3 i opisaney powyżej sytuacji) naliczaniu odpisów możemy prezentować w bilansie wartość inwentarza żywego zbliżoną do jego wartości godziwej – nawet przy zastosowaniu modelu kosztu historycznego. Przeszacowania nie będą w tej sytuacji konieczne. Równocześnie samo przeszacowanie nie gwarantuje na dłuższą metę nadania wartościom bilansowym treści ekonomicznej, jeżeli po aktualizacji wyceny jednostka rolna będzie stosowała „nieekonomiczną” amortyzację (wartość godziwa szybko się zdezaktualizuje).

Sposób amortyzacji proponowany w przykładzie 3 może budzić wątpliwość, czy tak naliczone odpisy i wynikająca z nich wartość bilansowa składnika nie stanowią wyłącznie kategorii strukturalnej będącej wynikiem zastosowania złożonej oraz mało zrozumiałej procedury obliczeniowej i pozbawionej tym samym treści ekonomicznej (w przeciwieństwie do wartości godziwej). W celu zweryfikowania roboczo postawionej powyżej hipotezy przedstawiony zostanie przykład 4. Tytułem wprowadzenia do przykładu warto wskazać, że zgodnie z MSR 16 dla celów przeszacowania wartość godziwa powinna być ustalona w sposób wiarygodny. W takiej sytuacji trzeba ustalić wartość godziwą na podstawie niedawnych transakcji identycznych lub podobnych, występujących na rynku. W przypadku braku porównywalnej transakcji rynkowej wartość godziwa jest wiarygodna, jeżeli:

- zmienność w przedziale racjonalnych oszacowań wartości godziwej nie jest znaczna lub,
- poszczególnym oszacowaniom w owym przedziale można racjonalnie przypisać prawdopodobieństwo, a następnie zastosować je do oszacowania wartości godziwej<sup>228</sup>.

#### **Przykład 4. Koncepcja ostrożnej wyceny inwentarza żywego w wartości godziwej**

Jednostka rolna przyjęła do hodowli nietypową rasę bydła opasowego, dla której nie znaleziono porównywalnych transakcji rynkowych. Dla celów wyceny bilansowej jednostka zleciła rzeczoznawcy ocenę wartości rynkowej zwierzęcia. Z otrzymanej ekspertyzy wynika, że w zależności od zastosowanej metody oraz przyjętych założeń – za racjonalne można uznać zarówno kwotę 12.000 zł, jak i kwotę 16.000 zł. Jednocześnie rzeczoznawca racjonalnie ocenił, że oszacowanie

---

<sup>228</sup> Rozporządzenie Komisji (WE) nr 1126/2008 z dnia 3.11.2008 r. przyjmujące określone międzynarodowe standardy rachunkowości zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady, ([Dz. Urz. UE L z 2022 r. nr 68/1](#)).

na kwotę 12.000 zł jest bardziej prawdopodobne (prawdopodobieństwo tej kwoty wynosi 0,7, a kwoty 16.000 zł – 0,3). Wiarygodnie ustalona wartość godziwa będzie wynosiła:

$$12.000 \times 0,7 + 16.000 \times 0,3 = 13.200 \text{ zł}$$

Jak wynika ze stanowiska Rady Międzynarodowych Standardów Rachunkowości<sup>229</sup> wartość ustalona w ten sposób (czyli na poziomie wartości oczekiwanej) ma konkretną interpretację zarządczą. Chodzi o to, że żaden racjonalny uczestnik rynku nie sprzedałby zwierzęcia z przykładu 3 za 12.000 zł i nie kupił za 16.000 zł. A więc wartość godziwa znajduje się gdzieś pośrodku. Tym środkiem jest właśnie wartość oszacowana na 13.200 zł. Dzięki tak zastosowanej metodzie wyceny użytkownicy sprawozdań finansowych otrzymują informację o wartości aktywów jednostki z uwzględnieniem niepewności, będącej zjawiskiem towarzyszącym działalności gospodarczej.

\*\*\*Koniec przykładu 4\*\*\*

Posługując się przykładami 3 i 4 autor starał się zobrazować, że możliwość pomiaru i wyceny inwentarza żywego jako majątku trwałego jednostki rolnej jest nie mniej dyskusyjna niż możliwość ustalenia wiarygodnej wartości godziwej. Przyjmuje się, że zastosowanie wartości godziwej jest uzasadnione, gdyż ma określoną treść ekonomiczną i jest użyteczne do celów zarządczych. Podchodząc do wyceny inwentarza żywego w jednostce rolnej w sposób opisany w dwóch powyższych przykładach można wycenę w koszcie historycznym przypisać zbliżone cechy (wiarygodna treść ekonomiczna i użyteczność w zarządzaniu).

P. Kabalski w ciekawy sposób antagonizuje argumenty za i przeciw modelowi wyceny w koszcie historycznym (tab. 25.). W opinii autora dysertacji można te rozważania przenieść na grunt zarządzania wyceną inwentarza żywego.

**Tabela 25. „Linia obrony” modelu kosztu jako sposobu wyceny rzeczowego majątku trwałego**

Argument przeciw modelowi kosztu	Kontrargument
Tylko przeszacowanie i wartość godziwa zapewniają osiągnięcie takiej wyceny bilansowej rzeczowego majątku trwałego, która zapewni realizację celów współczesnej sprawozdawczości finansowej.	Z uwagi na fakt, że rzeczowy majątek trwały jest przeznaczony do używania w ramach działalności jednostki, wartość godziwa nie ma takiego znaczenia, jak w przypadku inwestycji (finansowych czy rzeczowych). Zastosowanie wartości godziwej zamiast modelu kosztu wydaje się konieczne jedynie w przypadku nielicznych aktywów, których wartość godziwa nie maleje systematycznie w miarę upływu czasu, np. nieruchomości, dzieł sztuki. Poza tym zastosowanie wartości godziwej do wyceny rzeczowego majątku trwałego i tak nie zapewni odzwierciedlenia przez bilans w pełni wartości przedsiębiorstwa, ponieważ:

<sup>229</sup> Ibidem

	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Wciąż wiele składników będzie się wyceniało w koszcie (np. aktywa niematerialne niebędące przedmiotem obrotu na aktywnym rynku),</li> <li>• Wciąż wiele składników będzie się wyceniało w koszcie (np. aktywa niematerialne niebędące przedmiotem obrotu na aktywnym rynku),</li> <li>• Wiele składników wpływających znacząco na wartość firmy wciąż jest poza bilansem (np. wewnętrznie wytworzona marka i inne elementy tzw. kapitału intelektualnego),</li> <li>• Wartość bilansowa nadal będzie sumą wartości poszczególnych składników (a nie wartością całej jednostki).</li> </ul> <p>Przeszacowanie do wartości godziwej nie zapewni na dłuższą metę realnej wyceny rzeczowego majątku trwałego, jeżeli po aktualizacji wyceny jednostka będzie amortyzowała składniki w sposób nie odzwierciedlający prawdziwego zużycia.</p>
<p>Zastosowanie modelu kosztu jest niewątpliwie mniej pracochłonne i kosztowne niż modelu przeszacowania. Oczywiście, koszty określonych w ekonomii rozwiązań należy zawsze zestawiać z korzyściami z nich wynikającymi. Jeżeli przez zastosowanie modelu kosztu możemy dać odbiorcom sprawozdania finansowego przydatną informację decyzyjną (analogicznie, jeśli przy wykorzystaniu modelu przeszacowania wycena bilansowa i tak nie zapewnia wiernego obrazu rzeczywistości), to na gruncie pragmatycznego kryterium koszty – korzyści zastosowanie modelu przeszacowania nie ma sensu.</p>	

Zródło: Kabalski P. (2008), *Model kosztu, a model przeszacowania do wyceny rzeczowego majątku trwałego – wybrane dylematy teoretyczne i praktyczne*, [w:] *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, tom 41(98), Warszawa, 209-210.

Przeszacowanie wartości inwentarza żywego wydaje się być niezbędnym zabiegiem w procesie wyceny z uwagi na przemianę biologiczną tych składników aktywów.

Przeszacowanie na gruncie przepisów polskiego prawa bilansowego możliwe jest tylko w określonych przypadkach i uregulowane ustawowo (a więc niezależne od jednostki rolnej). Można próbować, jak wykazał autor dysertacji w przykładach, urealniać wycenę w koszcie historycznym do wartości godziwej stosując odpowiednio skonstruowane metody amortyzacji. Takie rozwiązanie wymaga uczestniczenia w nim komórek finansowych zajmujących się rachunkowością zarządczą i generuje pewne dodatkowe koszty. Nie są to jednak koszty tak wysokie jak te, które generuje stosowanie wyceny w wartości godziwej. W tym przypadku, przynajmniej na dzień bilansowy dla każdego

rodzaju inwentarza żywego, na każdym możliwym etapie jego wzrostu należy wyznaczyć wartość godziwą. Również stosowanie od lat przez księgowych kosztu historycznego przejawia się awersją do wyceny w wartości godziwej. Warto wyznaczyć kierunkowskazy, mówiące kiedy, komu i dla jakich aktywów zwierzęcych opłaca się przejście na wycenę w wartości godziwej, a kiedy pozostanie przy wycenie w koszcie historycznym.

## 4. EGZEMPLIFIKACJA EMPIRYCZNA WYCENY INWENTARZA ŻYWEGO

### 4.1. Zakres podmiotowy, przedmiotowy i metodyka badań

Podmiotem badań są jednostki rolne (gospodarstwa rolne, spółki prawa handlowego i jednostki nieposiadające osobowości prawnej) prowadzące chów i hodowlę inwentarza żywego, które zostały pogrupowane z uwagi na krąg odbiorców informacji emitowanych z systemu rachunkowości. W zakresie **definicji jednostki rolnej** autor podziela pogląd J. Bieluka<sup>230</sup>, który określił ją jako działalność osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej nieposiadającej osobowości prawnej. Zdefiniowanie to włącza do kręgu badań nie tylko gospodarstwa rolne, ale szerzej także podmioty prowadzące działalność rolniczą w innych formach organizacyjno-prawnych. Zakres przedmiotowy, z kolei obejmuje pomiar, wycenę i prezentację w sprawozdaniach finansowych i niefinansowych inwentarza żywego. Badania empiryczne wzbogacone są również o identyfikację zapotrzebowania na informacje z systemu rachunkowości do sprawnego zarządzania jednostkami rolnymi. Przy doborze podmiotów do próby badawczej autor wykorzystał raporty statystyczne GUS, ze wskazaniem na wyniki Powszechnego Spisu Rolnego z 2020 roku (tabela 26).

**Tabela 26. Zestawienie danych wejściowych do próby badawczej w oparciu o Powszechny Spis Rolny 2020 (Raport z wyników 2021)**

Liczba jednostek rolnych (gospodarstw rolnych) ogółem, w tym:	1317000
– indywidualne gospodarstwa rolne	1310000
– jednostki rolne w pozostałych formach organizacyjno-prawnych	7000
– prowadzące produkcję roślinną (% ogólnej liczby jednostek rolnych)	55,8%
– prowadzące produkcję zwierzęcą i roślinną (% ogólnej liczby jednostek rolnych)	43,6%
– prowadzące produkcję zwierzęcą (% ogólnej liczby jednostek rolnych)	0,6%
Pogłowie inwentarza żywego (szt.):	
– bydło	6306000
– trzoda chlewna	11153000
– drób	225636000

Źródło: Opracowanie własne w oparciu o *Powszechny Spis Rolny 2020, Raport z wyników*, red. A. Łączyński, GUS 2021.

Główny Urząd Statystyczny, w opisie metodologii do Powszechnego Spisu Rolnego, definiuje inwentarz żywy jako zwierzęta utrzymywane w celu

<sup>230</sup> Bieluk, J. (2013). O potrzebie wprowadzenia do prawa polskiego pojęcia przedsiębiorstwa rolnego.

osiągnięcia korzyści gospodarczych, np. produkcji mięsa, mleka i innych produktów zwierzęcych, a także w przypadku koni wykorzystywane jako siła pociągowa i do celów rekreacyjnych. Do inwentarza żywego zalicza się następujące gatunki: konie domowe i inne koniowate, bydło, świnie, owce, kozy, drób (brojlery, kury noski, koguty, indyki, kaczki, gęsi, przepiórki, perliczki, gołębie, strusie i inne gatunki, ale bez ptactwa utrzymywanego do celów łowieckich, a nie do produkcji mięsa), króliki, pozostałe zwierzęta futerkowe, inne zwierzęta utrzymywane dla pozyskania produktów zwierzęcych (np. ryby, pszczoły)<sup>231</sup>.

Badania prowadzone były w formie kwestionariusza ankiety (pilotażowo), obserwacji uczestniczącej oraz zogniskowanych i pogłębionych wywiadów indywidualnych. Wyniki badań pilotażowych pozwoliły określić lukę badawczą oraz hipotezę do zweryfikowania. Z uwagi na znaczny stopień uszczegółowienia stawianych problemów badawczych odstąpiono od badań ilościowych i przyjęto badania jakościowe jako podstawę weryfikacji hipotezy i osiągnięcia stawianych celów.

Z uwagi na ograniczony budżet na badania naukowe pogłębione wywiady indywidualne IDI przeprowadzono na próbie celowej. Kryterium doboru do próby badawczej stanowiła forma organizacyjno- prawna prowadzenia działalności rolniczej oraz rodzaj produkcji zwierzęcej. Pominięto kryterium geograficzne, z zaznaczeniem, że czynnik ten należy uwzględnić przy kolejnych badaniach (poza zakresem niniejszej dysertacji). Doktorant przy typowaniu podmiotów do badań wykorzystał internetową bazę podmiotów BNF<sup>232</sup>. Platforma ta umożliwia szybkie i w pełni zautomatyzowane zamawianie danych teleadresowych przedsiębiorstw z wybranych branż i regionów. Pierwotne źródła danych, z których baza jest tworzona pochodzą z rejestrów REGON, KRS, CEiDG, wykazu beneficjentów wspólnej polityki rolnej Unii Europejskiej.

W przygotowaniu badań wsparciem była analiza literaturowa odnosząca się do metodyki badań naukowych. J.M. Brzeziński<sup>233</sup> pisze, że badania naukowe umożliwiają weryfikację stawianych hipotez, których celem jest uzyskanie odpowiedzi na pytania będące werbalizacją problemów badawczych. S. Nowak<sup>234</sup> z kolei dodaje, że w oparciu o określone zasady i reguły, jakimi się kierują istnieje możliwość uzyskania pewności co do ich realizacji. Ten określony zbiór zasad, analiz i opisy reguł postępowania określane są jako metodyka badawcza. To ona określa sposób postępowania, by móc wykonać

---

<sup>231</sup> *Powszechny Spis Rolny 2020, Raport z wyników*, red. A. Łączyński, GUS 2021, 51.

<sup>232</sup> <https://www.bnf.pl/>, data dostępu: 14.05.2022.

<sup>233</sup> *Metodologia badań społecznych*, red. J.M. Brzeziński, Wydawnictwo Zysk i Ska, Warszawa 2011, 72.

<sup>234</sup> S. Nowak, *Metodologia badań społecznych*, PWN, Warszawa 2007, 23.

określoną pracę badawczą, jak i zapewnia osiągnięcie jakiegoś celu, zgodnie z normami postępowania w danej dyscyplinie naukowej<sup>235</sup>.

Według T. Trzaskalika<sup>236</sup> metodyka nie jest kodeksem, który bezwzględnie stosowany daje oczekiwany rezultat, ale zbiorem zasad, które pomagają kierować projektem. Problem badawczy należy rozwiązać stawiając hipotezy do zweryfikowania, do których dobrać należy metody.

Przystąpienie do badań wypływa z celów, jakie stawiamy pracy naukowej. Prawidłowe określenie celów jest warunkiem naukowej poprawności i skuteczności procesu badawczego. W ramach niniejszej dysertacji istotne są zagadnienia dotyczące przyjęcia określonych metod wyceny inwentarza żywego w zależności od potrzeb jednostki rolnej. Odnosząc się do tych zagadnień zdefiniowano główny cel pracy.

Problem badawczy w dysertacji dotyczy ułomności metod rachunkowej wyceny inwentarza żywego. Wobec tak przyjętego problemu badawczego sformułowano **hipotezę badawczą**<sup>237</sup> o treści: *Krajowe i międzynarodowe regulacje rachunkowości w zakresie wyceny inwentarza żywego w jednostkach rolnych nie uwzględniają wszystkich czynników determinujących wartość zwierzęcych aktywów biologicznych, co wpływa na jakość emitowanych informacji przez system rachunkowości zgodnie z koncepcją wiernego i rzetelnego obrazu.*

Według B. Sojkin, M. Małeckiej, T. Olejniczaka i M. Bakalarskiej<sup>238</sup> podstawowym przesłaniem badań jest uzyskanie możliwości przedstawiania zjawisk i procesów rynkowych w formie modeli, wskaźników, prawidłowości, tendencji bądź reguł postępowania i zachowań, które z jednej strony w sposób szczegółowy, z drugiej zaś przekrojowy odwzorowują zachowania uczestników rynku.

Dla potrzeb zweryfikowania hipotezy głównej sformułowano cel główny badania, którym było **wskazanie kierunków doskonalenia metod wyceny inwentarza żywego wspierającego potrzeby zarządcze jednostek rolnych.**

Ponadto określono pięć celów pomocniczych ułatwiających realizację celu głównego, które zostały osiągnięte na podstawie metod badawczych, przedstawionych w tabeli 27.

---

<sup>235</sup> Krajewski, M. (2020). *O metodologii nauk i zasadach pisarstwa naukowego*. Oficyna Wydawnicza Szkoły Wyższej im. Pawła Włodkowica WN Novum Sp. z oo., 18-19.

<sup>236</sup> Trzaskalik, T. (2005). Wybrane zagadnienia zarządzania projektami. *Prace Naukowe/Akademia Ekonomiczna w Katowicach*, 135-136.

<sup>237</sup> Szerzej na ten temat pisze: Jeszka, A. M. (2013). *Problemy badawcze i hipotezy w naukach o zarządzaniu. Organization and Management*, (158).

<sup>238</sup> Sojkin, B., Małecka, M., Olejniczak, T., & Bakalarska, M. (2009). Konsument wobec innowacji produktowych na rynku żywności. *Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, Poznań*, 45.



**Tabela 27. Cele pomocnicze i metody ich osiągnięcia**

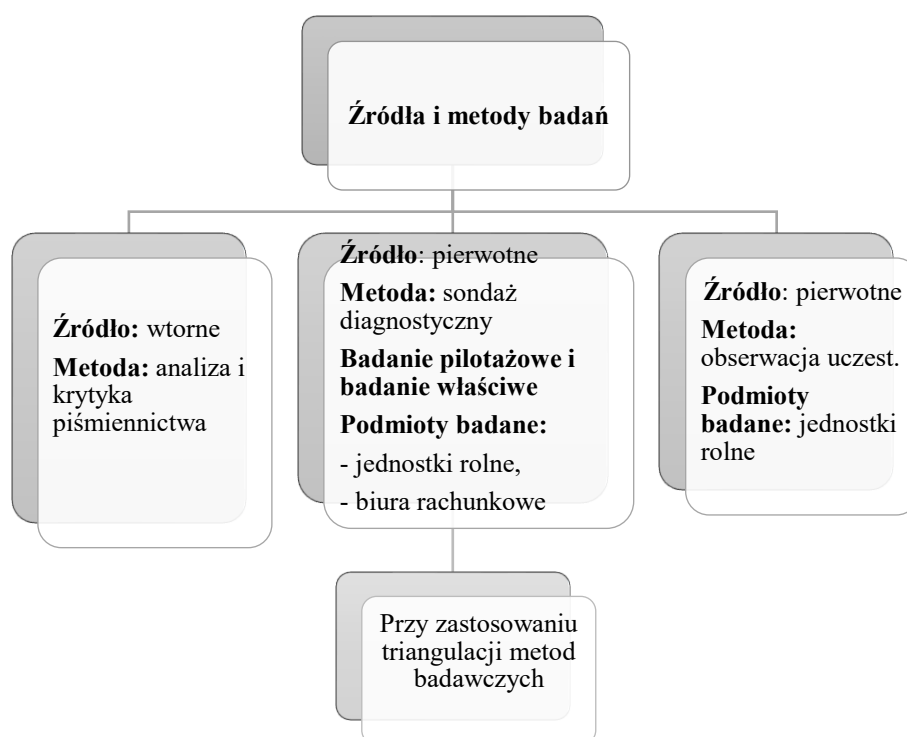
<b>Lp.</b>	<b>Cele pomocnicze</b>	<b>Metody badawcze</b>	<b>Techniki i narzędzia badawcze</b>
<b>CP1</b>	Identyfikacja podobieństw i różnic w zakresie wyceny inwentarza żywego w ramach polskich i międzynarodowych regulacji rachunkowości odnoszących się do jednostek rolnych	Analiza i krytyka piśmiennictwa	Analiza danych zastanych Analiza literatury i regulacji prawnych
<b>CP2</b>	Identyfikacja zjawisk pożądaných i dysfunkcyjnych w zakresie wyceny bilansowej inwentarza żywego w jednostkach rolnych	Analiza i krytyka piśmiennictwa Metoda obserwacyjna	Analiza danych zastanych, Obserwacja uczestnicząca
<b>CP3</b>	Ustalenie głównych czynników oddziałujących na prawidłową wycenę inwentarza żywego w poszczególnych grupach aktywów jednostki rolnej	Metoda sondażu diagnostycznego	Kwestionariusz ankiety w jednostkach rolnych (formularz Google Forms w ramach badań pilotażowych) Pogłębione wywiady indywidualne w jednostkach rolnych i podmiotach świadczących outsourcing księgowy (program Maxqda)
<b>CP4</b>	Przyporządkowanie metod wyceny inwentarza żywego do konkretnych typów jednostek rolnych.	Metoda sondażu diagnostycznego	Pogłębione wywiady indywidualne w jednostkach rolnych i podmiotach świadczących outsourcing księgowy (program Maxqda) Analiza bibliometryczna z wykorzystaniem programu VOSviewer i STATISTICA
<b>CP5</b>	Opracowanie koncepcji branżowego wskaźnika pomiaru inwentarza żywego dla jednostek rolnych.	Metoda heurystyczna	Pogłębione wywiady indywidualne w jednostkach rolnych i podmiotach świadczących outsourcing księgowy (program Maxqda) Technika delficka (grono ekspertów stanowili właściciele biur rachunkowych)

Źródło: opracowanie własne.

Punktem wyjścia do przygotowania procedury badawczej była analiza literatury z zakresu metodologii i metodyki badań. Wszystkie czynności ukierunkowane były na osiągnięcie celu głównego i celów pomocniczych.

Przygotowanie każdego badania rozpoczyna się od zaprojektowania go, co umożliwia pozbycie się możliwie największej liczby błędów, które mogłyby wystąpić<sup>239</sup>. Wielkość procesu badawczego uwarunkowana jest wyborem źródeł informacji. W toku prowadzonych czynności badawczych doktorant podjął wiele analiz pozwalających na zweryfikowanie założonej hipotezy i celów badania. W celu zaprezentowania źródeł analiz i przyjętych metod badawczych opracowano rysunek 22.

Rysunek 22. Źródła i metody badań



Źródło: opracowanie własne.

W odniesieniu do źródeł wtórnych przeprowadzona została szeroka analiza materiałów literaturowych, na które złożyły się pozycje zwarte, czasopisma naukowe i eksperckie, raporty statystyczne oraz akty prawne. W oparciu o analizę źródeł wtórnych podjęto decyzję dotyczącą rodzaju metod i technik badawczych. Metodologia oraz zakres badań determinowane były realizacją celów rozprawy. Pojęcie jednostki rolnej ewoluowało na przestrzeni ostatnich kilkudziesięciu lat wywodząc się w zasadzie z dwóch odrębnych terminów: gospodarstwa rolnego i przedsiębiorstwa rolnego. Zachodzące procesy konsolidacji sprawiły, że

<sup>239</sup> Por. Kaczmarczyk S., *Badania marketingowe*, PWE, Warszawa 2011, 45-46, Kuciński K., *Metodologia nauk ekonomicznych, Dylematy i wyzwania*, Diffin, Warszawa 2010.

możemy dzisiaj mówić o jednostkach rolnych o różnej strukturze organizacyjno-prawnej. Pogląd ten odnaleźć można również u takich autorów, jak J. Wilkin<sup>240</sup> czy M. Halamska<sup>241</sup>. Przeprowadzona analiza literatury w przedmiocie problemu badawczego wykazała lukę poznawczą w zakresie wyceny inwentarza żywego i wpływu, jaki wywiera ona na zarządzanie jednostkami rolnymi. W celu wyznaczenia i zobrazowania wspomnianej luki poznawczej posłużono się **bibliometrią strukturalną**. Metoda ta, zwana inaczej analizą siatek cytowań, oferuje bardziej zaawansowane techniki eksploracji danych. Techniki te pozwalają na odkrywanie zależności między badanymi obiektami (np. współistnienie słów „zarządzanie rolnictwem” i „rachunkowość”). Badania siatek cytowań ujawniają między innymi fronty badawcze (skupienia artykułów), powiązania między autorami, reprezentowanymi przez nich instytucjami, czy powiązania między czasopismami. M. Kessler<sup>242</sup>, na początku lat 60. XX wieku, zaproponował pierwszą z metod bibliometrii strukturalnej, zwaną metodą powiązań bibliograficznych (ang. bibliographic coupling). Zaś analiza współcytowań została przedstawiona w latach 70. XX wieku przez I. Marshakova<sup>243</sup> i H. Small<sup>244</sup>. W pierwszej metodzie połączenie bibliograficzne zachodzi wówczas, kiedy ta sama praca jest cytowana przez dwa różne dokumenty. Współcytowaniem natomiast jest powołanie się na dwa dokumenty jednocześnie w innych pracach. Wizualizacja siatek cytowań jest niczym innym jak prezentacją powiązań między obiektami w postaci mapy. Przygotowanie map ułatwiają gotowe narzędzia, którymi są otwarte programy komputerowe (np. Pajek, VOSviewer, Gephi). Wizualizacje siatek cytowań można również przygotować za pomocą programów statystycznych. Przykładem są dendrogramy tworzone za pomocą programu STATISTICA<sup>245</sup>. Autor, w ramach badań własnych, przygotował wizualizacje współcytowanych słów kluczowych:

---

<sup>240</sup> Wilkin, J. (2013). Aksjologia i prakseologia polityki wobec drobnych gospodarstw rolnych w Polsce i w Unii Europejskiej. *Village and Agriculture (Wieś i Rolnictwo)*, 2(1229-2016-98787).

<sup>241</sup> Halamska, M. (2015). *Specyfika rolnictwa rodzinnego w Polsce: ciężar przeszłości i obecne uwarunkowania* (No. 1229-2016-98702).

<sup>242</sup> Kessler, M. M. (1963). Bibliographic coupling between scientific papers. *Journal of the Association for Information Science and Technology*, 14(1), 10–25.

<sup>243</sup> Marshakova, I. V. (1973). Sistema svjazej mezdu dokumentami postoenaja na osnovje ssylok (po dannym SCI). *Nauchno-Tekhnicheskaya Informatsiya Seriya 2 Informatsionnye Protsessy i Sistemy*, (6), 3–8.

<sup>244</sup> Small, H. (1973). Co-citation in the scientific literature: A new measure of the relationship between two documents. *Journal of the Association for Information Science and Technology*, 24(4), 265–269.

<sup>245</sup> Osiewalska, A. (2009). *Bibliometryczna analiza czasopism z zakresu nauk ekonomicznych* (Niepublikowana rozprawa doktorska). Uniwersytet Śląski, Wydział Filologiczny, Katowice.

Osiewalska, A. (2010). Czasopisma z zakresu nauk ekonomicznych: analiza wzajemnych powiązań i wpływu w latach 2003–2007. *Folia Oeconomica Cracoviensia*, 51, 57–73.

„wycena inwentarza żywego”, „aktywa biologiczne” i „zarządzanie jednostką rolną” z wykorzystaniem otwartego programu VOSviewer ([www.vosviewer.com](http://www.vosviewer.com)), którego twórcami są Nees Jan van Eck i Ludo Waltman z Uniwersytetu w Lejdzie (Holandia). Program jest oparty na technice VOS (*ang. visulatzation of similarities*), opracowanych przez tych samych autorów. Technika VOS służy do wizualizacji podobieństw między obiektami, w której obiekty podobne są zlokalizowane blisko siebie, a obiekty mniej podobne są od siebie oddalone<sup>246</sup>. Podstawą do wizualizacji w oparciu o technikę VOS były publikacje w zasobie platformy Web of Science. Platforma ta zapewnia dostęp do wielu baz zawierających dane referencyjne i cytowania z czasopism akademickich, materiałów konferencyjnych. Wyszukiwania przeprowadzono dla słów kluczowych: „aktywa biologiczne”, „zarządzanie rolnictwem”, „wycena rachunkowa” i „inwentarz żywy”. Zakresu czasowy nie został zawężony do konkretnie wskazanych przedziałów. Celem było przekrojowe zwizualizowanie luki poznawczej. Całkowitą liczbę publikacji dla wartości „aktywa biologiczne” przedstawia wykres 4.

**Wykres 4. Histogram publikacji dla słów kluczowych „aktywa biologiczne”**



Źródło: opracowanie własne przy użyciu programu Statistica.

Największą liczbę publikacji odnotowano dla lat 2015–2020, gdzie w publikacjach autorzy poruszali przede wszystkim problem szacowania wartości godziwej przy uwzględnieniu przemiany biologicznej aktywów biologicznych. Najczęściej cytowane publikacje pochodziły między innymi

<sup>246</sup> van Eck, N. J., Waltman, L. (2007). VOS: A New Method for Visualizing Similarities Between Objects. W: R. Decker, H. J. Lenz (Red.), *Advances in data analysis. Studies in Classification, Data Anaysis, and Knowledge Organization* (s. 299–306). Berlin, Hedelberg: Springer.

z takich krajów jak: Czechy<sup>247</sup>, Rumunia<sup>248</sup> czy Portugalia<sup>249</sup>. Zjawisko oddalenia obiektów dobrze ilustruje przykład zamieszczony na rysunku 22. Jest to mapa współcytowań w publikacjach słów kluczowych: „aktywa biologiczne” i „zarządzanie rolnictwem” pozyskanych z bazy danych Web of Science Core Collection dla lat 2015-2022 (przyjęto próg co najmniej 10 cytowań). Powiązania słów kluczowych z „aktywami biologicznymi” i „zarządzaniem rolnictwem” ujęto na rysunku 23.

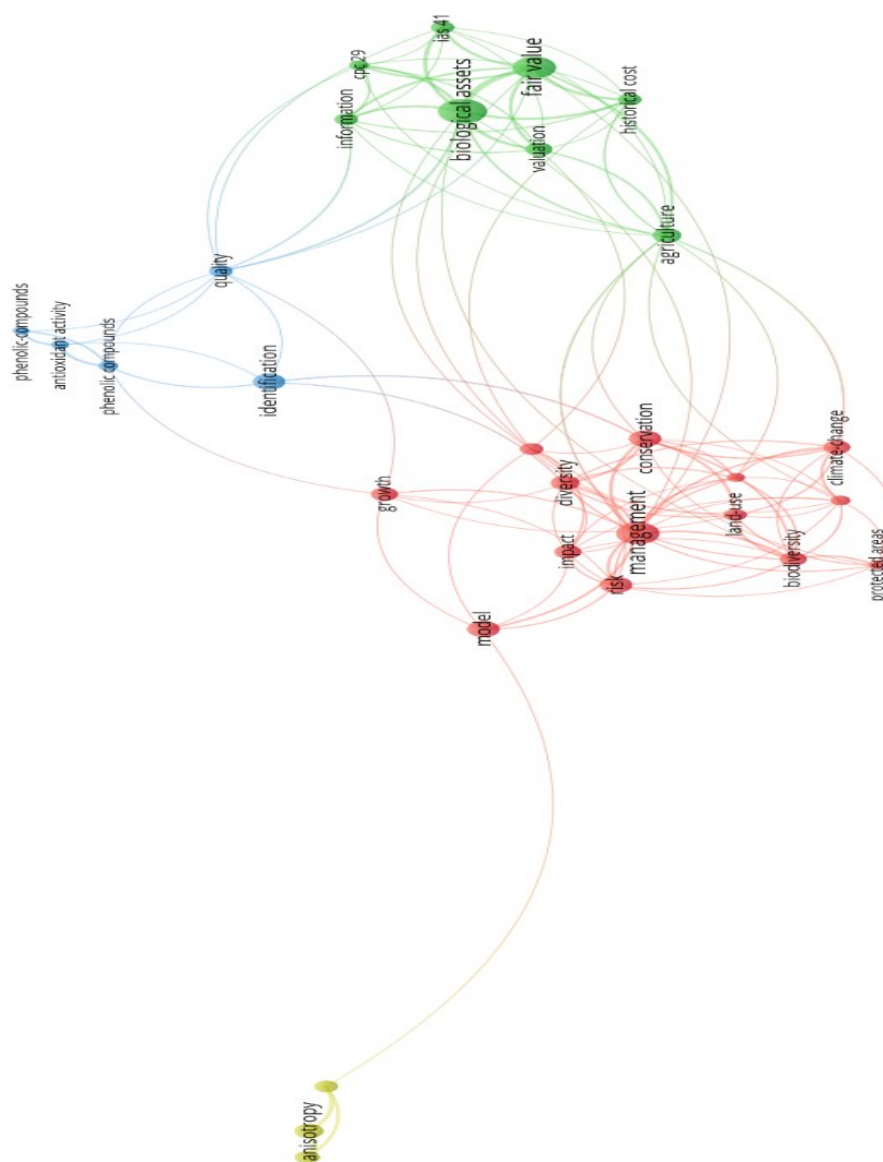
---

<sup>247</sup> Bohušová, H., Svoboda, P., & Nerudová, D. (2012). Biological assets reporting: Is the increase in value caused by the biological transformation revenue?. *Agricultural Economics*, 58(11), 520-532.

<sup>248</sup> Mates, D., Grosu, V., Hlaciuc, E., Bostan, I., Bunget, O., Domil, A., ... & Artene, A. (2015). Biological assets and the agricultural products in the context of the implementation of the IAS 41: A case study of the Romanian agro-food system. *Archives of Biological Sciences*, 67(2), 705-714.

<sup>249</sup> Gonçalves, R., & Lopes, P. (2014). Firm-specific determinants of agricultural financial reporting. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 110, 470-481.

**Rysunek 23. Mapa współcytowań w publikacjach słów kluczowych „aktywa biologiczne” i „zarządzanie rolnictwem” w latach 2015-2022**



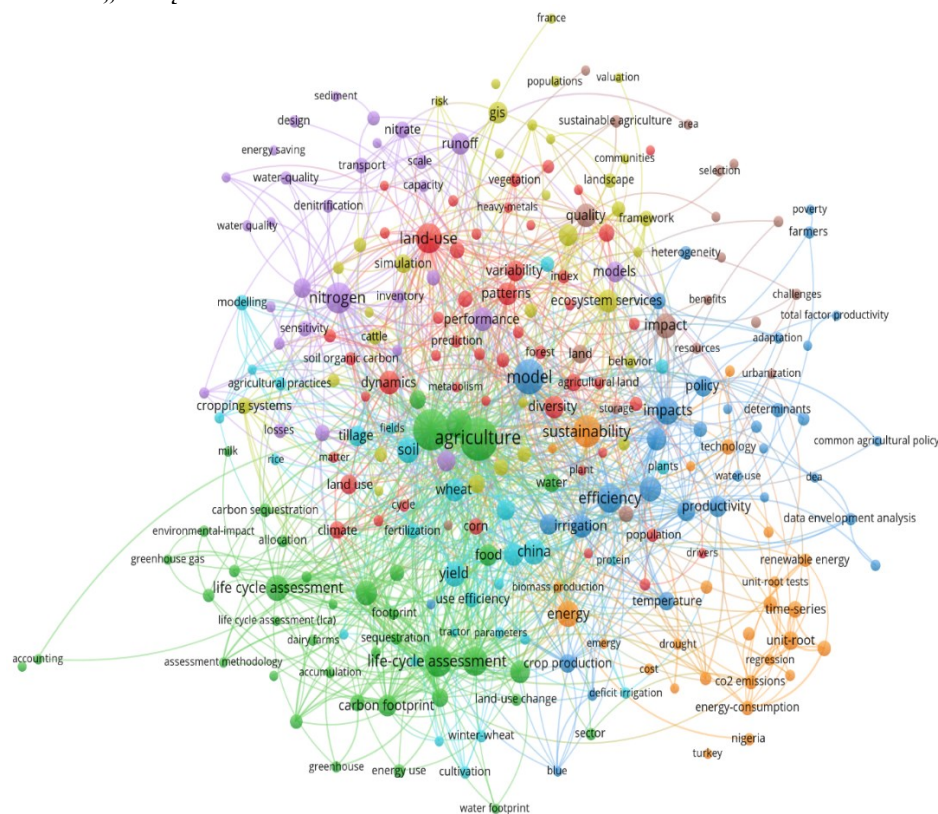
Źródło: badania własne.

Największe oddalenie można zaobserwować między słowami „anizotropia” i „model”. To, co zaś najistotniejsze dla badań autora to niewielka liczba powiązań pomiędzy słowami: „zarządzanie rolnictwem” a „aktywa biologiczne”

(ang. *biological assets*) i „wycena” (ang. *valuation*). Są to zaledwie pojedyncze nici powiązań, przy czym większe ich ilości da się zauważyć przy sprzężeniu hasel „wycena” i „aktywa biologiczne” niż przy połączeniu z hasłem „zarządzanie rolnictwem” (ang. *management of agriculture*). Można to zinterpretować jako niedostrzeganie roli wyceny inwentarza żywego w zarządzaniu jednostkami rolnymi.

Program VOSviewer jest szczególnie przydatny do wizualizacji dużych wolumenów danych, składających się z minimum 100 obiektów<sup>250</sup>. Przykładem tego może być rys. 24, gdzie zwizualizowano połączenie słów kluczowych „zarządzanie rolnictwem” i „rachunkowość” (ang. *accounting, accountancy*).

**Rysunek 24. Mapa współcytowań w publikacjach słów kluczowych „rachunkowość” i „zarządzanie rolnictwem” w latach 2015-2022**



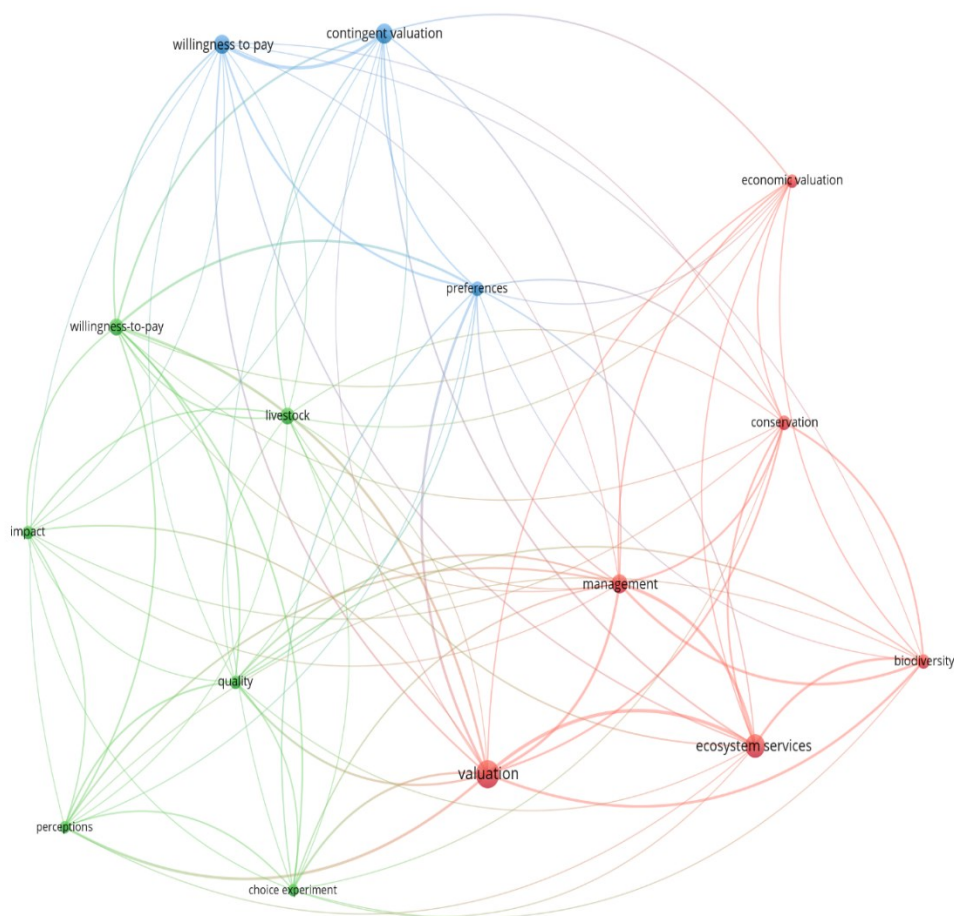
Źródło: opracowanie własne.

Na rysunku powyżej widać blisko skupione słowa wokół hasła „zarządzanie rolnictwem”, natomiast w oddaleniu hasło „rachunkowość”. To może

<sup>250</sup> van Eck, N. J., Waltman, L. (2010). Software survey: VOSviewer, a computer program for bibliometric mapping. *Scientometrics*, 84(2), 523–538.

potwierdzać niewielkie wykorzystanie w publikacjach zarządzania rolnictwem przez pryzmat rachunkowości. Uszczegółowiając jeszcze bardziej zakres badania wprowadzono kryterium w postaci słowa kluczowego „wycena” i „inwentarz żywy”. Wyniki zobrazowano na rysunku 25.

**Rysunek 25. Mapa współcytowań w publikacjach słów kluczowych „wycena” i „inwentarz żywy” w latach 2015-2022**



Źródło: opracowanie własne.

Przeprowadzona analiza uwidoczniła siatki współcytowań do słów kluczowych „zarządzanie rolnictwem”, „aktywa biologiczne” i „wycena inwentarza żywego”. Zaobserwowano nieliczne nici powiązań pomiędzy kluczową dla dysertacji wyceną inwentarza żywego oraz zarządzaniem jednostkami rolnymi w oparciu o przeprowadzoną wycenę. Można zatem wskazać na lukę poznawczą dotyczącą wykorzystania systemu rachunkowości do efektywnego zarządzania jednostkami rolnymi.



W celu uzyskania jak najrzetelniejszych i najtrafniejszych wniosków uzyskane informacje z analizy danych wtórnych skonfrontowano z posiadanym przez doktoranta doświadczeniem pochodzącym z prowadzonych obserwacji uczestniczących niejawnych prowadzonych wśród wytypowanych celowo jednostek rolnych. Ponadto przeprowadzone zostały pogłębione wywiady indywidualne w podmiotach świadczących usługi outsourcingu księgowego oraz w jednostkach rolnych (najczęściej z ich właścicielami lub zarządcami). Zebrany materiał skłonił autora do wskazania kierunków rozwoju metod wyceny inwentarza żywego zależnie od typu jednostki rolnej, jej zapotrzebowania i stopnia złożoności aktywów.

Przy tworzeniu metodyki badań autor posiłkował się sugestiami podanymi przez R. Manteuffela<sup>251</sup>. Badacz ten, w trakcie swojego trzymiesięcznego stażu jako stypendysta Fundacji Forda w USA, zgłębił metody badawcze przynależne naukom ekonomiczno-rolniczym. W celu zweryfikowania hipotezy głównej i zrealizowania celów pracy autor zastosował w badaniach właściwych wywiady indywidualne pogłębione IDI. Etapy identyfikacji i weryfikacji hipotezy, celu dysertacji oraz klucz, według którego dobrano podmioty do próby badawczej obrazuje rysunek 26.

---

<sup>251</sup> Manteuffel, R. (1963). Metody badawcze stosowane w naukach ekonomiczno-rolniczych w USA, *Problems of Agricultural Economics*, 57(3), 121-129.

Rysunek 26. Etapy identyfikacji i weryfikacji hipotezy i realizacji celów dysertacji



Źródło: opracowanie własne.

Przy selekcji podmiotów do badań kluczem była forma prawna działalności oraz rodzaje inwentarza żywego.

Badania właściwe poprzedzone zostały badaniami pilotażowymi, które zrealizowano w formie kwestionariusza ankiety udostępnionego kadrcze zarządzającej przedsiębiorstw rolniczych z terenu Polski (wykorzystano formularz online Google Forms). Dla badań pilotażowych ilościowych przyjęto następujące założenia:

- wielkość populacji: 1.317.000 jednostek rolnych<sup>252</sup>,
- wielkość frakcji: 0,5,
- błąd maksymalny: 9%<sup>253</sup>,
- poziom ufności:  $\alpha = 0,95$ .

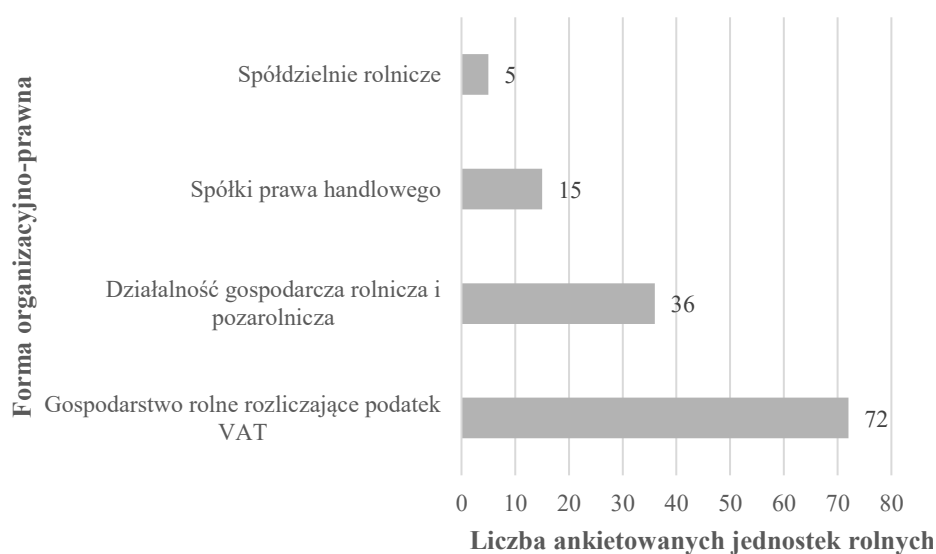
Dla powyższych założeń wymagana zwrotność kwestionariuszy od jednostek rolnych w badaniach wyniosła 119. Kwestionariusze ankietowe zostały rozesłane do jednostek pozyskanych z bazy danych kontaktowych Wydziału Hodowli i Biologii Zwierząt oraz Rolnictwa i Biotechnologii Politechniki Bydgoskiej. Ankietę skierowano również do grup producentów rolnych poprzez media społecznościowe, gdzie docelowa grupa odbiorców wyniosła około 31 tys.

<sup>252</sup> *Powszechny Spis Rolny z 2020 roku*, 1.317.000 jednostek rolnych, w tym 1.310.000 to gospodarstwa indywidualne, <https://stat.gov.pl/obszary-tematyczne/rolnictwo-lesnictwo/psr-2020/powszechny-spis-rolny-2020-raport-z-wynikow.4.1.html>, data dostępu: 31.03.2022.

<sup>253</sup> <https://www.naukowiec.org/dobor.html>, data dostępu: 31.03.2022.

(Ciekawostki na temat bydła-bydło Polska – 24 tys. użytkowników, Trzoda chlewna z perspektywy rolnika- 6,7 tys. użytkowników). Uzyskano zwrotność w liczbie **128 kwestionariuszy ankietowych w okresie pięciu pierwszych miesięcy 2021 roku**, a rezultaty badania zwizualizowano wykresami<sup>254</sup>. Celem pierwszego pytania było określenie form organizacyjno-prawnych przynależnych działalności rolniczej (Wyk. 5.).

**Wykres 5. Struktura organizacyjno-prawna jednostek rolnych w badaniu pilotażowym**

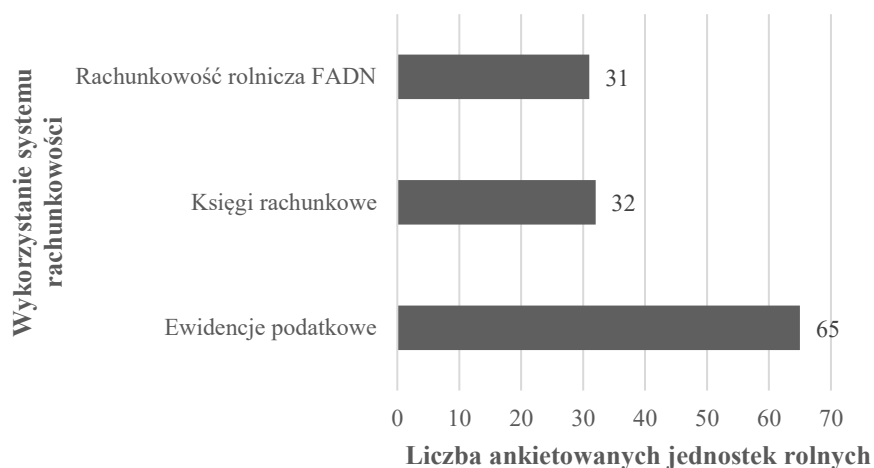


Źródło: opracowanie własne.

Powyższe wyniki były podstawą doboru celowego do badań właściwych w jednostkach rolnych o zróżnicowanej formie organizacyjno-prawnej. W drugim pytaniu uzyskano odpowiedzi na temat formy prowadzonych zapisów rachunkowych (wykres 6).

<sup>254</sup> Na wykresach 100% udział odpowiada uzyskanym 128 kwestionariuszom ankietowym.

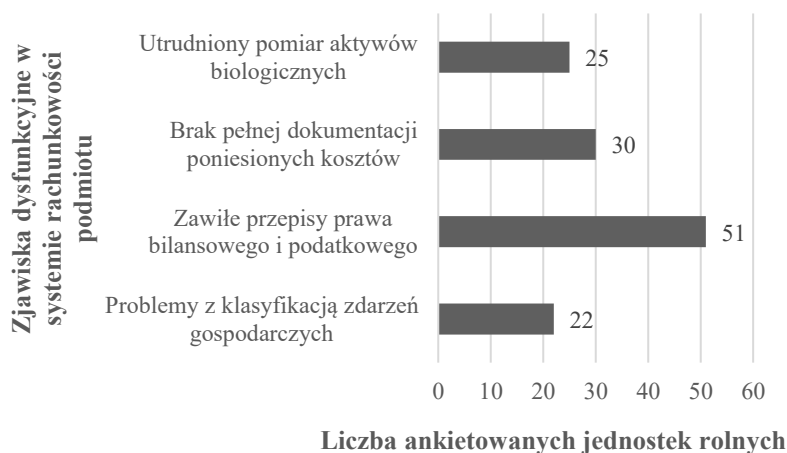
**Wykres 6. System rachunkowości w jednostkach rolnych**



Źródło: opracowanie własne.

Ewidencje dla celów rozliczania podatków były głównym przejawem systemu rachunkowości w gospodarstwach rolnych. Z grupy liczącej 72 jednostki rolne tylko 4 wskazały, że prowadzą księgi rachunkowe, a 6 jednostek rolnych oznaczyło w kwestionariuszu prowadzenie rachunkowości rolniczej FADN. Respondentów zapytano również o zjawiska dysfunkcyjne w systemie rachunkowości w jednostkach rolnych (wykres 7).

**Wykres 7. Zjawiska dysfunkcyjne w systemie rachunkowości w jednostkach rolnych**



Źródło: opracowanie własne.

Celem dwóch kolejnych pytań w kwestionariuszu ankietowym było poznanie stopnia świadomości o rachunkowej wycenie aktywów biologicznych. Sformułowano więc pytania o metodę amortyzacji stada podstawowego krów

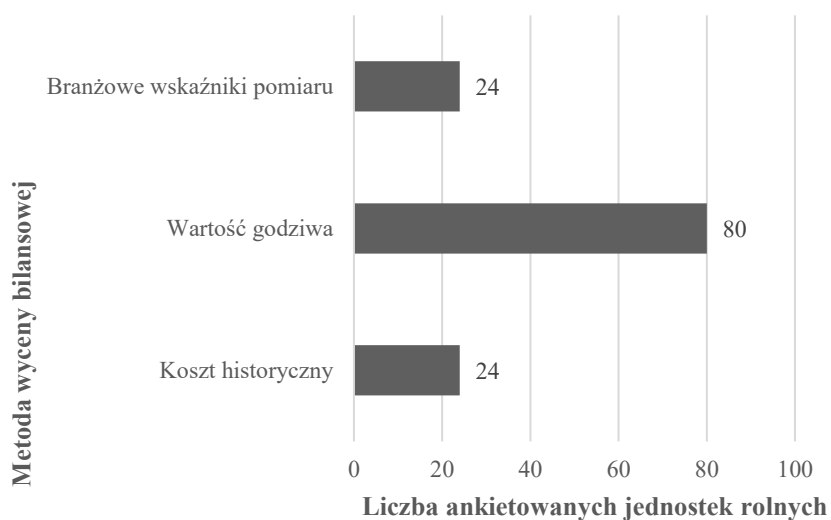
mlecznych (wykres 8) oraz o bilansową wycenę koni w stadninie prowadzącej hodowlę tych zwierząt (wykres 9).

**Wykres 8. Dobór metody amortyzacji bilansowej stada podstawowego krów mlecznych**



Źródło: opracowanie własne.

**Wykres 9. Dobór metody wyceny bilansowej koni hodowlanych w stadninie**



Źródło: opracowanie własne.

W przypadku wykresu 8. przeważa wskazanie liniowej metody amortyzacji, która to nie uwzględnia stopnia starzenia się zwierząt w związku z zachodzącą

w nich przemianą biologiczną. Z kolei dla wyceny bilansowej koni dominuje wskazanie wyceny w wartości godziwej. Obok metod wyceny rachunkowej czy sposobów amortyzacji inwentarza żywego istotne jest poznanie opinii respondentów o rodzajach ryzyka w działalności rolniczej oraz jego wpływu na wycenę rachunkową (wykres 10).

**Wykres 10. Ryzyko w działalności rolniczej w opinii respondentów**

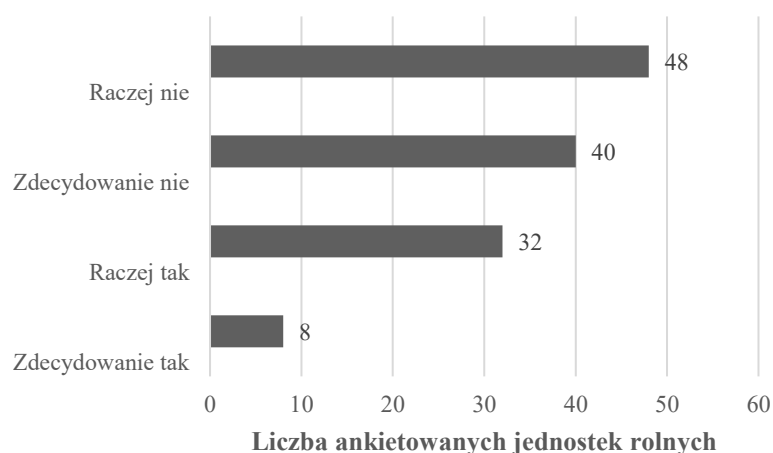


Źródło: opracowanie własne.

Wyniki zwizualizowane wykresem 10. zainspirowały autora dysertacji do stworzenia autorskiego branżowego wskaźnika pomiaru aktywów biologicznych (rozdział 5 dysertacji).

W badaniu pilotażowym zapytano również respondentów o prawidłowość wyceny produkcji ubocznej w działalności rolniczej (wykres 11)

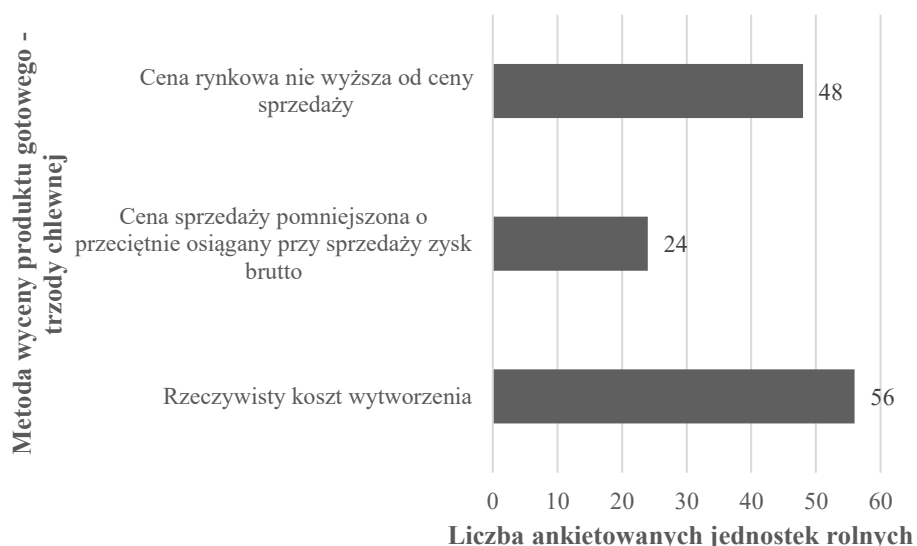
**Wykres 11. Prawidłowość wyceny rachunkowej produkcji ubocznej**



Źródło: opracowanie własne.

W odpowiedzi na ostatnie pytanie poznano opinie respondentów o metodach wyceny produktów gotowych na przykładzie trzody chlewnej (wykres 12).

**Wykres 12. Opinie respondentów o metodach wyceny produktu gotowego na przykładzie trzody chlewnej**



Źródło: opracowanie własne.

Autor, w oparciu o pilotażowy kwestionariusz ankiety wyprowadził założenie, że choć regulacje rachunkowości nie uwzględniają w pełni wszystkich determinant wyceny inwentarza, to o potrzebie modyfikacji modelu wyceny powinno decydować zapotrzebowanie na informacje zgłaszane przez jednostkę rolną. Nie bez znaczenia jest tutaj również rodzaj inwentarza żywego i dostępność dla niego aktywnych rynków. W celu usystematyzowania tego, dlaczego i jaki model wyceny powinien stosować przeprowadzono badania jakościowe w postaci pogłębionych wywiadów indywidualnych IDI (Individual In-depth Interview) z kierującymi jednostkami rolnymi. Wybór podmiotów do próby był celowy i uwzględniał zarówno formę organizacyjno-prawną prowadzonej działalności, jak również różnorodność inwentarza żywego w zasobie majątkowym badanych podmiotów. Przy dotarciu do konkretnych jednostek rolnych wsparciem okazały się grupy producentów rolnych prowadzonych przez stowarzyszenia. Każde z tych stowarzyszeń prowadzi swoje media społecznościowe, a ich członkami są kierujący jednostkami rolnymi. Do badań jakościowych doktorant włączył również biura rachunkowe, do których dotarł jako członek zamkniętej grupy

w mediach społecznościowych, pn.: *Biura rachunkowe na zakręcie-grupa wsparcia*<sup>255</sup>.

Wywiady indywidualne poprzedzone zostały obserwacją uczestniczącą na próbie celowej, do której włączono jednostki rolne. Typowanie do badań polegało na włączeniu do nich między innymi tych jednostek rolnych, którym doktorant usługowo prowadzi ewidencje podatkowe i rachunkowe. Obserwację jako metodę naukową można zdefiniować jako proces uważnego i celowego postrzegania, który stanowi część metod badania naukowego. Jest ona także osobliwym gromadzeniem, a także interpretowaniem zgłębionych danych w ich naturalnym przebiegu, kiedy pozostają w bezpośrednim polu widzenia i słyszenia dla obserwatora. W obserwacji można wyróżnić trzy podstawowe etapy – postrzeganie, gromadzenie oraz interpretowanie<sup>256</sup>. Etapy nie zawsze są od siebie zależne, jak również nie muszą następować po sobie według ścisłej kolejności. Niekiedy mogą być realizowane jednocześnie, np. ich gromadzenie i interpretacja. Z reguły jednak obserwacja w naukowym rozumieniu rozpoczyna się od postrzegania danych, a następnie ich utrwalania i ich interpretacji. Odpowiednia interpretacja jest szczególnie istotna. Zapewnia bowiem rzetelność informacji. Obserwacja umożliwia zastosowanie różnorodnych sposobów pozyskiwania danych. Możemy wyróżnić zarówno: „(...) obserwacje uczestniczące, jak i nieuczestniczące. Obserwacja uczestnicząca polega przede wszystkim na wejściu badacza w dane środowisko społeczne oraz obserwowaniu określonej grupy od wewnątrz jako jeden z jej członków. Jest to równocześnie obserwacja bezpośrednia, kiedy badacz sam zbiera dane, a także ukryta i niekontrolowana”<sup>257</sup>. Stanowi ona jedną z metod jakościowych. Zadaniem obserwacji uczestniczącej jest ułatwienie zrozumienia zachowań badanych w ich naturalnym otoczeniu, jak i codziennych aktywnościach. Stąd też niezbędny jest aktywny udział w obserwowanych sytuacjach oraz nawiązanie przez obserwatora bezpośredniego kontaktu z osobami, które poddaje się badaniu. W ten sposób możliwe jest zebranie danych bezpośrednio od uczestników będących w danej sytuacji<sup>258</sup>. Ze względu na niską skłonność do współpracy ze strony badanych podmiotów oraz koszty badań obserwację zorganizowano jako ukrytą. W celu ułatwienia procesu analizy danych, które umożliwią wykorzystanie ich do opracowania odpowiednich rozwiązań, przygotowany został kwestionariusz z zagadnieniami, które obserwował doktorant podczas rozmów z kierownictwem

---

<sup>255</sup> fragment opisu grupy na Facebooku: *Grupa dedykowana właścicielom biur rachunkowych. Poświęcona wymianie opinii i doświadczeń oraz dyskusji na bieżące tematy*. Data dostępu: 03.10.2022.

<sup>256</sup> Cybulska D., *Wykorzystanie metody obserwacji w naukach społecznych*, *Obronność – Zeszyty Naukowe Wydziału Zarządzania i Dowodzenia Akademii Obrony Narodowej* nr 2(6), 2013, 21-22.

<sup>257</sup> Cybulska D., *op. cit.*

<sup>258</sup> Cybulska D., *op. cit.*



(zarządcami) jednostek rolnych oraz z właścicielami biur rachunkowych. Ze względu na ukryty charakter badania opracowany arkusz musiał przyjąć prosty układ, pozwalający na szybkie wypełnienie, zapewniające niepominięcie szczegółów. Dodatkowo po rozmowach (a czasami spontanicznych spotkaniach) sporządzana była notatka robocza, w celu lepszego zapamiętania informacji. Każda jednostka rolna posiadała osobne arkusze, które po zakończeniu badania zostały ze sobą zestawione. Przy tworzeniu zestawień wykorzystano oprogramowanie *Maxqda*<sup>259</sup> przeznaczone do komputerowego wspomaganie analizy danych metodami jakościowymi. Przy zastosowaniu wyżej wymienionego oprogramowania możliwa była transkrypcja notatek głosowych, jak również wywiadów indywidualnych IDI z formatu audio do formatu graficznego. Celem badania było uzyskanie odpowiedzi na temat oczekiwań (potencjalne koszty i korzyści) po wprowadzeniu wyceny w wartości godziwej dla inwentarza żywego oraz identyfikacja zjawisk dysfunkcyjnych przy stosowaniu wyceny w wartości godziwej, jak i koszcie historycznym. Arkusz prezentujący zestawienie wyników, który posłużył do realizacji dalszych analiz i badań prezentuje tabela 28. Legenda do zastosowanych oznaczeń znajduje się pod zestawieniem.

**Tabela 28. Wyniki obserwacji**

Analizowane zagadnienie	JR_1*	JR_2*	JR_3*	JR_4*
Forma prawna, w której funkcjonuje jednostka rolna	Spółka z o.o.	Spółka Jawna	Gospodarstwo rolne osoby fizycznej	Gospodarstwo rolne osoby fizycznej
Określenie rodzaju zwierzęcych aktywów trwałych i obrotowych	Bydło opasowe	Fermy drobiu	Trzoda chlewna – cykl zamknięty	Trzoda chlewna – cykl otwarty
Określenie formy stosowanej rachunkowości	Pełne księgi – przepisy krajowe, MSR	Pełne księgi – przepisy krajowe	Ewidencje podatkowe, FADN	Ewidencje podatkowe, FADN
Jak jednostka uwzględnia stopień przemiany biologicznej przy wycenie na dzień bilansowy	Przeszacowanie do wartości godziwej stada podstawowego	Odpisy aktualizujące wartość, wartość początkowa ŚT skorygowana o dotychczasowe umorzenie	Następuje reklasyfikacja trzody wg stadia wzrostu, Dla stada podstawowego uwzględnia się procesy starzenia	Następuje reklasyfikacja trzody wg stadia wzrostu,

<sup>259</sup> szerzej: <https://www.maxqda.com/>, data dostępu: 16.07.2022.

Jakie miary i jakie metody jednostka przyjmuje do wyceny produkcji w toku	Wartość godziwa, kilogramy	Nie wycenia	Kilogramy, wartość godziwa	Nie wycenia
Udział produkcji w toku w zapasach ogółem	50%	45%	55%	30%

\*zanonimizowane oznaczenie kolejnych obserwowanych jednostek rolnych

**cd. tabeli (JR 5–JR 9)**

<b>Analizowane zagadnienie</b>	<b>JR_5*</b>	<b>JR_6*</b>	<b>JR_7*</b>	<b>JR_8*</b>	<b>JR_9*</b>
Forma prawna, w której funkcjonuje jednostka rolna	Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością	Gospodarstw o rolne osoby fizycznej	Spółka cywilna	Spółka akcyjna	Gospodarstw o rolne osoby fizycznej
Określenie rodzaju zwierzęcych aktywów trwałych i obrotowych	Stadnina koni	Bydło mleczne	Bydło mleczne	Stadnina koni	Ferma drobiu – produkcja jaj kurzych
Określenie formy stosowanej rachunkowości	Pełne księgi-krajowe prawo bilansowe	Ewidencje podatkowe (rejstry zakupu i sprzedaży VAT), FADN	Ewidencje podatkowe (rejstry zakupu i sprzedaży VAT), FADN	Pełne księgi – krajowe prawo bilansowe, MSR	Ewidencje podatkowe (rejstry zakupu i sprzedaży VAT), FADN
Jak jednostka uwzględnia stopień przemiany biologicznej przy wycenie na dzień bilansowy	Odpisy aktualizujące wartość, początkowa ST skorygowane o dotychczasowe umorzenie	Następuje reklasyfikacja bydła wg stadia wzrostu, Dla stada podstawowego uwzględnia się procesy starzenia	Następuje klasyfikacja bydła wg stadia wzrostu, Dla stada podstawowego uwzględnia się procesy starzenia	Przeszacowanie do wartości godziwej	Stado podstawowe (kury nioski) wyceniane dla FADN wg wieku
Jakie miary i jakie metody jednostka przyjmuje do wyceny produkcji w toku	Nie wycenia	Nie wycenia	Nie wycenia	Wartość godziwa	Nie wycenia
Udział produkcji w toku w zapasach ogółem	35%	40%	45%	20%	–%

\*zanonimizowane oznaczenie kolejnych obserwowanych jednostek rolnych

Źródło: opracowanie własne.

Kolejną metodą badawczą zastosowaną w dysertacji są pogłębione wywiady indywidualne IDI (In-Depth Interview). Jako badania jakościowe wywodzą się one z tradycji hermeneutycznej, postulującej zrozumienie badanych procesów poprzez odnalezienie jednostkowego sensu z wykorzystaniem metod pogłębionego wywiadu. Opis badanego procesu jest jednostkowy i często niepowtarzalny, intersubiektywny lub subiektywny; badane są współzależności, a nie wyłącznie ciągi przyczynowo- skutkowe. Definicję wywiadu pogłębionego znajdziemy u M. Crouch'a i H. McKenzie'a<sup>260</sup>, dla których jest to kierowanie percepcją respondentów i ich uczuciami, a nie warunkami społecznymi i obszarami tych doświadczeń.

W opinii Ł. Sułkowskiego<sup>261</sup> ważną zaletą badań jakościowych jest pogłębione zrozumienie badanego procesu. Podobne spostrzeżenia znaleźć można również u M. Kostery<sup>262</sup>. Autorka ta zauważyła, że badania jakościowe dążą do jak najwierniejszego opisu, do przedstawienia wycinka rzeczywistości społecznej niezmaconego przez badacza, a także do zrozumienia, oświecenia i ewentualnie ekstrapolacji wyników na podobne sytuacje. Badania tego typu pozwalają na budowanie wiedzy całościowej, tj. ujmowania zjawisk w ich naturalnym kontekście. Głównym celem badań jakościowych jest więc pełniejsze zrozumienie rzeczywistości i badanego obszaru<sup>263</sup>. Dzięki temu uzyskuje się sposobność do wnikliwej obserwacji, a następnie szczegółowej analizy tego, co nie zawsze dla uczestników badania jest w pełni świadome. Badania jakościowe to kategoria niezwykle zróżnicowana. Jak pisze S. Juszczak<sup>264</sup>, badacze nie tylko mogą przyjmować odmienne metody, lecz także bazować na zupełnie innych założeniach dotyczących świata i natury badanych zjawisk. Chociaż podział pomiędzy metodami i technikami badawczymi jest w odniesieniu do badań jakościowych rozmyty, to można zauważyć, że wykorzystywanych jest wiele technik badawczych<sup>265</sup>.

Przeprowadzone pogłębione wywiady indywidualne (IDI), pomimo małej liczby, zapewniają szczegółową analizę badanego zagadnienia i dwustronność komunikacji. Dzięki nim istnieje możliwość szczegółowej

---

<sup>260</sup> Crouch, M., & McKenzie, H. (2006). The logic of small samples in interview-based qualitative research. *Social science information*, 45(4), 483-499.

<sup>261</sup> Sułkowski, Ł. (2012). Metodologie emic i etic w badaniach kultury w zarządzaniu. *Management and Business Administration. Central Europe*, 114(1), 64-71.

<sup>262</sup> Kostera, M., & Glinka, B. (2011). Antropologia organizacji: Wprowadzenie. *Problemy Zarządzania*, 32(2), 5-10.

<sup>263</sup> Pokrzycka, L. (2003). Dominika Maison, Zogniskowane wywiady grupowe. Jakościowa metoda badań marketingowych. *Studia Medioznawcze*, (4 (14)), 127-129.

<sup>264</sup> Juszczak, S. (2013). *Badania jakościowe w naukach społecznych szkice metodologiczne*. Katowice, Poland: Wydawnictwo Uniwersytetu Śląskiego.

<sup>265</sup> Por. Halkier, B. (2010). Focus groups as social enactments: integrating interaction and content in the analysis of focus group data. *Qualitative research*, 10(1), 71-89.

analizy rzeczywistych decyzji ich uczestników<sup>266</sup>. Autor dysertacji szczególną cechą wywiadów pogłębionych upatruje w tym, że respondenci swobodnie rozmawiają i bardzo szczegółowo opowiadają o swoich doświadczeniach i spostrzeżeniach. Podobne wnioski znaleźć można u D. Stokes i R. Bergin<sup>267</sup>. Pisali oni, że poziom szczegółowości, jak i przejrzystość uzyskanych informacji uważa się za najważniejsze uzasadnienie wykorzystania wywiadów pogłębionych jako narzędzia badawczego. Często podczas wywiadów pogłębionych moderator badania jest w stanie uzyskać, w oparciu o odpowiedzi respondentów, wyższy poziom uszczegółowienia, niż jest to możliwe z alternatywnych metod badawczych. Procedura badań jakościowych opiera się w głównej mierze na analizie deskryptywnej, począwszy od wywiadu, sporządzonych notatek i transkrypcji, przez analizy i interpretacje, aż po prezentacje ostatecznych rezultatów. Szacowanie i definiowanie jakości wyników powinno uwzględniać specyfikę badań. Wynika to bowiem z faktu, iż w przypadku badań jakościowych występuje brak możliwości standaryzacji sytuacji badawczej. Nie ma zastosowania losowy dobór próby, zazwyczaj przyjmuje się procedurę doboru celowego. Jak zauważa U. Flick, brak standaryzacji oraz realizacja poza laboratoryjnymi warunkami uważana jest za szczególnie atrybut badań jakościowych<sup>268</sup>. Dodatkowo można zauważyć, że pomiar jest znacznie mniej sformalizowany.

Charakterystycznym elementem składowym badania jest scenariusz. Jest on traktowany jako „plan wywiadu, określający główne zagadnienia, które powinny być omówione w wywiadzie oraz wyznaczający czas, jaki moderator powinien poświęcić na omówienie tych zagadnień”<sup>269</sup>. Scenariusze wywiadów zastosowane w toku badań stanowią załącznik do niniejszej dysertacji. W ramach prowadzonych wywiadów stosuje się również metody projekcyjne, które umożliwiają uzyskanie większego sprzężenia zwrotnego i ukazania tego, co nie zostało powiedziane w sposób bezpośredni. Stanowią niezwykle źródło wiedzy zarówno o przyczynach postępowania danej osoby, jak i pozwalają na wyciągnięcie wniosków w zakresie sposobu spostrzegania różnych analizowanych aspektów.

Podstawową cechą metod projekcyjnych są wieloznaczne, mało ustrukturyzowane bodźce, które zmuszają niejako jednostkę do działania twórczego, do wypowiedzenia się zgodnego z własnymi myślami i odczuciami.

---

<sup>266</sup> Kaar, M. (2009). *A critical investigation of the merits and drawbacks of in-depth interviews*. GRIN Verlag.

<sup>267</sup> Stokes, D., & Bergin, R. (2006). Methodology or “methodolatry”? An evaluation of focus groups and depth interviews. *Qualitative market research: An international Journal*.

<sup>268</sup> Flick, U. (2018). *Managing quality in qualitative research* (Vol. 10). Sage.

<sup>269</sup> Maison D., *Jakościowe metody badań marketingowych*, [w:] JABłoński, W. Dominika maison, Artur Noga-Bogomilski (red.), *Badania marketingowe. Od teorii do praktyki*, Gdańskie Wydawnictwo Psychologiczne, Gdańsk 2007, 15-16.

W metodzie projekcyjnej materiałem analizowanym mogą być bodźce słowne, rysunkowe, fotografie, techniki zabawowe, itd.<sup>270</sup>. Jak zauważa M. Stepulak<sup>271</sup>, techniki te umożliwiają zrozumienie postaw, preferencji i opinii badanych osób na podstawie tego, co mówią o innych zjawiskach i sytuacjach. Opisana powyżej metoda posłużyła do uzupełnienia wiedzy o potrzebach jednostek rolnych w zakresie wyceny inwentarza żywego oraz kosztów i korzyści wprowadzonych rozwiązań wśród dwóch grup:

- jednostek rolnych, w zakresie ich potrzeb informacyjnych dotyczących wyceny zwierzęcych aktywów biologicznych do skutecznego zarządzania oraz potrzeb, jakie zgłaszają odbiorcy ich sprawozdań finansowych (np. akcjonariusze, banki, fundusze pomocowe);
- podmiotów świadczących usługi outsourcingu księgowego, w zakresie możliwości stosowania wyceny zwierząt w koszcie historycznym bądź w wartości godziwej w zależności od rodzaju zasobu zwierząt i istnienia aktywnych rynków oraz wiedzy i kompetencji w tym zakresie.

Zamierzeniem autora był taki dobór jednostek rolnych, aby w badaniu uczestniczyły **podmioty zróżnicowane pod względem wielkości, formy organizacyjno-prawnej oraz rodzaju inwentarza żywego** w zasobie majątkowym. Dlatego też głównym kryterium doboru do próby badawczej był status jednostki rolnej. Zastosowano **dobór losowy z zachowaniem pełnej reprezentacji** jednostek rolnych w swojej formie organizacyjno-prawnej i przedmiocie produkcji. Autor wykorzystał swoją wiedzę uzyskaną dzięki kontaktom zawodowym i wyselekcjonował jednostki rolne najbardziej charakterystyczne w swojej formie organizacyjno-prawnej oraz w rodzaju posiadanego inwentarza żywego. Nie bez wpływu było również doświadczenie doktoranta w prowadzeniu działalności gospodarczej, które pozwalało na wywnioskowanie, iż różnorodność czyni wnioski z badań bardziej użytecznymi. Kolejnym etapem było wytypowanie i nawiązanie kontaktu z uczestnikami wywiadów. Z literatury wynika, że w badaniach jakościowych celem nie jest charakterystyka badanego zjawiska miarami statystycznymi, lecz najważniejsza jest w nich identyfikacja różnorodnych postaw, opinii, potrzeb czy problemów związanych z badanym zagadnieniem. Wychodząc z tego założenia do udziału w wywiadach zaproszone zostały jednostki rolne pozwalające na ocenę badanych cech. M. Kaczmarek, I. Olejnik i A. Springer<sup>272</sup> twierdzą, że jeżeli informacje przekazywane przez kolejnych respondentów są bardzo do siebie podobne i nie wnoszą jakościowo nowej wiedzy, nie ma powodu, żeby kontynuować wywiady. Takie rozumowanie prowadzi do wniosku, że im bardziej jednorodny jest obszar

---

<sup>270</sup> Kranc. K., *Znaczenie metod projekcyjnych*, <http://www.edukacja.edux.pl/p-15750-znaczenie-metod-projekcyjnych.php>, data dostępu: 05.08.2022r..

<sup>271</sup> Stepulak, M. Z. (2020). *Miejsce i znaczenie technik projekcyjnych w obszarze nauk humanistycznych i społecznych*. Rocznik Towarzystwa Naukowego Płockiego.

<sup>272</sup> Kaczmarek, M., Olejnik, I., & Springer, A. (2014). *Badania jakościowe -metody i zastosowania*. CeDeWu, 117-118.

badawczy, tym mniejsza liczba wywiadów jest wymagana. Dla zagadnień, które wiążą się z bardzo podobnym zbiorem doświadczeń, wystarczy przeprowadzić kilka wywiadów. Odnosząc się do wskazywanego twierdzenia przeprowadzono **pięć wywiadów pogłębionych z właścicielami biur rachunkowych**, a także **dziesięć wywiadów pogłębionych z kierującymi jednostkami rolnymi**. Biura rachunkowe, z którymi przeprowadzono indywidualne wywiady pogłębione zostały wytypowane z bazy danych mediów społecznościowych. Baza danych liczyła 3527 biur rachunkowych i, co istotne, były i są to podmioty aktywne na rynku usług księgowych. Jak już wcześniej wspomniano dobór respondentów był celowy, a jego kryteria to obsługa jednostek rolnych oraz zróżnicowany geograficznie obszar świadczonych usług księgowych. Spełniając ostatnie z powyższych kryteriów dało się zauważyć dominację biur rachunkowych ze wschodnich regionów Polski. W regionach Polski wschodniej dominują mniejsze jednostki rolne (gospodarstwa rolne), które wybierają outsourcing usług księgowych zamiast zatrudnienia księgowych. Natomiast wielkoobszarowe jednostki rolne (gospodarstwa rolne) są charakterystyczne dla takich województw, jak: zachodniopomorskie, lubuskie, warmińsko-mazurskie czy pomorskie<sup>273</sup>. Obsłudze księgowej są w nich dedykowane odrębne stanowiska pracy, a zbudowany w nich system informacyjny rachunkowości nierzadko ma wdrożone narzędzia rachunkowości zarządczej.

W zakresie analizy jakościowej wskazana grupa była dla moderatora wystarczająca do dokonania pogłębionej analizy, z której wyciągnięto wnioski do dalszych analiz badawczo-porównawczych. W trosce o zachowanie ostrożności procesowej oraz wszelkich norm *Kodeksu Zawodowej Etyki w Rachunkowości* każdy kontakt z biurem rachunkowym czy kierującym jednostką rolną był wcześniej ustalany i uzyskał zgodę badanych podmiotów. Dane do badania zostały udzielone autorowi pod warunkiem zachowania anonimowości. W związku z tym w celu uniknięcia możliwości identyfikacji respondentów zastosowano system następującego kodowania:

- JR – jednostka rolna,
- BR – właściciel biura rachunkowego.

Charakterystykę jednostek rolnych i biur rachunkowych stanowiących próbę badawczą zaprezentowano w tabeli 29 i tabeli 30.

**Tabela 29. Charakterystyka podmiotów badanych w ramach wywiadów indywidualnych – biura rachunkowe**

Lp.	Właściciel biura rachunkowego	Uprawnienia biegłego rewidenta	Obsługa jednostek rolnych	Rodzaj usług księgowych dla jednostek rolnych	Forma organizacyjno-prawna obsługiwanych jednostek rolnych	Rodzaj inwentarza żywego zaliczanego do aktywów biologicznych

<sup>273</sup> Por. <https://www.gov.pl/web/arimr/srednia-powierzchnia-gruntow-rolnych-w-gospodarstwie-w-2022-roku> data dostępu: 15.01.2023.

BR_1	TAK	NIE	TAK	Ewidencje podatkowe, Kadrowe	Gospodarstwo rolne	Bydło opasowe (stado podstawowe i obrotowe)
BR_2	TAK	NIE	TAK	Ewidencje podatkowe	Gospodarstwo rolne	Hodowla trzody chlewnej w cyklu zamkniętym
BR_3	TAK	TAK	NIE (prowadzenie własnego gospodarstwa rolnego)	Nie dotyczy	Gospodarstwo rolne	Opasy rasy charolaise
BR_4	TAK	NIE	TAK	Księgowe	Spółka z o.o. Sp. cywilna	Bydło mleczne
BR_5	TAK	TAK	TAK	Księgowe	Gospodarstwo rolne	Bydło mleczne

Legenda: BR\_1...5 – zanonimizowane nazwy badanych biur rachunkowych

Źródło: Badania własne.

**Tabela 30. Charakterystyka podmiotów badanych w ramach wywiadów indywidualnych – jednostki rolne prowadzące chów\hodowlę inwentarza żywego**

Lp.	Forma organizacyjno-prawna	Rodzaj inwentarza żywego zaliczane do aktywów biologicznych	Rozwiązania rachunkowości zarządczej w jednostce	Wycena w wartości godziwej	Główni odbiorcy sprawozdania finansowego	Wycena produkcji w toku
	1	2	3	4	5	6
JR_1	Gospodarstwo rolne	Trzoda chlewna - cykl zamknięty	Pomiar przyrostu masy, ilości wyprożeń dla każdej\lochy	Tak, przy jednoczesnej kontroli kosztu wytworzenia historycznego	Nie sporządza sprawozdania w rozumieniu U. o rachunkowości. Generuje sprawozdania dla banku, dla rządowych agencji rolniczych (ARiMR, KOWR)	Tak, w wartości godziwej

JR_2	Sp. z o.o.	Ryby słodkowodne	Okresowe odłowy próbne w celu kontroli przyrostu	brak	Organy publiczne, Banki – monitoring kredytowy	Brak możliwości pomiaru
JR_3	Sp. z o.o.	Bydło opasowe rasy Charolaise	Kalkulacje kosztów pasz objętościowych i treściwych własnych i nabytych z zewnątrz	Tak, na poziomie ceny sprzedaży z ostatniej transakcji	Banki, agencje rządowe, udziałowcy, pożyczkodawcy	Jednostka nie wycenia produkcji w toku, której wielkość w opinii respondenta jest istotna
JR_4	Gospodarstwo rolne	Bydło mleczne rasy holsztyńskiej	Zwierzęta są poddawane ocenie w Stacji Hodowli Zwierząt, wyniki wpływają na decyzje o żywieniu, zakupie i sprzedaży	Tak, na poziomie ceny sprzedaży	Banki, agencje rządowe, udziałowcy, pożyczkodawcy	Tak, w cenach możliwych do uzyskania.
JR_5	Sp. Jawna	Bydło opasowe	Rachunek kosztów docelowych	Brak, stosuje się wycenę w koszcie hist.	Inwestorzy krajowi, banki, agencje rządowe	Brak wyceny
JR_6	Działalność gospodarcza osoby fizycznej	Drób – ubój na mięso	Analiza cen materiałów bezpośrednich i ich wpływ na skrócenie cyklu produkcyjnego	Tak, cena ostatniej transakcji sprzed dnia bilansowego	Banki, agencje rządowe (ARiMR, KOWR), rachunkowość FADN	Tak – szacowana w cenach rynkowych
JR_7	Sp. z o.o.	Bydło mleczne	Spółka nie wydzieliła stanowiska d/s rachunkowości zarządczej	Bydło nabyte z zewnątrz – koszt historyczny Bydło z własnego chowu – wartość godziwa	Banki, agencje rządowe, udziałowcy krajowi	Nie – mimo istotnej wartości tej pozycji w zasobie majątkowym



JR_8	Gospodarstwo rolne	Trzoda chlewna – cykl otwarty	Próg rentowności, analiza kosztów	Tak, w sprawozdaniu dla banków	Agencje rządowe, FADN, KOWR	Tak, ale brak wiarygodnych aktywnych rynków
JR_9	Spółka akcyjna	Drób – ubój indyków na mięso	Tak, spółka posiada wydzielone stanowiska d/s rachunkowości zarządczej	Tak	Akcjonariusze, banki, fundusze inwestycyjne	Nie – mała istotność
JR_10	Sp. z o.o.	Konie	Kalkulacje kosztów utrzymania stadniny koni	Tak	Udziałowcy – Skarb Państwa poprzez Krajowy Ośrodek Wsparcia Rolnictwa	Nie

Ciąg dalszy tabeli 30.

Lp.	Aktywny rynek dla każdego rodzaju inwentarza żywego	Ujęcie procesów wzrostu, degeneracji i starzenia w wycenie bilansowej	Wartość godziwa w oparciu o wycenę rzeczoznawcy	Amortyzacja stada podstawowego inwentarza żywego	Nakład pracy niezbędny do przeszacowania inwentarza żywego do wartości godziwej*	Korzyści wyceny w wartości godziwej
	7	8	9	10	11	12
JR_1	Tak	Nie – jednostka nie sporządza sprawozdania w ujęciu bilansowym	Wartość godziwa ustalona jest jako cena ostatniej transakcji	Nie dotyczy	20%	Bieżąca informacja o wartości zasobu majątkowego dla właściciela i banków.
JR_2	Brak aktywnego rynku dla ryb w trakcie procesu wzrostu	Nie	Nie – jednost. nie stosuje wart. godz.	Nie dotyczy	55%	Respondent oszacował, że koszty wprowadzenia rozwiązania przewyższają korzyści
JR_3	Dla bydła konkretnej rasy w trakcie	Produkcja niezakończona nie jest				Udziałowcy oraz banki mają pełniejszą

	procesów wzrostu trudno znaleźć aktywny rynek (np. młode jałowice, buhajki)	wyceniania i ujmowana w wartości zapasów, respondent oszacował jej udział ilościowy w zapasach ogółem na 65%	Nie	Tak	25%	informację o wartości aktywów jednostki, wyższa skuteczność w pozyskaniu kapitału
JR_4	W hodowli doszukać się można zwierząt, dla których, z uwagi na etap wzrostu, trudno określić aktywny rynek	Tak	Nie (zbyt wysokie koszty)	Nie	30%	Łatwiej pozyskać zewnętrzne finansowanie (np. z banków, funduszy unijnych).
JR_5	Tak	Nie	Nie	Tak	Respondent szacuje wzrost nakładu pracy o 40%.	Respondent nie widzi korzyści z przeliczenia do wartości godzinowej
JR_6	Respondent wskazał brak aktywnego rynku dla kurcząt w trakcie tuczu.	Tak Szacunek własny respondenta	Nie	Nie dotyczy	30%	Wzmocniona wartość informacyjna dla banków, instytucji udzielających wsparcia z funduszy krajowych i UE.
JR_7	Tak	Tak – z wyłączeniem produkcji w toku	Nie Wartość godzinową ustala główny księgowy	Nie	40% (dodatkowy nakład pracy głównego księgowego)	Zwiększa szanse spółki na pozyskanie zewnętrznego finansowania
JR_8	Nie Respondent wskazał, że część inwentarza jest wybrakowana, co	Tak	Nie	Nie	20% Przeliczenia dokonuje właściciel	Respondent rozlicza realizowane projekty ze wsparcia UE

	uniemożliwia ustalenie wartości godziwej					
JR_9	Tak	Nie Respondent nie wycenił produkcji w toku	Tak	Nie	20%	Pełna informacja o zasobie majątkowym dla akcjonariuszy
JR_10	Nie – np. rasa konik polski	Nie	Nie	Tak – liniowo	Okolo 25%	Wzrost wartości aktywów spółki,

\*wyrażony % zmianą w stosunku do wyceny w koszcie historycznym

Źródło: badania własne.

W jednym z ostatnich etapów określono czas trwania wywiadów oraz miejsca, w których zostaną przeprowadzone. Czas trwania jednego pogłębionego wywiadu indywidualnego wynosił średnio 40–60 min.. Takie podejście pozwoliło na lepszą komunikację z badanym, jak również usprawniło sam wywiad. Założone ramy czasowe zapobiegły wydłużeniu się wywiadu. Autor dysertacji dostrzegł wielość problemów, z jakimi mierzą się jednostki rolne, a dzięki zaprojektowanemu scenariuszowi wywiadu udało się uniknąć znaczących dygresji respondentów. Badania przeprowadzono w okresie od 1 grudnia 2021 do 31 października 2022, a miejscem, w którym się odbywały były:

- dla obserwacji – obszar województwa kujawsko-pomorskiego,
- dla wywiadów pogłębionych – siedziba jednostki rolnej (obszar kraju) bądź z wykorzystaniem środków technicznych służących komunikacji na odległość (MS Teams, Skype).

Uzgadniając miejsce spotkania autor kierował się możliwościami oraz komfortem respondentów, co znacząco usprawniło organizację oraz skuteczność wywiadów. Pytania, jakie postawiono w scenariuszu wywiadu wpływały z rezultatów rozważań zaprezentowanych w pierwszym, drugim i trzecim rozdziale dysertacji oraz z badań pilotażowych. Podczas spotkań autor doświadczył zróżnicowanej otwartości respondentów na zadawane pytania. Niektóre osoby charakteryzowały się swobodnym sposobem wypowiedzi, dlatego rozmowa przebiegała bezproblemowo. Część badanych należała natomiast do grupy, której rozmowa na wstępnym etapie sprawiała trudność. Odczuwalna była pewna niechęć do dzielenia się spostrzeżeniami, preferencjami. W miarę realizacji wywiadu oraz wywiązania się wzajemnej empatii w obszarze problemu badawczego dystans się zmniejszał.

Przed przystąpieniem do wywiadu właściwego przeprowadzono pilotażowy, którym objęto jednostkę rolną prowadzącą hodowlę trzody chlewnej. Badanie to miało na celu sprawdzenie, czy opracowany scenariusz wywiadu jest adekwatny do realizacji celów rozprawy oraz czy pytania są postawione w zrozumiałym sposób. Efektem wywiadu pilotażowego była drobna korekta scenariusza

wywiadu właściwego. Pytania uzupełniono tak, aby uzyskać więcej informacji o potrzebach informacyjnych do skutecznego zarządzania, jak również nieco złagodzone sformalizowany język zapytań. Podczas kontaktu werbalnego doktorant dostrzegł, że dla większości respondentów poruszony problem wyceny rachunkowej jest istotny na tle innych ważących problemów rolnictwa. W przypadku niektórych pytań respondenci reagowali dość żywiołowo. Dało się to zaobserwować zwłaszcza przy pytaniach dotyczących różnic w wycenie w koscie historycznym versus wycena w wartości godziwej.

Podczas badania dołożono wszelkiej staranności, aby pytania były zadawane w sposób swobodny, zapewniający respondentowi komfort. W tym celu język wywiadu był w miarę możliwości potoczny tam, gdzie partnerem do rozmowy był kierujący jednostką, a bardziej sformalizowany, gdy w rozmowie uczestniczył przedstawiciel zawodów księgowych. Pytania były jasne i zwięzłe, pozbawione specjalistycznych sformułowań, które mogłyby zostać źle zrozumiane przez respondentów. W przypadku analizy wywiadów indywidualnych z przedstawicielami biur rachunkowych, ze względu na węższy zakres analiz, rezultaty zostały przedstawione w ramach jednego wspólnego opisu. Analizy te posłużyły bowiem do zestawień porównawczych zgodnie z wyżej opisywanymi celami badania związanymi z dostosowaniem metod wyceny inwentarza żywego do potrzeb i możliwości jednostek rolnych. W kolejnych podrozdziałach przedstawione zostaną rezultaty wywiadów z jednostkami rolnymi i na tej podstawie ocena stosowanych modeli wyceny.

.....

W podrozdziale omówiono podmiot i przedmiot badań, hipotezę badawczą oraz cel główny i cele pomocnicze, dla których następnie przyporządkowano określone metody badawcze, a także narzędzia i techniki badawcze. Scharakteryzowano próbę badawczą, w tym celowość jej doboru. Następstwem analizy literatury było wyznaczenie luki poznawczej, co zwizualizowano mapami siatek współcytowań. Efekty badań pilotażowych zobrazowano wykresami, a wyniki pozwoliły wyznaczyć hipotezę do weryfikacji oraz postawić cele w dysertacji. Wyniki badań właściwych (jakościowych) ujęto w formie tabelarycznej, a ich rezultaty będą podstawą do formułowania wniosków w kolejnych podrozdziałach.

#### **4.2. Opinie respondentów w zakresie metod wyceny inwentarza żywego w krajowych regulacjach rachunkowości**

Pierwszym spostrzeżeniem, jakie dało się zaobserwować w trakcie wywiadu z przedstawicielami jednostek rolnych było zaufanie do wyceny inwentarza żywego według regulacji krajowych. Na argument w postaci bezpieczeństwa prawnego częściej zwracali uwagę księgowi, niemniej u kierujących jednostkami również dało się to zaobserwować. Narzędziem wykorzystanym do uporządkowania ocen wyceny inwentarza żywego będzie analiza SWOT. Już na przełomie lat 50. i 60. XX wieku A. Learned,

C. Christensen, R. Andrews i D. Guth<sup>274</sup> wskazywali, że można analizy tej użyć zarówno do oceny całego przedsiębiorstwa, jak i poszczególnych zjawisk w nim występujących. Współcześnie do analizy SWOT przy ocenie zarządzania rolnictwem sięgali między innymi A. Abid i S. Jie<sup>275</sup>. Ocena metod wyceny w formie SWOT zostanie w dysertacji przedstawiona odrębnie dla jednostek rolnych prowadzących obowiązkowo księgi rachunkowe i prezentujących sprawozdania ustrukturyzowane według przepisów bilansowych oraz tych jednostek rolnych, które robić tego nie muszą. W przypadku tych drugich system rachunkowości wykorzystywany jest głównie jako narzędzie zarządcze oraz informacyjne wobec inwestorów kapitałodawczych. Drugim, z przyjętych kryteriów będzie rodzaj inwentarza żywego w zasobie majątkowym jednostki. Tak przyjęty klucz oceny pozwoli wskazać, które jednostki i dla jakiego typu inwentarza żywego mogą stosować model wyceny odpowiedni do swoich potrzeb zarządczych. Wypunktowanie elementów SWOT poprzedzone zostanie zwięzłą charakterystyką opinii każdej badanej jednostki rolnej. Pierwszym podmiotem sporządzającym sprawozdania finansowe według prawa bilansowego była **spółka z ograniczoną odpowiedzialnością** wyspecjalizowana w **hodowli ryb słodkowodnych**. Prowadzenie ksiąg rachunkowych w jednostce powierzone zostało biuru rachunkowemu. Inwentarz żywy wyceniany jest tutaj jako zapas produktów i tylko w takiej postaci prezentowany w sprawozdaniu finansowym. Jednostka dokonuje odłowu ryb ze stawów, następuje ich pomiar w kilogramach wagi żywej, co dokumentuje stosowny protokół, następnie, do czasu zbytu, umieszczane są w magazynach (basenach). Do wyceny jednostka stosuje ceny sprzedaży netto takiego samego lub podobnego składnika, pomniejszone o przeciętnie osiągnięty przy sprzedaży zysk brutto<sup>276</sup>. Produkcja w toku nie jest wyceniana w ogóle. Cykl produkcyjny, w przypadku hodowli ryb trwa około trzy lata (karpie). Przyjęta metoda wyceny skutkuje tym, że jednostka nie wykazuje rzeczowego majątku obrotowego na poziomie, który gwarantowałby realizację zasady *true and fair value*. Graficzne ujęcie powyższej dysfunkcji zobrazowano wykresem 13.

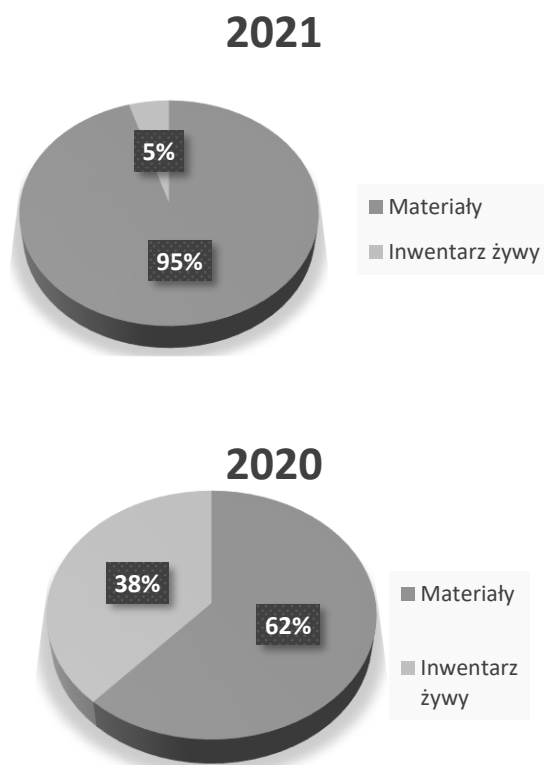
---

<sup>274</sup> Por. Learned, A., Christensen, C., Andrews, R. S. and Guth, D. (1965) *Business Policy: Text and Cases*, Homewood, Illinois: Irwin.

<sup>275</sup> Abid, A., & Jie, S. (2021). Impact of COVID-19 on agricultural food: A Strengths, Weaknesses, Opportunities, and Threats (SWOT) analysis. *Food Frontiers*, 2(4), 396-406.

<sup>276</sup> Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, op. cit., art. 28, ust.3.

Wykres 13. Udział inwentarza żywego w zapasach ogółem w hodowli ryb<sup>277</sup>



Źródło: opracowanie własne w oparciu o badania własne.

Kierujący jednostką, zapytany o to, jaki jest procentowy udział wskazanego w sprawozdaniu majątku rzeczowego obrotowego, w rzeczywistym rzeczowym majątku obrotowym (uwzględniającym zapas ryb) wskazał szacunek około 30%. Zatem 70% rzeczowego majątku obrotowego pozostaje niewyodrębniona jako produkcja w toku. Wynika to z uproszczeń przewidzianych w krajowym prawie bilansowym. Badana jednostka nie korzysta z finansowania zewnętrznego, a jej udziałowcami są osoby fizyczne powiązane rodzinie. Warto wskazać, że zarówno przychody, jak i koszty generowane przez jednostkę korzystają ze zwolnienia z podatku dochodowego na rzecz podlegania podatkowi rolnemu z tytułu prowadzenia hodowli ryb. Jednostka prowadzi również własne punkty sprzedaży gastronomicznej ryb, w związku z czym musi wydzielać przychody i odpowiadające im koszty dotyczące odpowiednio hodowli ryb i działalności pozostałej. Dla kierujących badaną jednostką wycena hodowli ryb według krajowych przepisów bilansowych jest rozwiązaniem bezpieczniejszym, a luka

<sup>277</sup> Inwentarz żywy i materiały to jedyne pozycje w zapasach badanej jednostki rolnej.

w informacji dla zarządzania nie jest na tyle istotna, aby determinowała zmianę modelu wyceny.

Drugą kategorią inwentarza żywego zgłębianą w trakcie wywiadu było **bydło opasowe**. Badanie przeprowadzono tutaj w **spółce z ograniczoną odpowiedzialnością** oraz w **spółce jawnej**. Pierwsza z badanych jednostek zajmuje się hodowlą bydła opasowego rasy Charolaise. Rasa ta pochodzi z Francji, a mięso z niej pozyskane cenione jest za jakość i niską zawartość tłuszczu. W trakcie wywiadu ustalono, że jest to rasa bardzo posłuszna, co wpływa na zmniejszone zapotrzebowanie na siłę roboczą potrzebną do opieki nad stadem, a w konsekwencji redukuje również koszt wytworzenia. Respondent w trakcie wywiadu zwrócił również uwagę na dobrą reprodukcję w stadzie podstawowym, z dość wysokim wskaźnikiem bliźniąt (około 6%) i łatwymi wycieleniami (92%). Innym czynnikiem wpływającym na koszt wytworzenia jest wysoka wydajność paszowa umożliwiającą wykorzystanie paszy objętościowej z własnych upraw. W trakcie wywiadu ustalono, jak wygląda kalkulacja kosztu wytworzenia bydła opasowego z uwzględnieniem przemiany biologicznej, co uwidoczniło w przykładzie 5.

**Przykład 5. Kalkulacja kosztu wytworzenia dla bydła opasowego rasy Charolaise**

	Cielęta na białe mięso	Buhajki	Wybrakowane krowy i mamki
Wiek uboju	5-7 miesięcy	10-12 miesięcy	36 miesięcy i więcej
	8-9 miesięcy	14-18 miesięcy	
		24-30 miesięcy	
Masa ciała w dniu uboju	220-250 kg	450 kg	W zależności od początkowej, najczęściej do 550-600 kg
	280-300 kg	500-600 kg	
		700-800 kg	
Żywienie	Wyłącznie mleko lub preparat mlekozastępczy	Kiszonka z kukurydzy, dużo pasz treściwych	Tanie pasze gospodarskie, zwiększenie pasz treściwych w dawce
Nakład materiałów w jednostkach naturalnych	5 kg /dzień / sztuka W drugiej fazie wzrostu pasze objętościowe około 2,5 kg dziennie	Według zestawienia poniżej*	5 kg paszy treściwej dziennie

Źródło: badania własne.

\*schemat nakładów materiałów dla buhajków w ujęciu dziennym (kg/dzień)

Masa ciała (kg)	Kiszonka z kukurydzy (kg)	Pasza treściwa (kg)	Siano (kg)
120-150	3-6	2,5	1
150-200	8-10	2,5	1
200-250	12-15	2,5	1
250-300	16-20	3,0	1
300-350	21-25	3,5	1
350-400	26-30	4,0	1
<400	31-36	5,0	1

Źródło: badania własne.

W celu wyhodowania opasa o masie 500 kg zużywa się materiały bezpośrednie w ilości odpowiednio:

- 1,2 tony paszy treściwej,
- 6,5 tony paszy objętościowej (kiszonki z kukurydzy),
- 4 tony siana.

Do kosztów bezpośrednich zalicza się też koszty wydziałowe, głównie wynagrodzenia pracowników bezpośrednio zatrudnionych do hodowli i koszty energii elektrycznej. Cykl produkcyjny trwa średnio 15 miesięcy. Badana jednostka nie wycenia i nie prezentuje w sprawozdaniu finansowym produkcji w toku. Korzysta w tym zakresie z uproszczeń przewidzianych w prawie bilansowym. Kierujący jednostką potwierdził, że szacunkowy poziom produkcji w toku jest istotny (udział w sumie aktywów ogółem). Decyzja o niewycenieniu produkcji w toku należy do osoby, której powierzono prowadzenie ksiąg rachunkowych, a zatwierdzana jest przez kierującego jednostką. Kierujący jednostką w toku wywiadu przyznał, że dla celów zarządczych jednostka posiada informacje o wartości produkcji w toku. Jej nieujawnianie to tylko i wyłącznie arbitralna decyzja służb księgowych w oparciu o uproszczenia w prawie bilansowym. Odbiorcami sprawozdania finansowego jednostki są udziałowcy, banki i pożyczkodawcy. Spółka wdrożyła i stosuje narzędzia rachunkowości zarządczej, a jednym z przykładów jest kalkulacja produkcji opisana wyżej. Doktorant w trakcie wywiadu zwrócił uwagę, że jednostka stosuje amortyzację stada podstawowego. Dla określenia stawek amortyzacji kalkuluje się wartość netto zwierzęcia na moment jego likwidacji. Wartość ta ustalana jest na podstawie cen skupu opasów z rynku, z którego korzysta jednostka. Przyjęta przez jednostkę metoda amortyzacji wypływa z zaleceń opublikowanych w *KSR 12 Działalność Rolnicza*. Badana jednostka wycenia opasy na moment pozyskania, jak i na dzień bilansowy w wartości godziwej, a ocena tej wyceny zostanie przedstawiona w kolejnym podrozdziale dedykowanym wycenie w wartości godziwej. Nie mniej jednak rozwiązania z zakresu rachunkowości zarządczej pozwalają jednostce dokonywać wyceny zarówno w koszcie historycznym, jak i w wartości godziwej.

\*\*\*Koniec przykładu 5\*\*\*

Kolejną jednostką rolną prowadzącą hodowlę **bydła opasowego** jest **spółka jawna**. Jest to jednostka, której wspólnicy są powiązani rodzinnie. Pomimo rodzinnego charakteru respondent podkreślił, że informacje o posiadanym majątku, jego wartości z wiarygodnej wyceny są niezbędne do zarządzania hodowlą. Badana jednostka zajmuje się hodowlą bydła mięsnego rasy **Limousine**. Jest to rasa popularna na całym świecie ze względu na mięso o doskonałych właściwościach kulinarnych. Respondent przyznał, że przyczyn ogromnej popularności bydła Limousine jest wiele. Obok imponującego umięśnienia i wysokich walorów kulinarnych chudego mięsa, najważniejsze z nich to: zdolność przystosowania się do różnych warunków środowiska, dobre



zdrowie, łatwość ocieleń i duża żywotność cieląt. Zwierzęta utrzymywane są z powodzeniem zarówno w chowie intensywnym w budynkach inwentarskich, jak i ekstensywnym na pastwiskach. Przy odpowiednim żywieniu zwierzęta wykazują, jak żadna inna rasa bydła mięsnego, zharmonizowany rozwój szkieletowy i mięśniowy. Dzięki temu ubój nawet przy niższej masie ciała i w młodszym wieku nie pogarsza wydajności rzeźnej, jakości tuszy, wysokiego udziału w niej wyrębów wartościowych i pożądanego stosunku mięsa do kości. Jednostka dokonuje wyceny bydła opasowego w koszcie historycznym, stado podstawowe stanowiące aktywa trwałe jest amortyzowane z uwzględnieniem *KSR 12 Działalność Rolnicza* (stawka amortyzacji skalkulowana tak, aby na moment likwidacji pozostała wartość zwierzęcia była równa tej uzyskanej ze sprzedaży). W trakcie rozmowy respondent stwierdził, że wycena w wartości godziwej jest utrudniona z uwagi na konkretną rasę hodowanego bydła. Jej cechy użytkowe i dalej cechy pozyskanego mięsa implikują trudności w pozyskaniu aktywnego rynku na konkretnie wskazany moment. Respondent porównał rasę bydła, którą hoduje z innymi rasami bydła dla wykazania różnic, które uzasadniają wycenę w koszcie historycznym (tab. 31.).

**Tabela 31. Porównanie ras bydła mięsnego jako czynnika wpływającego na ich wycenę rachunkową**

Rasa bydła mięsnego	Masa urodzeniowa buhajków	Masa urodzeniowa jałówek	Masa buhajków w wieku 7 miesięcy	Masa jałówek w wieku 7 miesięcy	Dzienne przyrosty buhajków do 7 miesięcy	Dzienne przyrosty buhajków od 7 miesiąca życia
	(kg)	(kg)	(kg)	(kg)	(g)	(g)
Angus czarny	35,2	32,2	244,1	231,7	934,2	933,5
Charolaise	43,3	40,2	290,2	266,3	1177,3	1084,9
Hereford	35,0	31,8	269,2	246,7	1104,0	1001,9
Limousine	38,3	35,1	272,0	250,7	1096,6	1010,3
Simentaler mięsny	32,0	30,6	320,0	276,1	1380,0	1200,8

Źródło: ustalenia z wywiadu pogłębionego.

Respondent w trakcie wywiadu stwierdził, iż nie widzi korzyści z przeszacowania inwentarza żywego do wartości godziwej.

Wśród jednostek rolnych zorientowanych na **hodowlę bydła mlecznego** doktorant zidentyfikował **gospodarstwo rolne** oraz **spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością**. Gospodarstwo rolne wyspecjalizowane jest w produkcji mleka w oparciu o hodowlę bydła rasy holsztyńskiej. Rasa ta wywodzi się od czarno-białego bydła fryzyjskiego sprowadzanego głównie z Holandii do Ameryki od początku XVII wieku. W USA w połowie XIX wieku powstały związki zrzeszające hodowców bydła tej rasy. Wprowadzenie do praktyki hodowlanej efektywnych metod i programów, w połączeniu z intensywnym żywieniem, spowodowało bardzo szybki postęp genetyczny i wykształcenie rasy

różniące się typem, budową i produktywnością od ówczesnego europejskiego bydła czarno-białego, które w krajach europejskich prezentowało kombinowany typ użytkowania. W drugiej połowie XX wieku na skutek odmiennej polityki hodowlanej przeciętna krowa holsztyńska była wyższa od przeciętnej holenderskiej krowy czarno-białej o 12 cm, ważyła o około 100 kg więcej i co najważniejsze dawała 1 700 litrów mleka więcej w czasie laktacji. Imponujące cechy użytkowe rasy spowodowały powszechne jej wykorzystywanie do doskonalenia lokalnych odmian czarno-białego bydła fryzyjskiego, które z czasem przekształciło się w krzyżowanie wypierające. Skutkiem krzyżowania jest dominacja bydła holsztyńskiego na całym świecie. Szacuje się, że bydło tej rasy stanowi około 29% światowej populacji bydła mlecznego. Na świecie rasa ta hodowana jest w USA, Kanadzie, Izraelu, kontynencie afrykańskim oraz Europie. Jest to rasa o najwyższej mleczności, wymaga jednak dobrych warunków, a zwłaszcza dobrego żywienia. Z uwagi na formę prawną badana jednostka nie podlega przepisom kształującym krajowe prawo bilansowe. Elementem systemu rachunkowości w jednostce jest FADN oraz pomocniczo fakt, iż zwierzęta są objęte oceną jakościową Stacji Hodowli i Unasienniania Zwierząt<sup>278</sup>. Warto odnotować, iż jednostka posiada informacje z systemu rachunkowości pozwalające wycenić zwierzęta zarówno w koszcie historycznym, jak i w wartości godziwej. Wycena w koszcie historycznym jest wykorzystywana na potrzeby wewnętrzne jednostki, natomiast wycena w wartości godziwej na użytek odbiorców zewnętrznych. Z uwagi na zewnętrzne finansowanie przez banki oraz pozyskiwane finansowanie z funduszy europejskich i krajowych jednostka sporządza sprawozdania finansowe i projekcje tych sprawozdań w ramach biznesplanów. Przy wycenie zwierząt stosuje wówczas wartość godziwą jako bardziej adekwatną. Nie mniej respondent wskazał na problemy zwłaszcza z wyceną produkcji w toku. Jest to pozycja znacząca w aktywach jednostki, jej pominięcie zniekształca obraz gospodarstwa rolnego, a stosowanie do wyceny wartości godziwej odznacza się wysokim ryzykiem błędu w oszacowaniu.

Hodowla bydła mlecznego była w badaniu reprezentowana również przez jednostkę prowadzoną w formie spółki z ograniczoną odpowiedzialnością. W porównaniu do gospodarstwa rolnego jednostka ta prowadzi pełną księgowość i sporządza sprawozdanie finansowe. Mleko pozyskiwane jest od krów rasy polskiej czarno-białej. W trakcie rozmowy respondent podkreślił następujące atuty hodowanego przez siebie bydła mlecznego:

- doskonałe przystosowanie do niekorzystnych warunków środowiskowych,
- zdrowotność,
- długowieczność,
- niewybredność w doborze pasz,
- dobra płodność,

---

<sup>278</sup> Piechowska, T. (2015). Stan obecny i perspektywy hodowli bydła mlecznego w Polsce. *Wiadomości Zootechniczne*, 53(2), 36-45.

- łatwe porody,
- duża żywotność cieląt,
- wysoka wartość biologiczna mleka.

Uwagę doktoranta zwrócił fakt, że każdy respondent w trakcie wywiadu podkreśla cechy użytkowe posiadanego inwentarza żywego. Również, dla analizowanego przypadku, respondent wskazał, że rasa bydła mlecznego jest kluczowym czynnikiem przy wycenie rachunkowej. Stąd w opisie badań podawane są cechy różnicujące każdą z ras w kontekście wyceny rachunkowej. W trakcie wywiadu ustalono, że jednostka stado podstawowe bydła mlecznego ujmuje w bilansie jako inne środki trwałe, a wycena na dzień bilansowy jest dokonywana w cenach sprzedaży netto. Zaś na moment początkowego ujęcia jednostka stosuje:

- cenę nabycia dla bydła nabytego z zewnątrz,
- wartość godziwą dla bydła z własnego chowu.

Jest to więc przejawem odejścia od wyceny w koszcie historycznym. W aktywach trwałych, w kategorii wartości niematerialnych i prawnych, respondent rozpoznaje kwotę mleczną<sup>279</sup>. Na moment początkowego ujęcia jest ona ujmowana w wartości nominalnej, poddawana amortyzacji bilansowej według 12% stawki, a na dzień bilansowy wyceniana w wartości księgowej netto (po skorygowaniu o dotychczasowe umorzenie). W majątku obrotowym jednostka rozpoznaje mleko jako odzwierzęcy produkt gotowy. Składnik ten jest wyceniany na moment początkowego ujęcia w koszcie wytworzenia nie wyższym jak cena sprzedaży netto, a na dzień bilansowy wycena obejmuje ewentualne odpisy z tytułu trwałej utraty wartości. Produkcja w toku w badanej jednostce dotyczy przede wszystkim inwentarza żywego w trakcie procesów wzrostu (młodych buhajków i jałówek), który wyceniany jest w cenach sprzedaży, z uwzględnieniem stopnia wzrostu. Za cechę charakterystyczną badanej jednostki rolnej uznać można przyjęcie mieszanego modelu wyceny rachunkowej (stosuje się zarówno wartość godziwą, jak i ceny nabycia korygowane o umorzenia bądź odpisy aktualizujące). W trakcie wywiadu ustalono, że taki model wyceny zwiększa szanse jednostki na pozyskanie zewnętrznego finansowania (wykazuje się wyższą wartość aktywów trwałych w postaci stada podstawowego). Warto postawić tutaj pytanie, czy mieszany model wyceny inwentarza żywego zapewnia odbiorcom zewnętrznym porównywalność sprawozdania finansowego jednostki rolnej?

---

<sup>279</sup> Określony w prawie administracyjnym górny pułap produkcji mleka przeznaczonego do zbycia w roku referencyjnym (okres od 1 kwietnia do 31 marca) po cenach gwarantowanych w krajach Unii Europejskiej. Założeniem systemu była ochrona producentów przed nadpodażą. Każdy litr mleka wyprodukowany ponad kwotę skutkowałą nałożeniem kary. Od 2015 roku system kwotowy został zniesiony. Szerzej na ten temat: Wcisło M., *Polska – kraina mlekiem i miodem płynąca*, [w:] *Bezpieczeństwo i Higiena Żywności* nr 1/2015 (116), 40-42.

Kolejnym rodzajem inwentarza żywego, jaki zidentyfikowano w trakcie wywiadów pogłębionych była trzoda chlewna. Hodowlę w tym zakresie prowadzą gospodarstwa rolne, jak i przedsiębiorstwa rolne, a dla każdej z tych form prawnych doktorant przeprowadził wywiad pogłębiony z kierującym jednostką. Gospodarstwo rolne wyspecjalizowane w hodowli trzody chlewnej ma charakter rodzinny. Prowadzi się w nim chów trzody chlewnej w cyklu zamkniętym. Tutaj cała produkcja odbywa się w chlewni bez ingerencji z zewnątrz, tzn. gospodarze utrzymują własne maciory, one rodzą prosięta, które następnie są odchowywane i przeznaczone do dalszego tuczu w procesie produkcji. Forma prawna nie obliuguje jednostki do prowadzenia pełnej księgowości i sporządzania sprawozdań finansowych regulowanych przez prawo bilansowe. Respondent podkreślił jednak fakt, iż korzysta się tutaj ze wsparcia zewnętrznego w postaci subwencji, dotacji, premii udzielanych ze środków UE oraz krajowych za pośrednictwem ARiMR<sup>280</sup>. Implikuje to konieczność sporządzania okresowych raportów, które w swojej formie zbliżone są do sprawozdań finansowych. W jednostce zidentyfikowano zatem stado podstawowe inwentarza żywego, na które składają się lochy (270 sztuk) oraz knury (5 sztuk). Stado obrotowe zaś stanowią prosięta przy maciorach (600 sztuk), prosięta po odsadzeniu (80 sztuk do uzyskania wagi 30 kg) oraz tuczniaki (1600 sztuk). Dzięki zamkniętemu procesowi produkcji eliminuje się **ryzyko** rozprzestrzeniania się **chorób zwierząt**. Respondent wskazał, że wycena zasobów zwierząt odbywa się każdorazowo na dzień kończący pierwszą połowę roku kalendarzowego. Stado podstawowe na dzień bilansowy wycenia się według cen sprzedaży z rynku, z którego jednostka korzysta. Jest to zatem odejście od wyceny w koszcie historycznym. Z kolei stado obrotowe (zapasy) wycenia się według kosztu wytworzenia (tuczu) z uwzględnieniem stopnia przemiany biologicznej (procesów wzrostu). Przy kalkulowaniu kosztu wytworzenia uwzględnia się zużycie materiałów bezpośrednich odpowiednio do wagi zwierząt. Materiały stanowią pasze z własnej produkcji, które wycenia się według cen sprzedaży z rynku najbliższego jednostce.

Chów trzody chlewnej zbadano również w gospodarstwie rolnym, które prowadzi produkcję w cyklu otwartym. Cechą charakterystyczną produkcji jest brak stada podstawowego, zaś stado obrotowe wycenia się odpowiednio:

- prosięta i warchlaki na moment początkowego ujęcia w cenie nabycia, zaś na dzień bilansowy wycenę z początkowego ujęcia koryguje się o ewentualne odpisy z tytułu trwałej utraty wartości;
- tuczniaki w koszcie wytworzenia.

---

<sup>280</sup> Agencja Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa, została wyznaczona przez rząd do pełnienia roli akredytowanej agencji płatniczej, zajmuje się wdrażaniem instrumentów współfinansowanych z budżetu Unii Europejskiej oraz udziela pomocy ze środków krajowych; szerzej: [https://pl.wikipedia.org/wiki/Agencja\\_Restrukturyzacji\\_i\\_Modernizacji\\_Rolnictwa](https://pl.wikipedia.org/wiki/Agencja_Restrukturyzacji_i_Modernizacji_Rolnictwa), data dostępu: 26.08.2022.

W tym przypadku inwentarz żywy wycenia się w całości w koszcie historycznym. Jednostka, tak jak uprzednio badana, nie sporządza sprawozdań finansowych, a jedynie raporty na potrzeby rozliczeń środków z funduszy pomocowych. Jest to również jednostka uczestnicząca w systemie rachunkowości FADN.

Ciekawe spostrzeżenia wypływają z wywiadu z przedstawicielem spółki akcyjnej zajmującej się ubojem i hodowlą indyków. W sprawozdaniu finansowym jednostka ta przedstawia aktywa biologiczne jako podgrupę zapasów i dopiero w informacji dodatkowej opisuje je z większym uszczegółowieniem. W związku z tym jednostka stosuje metodę wyceny inwentarza żywego według wartości godziwej. Dla zapewnienia transparentności wycena zlecana jest rzeczoznawcy, który przedstawia obiektywne wyliczenia dla każdej kategorii inwentarza żywego. Odbiorcami jej sprawozdań finansowych są inwestorzy giełdowi oraz banki. Jednostka ta posiada wydzielone stanowiska z obszaru rachunkowości zarządczej, a więc posiada możliwości ustalenia wyceny w wartości godziwej dla inwentarza żywego. Jak podaje respondent podczas wywiadu, o przyjęciu do wyceny wartości godziwej decyduje zapotrzebowanie na informacje w wartości godziwej od inwestorów giełdowych i banków. Co istotne, spółka ta nie wycenia produkcji w toku powołując się na jej niewielką istotność i brak zniekształcenia sprawozdania finansowego w związku z tym.

Od wyceny w koszcie historycznym odstąpiła jednostka rolna prowadzona jako **spółka z ograniczoną odpowiedzialnością** i zajmująca się **hodowlą koni** rasy konik polski oraz rasy wielkopolskiej. Jednostka ta stado podstawowe (środki trwałe) na moment ujęcia w księgach wycenia według wartości godziwej (ceny sprzedaży możliwej do uzyskania), ale w wycenie na dzień bilansowy uwzględnia dotychczasowe umorzenie. Amortyzacja stada podstawowego następuje metodą liniową, a przyjęte stawki uwzględniają okres ekonomicznej użyteczności.

Podsumowując trudno jednoznacznie wskazać jedną przyczynę wyboru różnych metod wyceny inwentarza żywego przez analizowane jednostki rolne. Mogą być one dwojakiego rodzaju. Po pierwsze, większość jednostek traktuje inwentarz żywy jako zapasy (produkty rolne\gotowe oraz produkcję w toku) i dopiero na koniec roku występuje przeksięgowanie tych aktywów na środki trwałe (stado podstawowe). Drugim z powodów mogą być powszechnie obowiązujące przepisy, prostota i zrozumiałość wyników otrzymywanych w wyniku wyceny w koszcie historycznym. Badając jednostki rolne, które wyceniają inwentarz żywy według kosztu historycznego, należy również dokładniej zbadać jednostki, które przedstawiają w polityce rachunkowości parametry wyceny dla środków trwałych, a nie dla inwentarza żywego. Jednostki te stosują parametry wyceny zgodnie z ustawą o rachunkowości. W trakcie prowadzonych wywiadów respondenci potwierdzali, że wycena w koszcie historycznym inwentarza żywego jest sporym uproszczeniem, gdyż nie uwzględnia tak bardzo istotnej przemiany biologicznej. Z przeprowadzonych wywiadów wynika ponadto, że niektóre jednostki rolne wykorzystały kombinację różnych metod wyceny – zarówno

przeszłościowych, jak i przyszłościowych – a tym samym różnych parametrów wyceny. Wybór różnych parametrów wyceny wyklucza możliwość zapewnienia porównywalności informacji w sprawozdaniu finansowym, ale również porównywalności sprawozdań różnych jednostek rolnych. Implikuje to błędną interpretację danych przez osobę analizującą sprawozdanie finansowe jednostki rolnej, co należy ocenić pejoratywnie. Odnosząc przyjęty model wyceny w koszcie historycznym na grunt rachunkowości zarządczej można opracować analizę SWOT (tab. 32).

**Tabela 32. Analiza SWOT wyceny inwentarza żywego w koszcie historycznym w jednostkach rolnych sporządzających sprawozdania finansowe**

	MOCNE STRONY	SŁABE STRONY
Czynniki wewnętrzne	<p>Sprawdzalność wyników Prostota pomiaru Łatwość opisu standaryzacji Łatwość pozyskania informacji Niższe koszty audytu sprawozdań finansowych Znaczne ujednoczenie z regulacjami podatkowymi Obiektywizm</p>	<p>Niedoszacowanie wyników Orientacja na przeszłość Brak uwzględnienia przemiany biologicznej Wysoka podatność na inflacyjne zmiany cen Usunięcie ze sprawozdania finansowego inwentarza żywego nadal używanego, np. jednorazowo umarzanych zwierząt w stadzie podstawowym Utrata aktualności wyceny wskutek zmian cen rynkowych na inwentarz żywy</p>
	SZANSE	ZAGROŻENIA
Czynniki zewnętrzne	<p>Pełna informacja o kosztach produkcji System wyceny oparty o dokumenty z zewnątrz jednostki rolnej – możliwość bezstronnej weryfikacji poprawności wyceny Łatwość w porównywaniu danych ze sprawozdań finansowych podmiotów – ujednoczone zasady i parametry wyceny Duże doświadczenie księgowych w wycenie w koszcie historycznym usprawnia sprawozdawczość finansową Przewidywalność wyceny i jej późniejszych skutków w każdym segmencie sprawozdania finansowego</p>	<p>Zasób majątkowy pozostaje ukryty np. z uwagi na niewycenienie produkcji w toku Trudności w pozyskaniu finansowania zewnętrznego – brak dostatecznej informacji o inwentarzu żywym w sprawozdaniu Wysoka podatność na ryzyko w chowie i hodowli inwentarza żywego, np. ewentualna choroba zakaźna nie jest ujmowana w wycenie a wpływa na zmniejszenie przyrostu zwierząt.</p>

Zródło: opracowanie własne.

Odmienne spojrzenie na wycenę w koszcie historycznym prezentują jednostki rolne nieprowadzące ksiąg rachunkowych w sposób przewidziany prawem bilansowym. Ich opinie i spostrzeżenia ujęto w tab. 33.

**Tabela 33. Analiza SWOT wyceny inwentarza żywego w koszcie historycznym w jednostkach rolnych – gospodarstwach rolnych**

Czynniki wewnętrzne	<b>MOCNE STRONY</b>	<b>SŁABE STRONY</b>
	„Twarde” dowody poniesionych kosztów produkcji zwierzęcej  Użyteczność prowadzonej dokumentacji księgowej również dla potrzeb podatkowych (np. ewidencji podatku od towarów i usług)	Nie ujmuje materiałów pochodzących z wewnątrz gospodarstwa (ściółka, pasze objętościowe i treściwe)  Nie uwzględnia produkcji w toku na każdym z etapów przemiany biologicznej  Dane pozyskane z systemu rachunkowości są mało użyteczne do potrzeb zarządczych
Czynniki zewnętrzne	<b>SZANSE</b>	<b>ZAGROŻENIA</b>
	Dobre przygotowanie gospodarstwa rolnego do kontroli podatkowych i audytów	Negatywne opiniowanie wniosków o fundusze pomocowe krajowe i Unii Europejskiej  Dla produkcji w cyklu zamkniętym – brak możliwości wyceny inwentarza żywego na kolejnych etapach przemiany biologicznej  Wynik finansowy jest nieskorelowany z rynkową wyceną zasobu majątkowego  Gwałtownie zmieniające się ceny na inwentarz żywy dewaluują wycenę w koszcie historycznym

Źródło: opracowanie własne.

Respondenci – kierujący gospodarstwami rolnymi – silniej punktowali ujemne cechy wyceny w koszcie historycznym. Kilukrotnie powtarzał się argument niepodążania wyceny w koszcie historycznym za przemianą biologiczną, a także nieuwzględnianie dynamiki zmian cen na rynkach.

W podrozdziale dokonano przeglądu opinii respondentów o wycenie w koszcie historycznym. Wskazano na czynniki kształtujące koszt wytworzenia, takie jak rasy zwierząt, przyjęte metody karmienia, tuczu oraz czynniki klimatyczno-środowiskowe. Nasuwa się tutaj wniosek o potrzebie wprowadzenia

rozwiązań rachunkowości zarządczej dla prawidłowej wyceny zwierzęcych aktywów biologicznych. Innego rodzaju dysfunkcją jest brak wyceny inwentarza żywego w toku produkcji. Przepisy prawa bilansowego dopuszczają stosowanie tego rodzaju uproszczenia pod warunkiem, że nie spowoduje to zniekształcenia wyniku finansowego ani stanu aktywów jednostki rolnej. Na przykładzie hodowli karpia zidentyfikowano poziom jego produkcji w toku, który uznać należy za istotny. Pomimo tego, jednostka biorąca udział w badaniu nie dokonuje wyceny produkcji w toku. Zestawienie w formie analizy SWOT pozwoliło usystematyzować poruszone w podrozdziale problemy.

#### **4.3. Opinie respondentów w zakresie metod wyceny inwentarza żywego w regulacjach międzynarodowych**

Według regulacji zawartych w Międzynarodowym Standardzie Rachunkowości nr 41 Rolnictwo podstawową kategorią do wyceny składników aktywów biologicznych zarówno w początkowym momencie ich ujęcia, jak i na każdy dzień bilansowy jest wartość godziwa pomniejszona o szacunkowe koszty ich sprzedaży, które obejmują głównie prowizję pośredników, opłaty nakładane przez giełdy towarowe, cła i podatki transferowe. Tę samą kategorię stosuje się do wyceny produktów rolniczych zebranych/pozyskanych z aktywów biologicznych. Za wartość godziwą (wg MSR 41) uznaje się kwotę, za jaką w warunkach rynkowych składnik aktywów mógłby być wymieniony, a zobowiązanie uregulowane pomiędzy zainteresowanymi i dobrze poinformowanymi stronami uczestniczącymi w transakcji. Przy formułowaniu opinii respondenci rozważali przede wszystkim istnienie aktywnego rynku na każdy rodzaj inwentarza żywego będącego w zasobie ich jednostek rolnych. Drugim aspektem wdrażania wyceny według regulacji międzynarodowych było doświadczenie służb księgowych oraz dodatkowy czas, a wraz z tym koszty generowane przez to rozwiązanie. Opinie respondentów doktorant zwizualizował odrębnie dla jednostek rolnych prowadzących pełną księgowość i sporządzających sprawozdania finansowe oraz dla tych, które obowiązku tego nie mają (tab. 34 i rys. 27).



**Tabela 34. Analiza SWOT wyceny inwentarza żywego w wartości godziwej w jednostkach rolnych sporządzających sprawozdania finansowe**

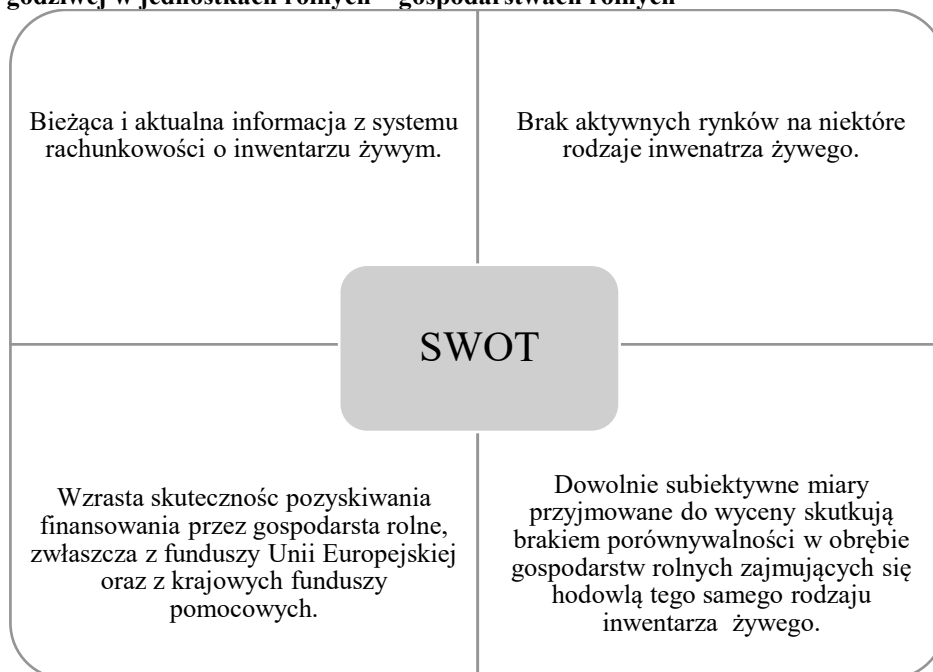
	MOCNE STRONY	SŁABE STRONY
Czynniki zw. z jednostką rolną	<p>Licznym inwentarzem żywym handluje się na aktywnych rynkach z obserwowalnymi cenami rynkowymi. Sposób pomiaru ceny nabycia lub kosztu wytworzenia inwentarza żywego jest niekiedy mniej wiarygodny niż wycena wartości godziwej, ponieważ występowanie wspólnych produktów i wspólnych kosztów może prowadzić do sytuacji, w której powiązanie między wkładem i otrzymanym wynikiem jest źle zdefiniowane i zmusza do przyporządkowania kosztów pomiędzy różne produkty przemiany biologicznej. Stosunkowo długi i ciągły cykl produkcyjny, z którym wiąże się zmienność dotycząca zarówno produkcji, jak i sytuacji rynkowej, oznacza, iż okres obrotowy przyjęty dla potrzeb rachunkowości nie zawsze pokrywa się z pełnym cyklem produkcyjnym. Z tego względu wycena na koniec okresu (inaczej niż przy wycenie na moment zawarcia transakcji) jest bardziej znacząca przy określaniu wyników działalności lub sytuacji jednostki w bieżącym okresie. Różne źródła pozyskiwania zwierząt hodowlanych (z własnej hodowli lub zakupionych) powodują ujęcie różnych cen nabycia lub kosztów wytworzenia.</p>	<p>System historycznej ceny nabycia lub kosztu wytworzenia jest powszechnie stosowany i bardziej obiektywny. Wartości godziwej nie można ustalić wiarygodnie przed okresem zbiorów\ pozyskaniem. Na niektórych inwentarz żywy może nie istnieć aktywny rynek i w takich przypadkach nie można wiarygodnie ustalić wartości godziwej. Wycena w wartości godziwej skutkuje ujmowaniem niezrealizowanych zysków i strat. Ceny rynkowe na dzień bilansowy mogą nie mieć rzeczywistego związku z cenami, po których aktywa zostaną sprzedane, a wiele spośród inwentarza żywego nie jest przeznaczonych na sprzedaż (np. stado podstawowe trzody chlewniej, ogiery w stadninie koni). Wartość bieżąca oczekiwanych przepływów środków pieniężnych netto jest często niewiarygodnym miernikiem wartości godziwej ze względu na konieczność stosowania subiektywnych założeń.</p>
C Z	SZANSE	ZAGROŻENIA

	<p>Zwiększenie możliwości inwestycyjnych jednostki rolnej z uwagi na wzrost jej majątku, a także ujęcie skutków przeszacowania do wartości godziwej w wyniku finansowym.</p> <p>Poprawa jakości informacji emitowanych z systemu rachunkowości dla celów zarządczych (wartość godziwa jest bliższa otoczeniu rynkowemu jednostki rolnej).</p> <p>Ujencolice nie raportowanych danych stwarza szanse do analizy jednostek rolnych pomiędzy krajami i wypracowywanie wspólnych rozwiązań z obszaru zarządzania.</p>	<p>Wymóg przeprowadzania wyceny w wartości godziwej na każdy dzień bilansowy jest stosunkowo zbyt kosztowny.</p> <p>Trudności w ustalaniu wartości godziwej dla niektórych grup inwentarza żywego na niektórych jego etapach przemiany biologicznej (np. kroczek w stawach hodowlanych ryb, młoda jałówka rasy Charolaise) wymuszają subiektywne spojrzenie na wycenę.</p> <p>Dla jednostek rolnych z segmentu mikro oraz gospodarstw rolnych szacowanie wartości godziwej będzie oznaczało znaczący wzrost kosztów obsługi księgowej, których nie zrekompensują potencjalne korzyści.</p>
--	---	--

Źródło: Badania własne.

W wywiadach wśród gospodarstw rolnych respondenci wskazywali prawie wyłącznie pozytywne skutki wyceny w wartości godziwej. Często powtarzano, że dla wyceny inwentarza żywego zarówno przemiana biologiczna, jak i niestabilność cen na rynkach szybko dezawuuują wycenę w koscie historycznym.

**Rysunek 27. Uproszczona analiza SWOT wyceny inwentarza żywego w wartości godziwej w jednostkach rolnych – gospodarstwach rolnych**



Źródło: badania własne.

Warto w podsumowaniu opinii respondentów odnotować odmienne bodźce, jakimi kierują się jednostki rolne formułując swoje opinie o wartości godziwej. Dla jednostek sporządzających sprawozdania finansowe według przepisów prawa bilansowego nadrzędne jest bezpieczeństwo wyceny i jej jednoznaczność, natomiast gospodarstwa rolne akcentowały użyteczność dla celów zarządczych. Dla tych drugich zastosowanie wyceny w wartości godziwej było szansą między innymi na pozyskanie większego finansowania zewnętrznego. Argumenty zwolenników wartości godziwej do wyceny aktywów biologicznych opierają się głównie na założeniu, że koszty włożone w działalność rolniczą (produkcję zwierzęcą) nie mają bezpośredniego przełożenia na wielkość korzyści ekonomicznych możliwych do uzyskania. Respondenci wskazywali, że wycena zużywanych zasobów w wartościach godziwych sprzyja zasadzie współmierności, aktualnym cenom sprzedaży inwentarza żywego przeciwstawiamy bowiem koszty urealnione, a nie historyczne. Jeden z respondentów, kierujący jednostką rolną produkującą bydło opasowe, wskazał na wielość opcji, jakie mogą być wykorzystane przy wyznaczaniu wartości godziwej. Pozwala to na dobór właściwej metody, uwzględniającej zarówno specyfikę konkretnej rasy inwentarza żywego, jak i dostęp jednostki rolnej do informacji rynkowych. Zwracano również uwagę, że w przypadku kiedy w jednostce istnieją rozwiązania zarówno rachunkowości finansowej, jak i zarządczej, to wycena w wartości godziwej sprzyja ich integracji. Pomiar wartości godziwej wymaga często sięgnięcia po instrumenty właściwe dotychczas jedynie rachunkowości zarządczej, np. budżety, rachunek dyskonta. Respondenci antycypowali, że wywoła to również wzrost kosztów organizacji rachunkowości w ich jednostkach. W toku prowadzonej dyskusji respondenci wskazywali, że zazwyczaj wartość księgową prowadzonych przez nich jednostek rolnych znacząco odbiega od wartości rynkowej. Wprowadzenie wyceny w wartości godziwej zbliży wartość księgową do wartości rynkowej jednostki rolnej. To z kolei stworzy podstawy do oceny efektów decyzji gospodarczych, np. nabycia inwestycji. Ujawnienie aktualnej wartości inwentarza żywego wspiera realizację koncepcji jasnego i rzetelnego obrazu, co zachęca dysponentów kapitału do inwestowania. Respondenci wskazywali również, że wycena w wartości godziwej może prowadzić do sytuacji, kiedy ten sam rodzaj inwentarza żywego może mieć kilka, poprawnie ustalonych wartości godziwych, zależnych od subiektywnie przyjętych założeń. Inny problem dotyczący przedmiotowej wyceny zasygnalizował producent trzody chlewnej. Według niego pojawienie się chorób zakaźnych wśród trzody chlewnej, doprowadzić może do sytuacji, kiedy aktywny rynek przestaje istnieć. Scenariusz taki można ekstrapolować również na każdy inny rodzaj inwentarza żywego. W świetle wskazanych cech wartości godziwej warto przeanalizować alternatywne metody wyceny z wykorzystaniem branżowych wskaźników pomiaru.

.....

W podrozdziale dokonano przeglądu opinii respondentów na temat wyceny inwentarza żywego. Zestawienie opinii przygotowano odrębnie dla jednostek rolnych sporządzających obowiązkowe sprawozdania finansowe, jak i dla pozostałych jednostek, które tym wymogiem nie są objęte. Wskazano na kluczowe zalety, ale też wady wyceny według regulacji międzynarodowych. W kolejnym podrozdziale autor przedstawi wycenę inwentarza żywego na podstawie branżowego wskaźnika pomiaru.

#### **4.4. Ocena metody wyceny inwentarza żywego według branżowego wskaźnika aktywów biologicznych zaproponowanego przez doktor Karolinę Pasulę**

Analizowany wskaźnik pomiaru aktywów biologicznych był zaproponowany przez K. Pasulę w trakcie publicznej obrony rozprawy doktorskiej nt. *Kierunków i uwarunkowań standaryzacji rachunkowości przedsiębiorstw rolnych*, napisanej pod kierunkiem H. Buk, która odbyła się w styczniu 2021 roku w Uniwersytecie Ekonomicznym w Katowicach, a recenzentami byli M. Kędzior i P. Szczypa<sup>281</sup>. Koncepcja branżowego wskaźnika aktywów biologicznych powstała jako odpowiedź na przeprowadzoną ocenę dotychczas stosowanych metod i parametrów wyceny tego składnika majątkowego. Istota branżowego wskaźnika pomiaru aktywów biologicznych sprowadza się do zastosowania metod wyceny opartej na koszcie historycznym z uwzględnieniem ryzyka w działalności rolniczej. Branżowy wskaźnik pomiaru aktywów biologicznych został podzielony według botaniki aktywów biologicznych. Dla inwentarza żywego wyżej wymieniony wskaźnik (BWZ) został sformułowany następująco:

$$\text{BWZ} = \text{WS} \times (1+R)$$

gdzie:

WS – wartość stada = (cena zakupu + koszty wytworzenia) x ilość zwierząt w stadzie,

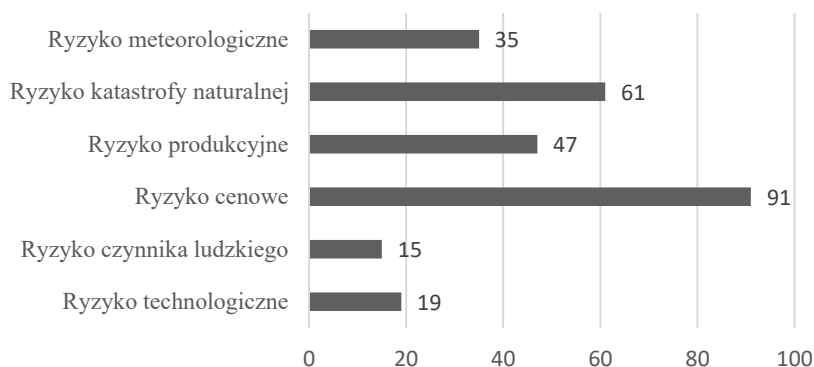
---

<sup>281</sup> szerzej: Pasula, K. (2020). *Kierunki i uwarunkowania standaryzacji rachunkowości przedsiębiorstw rolnych* (Doctoral dissertation).

R – ryzyko w działalności rolniczej wyspecjalizowanej w produkcji zwierzęcej (poszczególne rodzaje ryzyka, które mają przypisaną wartość od 0 do 1/ ilość rodzajów ryzyka) x 100%.

Zaproponowany wskaźnik koryguje wycenę wg kosztu historycznego o ryzyko. Najogólniej przez ryzyko w działalności rolniczej rozumieć można niepewność, co do wystąpienia niepożądanych zjawisk i ich skalę. Powyższe wskazuje, że celowym jest sprawdzenie możliwości zastosowania branżowego wskaźnika pomiaru aktywów biologicznych autorstwa K. Pasuli w praktyce gospodarstwa rolnego zajmującego się hodowlą trzody chlewnej. Badania w tym zakresie doktorant przeprowadził wspólnie z P. Szczypa w 2020 r.<sup>282</sup>. Na potrzeby niniejszej dysertacji powtórzono wywiad pogłębiony z kierującym jednostką rolną połączony z obserwacją ukrytą i zaktualizowano wyliczenia branżowego wskaźnika pomiaru. Przedmiotem badań objęte było gospodarstwo rolne wyspecjalizowane w produkcji trzody chlewnej, z województwa kujawsko-pomorskiego. Produkcja odbywa się w cyklu zamkniętym, co determinuje różnorodność zwierzęcych aktywów biologicznych. Stado podstawowe (aktywa trwałe) to lochy oraz knury do celów reprodukcyjnych. Natomiast stado obrotowe (aktywa obrotowe) stanowią prosięta, warchlaki oraz tuczniki. Pomiędzy tymi składnikami aktywów nieustannie zachodzi przemiana biologiczna, na którą dodatkowo oddziałuje ryzyko z branży rolniczej. Dla właściwego pomiaru ryzyka przeprowadzono wywiad z właścicielem gospodarstwa rolnego. Rezultaty pomiaru ujęto w formie wykresów, które z uwagi na sezonowość przedstawiono w podziale na okresy półroczne.

**Wykres 14. Rodzaje ryzyka w produkcji trzody chlewnej w gospodarstwie rolnym w pierwszym półroczu 2021 roku**



Źródło: badana własne.

Wartość czynnika R – rozumianego jako średnia arytmetyczna wszystkich zdiagnozowanych w gospodarstwie rolnym ryzyk wynosi 45%. Wielkość ta

<sup>282</sup> Kica, P., Szczypa, P. (2021). Valuation of Livestock in Farms. *Problemy Zarządzania*, 19(4).

pokazuje, w jakim stopniu wycena inwentarza żywego wg kosztu historycznego jest korygowana przez ryzyko branżowe. W dalszym etapie należy ustalić wartość stada w oparciu o rzeczywisty koszt wytworzenia (historyczny). W analizowanym gospodarstwie rolnym prowadzi się ewidencję ilościowo-wartościową zużywanych czynników produkcji. Kalkulację produkcji trzody chlewnej i kosztu jej wytworzenia dla pierwszego półrocza 2021 roku przedstawia tabela 35.

**Tabela 35. Kalkulacja produkcji trzody chlewnej w pierwszym półroczu 2020 roku**

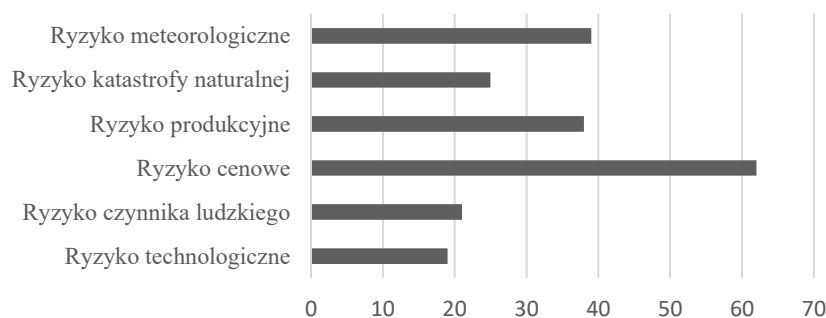
I Półrocze									
Rodzaje trzody chlewnej	Sztuk:	Pasza (zł)	Koszty bezpośrednie	Koszty pośrednie (zł)	Razem koszty (zł)	Koszty stada (zł)	Cena (zł)	Cena stada (zł)	Wartość stada (zł)
	1	2	3	4	5	6	7	8	9
Locha od pokrycia do 90 dnia ciąży	7	297	55	18	370	2590	129	903	3493
Locha od 90 do 110 dni ciąży	7	78	16	7	101	707	119	833	1540
Locha od 111 dni ciąży do wyproszenia	9	19	15	9	43	387	121	1089	1476
Locha z prosiętami	11	498	92	46	636	6996	344	3784	10780
Locha od odsadzenia do pokrycia	7	15	50	3	53	371	115	805	1176
Warchlaki	135	85	42	19	146	19710	235	31725	51435
Tuczniaki od 30 do 70 kg m.c.	105	130	20	8	28	2940	275	28875	31815
Tuczniaki od 70 kg m.c. do sprzedaży	125	155	49	23	227	28375	510	63750	92125
<b>Razem</b>	<b>399</b>	<b>1277</b>	<b>339</b>	<b>133</b>	<b>1604</b>	<b>62076</b>		<b>131764</b>	<b>193840</b>

Źródło: opracowanie własne na podstawie przeprowadzonych badań.

Wartość stada trzody chlewnej dla pierwszego półrocza 2021 roku wynosi 193.840 zł, zaś wartość stada z ryzykiem 48.800,70 zł. Branżowy wskaźnik pomiaru dla pierwszego półrocza wynosi zatem 281.068 zł.

Dla drugiego półrocza 2021 roku rozkład czynników ryzyka dla produkcji trzody chlewnej kształtował się nieco inaczej. Dane z tego okresu zawiera wykres 15.

**Wykres 15. Rodzaje ryzyka w produkcji trzody chlewnej w gospodarstwie rolnym w drugim półroczu 2021 roku**



Źródło: opracowanie własne na podstawie przeprowadzonych badań.

Dla drugiego półrocza 2021 roku ryzyko zostało oszacowane na **34%**. Warto zauważyć, że wartość ta ulega zmianom, co jest skorelowane z sezonowością produkcji zwierzęcej. Drugim czynnikiem wpływającym na oszacowanie ryzyka jest zmienność otoczenia rynkowego (spadek ryzyka cenowego). W tabeli 36 ujęto kalkulację kosztu produkcji dla drugiego półrocza 2021.

**Tabela 36. Kalkulacja kosztu produkcji trzody chlewnej w drugim półroczu 2021 roku**

II Półrocze									
Rodzaje trzody chlewnej	Sztuk:	Pasza (zł)	Koszty bezpośrednie	Koszty pośrednie	Razem koszty	Koszty stada	Cena (zł)	Cena stada (zł)	Wartość stada (zł)
	1	2	3	4	5	6	7	8	9
Locha od pokrycia do 90 dnia ciąży	7	291	50	15	65	455	117,5	822,5	1277,5
Locha od 90 do 110 dni ciąży	7	74	12	5	17	119	117,5	822,5	941,5
Locha od 111 dni ciąży do wyproszenia	7	16	8	4	12	84	117,5	822,5	906,5
Locha z prosiętami	7	380	74	33	107	749	311	2177	2926
Locha od odsadzenia do pokrycia	7	16	50	3	53	371	117	819	1190
Warchlaki	110	62	26	15	41	4510	226	24860	29370
Tuczniaki od 30 do 70 kg m.c.	105	133	20	8	28	2940	281	29505	32445

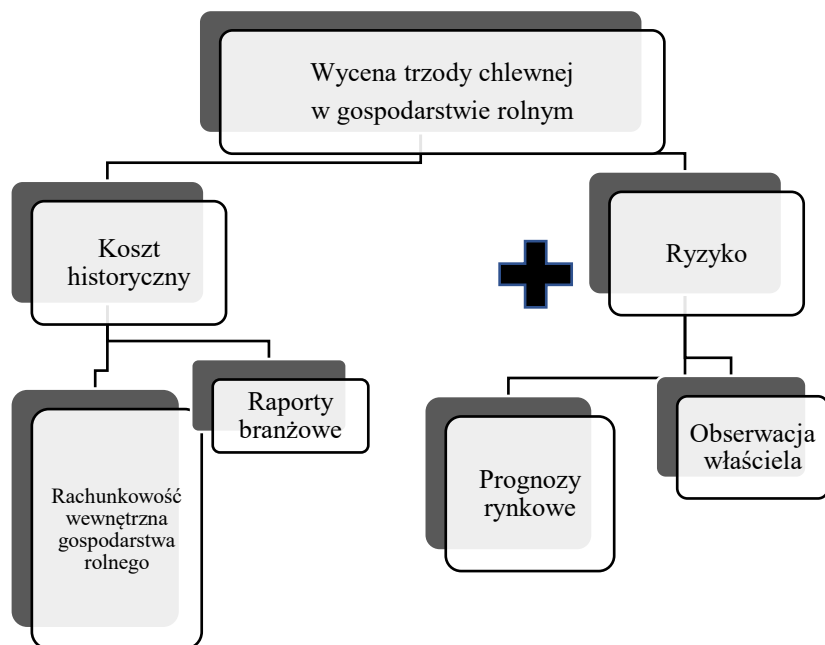
<b>Tuczniaki od 70 kg m.c. do sprzedaży</b>	95	144	20	5	25	2375	282	26790	29165
<b>Razem</b>					348	1160 3		86618 ,5	98221 ,5

Źródło: opracowanie własne na podstawie wywiadu oraz raportów branżowych.

Wartość stada trzody chlewnej dla drugiego półrocza 2021 roku wynosi 98.221,50 zł, zaś ryzyko w produkcji trzody chlewnej dla stada oszacowano na 33.395,31 zł. Branżowy wskaźnik pomiaru dla drugiego półrocza wynosi zatem 131.616,81 zł i jest sumą wartości stada w koszcie historycznym i wartości ryzyka w produkcji trzody chlewnej.

Z przeprowadzonych badań można nakreślić roboczy schemat wyceny trzody chlewnej dla gospodarstwa rolnego uwzględniający dostępne źródła informacji (rys. 28).

**Rysunek. 28. Źródła informacji do wyceny trzody chlewnej w gospodarstwie rolnym**



Źródło: Kica, P., Szczypa, P. (2021). Valuation of Livestock in Farms. *Problemy Zarządzania*, 19(4).

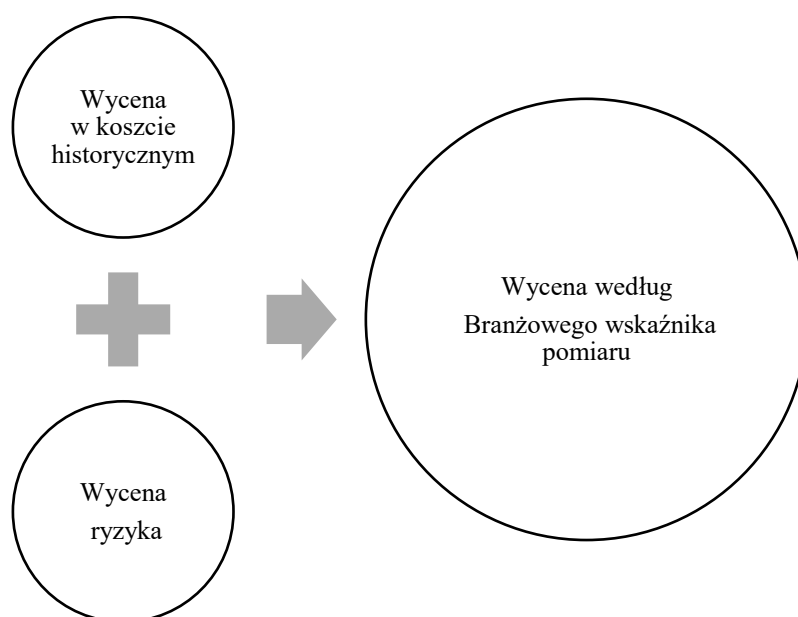
Informacje do wyceny w koszcie historycznym (wytworzenia) generowane są w jednostce rolnej (gospodarstwie rolnym). Znacząco na gromadzenie informacji wpływa status czynnego podatnika podatku od towarów i usług. Wymusza on prowadzenie ewidencji sprzedaży i zakupów, z których to czerpie się dane do



wyceny. Rodzaje ryzyka i ich istotność to najczęściej wynik obserwacji właściciela wspartych prognozami rynkowymi.

W analizowanym gospodarstwie rolnym ryzyko wyniosło średniorocznie **39,5%**, co znacząco koryguje wycenę wg kosztu historycznego (rys. 29.).

**Rysunek 29. Wycena trzody chlewnej z uwzględnieniem branżowego wskaźnika pomiaru aktywów biologicznych**



Źródło: opracowanie własne.

W badanym gospodarstwie rolnym wprowadzenie wyceny trzody chlewnej według branżowego wskaźnika pomiaru pozwoliło uwzględnić znaczące przy tego typu produkcji ryzyko. Co więcej, zdaniem respondenta, tak dokonana wycena pełniej prezentuje wartość aktywów gospodarstwa rolnego zwracając uwagę między innymi na zmienność cen oraz ryzyko katastrofy naturalnej. W badanym gospodarstwie rolnym skonfrontowano wycenę w koszcie historycznym z wyceną w oparciu o branżowy wskaźnik pomiaru autorstwa K. Pasula. Otrzymana w wyniku pomiaru wycena zdaniem respondenta oraz doktoranta jest dużo bardziej adekwatna. Pewne wątpliwości budzić może sposób szacowania ryzyka, gdyż jest on wypadkową subiektywnych odczuć respondenta wspartych prognozami. Konstrukcja branżowego wskaźnika pomiaru sprowadza się do skorygowania kosztu historycznego o ryzyko. W badanym gospodarstwie wycena w oparciu o branżowy wskaźnik pomiaru znacząco odbiega od wyceny w koszcie historycznym. Warto zatem dokonując wyceny zarówno na moment ujęcia w księgach, jak i na dzień bilansowy posługiwać się branżowym wskaźnikiem pomiaru. Pod dyskusję warto poddać to, jaki powinien być wpływ

ryzyka na wycenę rachunkową inwentarza żywego. Czy ryzyko zwiększa wycenę rachunkową zwierząt, czy może jest to zależność odwrotna? Aktywa biologiczne wymagają uwzględniania przy wycenie wielu aspektów z racji swojej specyfiki. Przemiana biologiczna, podatność na choroby (np. ASF), duże wahania popytowo-podażowe to tylko niektóre ze stymulatorów wyceny trzody chlewnej w gospodarstwach rolnych. Wskazany branżowy wskaźnik pomiaru aktywów można stosować do każdego rodzaju inwentarza żywego, przy wcześniejszym oszacowaniu (odpowiednimi wagami) ryzyka. Jako **postulat** warto wskazać **oszacowanie ryzyka w skali kraju i regionów** przez jednostki w tym celu wyspecjalizowane. Z pewnością zwiększyłyby to wiarygodność i użyteczność wskazanego branżowego wskaźnika pomiaru.

.....

W podrozdziale dokonano przeglądu branżowego wskaźnika wyceny zwierzęcych aktywów biologicznych. Szerszej analizie poddano zastosowanie wskaźnika do wyceny trzody chlewnej. Za cenne uznano włączenie ryzyka jako elementu wyceny rachunkowej, co wymaga oszacowania dla różnych zwierząt oraz ze względu na kryterium geograficzne. Zasygnalizowano, że instytucje specjalizujące się w ocenie ryzyka powinny dostarczać oszacowania ryzyka na skalę kraju i regionów. To z pewnością zwiększyłyby wiarygodność i użyteczność branżowego wskaźnika pomiaru, co jest kluczowe dla prawidłowego zrozumienia i oceny wartości aktywów rolnych.

#### **4.5 Aktywne rynki i ich wiarygodność przy wycenie inwentarza żywego**

Na podstawie informacji wypływających z rynku ustalana jest cena rynkowa. Wartość rynkową inwentarza żywego można ustalić, jeżeli jest on przedmiotem na aktywnym rynku, na którym:

- inwentarz żywy podlegający obrotowi ma charakter jednorodny,
- w każdym momencie można znaleźć nabywcę i sprzedawcę,
- informacje o cenach transakcji są dostępne publicznie.

W przypadku braku rynku spełniającego powyższe warunki, podstawą wyceny może być hipotetyczna wartość rynkowa, czyli wartość godziwa. Do ustalenia tej wartości konieczne jest jednak przyjęcie hipotetycznych warunków rynkowych. Wówczas wartość inwentarza żywego odzwierciedla spodziewaną stopę zwrotu dostępną na rynku dla inwentarza żywego o podobnym stopniu ryzyka. Badając zależności między ceną rynkową a wartością godziwą można przyjąć, że cena rynkowa jest szczególnym przypadkiem wartości godziwej. Gdy istnieje aktywny rynek na identyczny, jak wyceniany, inwentarz żywy to wartością rynkową jest bieżąca cena rynkowa. Natomiast w przypadku braku takiego rynku, istnieje konieczność znalezienia ceny najbardziej zbliżonej do rynkowej

i odzwierciedlającej korzyści, jakie wiążą się z wycenianym inwentarzem żywym.

W Polsce ceny rynkowe (w przypadku istnienia aktywnego rynku) pozyskać można ze Zintegrowanego Systemu Rolniczej Informacji Rynkowej (ZSRiR). Notowania cen inwentarza żywego przetwarzane są przez pracowników:

- Ministerstwa Rolnictwa i Rozwoju Wsi,
- ośrodków doradztwa rolniczego (16 jednostek),
- Krajowego Ośrodka Wsparcia Rolnictwa (od 2017r.)
- izb rolniczych i giełd.

Zbiorcze wyniki notowań zamieszczane są w biuletynach informacyjnych ZSRiR o charakterze branżowym przygotowywanych przez Ministerstwo Rolnictwa i Rozwoju Wsi. Zawierają one informacje o poziomie różnych kategorii cen charakteryzujących branżę producentów inwentarza żywego. Biuletyny wydawane są w każdy czwartek do godziny 13-tej, w podziale na makroregiony (północny, centralny, południowo-wschodni i zachodni), grupy inwentarza żywego itp., na przykład dla rynku: drobiu, jaj spożywczych, mleka, wieprzowiny, wołowiny, baraniny i pasz. W tabeli 37 podano przykład notowania cen zakupu bydła opasowego w podziale na kwartały (dla 2022).

**Tabela 37. Ceny zakupu bydła opasowego w poszczególnych kwartałach 2022 roku według stopnia przemiany biologicznej**

	I-III	IV-VI	VII-IX	X-XII
bydło ogółem	9,94	11,26	0,00	0,00
bydło 8-12m-cy (Z)	10,67	11,59	0,00	0,00
byki do 2 lat (A)	10,85	12,02	0,00	0,00
byki > 2 lat (B)	10,74	11,96	0,00	0,00
wolce (C)	10,61	11,67	0,00	0,00
krowy (D)	8,32	9,81	0,00	0,00
jałówki (E)	10,12	11,44	0,00	0,00

Źródło: <https://www.gov.pl/web/rolnictwo/rynek-wolowiny-i-cieleciny---notowania-za-okres-2908-04092022-r>, data dostępu: 15.09.2022.

Notowania są tutaj prezentowane bez uszczegółowienia, co do konkretnych ras bydła i przyjętego sposobu hodowli, zaś w badaniach respondenci wskazywali te cechy jako istotnie wpływające na wycenę rachunkową inwentarza żywego. Można zatem poddać w wątpliwość wiarygodność aktywnych rynków i przyjętych z nich cen do wyceny. Podobna zależność zachodzi również dla hodowli trzody chlewnej (tab. 38.).

**Tabela 38. Średnie ceny netto zakupu świń rzeźnych za wagę żywą w okresie 29.08–04.09.2022r.**

CENA [zł/kg]
--------------

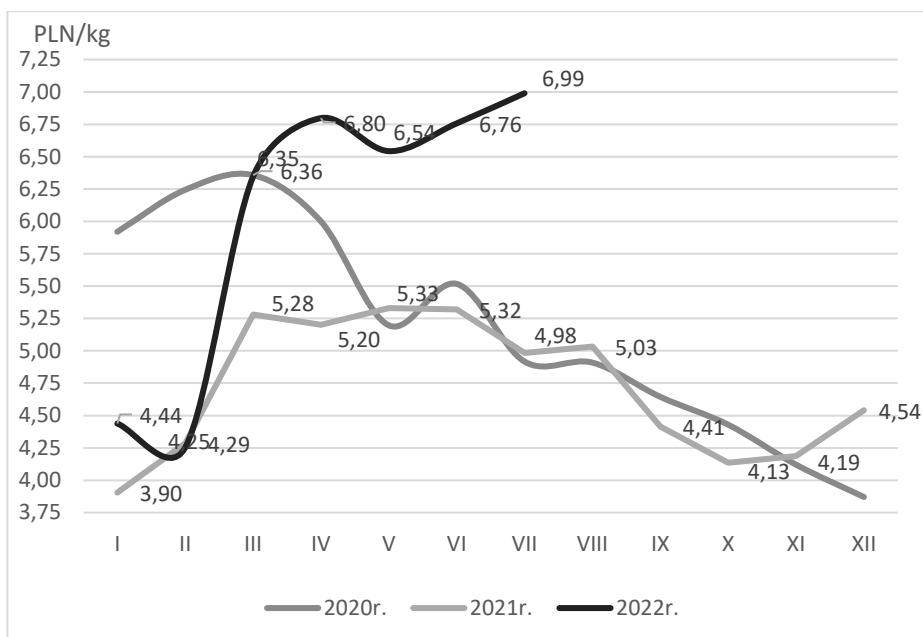
MAKROREGIONY	04.09.2022	28.08.2022	Tygodniowa zmiana ceny [%]
<b>POLSKA</b>	<b>7,72</b>	<b>7,62</b>	<b>1,3</b>
REGION PÓLNOCNY	7,66	7,52	1,9
REGION ŚRODKOWO-WSCHODNI	7,75	7,67	1,1
REGION POŁUDNIOWO-WSCHODNI	7,71	7,63	1,1
REGION ZACHODNI	7,74	7,63	1,3

Zródło: <https://www.gov.pl/web/rolnictwo/rynek-wieprzowiny---notowania-za-okres-2908-04092022-r> data dostępu: 15.09.2022.

W przypadku notowań cen trzody chlewnej, w biuletynie informacyjnym znaleźć można jedynie ogólną cenę wagi żywej trzody chlewnej. Przyjęty sposób publikacji notowań pomija żywe sztuki trzody chlewnej na poszczególnych etapach ich wzrostu (prosięta, warchlaki, lochy, knury). Trudno zatem przyjąć notowania cen z tak ustalonych aktywnych rynków. Wyniki ustalonej wyceny nie w pełni oddawałyby wartość zasobu majątkowego, a zarządzanie jednostką rolną byłoby obarczone ryzykiem. Doktorant jako **cechę pozytywną** wskazuje weryfikowalność cen ustalanych w oparciu o notowania z biuletynów informacyjnych Ministerstwa Rolnictwa i Rozwoju Wsi. Z pewnością źródło cen przyjętych do wyceny jest tutaj w pełni sprawdzalne, ale nie zawsze adekwatne do specyfiki jednostki rolnej.

Z informacji zawartych w biuletynie informacji ZSRiR wynika niezwykle dynamiczny charakter cen na większość rodzajów inwentarza żywego. Dla trzody chlewnej dynamikę tę prezentuje wykres 16.

**Wykres 16. Miesięczne ceny zakupu tuczników na wagę żywą w latach 2020-2022 wg ZSRiR**



Źródło: <https://www.gov.pl/web/rolnictwo/rynek-wieprzowiny---notowania-za-okres-2908-04092022-r> data dostępu: 15.09.2022.

W przypadku poszukiwania aktywnego rynku najbliższego jednostce rolnej, z którego zamierza ona skorzystać, warto posłużyć się notowaniami publikowanymi przez izby rolnicze. W tabeli 39 ujęto notowania tuczników z Wielkopolskiej Izby Rolniczej.

**Tabela 39. Notowania tuczników w okresie od 1.09.2022 do 30.09.2022 według Wielkopolskiej Izby rolniczej**

Miejsce notowania	Płatność (dni)	Cena (zł)
Józwiakowski Damasławek	Brak danych	7,1
HAŁTO Gniezno	7	7,2
Pachura Jarocin	14	7,2
Galw-Mięs Osiek Mały	14	7,2
Skup Wymysłowo	Brak danych	7,2
Ciąder Wilkowyja	14	7,3
Badura Masłowo	14	7,3
DONTEX Grodzisk Wlkp.	Brak danych	7,4
Sk. Zwierz.Rzeż. Sz. Kwiatkiewicz	7	7,9

HAND-MIĘS Mięskowo	14	9,3
	<b>Średnia</b>	<b>7,51</b>

Zródło: <http://wir.org.pl/asp/ceny-produktow-pochodzenia-zwierzecego,187,,1> data dostępu: 10.10.2022.

Notowania cen o zbliżonym uszczegółowieniu publikowane są przez wszystkie izby rolnicze. Cechą charakterystyczną takich notowań jest bezpośrednie wskazanie kontrahenta oferującego ceny na inwentarz żywy oraz możliwość identyfikowania aktywnego rynku według obszaru funkcjonowania. Istnienie aktywnych rynków jest podstawą oceny możliwości stosowania wyceny w wartości godziwej. Im rynek jest bliższy otoczeniu jednostki rolnej, tym mniejszy będzie zarzut subiektywizmu przy wycenie inwentarza żywego. Nie zawsze istnieje możliwość doszukania się rynku na posiadane zwierzęta lub drugostronnie można zdiagnozować istnienie więcej niż jednego aktywnego rynku. W drugim przypadku o wyborze przesądza ten rynek, który jest jednostce rolnej najbliższy i z którego być może korzystała lub zamierza skorzystać. W przypadku braku aktywnego rynku należy rozważyć alternatywne sposoby szacowania wartości godziwej, np. w oparciu o wskaźniki branżowe (kilogramy wagi żywej itp.).

W podrozdziale podkreślona jest istotność ceny rynkowej jako jednego z fundamentalnych punktów odniesienia przy wycenie inwentarza żywego w jednostkach rolnych. Zgodnie z definicją, cena rynkowa może być ustalona na podstawie aktywnego rynku, na którym dany inwentarz żywy jest jednorodny, w każdym momencie można znaleźć nabywcę i sprzedawcę, a informacje o cenach transakcji są dostępne publicznie. W przypadku braku takiego rynku, zastępuje się go hipotetyczną wartością rynkową, czyli wartością godziwą. Ta wartość godziwa, jak wskazano, powinna odzwierciedlać spodziewaną stopę zwrotu dostępną na rynku dla inwentarza żywego o podobnym stopniu ryzyka. Wskazano na Zintegrowany System Rolniczej Informacji Rynkowej (ZSRiR) jako źródło danych o cenach rynkowych. Zwrócono również uwagę na ograniczenia tego systemu, m. in. brak danych dotyczących różnych etapów rozwoju zwierząt, na przykład trzody chlewnej. W przypadku braku aktywnego rynku podkreślono alternatywne sposoby szacowania wartości godziwej, takie jak wskaźniki branżowe. Zwrócono tym samym uwagę, że pomimo braku idealnych warunków rynkowych, istnieją narzędzia, które mogą pomóc w dokładniejszej i adekwatniejszej wycenie inwentarza żywego.

#### 4.6 Synteza i interpretacja wyników badań

Hipoteza badawcza w brzmieniu: *Krajowe i międzynarodowe regulacje rachunkowości w zakresie wyceny inwentarza żywego w jednostkach rolnych nie*

uwzględniają wszystkich czynników wpływających na wartość zwierzęcych aktywów biologicznych, co wpływa na jakość emitowanych informacji przez system rachunkowości zgodnie z koncepcją wiernego i rzetelnego obrazu **dotyczy** systemów rachunkowości oraz regulacji zarówno na poziomie krajowym, jak i międzynarodowym. Wskazuje się w niej, że wycena inwentarza żywego (czyli zwierząt utrzymywanych w jednostkach rolnych, np. bydła, trzody chlewnej, drobiu) nie uwzględnia wszystkich czynników wpływających na wartość tych aktywów biologicznych. W tym kontekście informacje emitowane przez system rachunkowości mogą nie być zgodne z koncepcją wiernego i rzetelnego obrazu. Koncepcja ta jest kluczową zasadą w rachunkowości i zakłada, że informacje prezentowane w sprawozdaniach finansowych powinny rzetelnie i wiernie oddawać rzeczywiste zasoby i zobowiązania przedsiębiorstwa oraz wyniki jego działalności. W praktyce oznacza to, że istnieją czynniki wpływające na wartość inwentarza żywego, które nie są brane pod uwagę przez obowiązujące przepisy, a zatem obraz finansowy przedstawiany przez system rachunkowości może być niekompletny lub zniekształcony. Niewłaściwa wycena inwentarza żywego może prowadzić do błędów w analizie finansowej, zarządzaniu ryzykiem i podejmowaniu decyzji przez inwestorów, kredytodawców, zarządzających jednostkami rolnymi i inne zainteresowane strony. Jakość informacji emitowanych z systemu rachunkowości odnosi się do użyteczności, trafności i wiarygodności informacji finansowych przedstawianych w sprawozdaniach finansowych oraz innych raportach. Wysoka jakość informacji jest kluczowa dla różnych interesariuszy, takich jak inwestorzy, kredytodawcy, zarządzający jednostkami rolnymi czy organy regulacyjne, którzy podejmują decyzje oparte na tych informacjach. W kontekście przyjętej hipotezy dotyczącej wyceny inwentarza żywego, **jakość informacji** może być rozumiana w odniesieniu do kilku aspektów:

- **relewantność** – informacje powinny być istotne dla potrzeb decyzyjnych interesariuszy, co oznacza, że powinny odzwierciedlać rzeczywistą sytuację ekonomiczną jednostek rolnych;
- **wiarygodność** – informacje powinny być wiarygodne, co oznacza, że są rzetelne, dokładne i obiektywne; dostarczenie informacji, które są zgodne z rzeczywistością zwiększa zaufanie interesariuszy do systemu rachunkowości;
- **zrozumiałość** – informacje powinny być przedstawione w sposób prosty i zrozumiały, umożliwiając interesariuszom łatwe zrozumienie sytuacji finansowej jednostki rolnej;
- **porównywalność** – informacje powinny być porównywalne między różnymi jednostkami rolnymi oraz w czasie, co umożliwia ocenę wyników i pozycji finansowej jednostek względem siebie;
- **aktualność** – informacje powinny być aktualne, co oznacza, że powinny być dostarczone w odpowiednim czasie, aby umożliwić interesariuszom podejmowanie właściwych decyzji.

W celu prawidłowego zweryfikowania i zrozumienia hipotezy badawczej należy dokonać zdefiniowania koncepcji teoretycznych, tj. kluczowych pojęć i zmiennych z nimi związanych. Dla zbadania hipotezy dotyczącej wpływu nieuwzględniania wszystkich czynników na wartość inwentarza żywego w jednostkach rolnych koncepcje teoretyczne można zdefiniować jak niżej:

- wartość inwentarza żywego – odnosi się do wartości zwierząt będących aktywami biologicznymi w jednostkach rolnych (bydło mleczne, bydło opasowe, trzoda chlewna, drób, ryby, konie), wartość ta może być mierzona na różne sposoby, np. wartość rynkowa, wartość księgową;
- jakość informacji finansowych – odnosi się do stopnia, w jakim informacje zawarte w sprawozdaniach finansowych są wiarygodne, rzetelne, porównywalne i zrozumiałe dla użytkowników, wysoka jakość informacji finansowych jest kluczowa dla podejmowania właściwych decyzji przez inwestorów, wierzycieli, menedżerów i innych zainteresowanych stron;
- czynniki wpływające na wartość inwentarza żywego – obejmują one wszelkie zmienne, które mają wpływ na wartość zwierząt będących aktywami biologicznymi w jednostkach rolnych, mogą to być czynniki związane z warunkami klimatycznymi, chorobami zwierzęcymi, zmianami technologicznymi, regulacjami prawno-ekonomicznymi czy uwarunkowaniami rynkowymi;
- krajowe i międzynarodowe regulacje rachunkowości – regulacje rachunkowości to zbiór przepisów, standardów i wytycznych, które określają sposób, w jaki jednostki gospodarcze mają sporządzać i prezentować swoje sprawozdania finansowe, krajowe regulacje rachunkowości odnoszą się do przepisów obowiązujących na poziomie danego kraju, natomiast międzynarodowe regulacje rachunkowości odnoszą się do standardów ustanowionych przez organizacje międzynarodowe, takie jak Międzynarodowe Standardy Rachunkowości (MSR) czy Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF).
- wierny i rzetelny obraz – pojęcie to odnosi się do fundamentalnej zasady rachunkowości, która zakłada, że sprawozdania finansowe powinny odzwierciedlać rzeczywistą sytuację ekonomiczną i finansową jednostki gospodarczej w sposób uczciwy, obiektywny. Pełen, wierny i rzetelny obraz pomaga użytkownikom sprawozdań finansowych w ocenie kondycji finansowej, wyników działalności oraz przepływów pieniężnych jednostki, co ma kluczowe znaczenie dla podejmowania decyzji inwestycyjnych, kredytowych czy zarządczych.

Opracowane ramy badawcze, wśród których poza wyżej opisanymi kluczowymi pojęciami i zmiennymi znalazły się między innymi metodologia oraz metody zbierania i analizy danych, pozwoliły na systematyczne i rzetelne przeprowadzenie badania naukowego, którego efektem była weryfikacja hipotezy. Syntetyczne ujęcie wyników badań zestawiono w tabeli 40.



**Tabela 40. Macierz wyników badań w procesie weryfikacji hipotezy badawczej**

Czynniki wpływające na wartość inwentarza żywego	Obecność w aktualnych regulacjach	Wpływ na jakość informacji finansowych	Potencjalny wpływ na funkcje zarządzania
	Zanonimizowane obiekty badawcze	Zanonimizowane obiekty badawcze	Zanonimizowane obiekty badawcze
Koszty bezpośrednie (np. pasza, opieka weterynaryjna)	Tak	Duży**	Planowanie, Organizowanie
	BR_1...BR_5, JR_1...JR_10	BR_1...BR_5, JR_1...JR_10	BR_1...BR_5, JR_1...JR_10
Koszty pośrednie (np. amortyzacja sprzętu, energia)	Tak	Duży**	Planowanie, Organizowanie
	BR_1...BR_5, JR_1...JR_10	BR_1...BR_5, JR_1...JR_10	BR_1...BR_5, JR_1...JR_10
Warunki klimatyczne	Nie	Średni***	Planowanie, Kontrolowanie
	BR_1, BR_4, BR_5, JR_2,	BR_2, BR_4, JR_2, JR_5, JR_7	BR_3, BR_4, JR_2, JR_5, JR_9
Ryzyko chorób zakaźnych	Nie	Średni***	Planowanie, Kontrolowanie
	BR_2, BR_4, JR_3, JR_6, JR_8, JR_9	BR_2, BR_4, JR_3, JR_6, JR_8, JR_10	BR_2, BR_4, JR_3, JR_6, JR_9, JR_10
Popyt na produkty pochodzenia zwierzęcego	Nie	Duży**	Planowanie, Motywowanie
	JR_10, JR_9, JR_2, JR_3, BR_4	BR_1, JR_2, JR_3, JR_7	JR_10, JR_9, JR_2, JR_3, BR_4, JR_8
Wpływ przepisów środowiskowych	Nie	Średni***	Planowanie, Kontrolowanie
	BR_1, BR_4, BR_5, JR_2,	BR_2, BR_4, JR_2, JR_5, JR_7	BR_3, BR_4, JR_2, JR_5, JR_9
Rasy zwierząt	Częściowo*	Duży**	Planowanie, Organizowanie
	JR_3, BR_JR_4, JR_10	JR_3, JR_4, JR_10	JR_3, JR_4, JR_10
Przemiana biologiczna zwierząt	Częściowo*	Duży**	Planowanie, Kontrolowanie
	JR_4, JR_6, JR_7, JR_8	JR_4, JR_6, JR_7, JR_8	JR_4, JR_6, JR_7, JR_8
Aktywne rynki	Częściowo*	Duży**	Planowanie, Motywowanie
	JR_1, JR_5, JR_7, JR_9	JR_1, JR_5, JR_7, JR_9	JR_1, JR_5, JR_7, JR_9
Utrudniony pomiar	Nie	Duży**	Kontrolowanie
	JR_1, JR_2,	JR_1, JR_2,	JR_1, JR_2,

Produkcja w toku dla inwentarza żywego	Częściowo*	Duży**	Planowanie, Organizowanie, Kontrolowanie
	JR_1, JR_4, JR_6, JR_8, BR_3	JR_1, JR_4, JR_6, JR_8, BR_3	JR_1, JR_4, JR_6, JR_8, BR_3

\*≤55% wskazań, \*\*>80% wskazań respondentów, \*\*\*>55% wskazań respondentów.

Źródło: opracowanie własne.

W macierzy wyników, czynniki wpływające na wartość inwentarza żywego zostały zidentyfikowane na podstawie wyników badań jakościowych (sondaży diagnostycznych). W kolejnych kolumnach została oceniona obecność tych czynników w aktualnych regulacjach rachunkowości, ich wpływ na jakość informacji finansowych oraz potencjalny wpływ na funkcje zarządzania. Macierz wyników pozwala na wizualizację i syntezę wyników badań, co ułatwiło interpretację i pomogło w **pozytywnym zweryfikowaniu hipotezy badawczej**. Jest to szczególnie ważne w kontekście nauk o zarządzaniu i jakości, gdzie istotne jest nie tylko zrozumienie wpływu różnych czynników na jakość i efektywność procesów zarządczych, ale także umiejętność efektywnego zarządzania tymi czynnikami w celu osiągnięcia optymalnych wyników. W kolejnym, ostatnim rozdziale dysertacji doktorant zaproponuje autorski branżowy wskaźnik pomiaru aktywów biologicznych.

W podrozdziale wyjaśniono rozumienie głównej hipotezy badawczej definiując kluczowe pojęcia, które się na nią składają. Główna hipoteza badawcza wskazuje, że metody wyceny inwentarza żywego nie uwzględniają wszystkich czynników wpływających na wycenę tych aktywów, co prowadzi do niepełnego lub zniekształconego obrazu w informacjach finansowych. Ta sytuacja, zgodnie z hipotezą, wpływa na jakość informacji emitowanych przez system rachunkowości, co może mieć konsekwencje dla decyzji inwestycyjnych, kredytowych i zarządczych podejmowanych przez różne zainteresowane strony. Zdefiniowano kluczowe koncepcje teoretyczne, takie jak wartość inwentarza żywego, jakość informacji finansowych, czynniki wpływające na wartość inwentarza żywego, krajowe i międzynarodowe regulacje rachunkowości oraz zasada wiernego i rzetelnego obrazu. Za pomocą macierzy zilustrowano różne czynniki wpływające na wartość inwentarza żywego, ich obecność w obecnych regulacjach rachunkowości, ich wpływ na jakość informacji finansowych oraz potencjalny wpływ na funkcje zarządzania.

## **5. KIERUNKI DOSKONALENIA METOD WYCENY INWENTARZA ŻYWEGO W SYSTEMIE RACHUNKOWOŚCI WSPIERAJĄCE POTRZEBY ZARZĄDCZE JEDNOSTEK ROLNYCH**

### **5.1. Uwarunkowania potrzeb zarządczych jednostek rolnych**

Podstawowym kryterium celu działalności w jednostkach rolnych jest efekt ekonomiczny z ich prowadzenia. Osiągnięcie wyznaczonego celu jest wynikiem podejmowanych decyzji, które będą właściwe wtedy, kiedy będziemy identyfikowali, mierzyli i wyceniali każdy składnik majątkowy zarządzanej jednostki rolnej. W systemie rachunkowości funkcjonują różne modele wyceny, ich stosowanie to często indywidualny wybór każdej jednostki. W zależności od potrzeb forma i zakres rachunkowości mogą być różne. Dopuszczalna dowolność i różnorodność form prowadzenia rachunkowości nie jest korzystna w przypadku, gdy dane z niej mają być wykorzystane do zobrazowania sytuacji grup jednostek rolnych. W takiej sytuacji rachunkowość powinna przyjąć jednolitą formę, gdyż tylko wtedy spełnia funkcję informacyjną w warunkach gospodarki rynkowej. Do chwili obecnej jednostki rolne prowadzone w formie gospodarstw rolnych nie są formalnie zobligowane do prowadzenia jakiegokolwiek sprawozdawczości. Stąd dla celów zarządczych, dla podejmowania lepszych decyzji wskazane jest, żeby dla własnych potrzeb kierujący jednostkami rolnymi prowadzili potrzebne im ewidencje, z których można czerpać informacje. Jednostki rolne podlegają pod takie same prawa ekonomiczne, jak każda działalność gospodarza. Podstawowym kryterium celu w jednostkach rolnych jest efekt ekonomiczny całej jednostki bądź poszczególnych jej działalności. Osiągnięcie założonego celu jest wynikiem podejmowanych w gospodarstwie racjonalnych decyzji, poprzedzonych wykorzystaniem zestawu narzędzi i metod z obszaru rachunkowości zarządczej i rachunku kosztów. Rachunek kosztów stanowi podstawowy element decyzji ekonomicznych każdej jednostki rolnej. Od początków wyodrębnienia się z nauki ekonomii, ekonomiki rolnictwa czy ekonomiki i organizacji gospodarstw rolnych problematyka rachunku kosztów znajdowała się w centrum ich zainteresowania. Metody obliczania kosztów w rolnictwie muszą uwzględniać specyfikę tego działu gospodarki narodowej oraz specyfikę własności i wielkość gospodarstw w Polsce. W oparciu o przeprowadzone przez autora dysertacji wywiady pogłębione można zarysować trzy obszary decyzyjne w zarządzaniu jednostkami rolnymi prowadzącymi produkcję zwierzęcą lub roślinno-zwierzęcą (rys. 30).

**Rysunek 30. Obszary decyzyjne w zarządzaniu jednostkami rolnymi prowadzącymi produkcję zwierzęcą lub mieszaną**

Gatunek zwierząt	Karmienie	Technika
<ul style="list-style-type: none"> <li>• rasa, poziom wydajności,</li> <li>• płeć,</li> <li>• okres użytkowania,</li> <li>• inseminacja i odstawianie (np. prosiąt od maciory),</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• ilość paszy,</li> <li>• skład paszy,</li> <li>• pozyskiwanie paszy,</li> <li>• konserwacja paszy,</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• forma utrzymania zwierząt,</li> <li>• technika karmienia,</li> <li>• technika udoju,</li> <li>• usuwanie odchodów.</li> </ul>

Źródło: badania własne.

Wskazane wyżej trzy obszary decyzyjne wywołują u kierujących jednostkami rolnymi konkretnie ukierunkowane potrzeby informacyjne z podsystemu rachunkowości zarządczej. Efektem podejmowanych decyzji jest wynik finansowy, który wpływa z rachunkowości finansowej. Wynik finansowy, jest z kolei, podstawą weryfikacji podejmowanych decyzji. Tworzy się tutaj krąg, w którym informacje przepływają kolejno od etapu decyzji po wycenę efektów decyzji w postaci wyniku finansowego. Nie byłoby to możliwe bez zaimplementowania odpowiednich narzędzi rachunkowości zarządczej. W tym miejscu warto określić najważniejsze potrzeby informacyjne jednostek rolnych, a szczególnie tych ukierunkowanych w produkcji zwierzęcej bądź usługach z wykorzystaniem zwierząt. W rozdziałach pierwszym i trzecim autor dysertacji scharakteryzował kolejno jednostki rolne, kategorie inwentarza żywego oraz zjawiska dysfunkcyjne w ich obrębie. W oparciu o pozyskaną wiedzę, a także przeprowadzone badania współczesne zapotrzebowanie na informacje zarządcze w jednostkach rolnych dotyczyć może:

- ustalenia wartości zwierzęcych aktywów biologicznych w trybie *ex post*, *in tempora* i *ex ante*,
- wyceny produkcji w toku oraz produkcji ubocznej,
- pozyskiwania zewnętrznego finansowania,
- wydajności produkcyjnej zwierząt w zależności od rasy i metody chowu,
- ryzyka,
- przyrodniczo-geograficznych uwarunkowań hodowli.

Poniżej, posiłkując się rozwiązaniami proponowanymi przez K. Adamowicza i P. Szczypę<sup>283</sup> dla Lasów Państwowych, przyporządkowano preferowane

<sup>283</sup> Adamowicz, K., Szczypa, P. (2014). Możliwości wykorzystania rachunkowości zarządczej w Lasach Państwowych. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, (344 Rachunkowość a controlling), 13-24.

narzędzia rachunkowości zarządczej do scharakteryzowanych sześciu grup potrzeb informacyjnych w jednostkach rolnych (tab. 41).

**Tabela 41. Zapotrzebowanie na informacje zarządcze w jednostkach rolnych prowadzących chów i/lub hodowlę inwentarza żywego a narzędzia rachunkowości zarządczej**

Grupa informacji zarządczej	Charakterystyka	Narzędzia rachunkowości zarządczej
Wartość zwierzęcych aktywów biologicznych	Wartość zwierzęcych aktywów biologicznych w większości wpływa z wyceny w koszcie historycznych. Z kolei specyfika aktywów biologicznych powoduje, że wycena taka bardzo szybko się dezawuuje. Jednostki rolne potrzebują znać wartość swojego zasobu również w trybie in tempora i ex ante.	Strategiczna karta wyników z uwzględnieniem MSR 41 Rolnictwo. Monitorowanie aktywnych rynków.
Wycena produkcji w toku oraz produkcji ubocznej	Przepisy prawa bilansowego nie obligują do pomiaru i wyceny produkcji w toku, która to z uwagi ciągle zachodzące procesy wzrostu, starzenia itp. jest istotna dla inwentarza żywego. Brak wyceny produkcji ubocznej zniekształca między innymi wycenę produktów gotowych (np. słoma wykorzystywana jako ściółka przy hodowli inwentarza żywego).	Strategiczna karta wyników wsparta informatycznymi systemami zarządzania (np. <a href="https://www.stadonline.pl/">https://www.stadonline.pl/</a> ). Rachunek kosztów zmiennej. Zasobowo-procesowy rachunek kosztów.
Finanse jednostki rolnej dla zewnętrznego finansowania	Porównywalność informacji oraz prezentowanie sytuacji finansowej jednostek rolnych zgodnie ze stanem faktycznym. Monitoring płynności finansowej jednostki rolnej.	Budżetowanie finansowe i operacyjne. Strategiczna karta wyników. Wykorzystywanie do wyceny w wartości godziwej rynków najbliższych jednostce rolnej.
Wydajność produkcyjna zwierząt	Każdy rodzaj inwentarza żywego posiada wyodrębniane rasy o innych cechach jakościowych. Metody przyjęte do produkcji wpływają na wydajność (np. cykl zamknięty lub otwarty tuczu, wypas lub chów zamknięty).	Strategiczna karta wyników. Monitorowanie postępu technologicznego.
Ryzyko	Zidentyfikowane podczas badań rodzaje ryzyka w działalności jednostek rolnych to: cenowe, produkcyjne, meteorologiczne (długotrwałe susze powodują wzrost cen pasz).	Analiza SWOT. Analiza danych historycznych. Ilościowa ocena ryzyka.
Przyrodniczo-geograficzne uwarunkowania hodowli	Ukształtowanie terenu, rodzaj gleb, a także amplitudy wahań temperatury w ciągu roku skorelowane z adekwatną hodowlą zwierząt wyznaczają przewagi konkurencyjne jednostek rolnych.	Analiza otoczenia

Źródło: opracowanie własne w oparciu o badanie własne.

Wskazane kierunki zastosowania rachunkowości zarządczej w jednostkach rolnych można uznać za adekwatne oraz możliwe do realizacji na płaszczyźnie teoretycznej i praktycznej. W trakcie badań autor spotykał się z opinią, iż nie zawsze wdrożenie narzędzia rachunkowości zarządczej przyniesie korzyści równoważące potencjalne koszty. Opinie takie wysuwane były przez przedstawicieli jednostek rolnych o nieskomplikowanej formie organizacyjno-prawnej. System rachunkowości obejmuje rozległe procesy gospodarcze skupione wokół każdej jednostki, której dotyczy. W jednostkach rolnych zarządzanie procesami produkcji, dystrybucji, konsumpcji czy akumulacji musi uwzględniać specyficzne cechy inwentarza żywego. Cechy te zostały opisane we wcześniejszych rozdziałach. Wzbogacając badania literaturowe o pogłębione wywiady z kierującymi jednostkami rolnymi autor dokonał identyfikacji potrzeb informacyjnych z podsystemu rachunkowości zarządczej (tab. 38.). W tym miejscu, warto zauważyć, że narzędzia, jakimi posługują się jednostki rolne przy pomiarze, wycenie i prezentacji zjawisk gospodarczych u siebie zachodzących są bardzo zróżnicowane. Z pewnością duże znaczenie ma wdrożenie systemu rachunkowości FADN. W ramach tego systemu funkcjonuje nie tylko mechanizm wyliczania wyniku finansowego (dochodu z gospodarstwa na podstawie kategorii przychodowo-kosztowych), ale również szereg dodatkowych ewidencji, które doskonale wypełniają zapotrzebowanie na informacje zarządcze. Przykładem takiej ewidencji (funkcjonującej w ramach tzw. *książki rachunkowości rolnej*) może być ewidencja stanu ilościowego oraz cen wszystkich grup zwierząt będących własnością jednostki rolnej (także tych, które przekazano do usługowego odchovu innej jednostce). Poniżej zobrazowano ujmowanie zwierząt w rachunkowości według FADN (tab. 42.).

**Tabela 42. Ewidencja zwierząt w systemie FADN**

Gatunki i grupy zwierząt	J.m.	Kod	Ilość	Średnia waga 1 szt. w grupie	Cena jednostkowa netto
			[szt.]	[kg]	[zł]
1	2	3	4	5	6

Źródło: <https://fadn.pl/wp-content/uploads/2021/01/Instrukcja-prowadzenia-zapisow-w-ksiazkach-rachunko-wych-2021.pdf>, data dostępu: 29.09.2022.

Nie ujmuje się tutaj zwierząt służących zaspokajaniu potrzeb bytowych kierującego jednostką rolną, a zwierzęta inne niż hodowlane ujmuje się odrębnie. Taki sposób pomiaru zabezpiecza wiarygodność raportów z systemu FADN. Dla niniejszej dysertacji istotne jest zbadanie metody wyceny zwierząt, których pomiaru w systemie FADN dokonano (sztuki i kilogramy). Zgodnie z instrukcją do zapisów w FADN<sup>284</sup>, stosować należy wycenę według ceny możliwej do

<sup>284</sup> Instrukcja prowadzenia zapisów w książkach rachunkowych w ramach systemu zbierania i wykorzystywania danych rachunkowych z gospodarstw rolnych, wersja 2021, Instytut Ekonomiki Rolnictwa i Gospodarki Żywnościowej- Państwowy Instytut Badawczy Zakład Rachunkowości Gospodarstw Rolnych, Warszawa 2021.

uzyskania przez jednostkę na ostatni dzień roku kalendarzowego. W uszczegółowieniu do wspomnianej instrukcji podano, że przy wycenie należy brać pod uwagę wartość użytkową i kondycję zwierząt. W opinii autora taki sposób postępowania zbliża wycenę zwierzęcych aktywów biologicznych do wyceny w wartości godziwej wyznaczonej w MSR 41 Rolnictwo. Przyjmując system rachunkowości FADN jako podsystem rachunkowości zarządczej można, w opinii autora, wspomagać się nim przy wycenie inwentarza żywego w wartości godziwej według wytycznych międzynarodowych MSR 41 Rolnictwo. W posiadających osobowość prawną jednostkach rolnych istnieje wymóg stosowania rachunkowości finansowej, ale do zbierania danych stosuje się dedykowany kwestionariusz ankiety. Jest to kwestionariusz: „Badanie dochodów gospodarstw rolnych w ramach Systemu Zbierania i Wykorzystywania Danych Rachunkowych z Gospodarstw Rolnych”<sup>285</sup>. Kwestionariusz wypełnia z reguły pracownik biura rachunkowego w oparciu o sprawozdanie finansowe i wywiad z zarządzającym jednostką rolną. Informacje z systemu FADN są wsparciem w podejmowaniu decyzji zarządczych w jednostkach rolnych, ale nie wypełniają w całości luki informacyjnej. Do sprawnego zarządzania jednostką rolną, w ramach systemu rachunkowości, wdrożyć i stosować należy rachunek kosztów. Rachunek kosztów w rolnictwie zaczął się rozwijać w zasadzie po I wojnie światowej. Stosowano wówczas między innymi karty dla grup zwierząt czy też upraw. Po II wojnie światowej większość prywatnej własności chłopskiej uległa likwidacji, a jej miejsce zajęły państwowe gospodarstwa rolne i spółdzielnie produkcyjne. W nich ewidencje rachunkowe opierały się na najbardziej uproszczonych formach, a zamknięcia rocznego dokonywano na podstawie inwentaryzacji z rozpoczęcia i zakończenia roku. Z czasem wprowadzono stosowanie podziału kosztów na zmienne i stałe. Ułatwiło to obliczanie nadwyżki bezpośredniej. Jednak, gdy na świecie powstawały nowe koncepcje rachunku kosztów, wspomagające dokładniejszy i bardziej rzetelny podział kosztów pośrednich, a więc wiarygodniejszą analizę opłacalności produkcji, w Polsce nie upowszechnił się żaden wariant systemu rachunkowości wspomagający zarządzanie jednostką rolną. W latach 1963-1983 podejmowano próby propagowania rachunku kosztów zmiennych w rolnictwie. Dochodziło jednak do sporów w zakresie lepszej przydatności rachunku kosztów zmiennych nad rachunkiem kosztów pełnych w ocenie opłacalności produkcji w rolnictwie<sup>286</sup>. Ich porównanie zawiera tabela 43.

---

<sup>285</sup> <http://fadn.pl/metodyka/zbieranie-danych/formularze-danych-z-osobowoscia-prawna-bdgr/?rok=2021>, data dostępu: 03.01.2023.

<sup>286</sup> Zobacz: spór między R. Manteufflem, a prof. B. Kopeciem.

**Tabela 43. Najważniejsze cechy rachunków kosztów pełnych oraz zmiennych**

<b>Rachunek kosztów pełnych</b>	<b>Rachunek kosztów zmiennych</b>
Porównuje koszty pełne z przychodami, a to prowadzi do wnioskowania na podstawie zdeformowanego kosztu jednostkowego i zysku	Porównuje przychody z kosztami zmiennymi, a to pozwala na korzystanie w rachunkach optymalizacyjnych z marży na pokrycie
Zachowuje relacje pomiędzy produkcją a sprzedażą w dłuższym okresie. Jest mało elastyczny w decyzjach krótkoterminowych	Jest stosunkowo elastyczny w decyzjach krótkoterminowych
Nastawiony jest na kontrolę procesów produkcji, a także dokładność, stąd jego skomplikowanie	Jest prosty oraz sygnalizuje zachowania rynku
Umożliwia wybór zadowalających wyników w dłuższym okresie	Umożliwia poszukiwanie optymalnych wyborów
Przydatny jest w planowaniu długookresowym	Jest przydatny w planowaniu krótkookresowym
Służy sprawozdaniom finansowym dla odbiorców zewnętrznych	Służy sprawozdaniom wewnętrznym, a zwłaszcza kontrolno-wynikowym
Wynik jest tu funkcją wielkości sprzedaży oraz produkcji. Może się to przejawiać spadkiem zysku, ale także wzrostem sprzedaży	Wynik jest tu funkcją sprzedaży, a to oznacza, że wzrost sprzedaży przy danej stałej strukturze kosztów oraz stałej cenie zawsze powoduje wzrost zysku

Źródło: Jaruga A.A. (1997). *Zarządzanie kosztami w praktyce światowej*. ODDK, Gdańsk.

Specyfika działalności jednostek rolnych o złożonej strukturze organizacyjno-prawnej stwarza wiele problemów związanych z analizą efektywności. W jednostkach wieloprodukcyjnych powstaje problem wyceny obrotu wewnętrznego, np. produkcji roślinnej na potrzeby hodowli zwierzęcej. Problemem jest też wycena pracy osób mieszkających w gospodarstwie, a równocześnie pracujących w innych gałęziach gospodarki. W jednostkach rolnych, jak już wcześniej wspomniano, stosuje się tradycyjne rachunki kosztów, a więc rachunek kosztów pełnych oraz rachunek kosztów zmiennych (inaczej niepełnych lub częściowych). Przewagą w stosowaniu jest ich prostota, gdyż w rachunku kosztów zmiennych można pominąć koszty stałe, jeśli nie są one istotne w podejmowanych decyzjach lub ich wartość jest niewielka. Rachunek kosztów pełnych stosuje się w planowaniu, gdyż koszty stałe w dłuższym okresie tracą swoją stałość i mogą być istotne dla analizy efektywności jednostki rolnej. Z uwagi na poziom złożoności rachunek ten stosowany jest rzadziej aniżeli rachunek kosztów zmiennych. Specyficzne warunki działalności produkcyjnej jednostek rolnych (koniunktura, zmienne warunki atmosferyczne) powodują nieprzewidywalność efektów działalności, nie mówiąc o zarządzaniu. Ryzyko (klimatyczno-pogodowe, epidemiologiczne, popytowo-podażowe) powoduje trudności w zarządzaniu jednostkami rolnymi. Minimalizacja skutków ryzyka, osiąganie wysokiej efektywności wymaga nieustannych analiz czynników generujących koszty, jak i wielkości samych kosztów. Wiadomo, że od jakości informacji i jej terminowości zależy skuteczność podejmowanych decyzji. Stąd też wiedza o kosztach jest niezbędna, zwłaszcza, że są one często generowane wewnątrz gospodarstwa (np. produkcja roślinna dla produkcji zwierzęcej



i odwrotnie - obornik jako nawóz w produkcji roślinnej) i decydują o wynikach działalności. Problem stosowania rachunku kosztów, a także odpowiedniego systemu ewidencji, niezbędnego w procesach zarządzania, podnosi się w wielu publikacjach. Jak podaje W. Ziętara<sup>287</sup> informacje z systemu rachunkowości powinny być wiarygodne, zgodne z rzeczywistością i bez akcentu subiektywnego, ale dostosowane do bieżących potrzeb zarządzających jednostkami rolnymi. Warto zastanowić się, czy nie zastosować rachunku kosztów działań oddzielnie dla każdego działania (produkcji), aby przekonać się, która z nich generuje zyski, a która jest nieefektywna. Już kilkanaście lat wstecz zaczęto interesować się zastosowaniem nowoczesnych rachunków wykorzystywanych w przedsiębiorstwach nierolniczych, w tym i także rachunku kosztów działań w jednostkach rolnych. W ostatnich kilku latach podjęto próby opracowania założeń do wprowadzenia w jednostkach rolnych rachunku kosztów działań sterowanego czasem (odmiana ABC o nazwie TDABC – ang. *Time Driven Activity Based Costing*). To założenia pracy w jednostkach rolnych w oparciu o normy czy normatywy ustalone dla określonych działań występujących w danej produkcji. Taka metodyka oznacza, że działania opisane zostaną równaniami czasowymi<sup>288</sup>. Idea rachunku kosztów ABC umożliwia rozdzielenie kosztów pośrednich na poszczególne wyroby, usługi czy klientów poprzez wyodrębnienie odpowiednich działań związanych z tym obiektem (rys. 31).

---

<sup>287</sup> Ziętara W. (2009), *Rachunek kosztów w przedsiębiorstwach rolniczych w teorii i praktyce*, „J. Agribus. Rural Dev.”, 2(12).

<sup>288</sup> Por. Jaruga A.A. (2001), *Koszty i efekty: zarys koncepcyjny* [w:] Jaruga A., Nowak W., Szychta A., *Rachunkowość zarządcza. Koncepcje i zastosowania*, WSPiZ, Łódź.

Rysunek 31. Ogólne etapy wprowadzenia rachunku kosztów działań sterowanego czasem metodą ABC



Źródło: Klamut, E. (2018). Rachunek kosztów w gospodarstwach rolnych. *Przedsiębiorczość i Zarządzanie*, 19(12, cz. 2 Współczesne problemy zarządzania publicznego), 389-390.

Koncepcję powyższą wykorzystują różne przedsiębiorstwa, gdyż jest ona możliwa do adaptacji w różnych rodzajach działalności (produkcja, usługi). Jest elastyczna, gdyż nie wymaga wdrożenia całości tego rachunku, a często tylko pewnych jego elementów (modułów). Ważne jest to, że można za pomocą tej koncepcji przetwarzać gromadzone informacje i wykorzystać je w zarządzaniu, także w zarządzaniu ryzykiem. T. Kondraszuk<sup>289</sup> dokonał prób adaptacji rachunku kosztów TD ABC w rolnictwie. Ten rachunek ma jednak swoje ograniczenia i pomimo swojej prostszej obsługi (równania czasowe pozwalają na łatwą kalkulację kosztów przypadających na dane obiekty) nie jest często stosowany. Inną odmianą rachunku ABC jest OS ABC – ogólny model jednoetapowy ABC, który posługuje się stawkami określonych nośników kosztów działań, które bazują na wskaźnikach efektywnej wydajności zasobów. Odpowiada on na pytania: jak jest oraz dlaczego tak jest, jak jest, a ponadto pokazuje, jak się przedstawia proces powstawania (nie zaś rozliczania) kosztów działań generowanych przez określone obiekty kosztów<sup>290</sup>. W przypadku zaś TD ABC, rachunek ten pozwala określić, jak powinno być oraz co zrobić, aby było

<sup>289</sup> Kondraszuk T. (2012), *Rachunek kosztów działań sterowany czasem (TDABC) w warunkach sezonowości i nierównomiernego zapotrzebowania na czynniki produkcji w rolnictwie*, „Logistyka”, 6.

<sup>290</sup> Szerzej: Mielcarek J. (2007), *Ogólny model jednoetapowy a Time-Driven ABC*, Target, Poznań.

tak, jak rzeczywiście powinno być. W tym miejscu warto bliżej przyjrzeć się narzędziom informatycznym wspomagającym zarządzanie w rolnictwie. Stosowanie tego rodzaju rozwiązań zidentyfikowano w większości jednostek rolnych poddanych wywiadowi indywidualnym. U czterech badanych jednostek rolnych zdiagnozowano stosowanie programów komercyjnych w ramach licencji Agroboss. Stosowały go jednostki rolne prowadzące hodowle trzody chlewnej, bydła opasowego i drobiu. Zarządzanie produkcją rolniczą można wspomagać tutaj z pomocą modułów dedykowanych do bilansowania i obsługi żywienia paszowego, wylęgu kurcząt, zarządzania stadem zamkniętym trzody chlewnej. Inne zdiagnozowane narzędzia informatyczne wspomagające zarządzanie jednostkami rolnymi to: RolnikON, AgroAsystent czy BitFarma. Ostatnie z wymienionych służy do ewidencjonowania zdarzeń gospodarczych w jednostkach rolnych, do wspomaganie procesu planowania, podejmowania decyzji w obszarze bieżącego zarządzania produkcją roślinną. Składa się z rejestru działek ewidencyjnych, karty działki rolnej, modułu ekonomicznego, modułu magazynowego, modułu map oraz raportów. AgroAsystent ma z kolei moduł Analizy finansowej. Wspomagać można się również bezpłatnym narzędziem informatycznym o nazwie Organizator Techniki Rolniczej OTR-7. Możliwe jest tutaj wyliczanie kosztów oraz przychodów oraz analiza opłacalności poszczególnych działów produkcji, łącznie z takimi dodatkowymi modułami, jak Nawozy-2 czy Decision Support System – DSS.

Warto zaznaczyć, że wśród jednostek rolnych znaczący jest udział gospodarstw rolnych, często rodzinnych. Koncentrują się one na rozliczeniach podatkowych i działają w oparciu o zasadę kasową, która towarzyszy takim rozliczeniom. Wskazane jednostki rolne nie podlegają obowiązkowi sporządzania sprawozdań finansowych. Niemniej jednak poszukują one zewnętrznych źródeł finansowania i dotacji od podmiotów, które wymagają prezentacji wyniku działalności w formie sprawozdań. Istotnym czynnikiem zwiększającym zapotrzebowanie na informacje z systemu rachunkowości jest globalizacja. Zjawisko to powoduje konieczność sporządzania sprawozdań finansowych opartych na solidnych i powszechnie uznawanych zasadach. Gwałtownie zmieniające się otoczenie rynkowe dodatkowo wzmaga impuls do poszukiwania informacji niezbędnych do szybszego i skuteczniejszego zarządzania jednostkami rolnymi<sup>291</sup>. Wydarzenia, takie jak pandemia koronawirusa czy zbrojna napaść Rosji w Ukrainie uwydatniają zapotrzebowanie na informacje z systemu rachunkowości potrzebne do sprawniejszego zarządzania jednostkami rolnymi. Wszelkie zakłócenia dostaw w branży rolniczej przekładają się niemal natychmiast na wzrost cen żywności i zmniejszenie jej podaży. W konsekwencji

---

<sup>291</sup> Bojar, W., Sikora, M., & Dzieża, G. (2017). Current challenges of agricultural business against farming economic efficiency and sustainable development. In *International scientific conference RURAL DEVELOPMENT 2017* (pp. 917-923).

zwiększa się odsetek światowej populacji ludności doświadczającej niedożywienia i głodu.

---

W podrozdziale autor podkreśla istotność rachunkowości zarządczej w podejmowaniu decyzji w jednostkach rolnych, a efektem tych decyzji jest wynik finansowy. Jest to kluczowy element weryfikacji decyzji, tworząc cykl, w którym informacje przepływają od etapu decyzji do wyceny efektów decyzji. Autor wskazuje sześć głównych obszarów potrzeb informacyjnych dla jednostek rolnych, zwłaszcza tych skoncentrowanych na produkcji zwierzęcej lub usługach z wykorzystaniem zwierząt. Te obszary obejmują: ustalenie wartości zwierzęcych aktywów biologicznych, wycenę produkcji podstawowej i ubocznej, pozyskiwanie zewnętrznego finansowania, ocenę wydajności produkcyjnej zwierząt, ocenę ryzyka oraz rozważenie uwarunkowań przyrodniczo-geograficznych hodowli. Autor zastosował metody proponowane przez K. Adamowicza i P. Szczypę do zidentyfikowania preferowanych narzędzi rachunkowości zarządczej dla tych sześciu obszarów.

## **5.2. Ogólne założenia rozwiązań metodycznych w świetle przeprowadzonych badań**

Studia literatury przedmiotu oraz analiza wyników badań własnych były podstawą do weryfikacji hipotezy głównej o treści: *Krajowe i międzynarodowe regulacje rachunkowości w zakresie wyceny inwentarza żywego w jednostkach rolnych nie uwzględniają wszystkich czynników wpływających na wartość zwierzęcych aktywów biologicznych, co wpływa na jakość emitowanych informacji przez system rachunkowości zgodnie z koncepcją wiernego i rzetelnego obrazu*. Na podstawie przeprowadzonych badań, których wynik zaprezentowano w poprzednim rozdziale, hipoteza została potwierdzona.

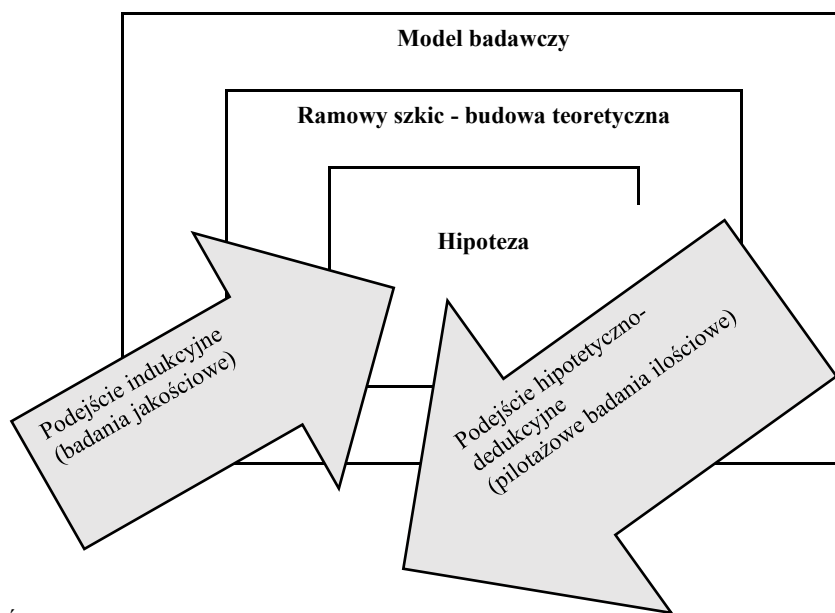
Zrealizowane prace badawcze pozwalają na wskazanie kierunków doskonalenia metod wyceny inwentarza żywego wspierających potrzeby zarządcze jednostek rolnych. Użyteczność informacji z systemu rachunkowości, a dotyczących wyceny inwentarza żywego, była głównym celem wypracowanych przez doktoranta rozwiązań metodycznych. Jak zauważa Ł. Sułkowski<sup>292</sup>, nauki o zarządzaniu, podobnie jak każda inna dyscyplina naukowa, posiadają właściwe im metody badawcze, przy czym cechuje je interdyscyplinarność, a tym samym eklektyzm metodologiczny, pozwalający łączyć metody z różnych dyscyplin, paradygmatów i podejść, zapewniając efektywność poznawczą i pragmatyczną. Problem badawczy niniejszej dysertacji, również wymaga podejścia interdyscyplinarnego w celu wypracowania właściwych rozwiązań. Proponowane rozwiązania obejmują

---

<sup>292</sup> Sułkowski Ł. (2012). Epistemologia i metodologia zarządzania, PWE, Warszawa 2012, 301-302.

**scenariusze postępowania** z wyceną rachunkową inwentarza żywego oraz zbudowanie **modelu wyceny** dla inwentarza żywego, dla którego oszacowanie wartości godziwej jest utrudnione z uwagi na brak aktywnych rynków. Wypracowanie scenariuszy postępowania znacząco zwiększy użyteczność niniejszej dysertacji w przedmiocie wyboru metody wyceny rachunkowej inwentarza żywego. Proponuje się dwa warianty postępowania w zależności od istnienia, bądź nie aktywnych rynków na inwentarz żywy. T. Gospodarek<sup>293</sup> opisuje model jako hipotetyczną konstrukcję myślową, tj. układ założeń, pojęć i zależności między nimi, pozwalający opisać (modelować) w przybliżony sposób jakiś aspekt rzeczywistości. Model wyceny rachunkowej inwentarza żywego zaproponowany przez autora wymagał zarówno podejścia indukcyjnego (badania jakościowe), jak i podejścia hipotetyczno-dedukcyjnego (pilotażowe badania ilościowe). Syntetyczne ujęcie tej dwoistości dla opracowanego modelu branżowego wskaźnika pomiaru aktywów biologicznych przedstawiono na rysunku 32.

**Rysunek 32. Ramy metodyczne modelu badawczego – branżowego wskaźnika pomiaru aktywów biologicznych**



Źródło: opracowanie własne na podstawie Ngulube, P., Mathipa, E. R., Gumbo, M. T. (2015). Theoretical and conceptual frameworks in the social and management sciences. *Addressing research challenges: Making headway in developing researchers*, 46-45.

<sup>293</sup> Gospodarek, T. (2009). *Modelowanie w naukach o zarządzaniu oparte na metodzie programów badawczych i formalizmie reprezentatywnym* (No. 44). Tadeusz Gospodarek. 61-63.

Zaproponowany model branżowego wskaźnika pomiaru aktywów biologicznych wpływa zarówno z podejścia hipotetyczno-dedukcyjnego (pilotażowe badania kwestionariuszem ankiety na reprezentatywnej próbie jednostek rolnych), jak i podejścia indukcyjnego (pogłębionych wywiadów indywidualnych IDI). Punktem wyjścia w podejściu dedukcyjnym był przegląd literatury przedmiotu i jej krytyczna analiza, by na tej podstawie określić ramy konceptualne badania. Następnym tego było precyzyjne zdefiniowanie pojęć, przy pomocy których opisano problem rachunkowej wyceny inwentarza żywego. Z kolei w podejściu indukcyjnym nie założono *a priori* dysfunkcji w istniejących modelach rachunkowej wyceny inwentarza żywego. Sformułowano tutaj pytania badawcze, a następnie w oparciu o empirię wskazano hipotezę badawczą, którą w toku badań potwierdzono.

W oparciu o badania przeprowadzone z uwzględnieniem powyżej opisanych założeń autor w dalszej części dysertacji proponuje rozwiązania, które w jego opinii wzbogacą dotychczasowy dorobek naukowy na styku z praktyką gospodarczą.

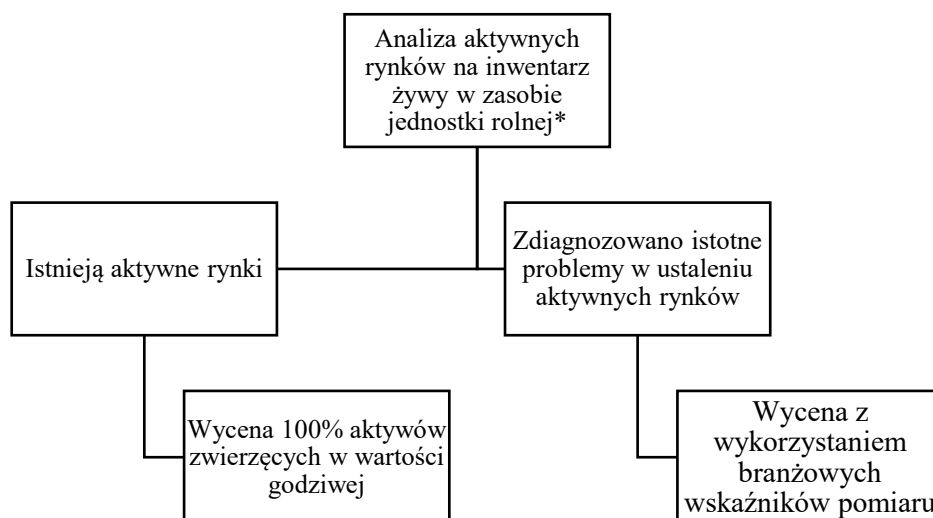
W kontekście potwierdzenia hipotezy głównej badania, podjęta została próba konstrukcji dwóch alternatywnych modeli zarządzania wartością inwentarza żywego tj.: modelu wyceny rachunkowej inwentarza żywego opartego na obecności aktywnego rynku dla danego inwentarza oraz modelu wyceny rachunkowej inwentarza żywego dla jednostek, dla których nie istnieje aktywny rynek. W pierwszym modelu, wycena została oparta na wartościach godziwych, które mogą być łatwo i bezpośrednio odczytane z rynku, a w drugim modelu wycena uwzględnia szereg czynników, takich jak: koszt produkcji, stopień rozwoju biologicznego, ceny skupu i sprzedaży inwentarza żywego o zbliżonym stopniu rozwoju biologicznego. Wszystkie te czynniki powinny być uwzględnione w procesie wyceny, co pozwoli jednostkom rolnym na uzyskanie, bardziej wiarygodnych i użytecznych informacji na temat wartości ich inwentarza żywego. Co więcej, opracowanie takiego modelu wymaga nie tylko badań ilościowych i jakościowych, ale także podejścia interdyscyplinarnego, uwzględniającego różne dyscypliny naukowe, paradygmaty i podejścia, w celu zapewnienia efektywności poznawczej i pragmatycznej. Takie podejście, w ocenie autora, przyczynia się do zwiększenia użyteczności informacji rachunkowych dotyczących wyceny inwentarza żywego dla potrzeb zarządczych jednostek rolnych.

### **5.3. Proponowane kierunki doskonalenia metod wyceny inwentarza żywego**

W oparciu o zdiagnozowane w badaniach potrzeby informacyjne do skutecznego zarządzania jednostkami rolnymi oraz zjawiska dysfunkcyjne w obrębie wyceny rachunkowej inwentarza żywego, autor proponuje wskazać

metody wyceny w zależności od formy organizacyjno-prawnej jednostki oraz rodzaju inwentarza żywego. Punktem wyjścia przy wskazaniu przedmiotowych rozwiązań powinno być każdorazowo, dla każdej jednostki rolnej, zdiagnozowanie rozwiązań z rachunkowości zarządczej już wdrożonych. Proponowany schemat postępowania będzie różny dla tych jednostek, które rachunkowość zarządczą stosują i tych, które tego nie robią (rys. 33 i 34).

**Rysunek 33. Scenariusz wyceny inwentarza żywego w jednostce rolnej stosującej rachunkowość zarządczą**



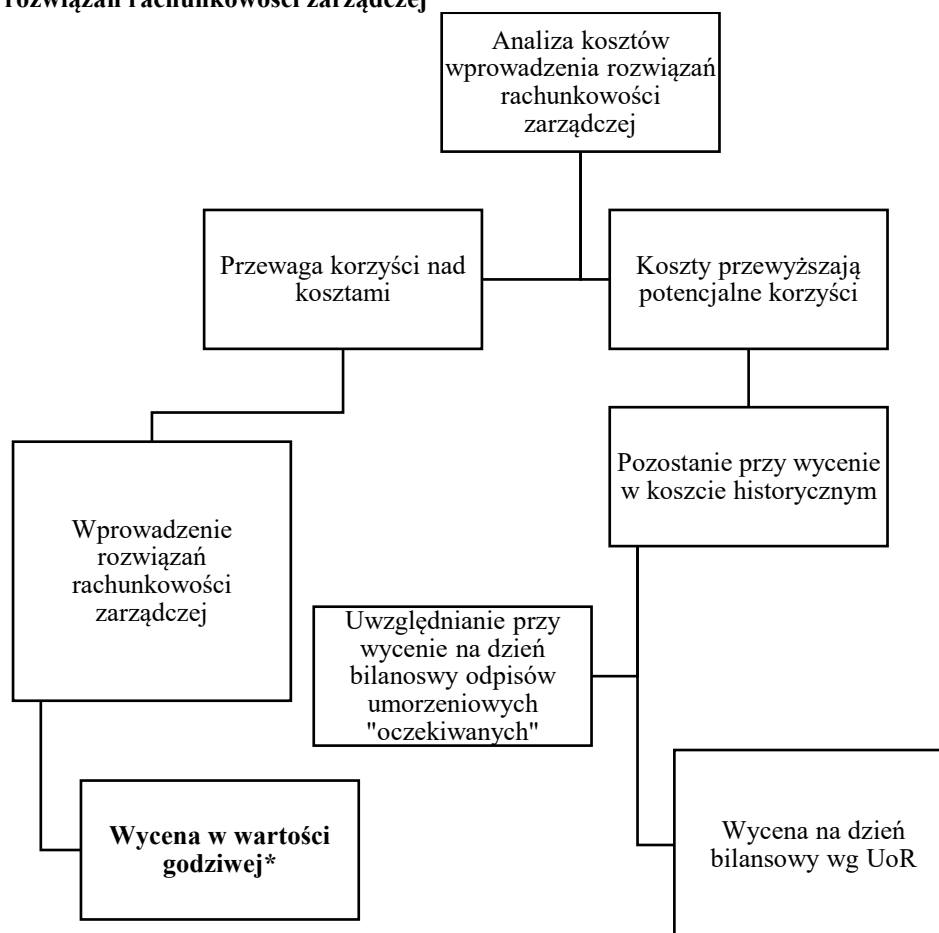
\*z badać, czy dla 100% aktywów istnieją aktywne rynki

Źródło: opracowanie własne.

Jednostki rolne objęte powyższym schematem stosują rozwiązania rachunkowości zarządczej, a zatem pomiar inwentarza żywego jest u nich dokonywany z uwzględnieniem procesów biologicznych (wzrostu, degeneracji itp.). Pomiar nie wymaga dodatkowego nakładu siły roboczej, nie generuje dodatkowych kosztów. Dla tego typu jednostek wystarczające jest sprawdzenie, czy dla każdego rodzaju inwentarza istnieje aktywny rynek, z uwzględnieniem stopnia przemiany biologicznej na moment pozyskania i na moment bilansowy. Takie cechy, jak: rasa zwierzęcia, sposób hodowli (ekologiczny i przemysłowy), uwarunkowania przyrodnicze generują trudności ze znalezieniem aktywnego rynku. W takim przypadku autor zaleca wykorzystanie branżowych wskaźników

pomiaru. Ich istota, co do zasady, sprowadza się do skorygowania wartości ustalonej w jednostkach naturalnych o ryzyko w branży rolniczej, a następnie wyrażenie jej w mierniku pieniężnym. Innym sposobem postępowania przy wycenie inwentarza żywego autor objął jednostki rolne, w których rachunkowość zarządcza nie funkcjonuje (rys. 34).

**Rysunek 34. Scenariusz wyceny inwentarza żywego w jednostce rolnej niestosującej rozwiązań rachunkowości zarządczej**



\*kolejne etapy postępowania według scenariusza z rys. 33

Źródło: opracowanie własne.

W uzupełnieniu do rysunku 34 należy wskazać na koszty, jakie wygeneruje wycena w wartości godziwej inwentarza żywego. Im bardziej zróżnicowany jest zasób zwierząt w jednostkach, ich rasy, uwarunkowania wzrostu i starzenia się, tym wyższe koszty szacowania wartości godziwej. Wielu respondentów, z obawy



o zarzut subiektywnego podejścia do wyceny rachunkowej, zleca ją rzeczoznawcom majątkowym. Jest to zgodne z tym, co pisała między innymi H. Buk<sup>294</sup>, dla której brak szczegółowych wytycznych wyceny w wartości godziwej wymusza korzystanie z usług specjalistów w tym zakresie. Również wśród służb księgowych istotnie wzrasta nakład czasu pracy poświęcony w pierwszym kroku interpretacji dokonanych pomiarów, a później poszukiwaniu adekwatnych cen na aktywnych rynkach. Należy zwrócić uwagę także na koszty poddania audytowi sprawozdań finansowych, gdzie wyceny dokonano w oparciu o wartość godziwą. Autor dysertacji zwraca uwagę na niską świadomość służb księgowych o możliwych modelach wyceny aktywów biologicznych pochodzenia zwierzęcego. Dominuje tutaj wycena rachunkowa w koszcie historycznym ujednoczona z pozostałym zasobem majątkowym. Świadomość księgowych wzrasta wraz z wielkością jednostki gospodarczej, jej strukturą własności (np. udział kapitału zagranicznego) oraz zapotrzebowaniem na sprawozdania finansowe najlepiej oddające obraz jednostek rolnych.

W oparciu o zidentyfikowane problemy z wyceną niektórych grup inwentarza żywego (np. z uwagi na rasę czy metodę hodowli) autor w dysertacji proponuje model wyceny oparty o branżowy wskaźnik pomiaru. Punktem wyjścia przy tworzeniu wskaźnika była jego koncepcja zaproponowana przez K. Pasulę w 2021 roku w rozprawie doktorskiej. Branżowy wskaźnik pomiaru u wskazanej autorki skonstruowany był w taki sposób, że ryzyko korygowało wycenę dodatnio. Badania przeprowadzone na użytek dysertacji dowiodły, że wpływ ryzyka jest ujemny na wycenę. Branżowy wskaźnik pomiaru inwentarza żywego<sup>295</sup> łączy w sobie trzy elementy, zarówno z modelu wyceny w koszcie historycznym, jak i w wartości godziwej. Będą to odpowiednio koszty produkcji, cena sprzedaży oraz ryzyko dla wskazanego inwentarza żywego. W oparciu o powyższe uogólnione założenia sformułowano wzór jak poniżej:

$$BW\dot{P}i\dot{z} = WSkh + WSr - \Sigma(\bar{x}R)$$

gdzie:

**BW $\dot{P}i\dot{z}$**  – branżowy wskaźnik pomiaru inwentarza żywego,

**WSkh** – wartość stada inwentarza żywego w koszcie historycznym,

**WSr** - wartość rynkowa stada,

**$\Sigma(\bar{x}R)$**  - średnioważone ryzyka dla grupy inwentarza żywego

---

<sup>294</sup> Buk, H. (2012). Obszary zastosowania kategorii wartości godziwej na dzień przejścia na MSSF. *Studia Ekonomiczne/Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach*, (126 Za i przeciw wartości godziwej w rachunkowości. Problemy stosowania i wykorzystania wartości godziwej), 155-167.

<sup>295</sup> Robocza nazwa proponowana przez autora, w skrócie **BW $\dot{P}i\dot{z}$** .

Wartość stada inwentarza żywego w koszcie historycznym (WSkh) rozumiana jest jako cena zakupu młodych zwierząt do odchowu oraz koszty wytworzenia (bezpośrednie i pośrednie). Wartość rynkowa stada (WSr) to wielkość zmienna dla każdej jednostki rolnej i każdego rodzaju inwentarza żywego. Jeśli ustalenie wartości WSr jest niemożliwe (brak rynków z cenami) to przyjmuje ona wielkość WSkh. Z kolei uśrednione ryzyko (R) ze wzoru powyżej jest stałą i określone dla kilku charakterystycznych grup inwentarza żywego, co prezentuje tabela 44.

**Tabela 44. Ryzyko dla grup inwentarza żywego**

	Trzoda chlewna	Bydło opasowe	Bydło mleczne	Hodowla koni	Hodowla ryb	Chów drobiu
	Istotność ryzyka w %					
<b>Choroby i epidemie zwierząt</b>	55	52	49	48	44	50
<b>Zmiany klimatyczno-produkcyjne</b>	42	39	38	37	41	36
<b>Błędy w żywieniu zwierząt</b>	47	43	42	41	36	42
<b>Spadek wydajności inwentarza</b>	49	42	41	25	36	39
<b>Ryzyko zmiany cen</b>	51	49	48	42	41	48
<b>Choroba pracownika</b>	35	34	32	45	31	31
<b>Wypadek przy pracy</b>	36	37	38	39	36	35
<b>Nieobecność pracownika</b>	39	41	42	42	39	37
<b>Zmiany kosztów energii</b>	42	37	39	39	22	43
<b>Podejmowanie nietrafionych decyzji</b>	46	42	43	41	25	43
<b>Słabe systemy kontroli jakości</b>	41	35	39	42	33	39
<b>Σ(<math>\bar{R}</math>)</b>	<b>44</b>	<b>41</b>	<b>41</b>	<b>40</b>	<b>35</b>	<b>40</b>

Źródło: opracowanie własne w oparciu o badania własne.

W celu wyznaczenia poziomu ryzyka respondenci zostali poproszeni o oznaczenie każdego rodzaju cząstkowego ryzyka w skali do 100. Im poziom bliższy 100, tym większy zdaniem respondentów jest wpływ czynnika na wycenę inwentarza żywego. Jest to istotność ryzyka oszacowana na podstawie badań własnych, dlatego jako kierunki dalszych badań warto wskazać oszacowanie

ryzyk z uwzględnieniem czynnika geograficznego, a także poszerzyć rodzaje zwierząt poddanych szacowaniu ryzyka. W tym celu warto skorzystać ze wsparcia między innymi ośrodków doradztwa rolniczego.

Przy konstruowaniu branżowego wskaźnika pomiaru inwentarza żywego autor dysertacji kierował się zasadą ostrożnej wyceny. Wynika to z faktu, że zasadzie wyceny w wartości godziwej często towarzyszy zarzut subiektywizmu w przeszacowywaniu. Zaś skutki wyceny odnoszone są na wynik finansowy (zmiana stanu produktów bądź pozostałe przychody lub koszty operacyjne), co implikuje wykazywanie niezrealizowanych przychodów i bywa kłopotliwe przy wyznaczaniu progu wypłat z tytułu dywidend. W przyjętym wskaźniku *BWPiż* sumę wartości stada w koszcie historycznym i rynkową wartość stada pomniejsza się o średnioważone ryzyko dla grupy inwentarza żywego. Ryzyko *R* zostało wyznaczone w oparciu o wywiady indywidualne z przedstawicielami jednostek rolnych prowadzących produkcję w grupie inwentarza żywego. Respondentów zapytano o procentowe określenie istotności każdego wskazanego ryzyka. W końcowym kroku wyznaczono średnioważone ryzyko. Co istotne, ryzyko jest tutaj zbadane i przypisane konkretnej grupie inwentarza żywego. Postuluje się, w toku dalszych badań, procentową identyfikację ryzyka dla kolejnych rodzajów inwentarza żywego (o których z uwagi na ograniczony budżet finansowy w niniejszej dysertacji nie napisano).

W celu weryfikacji poprawności zaproponowanego wskaźnika autor przeprowadzi testy sprawdzające dla dwóch grup inwentarza, tj. trzody chlewnej i bydła opasowego. Dane do wyceny (koszty historyczne i rynkowa wartość stada) pochodzą bezpośrednio z systemu rachunkowości badanych jednostek rolnych.

Wyniki wyceny rachunkowej dla trzody chlewnej przedstawia tabela 45.

**Tabela 45. Test sprawdzający branżowy wskaźnik pomiaru inwentarza żywego dla trzody chlewnej (poziom ryzyka  $\Sigma(\bar{x}R) = 44\%$ )**

Inwentarz wg stopnia przemiany biologicznej	Koszt historyczny wytworzenia (WSkh)		Rynkowa wartość inwentarza żywego (WSr)	BWPiż ( $\Sigma(\bar{x}R)=44\%$ )
	Cena nabycia	Koszt wytworzenia		
Prosięta	45 000,00 zł	- zł	45 000,00 zł	50400,00 zł
Warchlaki	- zł	66 887,50 zł	82 500,00 zł	83657,00 zł
Tuczniki	- zł	151 112,50 zł	169 192,50 zł	179370,80 zł
Lochy (maciory)	- zł	3 022,25 zł	3 525,00 zł	3666,46 zł
Knury	- zł	1 208,90 zł	2 800,00 zł	2244,98 zł
<b>Suma</b>		<b>267231,15 zł</b>	<b>303 017,50 zł</b>	<b>319339,24 zł</b>

Źródło: opracowanie własne w oparciu o badania.

Zastosowanie do wyceny branżowego wskaźnika pomiaru inwentarza żywego skutkuje wykazaniem nieco wyższych wartości (+3,3%) aniżeli tych z wyceny w oparciu o ceny rynkowe. Zrealizowana jest tutaj jedna z nadrzędnych zasad rachunkowości, tj. zasada ostrożnej wyceny. W proponowanym branżowym wskaźniku pomiaru inwentarza żywego wycenę stanowi suma historycznych kosztów wytworzenia i wartości rynkowej stada skorygowana o ryzyko. Zakłada się tutaj, że w przypadku braku cen rynkowych jednostka rolna musi dogłębniej gromadzić informacje o historycznych kosztach wytworzenia (wdrożyć rachunek kosztów). Natomiast w sytuacji, kiedy nie ma przeszkód w ustaleniu wartości rynkowej na inwentarz żywy, można odstąpić od ustalania historycznego kosztu wytworzenia. W obu przypadkach wartość z wyceny jest korygowana o ryzyko. W proponowanej we wskaźniku korekcie uwzględniono między innymi przemianę biologiczną zwierząt, a także wahania cen na rynkach. Z badań przeprowadzonych przez doktoranta wynika, że jednostki, które wyceniają aktywa biologiczne w wartości godziwej, skutki takiej wyceny odnoszą na wynik finansowy (najczęściej w jego części operacyjnej, na poziomie zmiany stanu produktów, bądź w pozostałej działalności operacyjnej). Powstają zatem niezrealizowane zyski, które mogą być przedmiotem wypłaty dywidend, co należy ocenić negatywnie. Zaproponowany przez autora dysertacji branżowy wskaźnik pomiaru prezentuje bardziej ostrożną wycenę, bo skorygowaną o ryzyko istotne dla grupy inwentarza żywego. Drugi test sprawdzający poprawność branżowego wskaźnika pomiaru inwentarza żywego (BWPiż) został wykonany dla produkcji bydła opasowego. Wyniki przeprowadzonego sprawdzenia zawiera tabela 46.

**Tabela 46. Test sprawdzający branżowy wskaźnik pomiaru inwentarza żywego dla bydła opasowego (poziom ryzyka  $\Sigma(\bar{x}R) = 41\%$ )**

Inwentarz wg stopnia przemiany biologicznej	Koszt historyczny wytworzenia (WSh)		Rynkowa wartość inwentarza żywego (WSr)	BWPiż ( $\Sigma(\bar{x}R)=41\%$ )
	Cena nabycia	Koszt wytworzenia		
Cielęta	17 000,00 zł	zł -	zł 45 000,00	zł 36580,00
Jałówki	zł -	30 800,00 zł	zł 35 136,00	zł 36924,16
Buhajki	zł -	23 400,00 zł	zł 24 300,00	zł 26712,00
Krowy	zł -	20 445,00 zł	zł 20 500,00	zł 22929,00
Byki	zł -	8 164,00 zł	zł 8 790,00	zł 9494,24
<b>Suma</b>		<b>zł 99 809,00</b>	<b>zł 133 726,00</b>	<b>zł 174695,56</b>

Źródło: opracowanie własne w oparciu o badania.

Branżowy wskaźnik dla bydła opasowego liczony jest z ryzykiem wynoszącym 41%. Należy podkreślić, że zarówno dla trzody chlewnej, jak i bydła opasowego kolumny: *koszt historyczny wytworzenia*, jak też *rynkowa wartość* w dwóch powyższych tabelach nie oddają adekwatnej wyceny inwentarza żywego. Dla pozycji, takich jak: warchlaki, knury, buhajki trudno wskazać aktywny rynek z ceną właściwą do przeprowadzenia transakcji przez jednostkę. Dopiero zastosowanie branżowego wskaźnika pomiaru (BWPiż) uwzględni w wycenie inwentarz żywy na każdym etapie przemiany biologicznej. Wkomponowane w proponowanym wzorze na branżowy wskaźnik pomiaru ryzyko, pozwala uwzględnić do wyceny cechy charakterystyczne dla różnych ras zwierząt oraz różnych technik i metod produkcji (hodowli) oraz zmienność klimatu. Autor wagi ryzyka przypisał dla konkretnie wskazanych rodzajów inwentarza żywego, tj.: trzody chlewnej, bydła opasowego, bydła mlecznego, koni, drobiu i hodowli ryb. Ryzyko szacowane było w drodze wywiadów indywidualnych z właścicielami jednostek rolnych wskazanych wyżej rodzajów produkcji. Przypisywanie wag ryzyka innym rodzajom inwentarza żywego może być przedmiotem dalszych rozważań i badań, czego autor ma pełną świadomość.

Wartością dodaną przeprowadzonych badań jest wskazanie, którym jednostkom rolnym dedykować określony model wyceny rachunkowej inwentarza żywego. Wskazanie takie powinno uwzględniać przewagę korzyści nad kosztami wdrożenia oraz stopień trudności w dostępie do informacji o kosztach i cenach przyjmowanych do wyceny. Pierwszym kryterium do rozważań o wskazanym problemie powinna być analiza inwentarza żywego, zaś drugim określenie komu i w jakim celu sprawozdanie finansowe z wycenionymi aktywami biologicznymi jest prezentowane.

Analiza kosztów i korzyści (ang. *cost-benefit analysis, CBA*) powinna przebiegać etapami (rys. 35). Po pierwsze należy określić cel analizy, którym będzie wskazanie metody wyceny rachunkowej inwentarza żywego. W kolejnym kroku musi nastąpić identyfikacja kosztów i korzyści przyjęcia metody wyceny rachunkowej inwentarza. Proces ten będzie przebiegał indywidualnie dla każdej jednostki rolnej (gospodarstwa rolnego lub przedsiębiorstwa rolnego) i powinien obejmować takie obszary, jak:

- forma organizacyjno-prawna podmiotu,
- istniejący system informacyjny rachunkowości oraz potencjalne korzyści i koszty jego modyfikacji,
- doświadczenie kadry zarządzających oraz kadry księgowych,
- adresaci sprawozdań finansowych i ich potrzeby informacyjne z systemu rachunkowości,
- aktywne rynki zbytu na produkcję zwierzęcą,
- wpływ przemiany biologicznej na ujmowanie aktywów biologicznych w systemie rachunkowości (rasy zwierząt, uwarunkowania geograficzno-klimatyczne hodowli, przyjęte technologie utrzymania i żywienia zwierząt)

Zidentyfikowane korzyści i koszty należy następnie skwantyfikować w jednostkach naturalnych odnoszących się do nakładów i wpływów, a tam gdzie to możliwe, w mierniku pieniężnym. Warto zauważyć, że nie wszystkie korzyści i koszty związane z wyceną rachunkową inwentarza można wyrazić wartościowo. Często efekty przyjętej wyceny rachunkowej wyrażają się w synergii. Za przykład posłużyć może zwiększenie zewnętrznego finansowania działalności poprzez zmianę prezentacji aktywów biologicznych w sprawozdaniu finansowym jednostki rolnej.

**Rysunek 35. Etapy analizy kosztów i korzyści wprowadzenia metody wyceny rachunkowej inwentarza żywego.**



Źródło: opracowanie własne.

Głównym kryterium doboru metody wyceny rachunkowej aktywów biologicznych, w szczególności inwentarza żywego będą cechy użytkowe zwierząt, co przekłada się na przemianę biologiczną. Autor proponuje klucz doboru metody wyceny rachunkowej w zależności od dostępu do informacji o rynkach zbytu na inwentarz żywy, przyjętego systemu rachunkowości, czy przyjętych technologii utrzymania i żywienia zwierząt (rys. 36).

**Rysunek 36. Wskazanie metod wyceny rachunkowej inwentarza żywego z uwzględnieniem cech użytkowych (ras zwierząt) i przemiany biologicznej**



Źródło: opracowanie własne, autor ilustracji do rysunku: © Eric Isselee, Shutterstock.

W przeprowadzonych badaniach siedem jednostek rolnych na dziesięć biorących udział w badaniach zadeklarowało brak możliwości wyceny 100% swojego inwentarza żywego według dwóch pierwszych metod wyceny. Przy czym to pośrednie etapy wzrostu lub też starzenia się zwierząt wykluczały koszt historyczny, jak i wartość godziwą. Na kanwie tych problemów autor stworzył branżowy wskaźnik pomiaru inwentarza żywego. Wkomponowane we wskaźnik ryzyko miało niwelować takie aspekty wyceny jak zmiany cen, choroby zwierząt, jak również zachowania zwierząt różnych ras, mniej lub bardziej kosztochłonne metody hodowli i geograficzne predyspozycje dla zwierząt określonego gatunku.

W podrozdziale przeprowadzono szczegółową analizę, proponując różne metody wyceny w zależności od specyfiki jednostki rolnej. Schemat postępowania różni

się w zależności od tego, czy dana jednostka stosuje rachunkowość zarządczą, czy nie. Podkreśla się, że do wyceny inwentarza żywego niezbędne jest uwzględnienie procesów biologicznych, takich jak wzrost czy degeneracja. Autor sugeruje, że w przypadkach, gdy dla konkretnego rodzaju inwentarza trudno jest znaleźć aktywny rynek, powinno się korzystać z branżowych wskaźników pomiaru. Istotą tych wskaźników jest skorygowanie wartości określonej w jednostkach naturalnych o ryzyko w branży rolniczej, a następnie wyrażenie jej w mierniku pieniężnym. Przeprowadza także analizę kosztów i korzyści (CBA) wprowadzenia proponowanego schematu. Zidentyfikowane koszty i korzyści są następnie kwantyfikowane w jednostkach naturalnych lub, tam gdzie to możliwe, w mierniku pieniężnym. Na podstawie wyników badań i analizy, autor proponuje konkretny klucz doboru metody wyceny rachunkowej w zależności od dostępności informacji o kosztach wytworzenia, cenach rynkowych i stopnia przemiany biologicznej. Jednym z kluczowych elementów jest uwzględnienie cech użytkowych zwierząt, które wpływają na przemianę biologiczną. Wszystkie te propozycje, powinny być dalej badane i rozważane, biorąc pod uwagę konkretny kontekst i specyfikę każdej jednostki rolnej. Dalsze badania mogą przyczynić się do poprawy zarządzania finansami w rolnictwie poprzez bardziej precyzyjną wycenę inwentarza żywego.

#### **5.4 Warunki aplikacji i potencjalne korzyści zaproponowanych rozwiązań**

Punktem wyjścia przy wdrażaniu rozwiązań proponowanych w dysertacji powinna być (jak dla każdego innego wdrażania) inwentaryzacja stanu obecnego. Inwentaryzacji dokonać należy w dwóch obszarach dotyczących:

- odbiorców sprawozdań finansowych,
- aktywnych rynków na posiadany inwentarz żywy.

W jednostkach rolnych sprawozdania finansowe sporządza się uwzględniając formę organizacyjno-prawną oraz poziom przychodów ze sprzedaży<sup>296</sup>. Sprawozdania finansowe regulowane przepisami prawa bilansowego są obligatoryjną formą sprawozdawczości finansowej w jednostkach rolnych, które kryterium ustawowego obowiązku wypełniły. Odbiorcami sprawozdań finansowych będą tutaj między innymi: Krajowy Rejestr Sądowy, urzędy skarbowe, Zakład Ubezpieczeń Społecznych, Główny Urząd Statystyczny, Agencja Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa, Krajowy Ośrodek Wsparcia Rolnictwa, banki, fundusze pożyczkowe. Wspólną cechą wymienionych podmiotów jest ich pochodzenie z zewnątrz jednostki rolnej. Informacjami,

---

<sup>296</sup> Limit przychodów za 2022 r. decydujący o powstaniu obowiązku prowadzenia ksiąg rachunkowych od 1 stycznia 2023 r. wynosi 9 654 400 zł.



jakich oczekują, poza szeroko rozumianą wiarygodnością, są informacje pozwalające porównywać ze sobą podmioty. W obecnym stanie prawnym jednostki rolne sporządzające sprawozdania finansowe mogą wybierać spośród metod wyceny aktywów biologicznych i produktów rolniczych. Przyjęcie metody kosztu historycznego do wyceny jest rozwiązaniem mniej pracochłonnym i dającym się zweryfikować. Wycena bazuje bowiem na udokumentowanych cenach nabycia lub kosztach wytworzenia, lub wartości przeszacowanej (po aktualizacji wyceny środków trwałych), pomniejszonych o odpisy amortyzacyjne lub umorzeniowe, a także o odpisy z tytułu trwałej utraty wartości. Istotną wadą przyjętej i stosowanej metody wyceny w koscie historycznym jest jej szybka dewaluacja. Wpływa to przede wszystkim z przemiany biologicznej, jaką charakteryzują się aktywa biologiczne. Za zaletę uznać należy użyteczność rozwiązania dla celów fiskalnych. Gdyby jednak zmienić rodzaj odbiorcy sprawozdania finansowego i wskazać na odbiorcę wewnętrznego, takiego jak zarząd jednostki rolnej, jej właściciele czy udziałowców, to wycena w wartości godziwej zyskuje na znaczeniu. Efektem wyceny w wartości godziwej są bowiem najbardziej aktualne wartości aktywów posiadanych przez jednostkę, co pozwala podejmować decyzje w sposób bardziej świadomy i szybciej reagować na zmieniające się otoczenie rynkowe. Jak wynika z danych Głównego Urzędu Statystycznego<sup>297</sup> w strukturze właścicielskiej jednostek rolnych dominują indywidualne gospodarstwa rolne. Podmioty te nie mają obliża do stosowania przepisów prawa bilansowego, co więcej nie mają też obowiązku sporządzania sprawozdań finansowych. W trakcie badań wykorzystujących kwestionariusz wywiadu pogłębionego zdiagnozowano, że w podmiotach takich funkcjonuje system rachunkowości, który dostarcza informacje zarówno na użytek zewnętrzny dla banków, Agencji Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa, Krajowego Ośrodka Wsparcia Rolnictwa, jak również na użytek wewnętrzny, dla skutecznego zarządzania. Zastosowanie wartości godziwej przy wycenie aktywów biologicznych w indywidualnych gospodarstwach rolnych, zwiększy użyteczność informacji dla skutecznego zarządzania. Kolejnym krokiem, po diagnozie kręgu odbiorców informacji z systemu rachunkowości, powinno być precyzyjne zdefiniowanie inwentarza żywego jako aktywów biologicznych i przyporządkowanie temu źródeł dotarcia do aktywnych rynków. Nie można bowiem zastosować wyceny w wartości godziwej w sytuacji, kiedy z różnych, wcześniej opisanych powodów są trudności w doszukaniu się aktywnych rynków na inwentarz żywy. Pełne rozeznanie odnośnie dostępu do aktywnych rynków znacząco usprawni czynności związane z wyceną zwierzęcych aktywów biologicznych. Odpowiednio zaprojektowany proces wyceny i przyporządkowanie jemu metod zmniejszy koszty wyceny na każdy, cyklicznie powtarzający się moment w systemie rachunkowości.

---

<sup>297</sup> Patrz: Rozdział 4.1. tabela 24.

O ile rachunkowość finansowa służy realizacji obligatoryjnych obowiązków sprawozdawczych, to przyjmuje się, że informacje emitowane z systemu rachunkowości zarządczej są użyteczne dla każdego rodzaju jednostek rolnych, bez względu na formę organizacyjno-prawną. Proponowane rozwiązania można więc zastosować zarówno w gospodarstwach rolnych, jak i w przedsiębiorstwach rolnych (spółkach prawa handlowego, osobowych i spółdzielniach rolniczych). Dla tych jednostek rolnych, które korzystają z zewnętrznego finansowania, bądź są zobligowane do sporządzania projekcji finansowych zastosowanie wyceny w wartości godziwej będzie skutkowało zwiększeniem użyteczności sprawozdań. Odbiorcy wewnętrzni zyskają pełną informację o wartości prognozowanych przychodów ze sprzedaży (aktywa biologiczne wycenione w wartości godziwej, a więc na podstawie hipotetycznych cen rynkowych lub branżowych wskaźników). Podobną korzyść z zastosowanego rozwiązania można przypisać również zewnętrznym podmiotom zainteresowanym informacjami z systemu rachunkowości. Wprowadzenie nowych rozwiązań, uwzględniających brakujące czynniki wpływające na wartość inwentarza żywego wpłynie na **funkcje zarządzania**. Lepsza jakość informacji finansowych ułatwi **planowanie** strategii i budżetowania jednostek rolnych. Dzięki dokładniejszemu uwzględnieniu czynników wpływających na wartość inwentarza żywego, planowanie inwestycji, wydatków oraz przewidywanie przyszłych przychodów i kosztów będzie bardziej precyzyjne, co z kolei przyczyni się do efektywniejszego wykorzystania zasobów. Jako przykład warto wskazać jednostkę rolną, która prowadzi hodowlę bydła mlecznego. Podczas planowania na kolejny rok, zarząd jednostki musi uwzględnić wiele czynników wpływających na wartość inwentarza żywego, takich jak: ceny pasz, koszty weterynaryjne, zmiany w popycie na mleko i produkty mleczne, czy zmiany w przepisach dotyczących ochrony środowiska. Jeśli jednostka rolna uwzględni w swoim planowaniu również inne, wcześniej pomijane czynniki, takie jak wpływ warunków klimatycznych na plony paszowe czy ryzyko wystąpienia chorób zakaźnych wśród zwierząt, pozwoli to na lepsze zrozumienie zagrożeń oraz możliwości związanych z prowadzoną hodowlą. W rezultacie, jednostka rolna może opracować bardziej realistyczne prognozy dotyczące przyszłych kosztów i przychodów, a także lepiej zaplanować działania, które pozwolą na minimalizację ryzyka i maksymalizację zysków. W praktyce może to oznaczać, że jednostka rolna zdecyduje się na zwiększenie inwestycji w systemy nawadniania, aby zabezpieczyć się przed ewentualnymi suszami wpływającymi na plony paszowe, co przełoży się na niższe koszty żywienia bydła. Inwestycja ta może być oparta na analizie wpływu brakujących czynników na wartość inwentarza żywego i ocenie zwrotu z inwestycji. Planowanie uwzględniające wszystkie istotne czynniki wpływające na wartość inwentarza żywego przyczynia się do efektywniejszego zarządzania jednostką rolną i lepszego wykorzystania jej zasobów. W kontekście **organizowania**, poprawa jakości informacji finansowych umożliwi lepsze zarządzanie zasobami jednostek rolnych, w tym zarówno zasobami materialnymi, jak i ludzkimi. Zrozumienie

czynników wpływających na wartość inwentarza żywego może prowadzić do zmian w strukturze organizacyjnej, alokacji zasobów czy procesach podejmowania decyzji. Jako przykład z praktyki gospodarczej warto wskazać jednostkę rolną prowadzącą uprawę zbóż i rzepaku na dużą skalę. Podczas organizowania pracy i zasobów w gospodarstwie, zarząd jednostki musi uwzględniać różne czynniki wpływające na wartość upraw, takie jak: koszty nawozów, koszty ochrony roślin, koszty paliwa, czy warunki pogodowe. Jeśli jednostka rolna uwzględni w swoim procesie organizowania również wcześniej pomijane czynniki, takie jak wpływ zmian klimatu na długość okresów wegetacyjnych, czy możliwość wystąpienia ekstremalnych zjawisk pogodowych (np. powódzie, susze), pozwoli to na lepsze zrozumienie wyzwań związanych z prowadzoną działalnością. W rezultacie jednostka rolna może przeprojektować swoją strukturę organizacyjną, procesy zarządcze i alokację zasobów, aby lepiej dostosować się do nowych warunków. Jednostka rolna może zdecydować się na wprowadzenie nowych stanowisk pracy lub przeszkolenie istniejących pracowników, aby umożliwić im efektywniejsze wykorzystanie nowych technologii i zarządzanie ryzykiem związanym z brakującymi czynnikami wpływającymi na wartość upraw. Optymalna organizacja pracy i zasobów w jednostce rolniczej, uwzględniająca wszystkie istotne czynniki wpływające na wartość inwentarza żywego, przyczynia się do zwiększenia efektywności gospodarstwa, jego konkurencyjności na rynku oraz zrównoważonego rozwoju. Z kolei **motywowanie**, jako funkcja zarządzania, polega na dokładniejszym uwzględnianiu czynników wpływających na wartość inwentarza żywego. Dzięki lepszej jakości informacji finansowych, systemy wynagradzania oraz oceny wydajności będą oparte na rzetelnych danych, co zwiększy uczciwość i przejrzystość w ocenie pracy pracowników, a tym samym wpłynie na ich motywację. Warto wskazać na przykład, w którym jednostka prowadzi hodowlę drobiu. W celu motywowania pracowników do wydajniejszej pracy oraz utrzymania dobrego stanu zdrowia zwierząt, zarząd jednostki może opracować system wynagradzania i oceny wydajności, który uwzględnia czynniki wpływające na wartość inwentarza żywego, takie jak: utrzymanie odpowiednich warunków higieny i zdrowia zwierząt, minimalizacja stresu czy efektywne wykorzystanie pasz. Jeśli jednostka rolna uwzględni również w swoim systemie motywacyjnym wcześniej pomijane czynniki takie jak wpływ dobrostanu zwierząt na jakość i ilość produktów (np. mięso i jaja) oraz na wartość zwierzęcych aktywów biologicznych, pozwoli to na lepsze zrozumienie celów oraz osiągniętych wyników w zakresie prowadzenia hodowli. Może być to impulsem do wprowadzenia systemu premiowania pracowników za osiągnięte wyniki w zakresie utrzymania dobrego stanu zwierząt, minimalizacji stresu oraz efektywnego wykorzystania pasz. Pracownicy będą motywowani do starannego wykonywania swoich obowiązków, a jednocześnie będą mogli otrzymać dodatkowe wynagrodzenie za osiągnięte cele. W efekcie lepsza jakość inwentarza żywego może prowadzić do bardziej sprawiedliwego i skutecznego systemu motywacyjnego. W odniesieniu do **kontrolowania** udoskonalone

metody wyceny rachunkowej inwentarza żywego pozwolą na lepsze monitorowanie i kontrolowanie wyników finansowych jednostek rolnych. Przez uwzględnienie brakujących czynników w analizie finansowej, menedżerowie będą mogli precyzyjniej ocenić efektywność i rentowność poszczególnych działań oraz podejmować decyzje korygujące w razie potrzeby. W przykładzie warto wskazać na jednostkę rolną prowadzącą hodowlę ryb w systemie akwakultury. Zarząd jednostki rolnej powinien kontrolować wiele czynników wpływających na wartość inwentarza żywego, takich jak: jakość wody, temperatura, dostępność pokarmu, stan zdrowia ryb czy ryzyko wystąpienia chorób. Jeśli jednostka rolna uwzględni w swoim procesie kontrolowania również wcześniej pomijane czynniki, takie jak: wpływ zmian klimatu na warunki hodowli czy ryzyko wystąpienia ekstremalnych zjawisk pogodowych, pozwoli to na lepsze zrozumienie wyzwań związanych z prowadzoną działalnością. W praktyce może to oznaczać, że jednostka rolna zdecyduje się na wdrożenie nowoczesnych systemów monitorowania warunków hodowli, takich jak sensory mierzące temperaturę i jakość wody, które umożliwiają natychmiastową reakcję na jakiegokolwiek nieprawidłowości. Jednostka rolna może również zdecydować się na wdrożenie systemu zarządzania ryzykiem, który pozwoli na identyfikację, ocenę i minimalizację potencjalnego ryzyka związanego z brakującymi czynnikami wpływającymi na wartość inwentarza żywego. W konkluzji warto wskazać, że lepsza jakość informacji finansowych poprawia funkcje zarządzania, takie jak planowanie strategii, budżetowanie, organizowanie pracy i zasobów, a także motywowanie pracowników. Autor przedstawił przykłady praktyczne, pokazując jak jednostki rolne mogą uwzględnić więcej czynników wpływających na wartość inwentarza żywego w swoim planowaniu i organizowaniu, co przyczynia się do efektywniejszego wykorzystania zasobów

.....

W podrozdziale podkreślono, że przyjęcie nowych metod wyceny inwentarza żywego wpływa na aspekty zarządzania jednostkami rolnymi, takie jak planowanie, organizowanie i motywowanie. W zależności od konkretnego przypadku, oznacza to przeprojektowanie procesów, struktur organizacyjnych i systemów motywacyjnych, aby uwzględnić nowe czynniki wpływające na wartość inwentarza żywego. Należy podkreślić, że podjęcie decyzji o wdrożeniu rozwiązań proponowanych w dysertacji wymaga dokładnej analizy sytuacji jednostki rolnej, a szczególnie jej struktury właścicielskiej, profilu działalności oraz dostępności aktywnych rynków na posiadany inwentarz żywy. Dobrze przeprowadzona analiza jest kluczem do późniejszego sukcesu, a procesy te mogą przynieść korzyści nie tylko w zakresie zgodności z przepisami prawa, ale również pod kątem efektywnego zarządzania i podejmowania decyzji strategicznych. Każda jednostka rolna, niezależnie od formy prawnej, powinna rozważyć możliwość wprowadzenia nowych rozwiązań związanych z wyceną inwentarza żywego w wartości godziwej. Takie podejście z pewnością przyczyni

się do zwiększenia przejrzystości i użyteczności informacji finansowych, co z kolei wpłynie na skuteczniejsze zarządzanie.

## ZAKOŃCZENIE

Rolnictwo jest tą gałęzią gospodarki, która odpowiada za wytwarzanie żywności społeczeństwu. Problem niedostatku żywności dostrzegalny jest w krajach rozwijających się, o wysokim przyroście naturalnym. Kraje Afryki czy Azji mierzą się z klęską głodu, co dodatkowo zostało spotęgowane przez epidemię koronawirusa oraz agresję Rosji w Ukrainie. Wyzwaniem staje się także zarządzanie rolnictwem, aby produkcja z niego generowana nie tylko zabezpieczała potrzeby żywieniowe społeczeństw ale również, aby odbywało się to w sposób zrównoważony i w zgodzie z ochroną środowiska. Podstawą zarządzania każdą jednostką gospodarczą są rzetelne i wiarygodnie porównywalne informacje. Wsparciem w dostarczaniu danych jest system informacyjny rachunkowości. Działalność rolnicza jest wysoko specyficzna w porównaniu do innych rodzajów działalności. Specyfika ta dotyczy również systemu rachunkowości. Specjalną kategorią są tutaj aktywa biologiczne, roślinne i zwierzęce. Te drugie to inwentarz żywy, który charakteryzuje się przemianą biologiczną, czyli procesami wzrostu i starzenia się, czy degeneracji. Dodatkowo na zwierzęce aktywa biologiczne oddziałują ryzyka, takie: jak epidemie chorób zakaźnych, zmiany klimatyczne czy wahania cen. Przy czym wahania cen w rolnictwie są po części następstwem tego, że jest to rynek silnie regulowany przez poszczególne kraje. Wykresy cen na żywność bardzo często przyjmują postać sinusoidy o wysokich amplitudach. Opisane czynniki stają się wyzwaniem dla rachunkowości prowadzonej w jednostkach rolnych. Przepisy prawa bilansowego mają w większości charakter uniwersalny, co utrudnia właściwą klasyfikację zdarzeń gospodarczych w rolnictwie oraz wycenę rachunkową. Inwentarz żywy w jednostkach rolnych będzie ujawniony zarówno w majątku trwałym, jak i obrotowym, ponadto często będzie zachodziła potrzeba reklasyfikacji tego składnika. Już na etapie pomiaru dostrzec można cechę charakterystyczną inwentarza żywego jaką jest przemiana biologiczna. Jest to czynnik zupełnie pominięty w przepisach ustawy o rachunkowości. Według przepisów tego prawa bilansowego wyceny inwentarza żywego dokonuje się w koszcie historycznym zarówno na moment początkowego ujęcia, jak i na dzień bilansowy. Początkowe ujęcie następuje w cenie nabycia bądź w koszcie wytworzenia, natomiast przy wycenie na dzień bilansowy zachodzi konieczność uaktualnienia wartości o dotychczasowe umorzenie oraz odpisy z tytułu trwałej utraty wartości. Wskazana metoda wyceny nie uwzględnia przemiany biologicznej, tym samym procesy wzrostu i starzenia się zwierząt są pominięte przy wycenie na dzień bilansowy. Użyteczność informacji z systemu rachunkowości będzie zatem niepełna. Tymczasem już w starożytności doszukać się można odniesień, że podstawową cechą informacji powinna być jej użyteczność. Na gruncie zarządzania warto wskazać na atrybut przemiany biologicznej zwierząt w produkcji rolniczej. Zmiana cech jakościowych zwierząt

jako aktywów w majątku jednostek rolnych wymaga odpowiednich technik zarządzania oraz pomiaru.

Przedmiotem badań, zrealizowanych w ramach dysertacji, było doskonalenie metod wyceny rachunkowej inwentarza żywego wspierających zarządzanie jednostkami rolnymi. W dysertacji podkreślona jest krytyczna rola rolnictwa w produkcji żywności dla społeczeństwa, co ma wyjątkowe znaczenie w kontekście krajów rozwijających się z wysokim przyrostem naturalnym. Kluczem do skutecznego zarządzania jednostką gospodarczą, taką jak gospodarstwo rolne, jest dostęp do rzetelnych i porównywalnych informacji, które może dostarczyć system informacyjny rachunkowości. Działalność rolnicza posiada jednak unikalne cechy, które ją odróżniają od innych rodzajów działalności, a które mają wpływ na system rachunkowości stosowany w rolnictwie. Jednym z nich jest istnienie biologicznych aktywów, takich jak rośliny i zwierzęta. Te "żywe aktywa" charakteryzują się przemianą biologiczną, procesami wzrostu i starzenia się, które są podstawowymi elementami ich wartości jako aktywów. Ponadto, na te aktywa biologiczne wpływają ryzyka, takie jak: epidemie chorób zakaźnych, zmiany klimatyczne czy wahania cen. Te czynniki tworzą wyzwanie dla rachunkowości prowadzonej w jednostkach rolnych. W świetle obecnej ustawy o rachunkowości, te unikalne cechy rolnictwa nie są odpowiednio uwzględnione. W praktyce, wartość żywego inwentarza jest mierzona w koszcie historycznym zarówno na moment początkowego ujęcia, jak i na dzień bilansowy, bez uwzględnienia wpływu przemiany biologicznej. Ta metoda pomiaru prowadzi do niedopełnienia użyteczności informacji dostarczanej przez system rachunkowości.

Prowadzone rozważania rozpoczęto od identyfikacji obszaru badawczego w ramach obserwacji wśród jednostek, którym doktorant usługowo prowadzi księgi rachunkowe i podatkowe. Następnie podjęto próbę identyfikacji stanu faktycznego w obszarze zarządzania jednostkami rolnymi i systemu rachunkowości funkcjonującego w tych jednostkach.

W ramach pierwszego etapu rozważań, na potrzeby identyfikacji podobieństw i różnic w zakresie wyceny inwentarza żywego w ramach polskich i międzynarodowych regulacji rachunkowości odnoszących się do jednostek rolnych (cel pomocniczy – CP1) zrealizowano badania literaturowe (w ramach których przeprowadzono między innymi analizę bibliograficzną) oraz dokonano rozpoznania luki badawczej. Stwierdzono niewielką ilość publikacji naukowych wiążących zarządzanie rolnictwem z systemem informacyjnym rachunkowości. Analiza literaturowa rozwiązań funkcjonujących w innych krajach potwierdziła, że podjęty problem badawczy istnieje i należy podjąć próbę jego zbadania. W rozdziale trzecim pracy wskazano na zjawiska dysfunkcyjne w zakresie wyceny inwentarza żywego. Punktem odniesienia do rozważań było tutaj stosowanie nadrzędnych zasad rachunkowości. Ich przestrzeganie pozwala zasilić system informacyjny rachunkowości najpełniejszymi danymi do skutecznego zarządzania jednostkami rolnymi. Szczególnie dużo miejsca poświęcono przemianie biologicznej, wskazując, iż ta cecha aktywów

biologicznych zwiększa rolę pomiaru w procesie wyceny rachunkowej. Autor dokonał również przeglądu rozwiązań księgowych w zakresie wyceny inwentarza żywego w wybranych krajach świata (np. Hiszpania, Rumunia, Australia). W rozdziale trzecim zrealizowano cel pomocniczy drugi (CP – 2). Ważnym zadaniem cząstkowym, jakie postawił autor w dysertacji, była analiza głównych czynników oddziałujących na prawidłową wycenę inwentarza żywego w jednostkach rolnych. Przeprowadzono badania jakościowe metodą sondażu diagnostycznego na celowej próbie jednostek rolnych. W próbie uwzględniono takie cechy jak zróżnicowana forma organizacyjno-prawna oraz zróżnicowany inwentarz żywy w zasobie badanych jednostek rolnych. Dopełnieniem badań było przeprowadzenie wywiadów pogłębionych z właścicielami biur rachunkowych, losowo wytypowanymi z bazy danych liczącej 3527 biur rachunkowych. Podmiotem badań były jednostki rolne prowadzone w formie gospodarstw rolnych, działalności gospodarczych osoby fizycznej czy spółek prawa handlowego. W ich zasobie zidentyfikowano inwentarz żywy, taki jak: trzoda chlewna, ryby słodkowodne, bydło opasowe i mleczne, drób oraz konie. W trakcie rozmów (wywiadów) stawiano szczegółowe pytania zarówno o kwestie pomiaru aktywów zwierzęcych, jak i późniejszej wyceny oraz wpływu zebranych informacji na podstawowe funkcje zarządzania. Całość zrealizowanych badań została ujęta w rozdziale czwartym, w którym osiągnięto cel pomocniczy trzeci, a wnioski z badań stały się podstawą do dalszych rozważań. W rozdziale piątym określono kierunki doskonalenia metod wyceny inwentarza żywego, co pozwoliło zrealizować cel pomocniczy czwarty i piąty (CP – 4, CP – 5). Skoncentrowano się na użyteczności dla celów zarządczych proponowanych działań. Z opinii właścicieli jednostek rolnych wynikało, że zmiana metody wyceny rachunkowej inwentarza żywego powinna wynikać z formy organizacyjno-prawnej oraz stopnia rozbudowania rozwiązań z rachunkowości zarządczej. Jak potwierdzono w trakcie badań, niezwykle istotny jest pomiar poprzedzający wycenę rachunkową, a ten jest dokonywany narzędziami rachunkowości zarządczej. Wsparciem może być tutaj system zbierania i wykorzystywania danych rachunkowych z gospodarstw rolnych (*FADN*). Jeżeli jednostka rolna wdrożyła rozwiązania rachunkowości zarządczej, to zmiana metody wyceny (jak również pomiaru) nie wygeneruje znaczącego wzrostu kosztów dostosowania się do nowego modelu wyceny. Zatem skłonność do przyjęcia nowych rozwiązań będzie odpowiednio wyższa aniżeli w tych jednostkach, które nie posługują się rozwiązaniami rachunkowości zarządczej albo ograniczyły je do minimum wymaganego przepisami prawa bilansowego. Innym czynnikiem skłaniającym jednostki rolne do modyfikacji metody wyceny rachunkowej swoich aktywów biologicznych jest krąg odbiorców informacji generowanych z systemu informacyjnego rachunkowości w tych jednostkach. Jak ustalono w trakcie badań (wywiadów) każda jednostka rolna ma nieco inną hierarchię swoich interesariuszy. W zależności od zapotrzebowania na kapitał (inwestorzy, banki), usprawnienia funkcji zarządczych (interesariusz wewnętrzny – zarząd, właściciele) zmienia się skłonność do ponoszenia



dodatkowych kosztów wynikających ze zmiany (próby usprawnienia) metody wyceny rachunkowej aktywów biologicznych. Autor zaznacza w tym miejscu, iż każdemu respondentowi w trakcie wywiadu wskazywał na mogące powstać dodatkowe koszty wynikające z modyfikacji metody wyceny, próbując jednocześnie zebrać informacje o potencjalnych korzyściach. W trakcie badań autor starał się zebrać informacje o rodzajach i istotności ryzyka w działalności rolniczej jako determinantów wyceny rachunkowej aktywów biologicznych. Ryzyko jako czynnik istotny dla wyceny rachunkowej aktywów biologicznych wskazywała K. Pasula<sup>298</sup> w swojej rozprawie doktorskiej, a autor zdecydował się kontynuować badania w tym obszarze. W efekcie zaproponowano koncepcję branżowego wskaźnika pomiaru inwentarza żywego. Wycena z uwzględnieniem wskaźnika uwzględnia ujemny wpływ ryzyka na poziom wyceny. Wielkość ryzyka autor oszacował w toku badań i przypisał do inwentarza żywego (trzoda chlewna, bydło, konie, ryby, drób). Badania nad ryzykiem w hodowli inwentarza żywego warto kontynuować, przy odpowiednio wyższym budżecie finansowym, tak aby uwzględnić uwarunkowania geograficzne oraz pozostałe zwierzęta hodowlane. W pracy nie uwzględniono wyceny rachunkowej dla zwierząt pełniących szczególne funkcje, jak np. psy policyjne, psy przewodnicy czy zwierzęta egzotyczne.

W podsumowaniu warto wskazać na wnioski z badań dla zarządzania jednostkami rolnymi. Wybór metody wyceny inwentarza żywego może mieć różne implikacje dla interesariuszy jednostek rolnych, takich jak: właściciele, zarząd, inwestorzy, kredytodawcy, dostawcy, pracownicy czy organy regulacyjne. Na podstawie badań wskazano kilka kluczowych implikacji wyboru metody wyceny inwentarza dla różnych interesariuszy:

- właściciele i zarząd – wybór i zmiana metody wyceny wpłynąć może na wyniki finansowe jednostki rolnej, takie jak zysk, wartość aktywów czy rentowność. Skutkiem może być podjęcie przez zarząd (właścicieli) decyzji dotyczącej inwestowania, zarządzania ryzykiem, strategii biznesowej czy wynagrodzeń.
- inwestorzy i kredytodawcy – metoda wyceny inwentarza żywego wpływa na jakość informacji finansowych dostarczanych inwestorom i kredytodawcom. Wybór metody może wpłynąć na ocenę wartości przedsiębiorstwa, jego zdolności do generowania przyszłych przepływów pieniężnych, stabilności finansowej czy ryzyka. Różne metody mogą prowadzić do odmiennych ocen i decyzji dotyczących inwestycji czy udzielania kredytów.
- dostawcy – mogą oni być zainteresowani informacjami finansowymi przedsiębiorstwa, aby ocenić jego zdolność do terminowego płacenia za dostarczane towary czy usługi. Zmiana metody wyceny inwentarza żywego może wpłynąć na ocenę stabilności finansowej jednostki rolnej i jej ryzyka niewypłacalności.

---

<sup>298</sup> Pasula K. (2020), Op. Cit..

- pracownicy – mogą oni być zainteresowani wynikami finansowymi przedsiębiorstwa, ponieważ wpływają one na stabilność zatrudnienia, możliwości awansu, wynagrodzenia czy udział w zyskach. Zmiana metody wyceny inwentarza żywego może wpłynąć na ocenę wyników finansowych i perspektywy rozwoju jednostki rolnej.
- organy regulacyjne – organizacje nadzorujące, takie jak organy podatkowe czy organy nadzoru rachunkowości, mogą być zainteresowane metodą wyceny inwentarza żywego, ponieważ wpływa ona na wysokość opodatkowania oraz zgodność z przepisami rachunkowymi. Nieodpowiednie decyzje mogą prowadzić do kontroli, kar czy innych konsekwencji prawnych.

Ważne jest, aby jednostki rolne wybierały metodę wyceny inwentarza żywego, która najlepiej odpowiada ich specyfice, celom zarządzania oraz potrzebom informacyjnym interesariuszy. W dysertacji wskazano na zalety i wady każdej metody wyceny oraz wpływ, jaki wywiera ona na zarządzanie jednostkami rolnymi. Dobór właściwej metody wyceny inwentarza żywego powinien być oparty na rzetelności, przejrzystości oraz zgodności z potrzebami jednostki rolnej i jej interesariuszy. Jednostki rolne powinny również regularnie oceniać skuteczność i celowość stosowanej metody wyceny inwentarza żywego, dostosowując ją do zmieniających się warunków rynkowych, strategii biznesowej czy potrzeb interesariuszy. Przejrzysta komunikacja wyboru metody oraz stosowanych założeń i estymacji jest kluczowa dla zapewnienia rzetelnych i wiarygodnych informacji finansowych dla otoczenia.

Wnioski z przeprowadzonych badań pozwoliły zweryfikować twierdząco główną hipotezę badawczą postawioną w dysertacji. Krajowe i międzynarodowe regulacje rachunkowości w zakresie wyceny inwentarza żywego w jednostkach rolnych nie uwzględniają wszystkich czynników determinujących wartość zwierych aktywów biologicznych, co wpływa na jakość emitowanych informacji przez system rachunkowości zgodnie z koncepcją wiernego i rzetelnego obrazu. W odpowiedzi na tak zweryfikowaną hipotezę autor przedstawił możliwe kierunki doskonalenia metod wyceny rachunkowej inwentarza żywego wspierających zarządzanie jednostkami rolnymi, tym samym realizując główny cel pracy.

W dysertacji podjęto próbę analizy, jak system informacyjny rachunkowości może przyczynić się do efektywnego zarządzania jednostkami rolnymi. W szczególności, praca podkreśla znaczenie precyzyjnej wyceny inwentarza żywego, co jest kluczowe dla prawidłowego zrozumienia i oceny wyników finansowych jednostek rolnych. Autor analizuje zalety i wady każdej z metod wyceny rachunkowej, a także omawia, jak wybór odpowiedniej metody wyceny może wpływać na wyniki finansowe i decyzje zarządcze. Warto podkreślić, że odpowiednie informacje finansowe i operacyjne są niezbędne do podejmowania świadomych decyzji zarządczych, które mogą wpływać na rentowność i zrównoważony rozwój jednostek rolnych. W szczególności, system informacyjny rachunkowości może dostarczyć cennych informacji, które mogą

pomóc decydom z branży rolniczej w identyfikacji problemów, szans i zagrożeń, a także w podejmowaniu decyzji opartych na danych. Zamierzeniem autora było dostarczenie holistycznego spojrzenia na zarządzanie jednostkami rolnymi, łącząc teorię z praktyką i wskazując na kluczowe wyzwania i możliwości w tym obszarze. W opinii autora dalsze pogłębione badania naukowe nad wyceną rachunkową inwentarza żywego mają potencjał, aby przyczynić się do rozwoju bardziej efektywnego i zrównoważonego systemu zarządzania w rolnictwie, co jest kluczowe dla przyszłości sektora rolnego.

## Bibliografia

1. Abid, A., & Jie, S. (2021). Impact of COVID-19 on agricultural food: A Strengths, Weaknesses, Opportunities, and Threats (SWOT) analysis. *Food Frontiers*, 2(4).
2. Adamowicz, K., Szczypa, P. (2014). Możliwości wykorzystania rachunkowości zarządczej w Lasach Państwowych. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, (344 Rachunkowość, a controlling).
3. Adamowicz, K., *Wpływ funduszu leśnego na wartość poszczególnych pozycji bilansu finansowego gospodarstwa leśnego*. Acta Scientiarum Polonorum Silvarum Colendarum Ratio et Industria Lignaria 16.3 (2017).
4. Adamski, M., Kuzniacka, J., & Milczewska, N. (2017). *Preferences of consumers for choosing poultry meat*. Pol. J. Natur. Sci, 32(2), 261-271.
5. Agrilès J. M., Slof E.J., *New Opportunities for farm accounting*. *The European Account. Rev.* 10(2), 371-378, 2001.
6. Argiles J., Garcia-Blandon J., Monllau T., 2011, *Fair value versus historical cost-based valuation for biological assets: predictability of financial information* [in:] *Revista de Contabilidad- Spanish Accounting Review*, vol. 14, nr 2.
7. Au J., *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 1889.*
8. Austin S. F., *Accounting for Agricultural Products: US versus IFRS GAAP*, *Journal of Business&Economics Research* – February 2013 Volume 11, Number 2.
9. Bachman H., Fabian S., Graziano J., Illiano G., *Comparison between U.S. GAAP and International Financial Reporting Standards*, Grant Thornton, 2013.
10. Baquet A., Hambleton R., Doug J., *Understanding Agricultural Risks: Production, Marketing, Financial, Legal, and Human Resources*. U.S.D.A., Risk Management Agency, 1997.
11. Bauer K., Hońko S., Orzeszko T., Szadziwska A., *Informacje finansowe i niefinansowe w ocenie działalności banku*, Katowice 2020.
12. Benzion B., Haddad J.R., *Fair Value accounting and the management of the firm, „Critical Perspective of Accounting”*, Vol. 14, 2003.
13. Bernacki A., Wasilewski M., *Ewidencja inwentarza żywego w gospodarstwie rolniczym*, *Rachunkowość* nr 1, 1998.
14. Bieluk, J. (2013). *O potrzebie wprowadzenia do prawa polskiego pojęcia przedsiębiorstwa rolnego*.
15. Błażyńska, J., *Wartość godziwa jako podstawa wyceny w sprawozdaniu finansowym*. *Studia i Prace Kolegium Zarządzania i Finansów Szkoły Głównej Handlowej* 147 (2015).
16. Bohusova H., Svoboda P., Nerudova D., *Biological Assets Reporting: Is the Increase in Value Caused by the Biological Transformation Revenue?*, “*Agricultural Economics/Zemledelska Ekonomika*” 2012, Vol. 58, No. 11.
17. Bojar, W., Sikora, M., & Dzieża, G. (2017). *Current challenges of agricultural business against farming economic efficiency and sustainable development*. In *International scientific conference RURAL DEVELOPMENT 2017* (pp. 917-923).
18. Budzinowski R., *Gospodarstwo rolne i przedsiębiorstwo rolne*, [w] P. Czechowski (red.) *Prawo rolne*, wyd. 3, Warszawa 2015.
19. Budzinowski R., *W kwestii statusu prawnego gospodarstwa rolnego jako przedsiębiorstwa*, [w:] A. Dańko-Roesler, J. Jacyszyn, M. Pazdan, W. Popiołek

- (red.), *Rozprawy z prawa prywatnego, Księgoa pamiątkowa dedykowana Profesorowi Aleksandrowi Oleszce*, Warszawa 2012.
20. Buk, H. (2012). Obszary zastosowania kategorii wartości godziwej na dzień przejścia na MSSF. *Studia Ekonomiczne/Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach*, (126 Za i przeciw wartości godziwej w rachunkowości. Problemy stosowania i wykorzystania wartości godziwej), 155-167.
  21. *Casualty Actuarial Society Task Force on Fair Value Liabilities*, White Paper on Fair Valuing Property/Casualty Insurance Liabilities,(2002), Casualty Actuarial Society, 2002.
  22. Cernușca L., Gomoï B., *Considerations Concerning Management Accounting in Agriculture*, *Lucrări științifice Management Agricol*, Seria I, volumul X (3).
  23. Charnes, J. M., Koch, P., & Berkman, H. (2003). Measuring hedge effectiveness for FAS 133 compliance. *Journal of Applied Corporate Finance*, 15(4).
  24. Chopping D., *Prawidłowość i prawdziwość (rzetelność) sprawozdania finansowego*, „Rachunkowość”, Nr 12, 1993.
  25. Christensen K.P., Nikolaev V.V., *Does Fair Value Accounting for Non-financial Assents Pass the Market Test?*, The University of Chicago, Booth School of Business, The Initiative on Global Market, 2013.
  26. Crandall R., July 1969, *Information economics and its implications for the further development of accounting theory*, „Accounting Review”.
  27. Crouch, M., & McKenzie, H. (2006). The logic of small samples in interview-based qualitative research. *Social science information*, 45(4).
  28. Culp Ch. L., *The risk management proces, business strategy and tactics*, J. Wiley, New York 2001.
  29. Cybulska D., *Wykorzystanie metody obserwacji w naukach społecznych*, *Obronność – Zeszyty Naukowe Wydziału Zarządzania i Dowodzenia Akademii Obrony Narodowej* nr 2(6), 2013.
  30. Czaja-Cieszyńska H., *Użyteczność informacyjna uproszczonych form ewidencyjnych małych i średnich przedsiębiorstw na tle rozwiązań podatkowych w Polsce*, *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego* nr 549, *Ekonomiczne problemy usług* nr 39, Uniwersytet Szczeciński, Szczecin.
  31. Czerwińska-Kayzer D., *Agrobiznes – podstawy rachunkowości*, WSiP, Warszawa 2010.
  32. Czerwińska-Kayzer D., Bieniasz A., Gołaś Z. (2011), *Klasyfikacja aktywów rolniczych oraz ich prezentacja w sprawozdaniu finansowym według polskich i międzynarodowych regulacji rachunkowości*, *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 64 (120).
  33. Ćwiąkała-Małys A., Łagowski P., *Reliable valuation of receivables the basis for credibility of the financial statements*, [w:] *Finanse i Rachunkowość* nr 6, Wrocław 2020.
  34. *Defining Standards of Value*, Opinion of the college of Fellows, „Valuation” vol. 34, no. 2, June 1989.
  35. Dichev, I.D., 2008, *On the Balance-Sheet Based Model of Financial Reporting*, *Accounting Horizons*, vol. 22.
  36. Dichev, I.D., Graham, J.R., Harvey, C.R., Rajgopal, S., 2013, *Earnings Quality: Evidence from the Field*, *Journal of Accounting and Economics*, vol. 56.

37. Dobija D., *Pomiar i sprawozdawczość kapitału intelektualnego przedsiębiorstwa*, Wydawnictwo Wyższej Szkoły Przedsiębiorczości i Zarządzania im. Leona Koźmińskiego w Warszawie, Warszawa 2004.
38. Dono, G., Buttinelli, R., & Cortignani, R., Financial sustainability in Italian farms: an analysis of the FADN sample. *Agricultural Finance Review*, 2021.
39. Dyhdalewicz, A., "Rachunkowość rolnicza w świetle krajowych i międzynarodowych regulacji rachunkowości." *Instytucjonalne i strukturalne aspekty rozwoju rolnictwa i obszarów wiejskich. Księga poświęcona pamięci dr hab. Adama Sadowskiego Profesora Uniwersytetu w Białymstoku*, red. nauk. R. Przygodzka, E. Gruszewska. Wydawnictwo Uniwersytetu w Białymstoku, 2020.
40. Eck, N. J., Waltman, L. (2007). VOS: A New Method for Visualizing Similarities Between Objects. W: R. Decker, H. J. Lenz (Red.), *Advances in data analysis. Studies in Classification, Data Analysis, and Knowledge Organization* (s. 299–306). Berlin, Heidelberg: Springer.
41. Eck, N. J., Waltman, L. (2010). Software survey: VOSviewer, a computer program for bibliometric mapping. *Scientometrics*, 84(2).
42. Elad C., *Fair Value Accounting in the Agricultural Sector: Some Implications for International Accounting Harmonization*, "European Accounting Review" 2007, Vol. 13, No. 4
43. *Encyklopedia rachunkowości*, M. Gmytrasiewicz (red.), LexisNexis, Warszawa 2005.
44. Feleaga J., Feleaga N., Raileanu V., 2012, *Theoretical considerations about implementation of IAS 41 in Romania*, Bucharest Academy Of Economic Studies Theoretical and Applied Economics Volume XIX, No. 2(567).
45. Fleisher B., *Agricultural Risk Management*. Boulder and London: Lynne Rienner, Publishers Inc., 1990.
46. Flick, U. (2018). *Managing quality in qualitative research* (Vol. 10). Sage.
47. Garvey, A. M., Parte, L., McNally, B., & Gonzalo-Angulo, J. A., *True and fair override: Accounting expert opinions, explanations from behavioural theories, and discussions for sustainability accounting*. *Sustainability*, 13(4), (2021).
48. Gierusz J., Gawrońska J., *Ewolucja pojęcia wyniku finansowego a pomiar jego jakości*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, nr 66 (122), SKwP, Warszawa 2012.
49. Gierusz J., Stepnowska M., *Wartość godziwa w wycenie bilansowej aktywów i zobowiązań spółek WIG 20*, Zarządzanie i Finanse, Uniwersytet Gdański, vol. 16, no. 3 /1, 2018.
50. Gierusz M., *Międzynarodowy Standard Sprawozdawczości Finansowej 13 „Wycena wartości godziwej” (MSSF 13)*, [w:] J. Gierusz, M. Gierusz (red.), *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej w teorii i praktyce*, ODDK, Gdańsk 2017.
51. Gniewek E., Mikosz E., *System prawa prywatnego*, t. 3, *Prawo rzeczowe*, red. E. Gniewek, wyd. 3, Warszawa 2013.
52. Gołębiowski M., *Zalecenia dotyczące doboru celąt oraz prowadzenia opasu*, Centrum Doradztwa Rolniczego w Brwinowie, Poznań 2016.
53. Gonçalves, R., & Lopes, P. (2014). Firm-specific determinants of agricultural financial reporting. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*.
54. Goraj L., *FADN i Polski FADN, Sieć danych rachunkowych z gospodarstw rolnych i system zbierania danych rachunkowych z gospodarstw rolnych*, Instytut Ekonomiki Rolnictwa i Gospodarki Żywnościowej – Państwowy Instytut Badawczy, Warszawa 2008.

55. Gorczycki W., 1981, *Rachunkowość przedsiębiorstw rolnych*, wyd. PWE, Warszawa.
56. Gospodarek, T. (2009). *Modelowanie w naukach o zarządzaniu oparte na metodzie programów badawczych i formalizmie reprezentatywnym* (No. 44).
57. Grabiński, K. (2013). Zmiana wyceny składników bilansowych na przykładzie MSR 41 „Rolnictwo”. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie*, 901(01).
58. Grodzki H., Przysucha T., Słószarz J., 2010: *The influence of commercial crossbreeding of dairy cows with bulls of French breeds (Blonde d'Aquitaine, Charolaise, Limousine) on calving course*. *Annals of Warsaw University of Life Sciences – SGGW, Animal Science* 47.
59. Hajduga E., *Taxation of Agricultural Activities in Poland – the Selected Aspects*, [w:] J. Adamek, M. Swacha-Lech (eds.), *Finance and Accounting – Theory and Practice*, Publishing House of Wrocław University of Economics, Wrocław, 2014.
60. Halamska, M. (2015). *Specyfika rolnictwa rodzinnego w Polsce: ciężar przeszłości i obecne uwarunkowania* (No. 1229-2016-98702).
61. Halkier, B. (2010). Focus groups as social enactments: integrating interaction and content in the analysis of focus group data. *Qualitative research*, 10(1).
62. Harwood J., Heinfer R., Coble K., Perry J., Somwaru A. *Managing Risk in Farming: Concepts, Research, and Analysis*. Agricultural Economic Report No. 774., Economic Research Service, U.S. Department of Agriculture, 1999.
63. Healy P. M., Palepu K. G.: *Information asymmetry, corporate disclosure, and the capital markets: A review of the empirical disclosure literature*. „*Journal of Accounting and Economics*”, Vol. 31 (2001).
64. Hejnar J., *Czy założenia koncepcyjne sprawozdawczości finansowej stanowią teoretyczne podstawy rachunkowości?* *Studia i materiały Oeconomicae*, 18, 1/2014, Kielce 2014.
65. Henderson, S., Peirson, G., Herbohn, K. F., *Issues in financial accounting*. Pearson Education Australia, French Forests (NSW), 2006.
66. Hendriksen E.A., M.F. van Breda: *Teoria rachunkowości*. Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2002.
67. Hlaing K.P., Pourjalali H., *Economic reasons for reporting property, plant, and equipment at fair market value by foreign cross-listed firms in the United States*, „*Journal of Accounting, Auditing & Finance*”, Vol. 27, No. 4., 2012.
68. Hołda A., *Determinanty ustalania wartości godziwej w rachunkowości w kontekście kryzysów finansowych*, *Nierówności społeczne a wzrost gospodarczy*, 30, Rzeszów 2019.
69. Hońko S., 2013, *Wycena w rachunkowości. Znaczenie, podstawy, parametry i zasady*, wyd. Zapol, Szczecin.
70. Hońko S., *Koncepcja ostrożnej wyceny w rachunkowości*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin 2008.
71. Huffman A. , 2016. Matching Measurement to Asset Use: Evidence from IAS 41.
72. Jajjairam P., *Fair Value Accounting vs. Historical Cost Accounting*, „*Review of Business Information Systems*”, 17 (1), 2013.
73. Jajuga T., *Koncepcja zarządzania ryzykiem. Czas na pieniądź – zarządzanie finansami*. T2. Uniwersytet Szczeciński, Szczecin 2004.

74. Januszewski, A., & Gierusz, J. (2004). *Ocena przydatności rachunku kosztów pełnych i rachunku kosztów zmiennych w zarządzaniu – wyniki badań empirycznych*. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 19(75), 42-61.
75. Jarrett, J.E., 1971, *The Principles of Matching and Realization as Estimation Problems*, *Journal of Accounting Research*, vol. 9, no. 2.
76. Jaruga A.A. (1997). *Zarządzanie kosztami w praktyce światowej*. ODDK, Gdańsk.
77. Jatkūnaitė D., Martirosianienė L., Stončiuvienė N., *Case Study of the Accounting Policy Formation at Agricultural Holdings in Lithuania*, “Economics and Rural Development” 2006, Vol. 2, No. 2.
78. Jerzak M., *Zarządzanie ryzykiem cenowym jako czynnik poprawy konkurencyjności gospodarstw rolnych w warunkach liberalizacji wspólnej polityki rolnej UE*, [w:] *Zagadnienia Ekonomiki Rolnej*, 2009.
79. Jeszka, A. M. (2013). *Problemy badawcze i hipotezy w naukach o zarządzaniu*. *Organization and Management*, (158).
80. Jędrzejczyk, M. (2011). *Estymacja wartości godziwej: podejście symulacyjne*. Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne.
81. Johnson, O., 1968, *Two General Concepts of Depreciation*, *Journal of Accounting Research*, vol. 6, no. 1.
82. Juszczyk, S. (2013). *Badania jakościowe w naukach społecznych szkice metodologiczne*. Katowice, Poland: Wydawnictwo Uniwersytetu Śląskiego.
83. Kaar, M. (2009). *A critical investigation of the merits and drawbacks of in-depth interviews*. GRIN Verlag.
84. Kabalski P. (2007), *Wybrane problemy wyceny rzeczowego majątku trwałego według Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej*, [w:] *Wpływ międzynarodowych i krajowych regulacji sprawozdawczości finansowej i auditingu na zmiany w praktyce rachunkowości*, red. Sobańska I., Szychta A., Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego.
85. Kabalski, P. (2008). Model kosztu, a model przeszacowania do wyceny rzeczowego majątku trwałego – wybrane dylematy teoretyczne i praktyczne. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, (42).
86. Kaczmarczyk S., *Badania marketingowe*, PWE, Warszawa 2011, 45-46, Kuciński K., *Metodologia nauk ekonomicznych, Dylematy i wyzwania*, Diffin, Warszawa 2010.
87. Kaczmarek, M., Olejnik, I., & Springer, A. (2014). *Badania jakościowe -metody i zastosowania*. CeDeWu.
88. Kamela-Sowińska A., Bielówka L., Poetschke H., Czerny J., 1997, *Rachunek kosztów w rolnictwie*, wyd. Sami Sobie, Poznań.
89. Kamieniecka M., *Przesłanki wyboru zasad wyceny wartości bilansowej składników majątkowych – wybrane problemy*, [w:] J. Gierusz, T. Martyniuk (red.), *Kluczowe problemy teorii i praktyki rachunkowości*, t. 1, Fundacja Rozwoju Uniwersytetu Gdańskiego, Sopot 2011.
90. Kessler, M. M. (1963). Bibliographic coupling between scientific papers. *Journal of the Association for Information Science and Technology*, 14(1).
91. Kica, P., Szczypa, P. (2021). Valuation of Livestock in Farms. *Problemy Zarządzania*, 19(4).
92. Kim B., Neff R., Santo R., Vigorito J. 2015. *The Importance of Reducing Animal Product Consumption and Wasted Food in Mitigating Catastrophic Climate Change*. Johns Hopkins Center for a Livable Future.



93. Kiziukiewicz T. (red.) (2009), *MSR 41 Rolnictwo*, Difin, Warszawa.
94. Klamut, E. (2018). Rachunek kosztów w gospodarstwach rolnych. *Przedsiębiorczość i Zarządzanie*, 19(12, cz. 2 Współczesne problemy zarządzania publicznego).
95. Kmieciak-Kiszka, Z., & Barczyk-Ciuła, J. (2019). Teoretyczne i praktyczne aspekty rachunkowości rolniczej. *Problemy Drobnych Gospodarstw Rolnych*, (2).
96. Kochański K., *Istota i zasady ewidencji kredytów bankowych*, [w:] *Rachunkowość finansowa*, Szczypa P. (red.), CeDeWu, Warszawa 2021.
97. Kondraszuk T. (2012), *Rachunek kosztów działań sterowany czasem (TDABC) w warunkach sezonowości i nierównomiernego zapotrzebowania na czynniki produkcji w rolnictwie*, „Logistyka”, 6.
98. Kondraszuk T., *Specyficzne elementy oceny sytuacji finansowej przedsiębiorstw rolniczych na przykładzie PFADN i MSR 41 „Rolnictwo”*, Ekonomika i Organizacja Gospodarki Żywnościowej nr 66, Zeszyty Naukowe SGGW w Warszawie, SGGW, Warszawa 2008.
99. Kondraszuk T., *Systemy informacyjne w gospodarstwach i przedsiębiorstwach rolniczych*. Monografia, Wydawnictwo SGGW, Warszawa.
100. Kondraszuk, T. *The theory of economics and organization of agricultural farms in the context of National Accounting Standard no. 12. Agricultural activities*. Roczniki (Annals) 2019.1230-2019-3912 (2019).
101. Kostera, M., & Glinka, B. (2011). Antropologia organizacji: Wprowadzenie. *Problemy Zarządzania*, 32(2).
102. Krajewski, M. (2020). *O metodologii nauk i zasadach pisanstwa naukowego*. Oficyna Wydawnicza Szkoły Wyższej im. Pawła Włodkowica WN Novum Sp. z oo..
103. Kucharczyk M., *Wartość godziwa w działalności rolnej* [w: System rachunkowości w nurcie wyzwań XXI w.]. Red. E. Śnieżek, Warszawa 2009.
104. Kulp C.A., Hull J.W., *Casualty insurance*. Forth Edition. Roland Press Company, New York 1968.
105. Kumor I., Poniatowska L., *Wycena należności a kształtowanie wyniku finansowego (...)*, [w:] *Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach*, Katowice 2016.
106. Learned, A., Christensen, C., Andrews, R. S. and Guth, D. (1965) *Business Policy: Text and Cases*, Homewood, Illinois: Irwin.
107. Leopold A., 2000, *Zrozumieć rolnictwo*. Nowe Życie Gospodarcze, 2.
108. Łazarczyk, D., *Koncepcja prawdziwego i jasnego obrazu w polityce bilansowej przedsiębiorstwa. Przedsiębiorstwo & Finanse*, (4) 2018.
109. Łazarowicz E., *Znaczenie i przyszłość zasady ostrożności*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław 2015.
110. M. Gmytrasiewicz, *Teoria rachunkowości a Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej*, w: *Rachunkowość wczoraj, dziś, jutro*. Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2007.
111. Maison D., *Jakościowe metody badań marketingowych*, [w:] JABłoński, W. Dominika maison, Artur Noga-Bogomilski (red.), *Badania marketingowe. Od teorii do praktyki*, Gdańskie Wydawnictwo Psychologiczne, Gdańsk 2007.
112. Manteuffel R., *Rachunkowość rolnicza*, t. 1 i 2, PWRiL, Warszawa 1964/1965.
113. Manteuffel, R. (1963). Metody badawcze stosowane w naukach ekonomiczno-rolniczych w USA, *Problems of Agricultural Economics*, 57(3).

114. Marshakova, I. V. (1973). Sistema svjazej mezdu dokumentami postoennaja na osnovje sсыlok (po dannym SCI). *Nauchno-Tekhnicheskaya Informatsiya Seriya 2 Informatsionnye Protsessy i Sistemy*, (6).
115. Martyniuk T., Balcer K., *Pomiar w rachunkowości na tle regulacji międzynarodowych*, Prace naukowe UE we Wrocławiu, Wrocław 2015.
116. Mates, D., Grosu, V., Hlaciuc, E., Bostan, I., Bunget, O., Domil, A., ... & Artene, A. (2015). Biological assets and the agricultural products in the context of the implementation of the IAS 41: A case study of the Romanian agro-food system. *Archives of Biological Sciences*, 67(2).
117. Matuszak, Ł. (2013). Wycena składników sprawozdania finansowego w realizacji koncepcji true and fair view – teoria i regulacje. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, (74).
118. Mazur A., 2011, *Wartość godziwa - potencjał informacyjny*, wyd. Difin, Warszawa.
119. Meimberg P., 1971, *Rachunkowość rolnicza*, Państwowe Wydawnictwo Rolnicze i Leśne, Warszawa.
120. *Metodologia badań społecznych*, red. J.M. Brzeziński, Wydawnictwo Zysk i Ska, Warszawa 2011.
121. Michelson, S. E., Jordan-Wagner, J., & Wootton, C. W. (2000). The relationship between the smoothing of reported income and risk-adjusted returns. *Journal of Economics and Finance*, 24(2).
122. Mielcarek J. (2007), *Ogólny model jednoetapowy a Time-Driven ABC*, Target, Poznań.
123. *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej*, Tom I, SKwP, IASB, 2007.
124. Missionier-Piera F., *Motives for fixed asset revaluation: an empirical analysis with Swiss data*, International Journal of Accounting, Vol. 42, No. 2., 2007.
125. Missionier-Piera F.: *Fair value and capital markets*, [w]: *The Routledge Companion to Fair Value and Financial Reporting*. Red. P. Walton. Routledge 2007.
126. Mućko P.: *Przesłanki i ograniczenia stosowania wartości godziwej w regulacjach rachunkowości*. [w]: *Kluczowe problemy teorii i praktyki rachunkowości*. Tom I. Red. J. Gierusz, T. Martyniuk. Prace i Materiały Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Gdańskiego nr 1, Wydział Zarządzania Uniwersytetu Gdańskiego, Sopot 2011.
127. Nadolna B., Rydzewska-Włodarczyk M., *Księgowe ujęcie aktywów biologicznych*, Folia Pomeranae Universitatis Technologiae Stetinensis, Oeconomica 275 (57), Usz, Szczecin 2009.
128. Nadolna B., *Wycena i ujmowanie w sprawozdaniach finansowych aktywów biologicznych w MSR 41 „Rolnictwo”* [w: Standardy Rachunkowości wobec wezwań współczesnej gospodarki], red. Z. Messner, Katowice 2006.
129. Nemś M., Sadowska B., Szczypa P., *Parametry i zasady wyceny nieruchomości leśnych w rachunkowości. Wycena drzewostanów. Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości* 96 (152) (2018).
130. Nowak S., *Metodologia badań społecznych*, PWN, Warszawa 2007.
131. Olchowicz I., Tłaczała A., *Sprawozdawczość finansowa*, Difin, Warszawa 2002.
132. Olszewski J. [w:] J. Olszewski, *Prawo Gospodarcze. Kompendium*, wyd. 3, Warszawa 2002.

133. Osiewalska, A. (2009). *Bibliometryczna analiza czasopism z zakresu nauk ekonomicznych* (Niepublikowana rozprawa doktorska). Uniwersytet Śląski, Wydział Filologiczny, Katowice.
134. Osiewalska, A. (2010). Czasopisma z zakresu nauk ekonomicznych: analiza wzajemnych powiązań i wpływu w latach 2003–2007. *Folia Oeconomica Cracoviensia*, 51.
135. Pacioli L., *Tractatus XI de Camputis et Scripturis – Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita*, Pogodzińska-Mizdrak E., Sojak S. (red.), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2007.
136. Pasula, K., *Kierunki i uwarunkowania standaryzacji rachunkowości przedsiębiorstw rolnych* (Doctoral dissertation), 2020.
137. Pasula, K., *Koszt historyczny a wartość godziwa aktywów biologicznych według MSSF dla małych i średnich przedsiębiorstw*. *Studia Ekonomiczne* 252, 2015.
138. Piechowska, T. (2015). Stan obecny i perspektywy hodowli bydła mlecznego w Polsce. *Wiadomości Zootechniczne*, 53(2).
139. Pokrzycka, L. (2003). Dominika Maison, Zogniskowane wywiady grupowe. Jakościowa metoda badań marketingowych. *Studia Medioznawcze*, 4 (14).
140. Posadzińska, I., & Grzeszczak, M. (2022). *Management Accounting System in the Management of an Intelligent Energy Sector Enterprise*. *Energies*, 15(20), 7633.
141. *Powszechny Spis Rolny 2020, Raport z wyników*, red. A. Łączyński, GUS 2021.
142. Prymon K., *Determinanty i kierunki rozwoju rachunkowości rolniczej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Przyrodniczego we Wrocławiu, Wrocław 2019.
143. Prymon, K. (2015). Rachunkowość i podatki w rolnictwie. Mity i prawdy. *Finanse i Rachunkowość* Nr 103.
144. Ranogajec L., *Accounting in Agriculture (in Croatian)*. Poljoprivredni fakultet u Osijeku, Osijek, Croatia 2009.
145. Ranogajec, L., Deže, J., & Tolić, S., FADN as an indicator of the success of agricultural production. *Journal of Hygienic Engineering and Design*, 9, 2014.
146. Riahi-Belkaoui A., *Accounting Theory*, Thomson Learning, London 2005.
147. Riahi-Belkaoui, A., 2004, *Accounting Theory*, Cengage Learning EMEA, London.
148. Rówińska M., *Wartość godziwa jako kategoria wyceny*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, nr 53 (109), SKwP, Warszawa 2009.
149. Rówińska M., *Wartość godziwa w rachunkowości finansowej i osłonowej w zakresie instrumentów finansowych*, Uniwersytet Ekonomiczny, Katowice 2011.
150. Rówińska, M., Zadora, K., *Rachunkowość w wartości godziwej, a zasady rachunkowości*. [w]: Buk H., Kostur A. (red.), *Za i przeciw wartości godziwej w rachunkowości. Teoretyczne aspekty wartości godziwej*, Katowice, 2012.
151. Ryba A., *Ewidencja i Wycena aktywów biologicznych zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej – Artykuł dyskusyjny*, Research Papeers of Wrocław University of Economics nr 373, Wrocław 2014.
152. Rychlik, M., *MSR 41 Rolnictwo – prezentacja przyjętych rozwiązań i ich ocena*. *Przestrzeń, Ekonomia, Społeczeństwo* 9/I (2016).
153. Savary J., *Le parfait negotiant*, 1675, [za]: Scheffs M., *Z historii księgowości (Luca Pacioli)*, Wł. Wilak, Poznań 1939.
154. Sawicki K., *Polityka bilansowa jako element polityki ekonomicznej firmy*, [w]: *Polityka bilansowa i sprawozdawczość finansowa w zarządzaniu firmą*, red. K. Sawicki, Ekspert, Wrocław, 1998.

155. Scheffs M., *Bilans kupiecki i podatkowy*, Wydawnictwa Związku księgowych w Polsce, Warszawa 1939.
156. Schütt, H., 2012. *The Matching Principle: Insights into Earning's Usefulness to Investors*, Working paper.
157. Sedláček J., *The methods of valuation in agricultural accounting*, „Agricultural Economics – Czech” no. 56, 2010.
158. Sikorska-Wolak I., *Dyfuzja innowacji rolniczych w wiejskiej społeczności lokalnej i jej społeczno-ekonomiczne uwarunkowania*, Rozprawy Naukowe i Monografie, Wydawnictwo SGGW, Warszawa 1993.
159. Słupska, U., Drewniak, Z., Drewniak, R., & Karaszewski, R. (2022). *Building Relations between the Company and Employees: The Moderating Role of Leadership*. Sustainability, 14(14), 8840.
160. Small, H. (1973). Co-citation in the scientific literature: A new measure of the relationship between two documents. *Journal of the Association for Information Science and Technology*, 24(4).
161. Sobańska I. (2007), *Problemy Implementacji Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej w jednostkach gospodarczych w Polsce od 2005 roku*, [w:] *Wpływ Międzynarodowych i krajowych regulacji sprawozdawczości finansowej i auditingu na zmiany w praktyce rachunkowości*, red. Sobańska I., Szychta A., Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego.
162. Sojak, S., 2011, *Rachunkowość przymiotnikowa*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, nr 62 (118), Warszawa.
163. Sojkin, B., Małecka, M., Olejniczak, T., & Bakalarska, M. (2009). Konsument wobec innowacji produktowych na rynku żywności. *Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, Poznań*.
164. Stárová, M., Čermáková, H., Hlavsa, T., Vostrovská, H., & Levá, M. (2016). Evaluation of applicability of IAS 41–Agriculture to the valuation of growing forest stands and their accounting treatment in the Czech Republic. *Journal of forest science*, 62(9).
165. Stefańska K., *Przesłanki prawnego różnicowania pojęcia gospodarstwa rolnego*, [w:] red. Bieluk J., Doliwa A., Malarewicz-Jakubów A., Mróz T., *Zagadnień prawa rolnego, cywilnego i samorządu terytorialnego. Księga Jubileuszowa Profesora Stanisława Prutisa*, Białystok 2012.
166. Stepulak, M. Z. (2020). *Miejsce i znaczenie technik projekcyjnych w obszarze nauk humanistycznych i społecznych*. Rocznik Towarzystwa Naukowego Płockiego.
167. Stiglitz J. E.: *Ekonomia sektora publicznego*. Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2004.
168. Stokes, D., & Bergin, R. (2006). Methodology or “methodolatry”? An evaluation of focus groups and depth interviews. *Qualitative market research: An international Journal*.
169. Strouhal J., *Historical Cost or Fair Value in Accounting: Impact on Selected Financial Ratios*, “Journal of Economic, Business and Management” 2015, 3(5).
170. Sułkowski, Ł. (2012). Metodologie emic i etic w badaniach kultury w zarządzaniu. *Management and Business Administration. Central Europe*, 114(1).
171. Sundvik, D., The impact of principles-based vs rules-based accounting standards on reporting quality and earnings management. *Journal of Applied Accounting Research*, 2019.

172. Szczepankiewicz, E. I., & Janowicz, M., *Dylematy wykorzystania wartości godziwej – teoria i praktyka*. Studia i Prace Kolegium Zarządzania i Finansów Szkoły Głównej Handlowej, 147 (2015).
173. Szczypa P., *Funkcje, zasady rachunkowości i inne ważne informacje dla przyszłego księgowego*, [w:] *Podstawy rachunkowości. Od teorii do praktyki*, red. Szczypa P., CeDeWu, Warszawa 2021.
174. Szczypa P., *Interpretacja aktywów obrotowych*, [w:] W. Gos, S. Hońko, P. Szczypa, *ABC sprawozdań finansowych*, CeDeWu, Warszawa 2010.
175. Szczypa P., *Istota i uwarunkowania rachunkowości w gospodarce leśnej – ujęcie retro- i prospektywne*, [w:] *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, Wrocław 2018.
176. Szczypa P., *Wprowadzenie do zaawansowanej rachunkowości finansowej* [w:] *Zaawansowana Rachunkowość Finansowa, Od teorii do praktyki*, red. Piotr Szczypa, Wyd. CeDeWu 2020.
177. Szczypa P., *Wycena drzew w przestrzeni publicznej i na terenie jednostek gospodarczych*, Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, Nr 268, Katowice 2016.
178. Szczypa P., *Zasady ewidencji księgowej i wyceny towarów*, [w:] *Rachunkowość finansowa. Od teorii do praktyki*, red. Szczypa P., CeDeWu, Warszawa 2021.
179. Szymański P., *Jakość raportów z wycen przedsiębiorstwa na tle standardów wycen biznesowych*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 686, *Finanse, Rynki finansowe, Ubezpieczenia* nr 47, 2011.
180. Szymański P., *Standardy wyceny biznesowej (przedsiębiorstw i kapitału własnego) na świecie, a przyszły polski standard wyceny biznesowej*, w: *Finanse przedsiębiorstw*, red. A. Kopiński, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław 2011.
181. Trzaskalik, T. (2005). Wybrane zagadnienia zarządzania projektami. *Prace Naukowe/Akademia Ekonomiczna w Katowicach*.
182. Turyna J., *Standardy Sprawozdawczości finansowej MSSF/US GAAP, Polskie Polskie Ustawodawstwo*, Difin, Warszawa 2003.
183. Turzyński M., *Rozwój rachunkowości rolnej na ziemiach polskich od XVI do XIX wieku w świetle badań instruktarzy ekonomicznych*, „Roczniki Naukowe Stowarzyszenia Ekonomistów Rolnictwa i Agrobiznesu” (1508-3535), 2016, vol. XVIII, nr 1.
184. Voss, G. (2016). *Uproszczenia w sprawozdawczości finansowej w mikro i małych przedsiębiorstwach*. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, (83 (2)), 151-161.
185. Walton P., Haller A., Raffournier B., *International Accounting*, International Thomson Bussiness – Press, Londyn 1998.
186. Wasilewski M., *Ekonomiczno-organizacyjne uwarunkowania gospodarowania zapasami w przedsiębiorstwach rolniczych*, Wydawnictwo SGGW, Warszawa 2004.
187. Wasilewski M., *Sprawozdawczość finansowa w analizie wskaźnikowej gospodarstw rolnych*. [w:] *Sprawozdawczość i rewizja finansowa w procesie podnoszenia kwalifikacji kadry menedżerskiej*, Wydawnictwo UE w Krakowie, Kraków 2003.
188. Węgrzyńska M., X. Pereira López, M. Veiga Carballido, *Rachunkowość rolnicza w świetle krajowych i międzynarodowych regulacji rachunkowości*, Białystok 2020.
189. Whittington, G., *The adoption of international accounting standards in the European Union*. *Eur. Account. Rev.*, 14(1).

190. Wilkin, J. (2013). Aksjologia i prakseologia polityki wobec drobnych gospodarstw rolnych w Polsce i w Unii Europejskiej. *Village and Agriculture (Wież i Rolnictwo)*, 2(1229-2016-98787).
191. Wołoszyn J., Ratajczak M., *Innowacje produktowe w sektorze MSP w Polsce jako czynnik konkurencyjności*, Prace Naukowe SGGW, nr 45/2, Warszawa 2008.
192. Wszelaki A., *Wybrane problemy wyceny aktywów biologicznych według wartości godziwej [w:] Za i przeciw wartości godziwej w rachunkowości. Problemy stosowania i Wykorzystywania wartości godziwej*, A. Kostur, H. Buk (red.), "Studia Ekonomiczne Uniwersytetu Ekonomicznego", nr 126, Katowice 2012.
193. Zarzecki D., *Metody wyceny przedsiębiorstw*, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa 1999.
194. Ziętara W. (2009), *Rachunek kosztów w przedsiębiorstwach rolniczych w teorii i praktyce*, „J. Agribus. Rural Dev.”, 2(12).
195. Żyżnowski T., *Działalność rolnicza w księgach rachunkowych*, „Rachunkowość” 2011, nr 7.

#### **Akty prawne**

1. Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2013/34/UE z dnia 26.06.2013 r. w sprawie rocznych sprawozdań finansowych, skonsolidowanych sprawozdań finansowych i powiązanych sprawozdań niektórych rodzajów jednostek, zmieniająca dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady 2006/43/WE oraz uchylająca dyrektywy Rady 78/660/EWG i 83/349/EWG (Dz. Urz. UE L z 2021 r. nr 429/1).
2. Komunikat Ministra Finansów z dnia 24.01.2018 r. w sprawie ogłoszenia uchwały Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie przyjęcia Stanowiska Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie zasady rzetelnego i jasnego obrazu w realizacji przepisów art. 4 ust. 1 oraz ust. 1a i 1b Ustawy o rachunkowości (Dz. Urz. Min. Fin z 2018 r. poz. 7).
3. Komunikat Ministra Finansów z dnia 28.06.2018 r. w sprawie ogłoszenia uchwały Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie przyjęcia Krajowego Standardu Rachunkowości nr 12 "Działalność rolnicza", Dz. Urz. Min. Fin. z 2018 r. poz. 78.
4. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. Dz.U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm..
5. Rozporządzenie Komisji (WE) nr 1126/2008 z dnia 3.11.2008 r. przyjmujące określone międzynarodowe standardy rachunkowości zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady, ( Dz. Urz. UE L z 2022 r. nr 68/1).
6. Rozporządzenie delegowane Komisji Europejskiej nr 1198/2014 z dnia 1 sierpnia 2014 r..
7. Ustawa z dnia 15 listopada 1984r. o podatku rolnym, Dz. U. z 2020 r. poz. 333.
8. Ustawa z dnia 20 grudnia 1990 r. o ubezpieczeniu społecznym rolników, art. 6 pkt. 4, (Dz.U. z 2022 r., poz. 933 z późn. zm.).
9. Ustawa o gospodarowaniu nieruchomościami rolnymi Skarbu Państwa z dnia 19 października 1991 r. – Dz. U. Nr 107 poz. 464, z późn. zm..
10. Ustawa z dnia 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, Dz. U. z 2020 r. poz. 1406.
11. Ustawa z 29 września 1994 r. o rachunkowości, Dz.U. 2021, poz. 217.

12. Ustawa z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych, Dz. U. z 2022 r. poz. 1467.
13. Ustawa z dnia 11 kwietnia 2003 r. o kształtowaniu ustroju rolnego, Dz. U. z 2020 r. poz. 1655, 2320, z 2021 r. poz. 234.
14. Ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej, Dz. U. z 2017 r. poz. 2168.

#### **Materiały internetowe i elektroniczne**

1. Encyklopedia Britannica, <https://www.britannica.com/value-economics>, [data dostępu: 10.09.2021].
2. <http://fadn.pl/metodyka/zbieranie-danych/formularze-danych-z-osobowoscia-prawna-bdgr/?rok=2021>, [data dostępu: 03.01.2023].
3. [http://wir.org.pl/asp/ceny-produktow-pochodzenia-zwierzecego,187,,1](http://wir.org.pl/asp/ceny-produktow-pochodzenia-zwierzeciego,187,,1) [data dostępu: 10.10.2022].
4. [https://cbvinstitute.com/wp-content/cache/wp-rocket/cicbv.ca/index-https.html\\_gzip](https://cbvinstitute.com/wp-content/cache/wp-rocket/cicbv.ca/index-https.html_gzip), [data dostępu: 12.10.2021].
5. <https://ekrs.ms.gov.pl/web/wyszukiwarka-kr/s/>, [data dostępu 14.08.2021].
6. [https://fadn.pl/wp-content/uploads/2021/01/Instrukcja-prowadzenia-zapisow-w-ksiazkach-rachunko-wych\\_2021.pdf](https://fadn.pl/wp-content/uploads/2021/01/Instrukcja-prowadzenia-zapisow-w-ksiazkach-rachunko-wych_2021.pdf), data dostępu: [29.09.2022].
7. <https://naukadlaprzyrody.pl/2021/04/05/przemyslowe-hodowle-zwierzat-srodowiskowa-i-etyczna-katastrofa/>, [data dostępu: 23.07.2022].
8. [https://pl.wikipedia.org/wiki/Agencja\\_Restrukturyzacji\\_i\\_Modernizacji\\_Rolnictwa](https://pl.wikipedia.org/wiki/Agencja_Restrukturyzacji_i_Modernizacji_Rolnictwa), [data dostępu: 26.08.2022].
9. <https://prod.ceidg.gov.pl/>, [data dostępu 14.08.2021].
10. <https://projektagnar.pl/dlugowiecznosc-krow-wazna-cecha-funkcjonalna/>, [data dostępu: 24.07.2022].
11. <https://www.bnf.pl/>, [data dostępu: 14.05.2022].
12. <https://www.cenyrolnicze.pl/bydlo/cieleta-krajowe>, [data dostępu: 29.05.2022].
13. <https://www.cenyrolnicze.pl/bydlo/material-hodowlany-bydlo>, [data dostępu: 24.07.2022].
14. <https://www.gov.pl/web/arimr/srednia-powierzchnia-gruntow-rolnych-w-gospodarstwie-w-2022-roku> [data dostępu: 15.01.2023].
15. <https://www.gov.pl/web/rolnictwo/rynek-wolowiny-i-cieleciny---notowania-za-okres-2908-04092022-r>, [data dostępu: 15.09.2022].
16. <https://www.maxqda.com/>, [data dostępu: 16.07.2022].
17. <https://www.naukowiec.org/dobor.html>, [data dostępu: 31.03.2022].
18. Kranc. K., Znaczenie metod projekcyjnych, <http://www.edukacja.edux.pl/p-15750-znaczenie-metod-projekcyjnych.php>, [data dostępu: 05.08.2022]
19. Maria do Carmo Azevedo G., 2019., The impact of International Accounting Standard 41 "Agriculture", Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro, <https://core.ac.uk/download/pdf/15566409.pdf>, [data dostępu: 24.07.2022]
20. Michaluk K., Jak dokonać wyceny bilansowej produktów rolniczych, <http://ksiegowosc.infor.pl/rachunkowosc/rachunkowosc-rolnicza/143918>, [data dostępu: 31.05.2022].
21. Powszechny Spis Rolny z 2020 roku, 1.317.000 jednostek rolnych, w tym 1.310.000 to gospodarstwa indywidualne, <https://stat.gov.pl/obszary->

tematyczne/rolnictwo-lesnictwo/psr-2020/powszechny-spis-rolny-2020-raport-z-wynikow,4,1.html, [data dostępu: 31.03.2022].

## **Spis przykładów**

Przykład 1. Model wyceny inwentarza żywego według ustawy o rachunkowości – rozwiązanie ewidencyjne

Przykład 2. Model wyceny inwentarza żywego według wartości godziwej – rozwiązanie ewidencyjne

Przykład 3. Koncepcja odpisów umorzeniowych inwentarza żywego do wyceny w koszcie historycznym

Przykład 4. Koncepcja ostrożnej wyceny inwentarza żywego w wartości godziwej

Przykład 5. Kalkulacja kosztu wytworzenia dla bydła opasowego rasy Charolaise

## **Spis rysunków**

Rysunek 1. Zakres rachunkowości według FADN

Rysunek 2. Uregulowania rachunkowości dla podmiotów rolniczych

Rysunek 3. Atrybuty aktywów biologicznych w działalności rolniczej

Rysunek 4. Umiejscowienie aktywów biologicznych według MSR 41 Rolnictwo

Rysunek 5. Inwentarz żywy w strukturze aktywów bilansu

Rysunek 6. Schemat obliczania wartości przychodów dla inwentarza żywego

Rysunek 7. Miary wyceny jednostek rolnych w rachunkowości zarządczej

Rysunek 8. Elementy systemu rachunkowości jednostki – współczesne podejście

Rysunek 9. Wycena inwentarza żywego według krajowego prawa bilansowego (ustawy o rachunkowości)

Rysunek 10. Klasyfikacja produktów odzwierzęcych na potrzeby wyceny bilansowej

Rysunek 11. Wycena zwierząt zaliczanych do biologicznych aktywów trwałych według KSR 12 „Działalność rolnicza”

Rysunek 12. Alternatywna wycena aktywów zwierzęcych przy braku aktywnych rynków

Rysunek 13. Uśrednione notowania cen zakupu byków w Polsce w latach 2016–2022

Rysunek 14. Uśrednione notowania cen zakupu krów w Polsce w latach 2016–2022

Rysunek 15. Koncepcja prawdziwego i jasnego obrazu w polityce bilansowej jednostek rolnych

Rysunek 16. Uszczegółowienie bydła opasowego w planie kont jednostki rolnej

Rysunek 17. Operacyjny cykl kreacji obrazu jednostki rolnej

Rysunek 18. Zasada współmierności w praktyce jednostek rolnych prowadzących chów\hodowlę bydła opasowego

Rysunek 19. Funkcje zarządzania, a potrzeby informacyjne w zakresie wyceny inwentarza żywego

Rysunek 20. Potrzeby informacyjne w zakresie wyceny inwentarza żywego według kręgu odbiorców sprawozdań

Rysunek 21. Determinanty przemiany biologicznej i ich wpływ na pomiar i wycenę inwentarza żywego w jednostkach rolnych

Rysunek 22. Źródła i metody badań

Rysunek 23. Mapa współcystowań w publikacjach słów kluczowych „aktywa biologiczne” i „zarządzanie rolnictwem” w latach 2015-2022



Rysunek 24. Mapa współcytowań w publikacjach słów kluczowych „rachunkowość” i „zarządzanie rolnictwem” w latach 2015-2022

Rysunek 25. Mapa współcytowań w publikacjach słów kluczowych „wycena” i „inwentarz żywy” w latach 2015-2022

Rysunek 26. Etapy identyfikacji i weryfikacji hipotezy i realizacji celów dysertacji

Rysunek 27. Uproszczona analiza SWOT wyceny inwentarza żywego w wartości godziwej w jednostkach rolnych – gospodarstwach rolnych

Rysunek 28. Źródła informacji do wyceny trzody chlewnej w gospodarstwie rolnym

Rysunek 29. Wycena trzody chlewnej z uwzględnieniem branżowego wskaźnika pomiaru aktywów biologicznych

Rysunek 30. Obszary decyzyjne w zarządzaniu jednostkami rolnymi prowadzącymi produkcję zwierzęcą lub mieszaną

Rysunek 31. Ogólne etapy wprowadzenia rachunku kosztów działań sterowanego czasem metodą ABC

Rysunek 32. Ramy metodyczne modelu badawczego – branżowego wskaźnika pomiaru aktywów biologicznych

Rysunek 33. Scenariusz wyceny inwentarza żywego w jednostce rolnej stosującej rachunkowość zarządczą

Rysunek 34. Scenariusz wyceny inwentarza żywego w jednostce rolnej niestosującej rozwiązań rachunkowości zarządczej

Rysunek 35. Etapy Analizy kosztów i korzyści wprowadzenia metody wyceny rachunkowej inwentarza żywego

Rysunek 36. Wskazanie metod wyceny rachunkowej inwentarza żywego z uwzględnieniem cech użytkowych (ras zwierząt) i przemiany biologicznej

## Spis tabel

Tabela 1. Systematyka celów badań

Tabela 2. Minimalna norma obszarowa dla gospodarstw rolnych

Tabela 3. Wady i zalety rodzinnych gospodarstw rolnych w kontekście uwarunkowań organizacyjno-zarządczych.

Tabela 4. Struktura gospodarstw rolnych w latach 2010 i 2020

Tabela 5. Struktura produkcji zwierzęcej w rolnictwie w latach 2010 – 2020

Tabela 6. Wpływ przemiany biologicznej na aktywa obrotowe

Tabela 7. Inwentarz żywy w bilansie, według ustawy o rachunkowości

Tabela 8. Przykład sprawozdawczych obrotów stada

Tabela 9. Bilansowa ewidencja cech użytkowych inwentarza żywego

Tabela 10. Odpisy aktualizujące wartość bilansową należności oraz kryteria ich stosowania

Tabela 11. Bezpośrednie i pośrednie koszty produkcji inwentarza żywego

Tabela 12. Rozwiązanie ewidencyjne wyceny dla przykładu 1

Tabela 13. Zakres tematyczny KSR nr 12 „Działalność rolnicza”

Tabela 14. Koncepcje stawek amortyzacji dla wybranego inwentarza żywego

Tabela 15. Wycena i prezentacja ewidencyjna inwentarza żywego oparta na wartości godziwej

Tabela 16. Wyniki standardowe FADN dotyczące średniego gospodarstwa w Polsce i w Finlandii

Tabela 17. Rozdysponowanie zużytych pasz i ściół z zakupów oraz nieodpłatnych przekazania

Tabela 18. Odniesienia przy konstruowaniu branżowych wskaźników pomiaru inwentarza żywego

Tabela 19. Implikacje stosowania zasady ostrożności w jednostkach rolnych prowadzących chów\hodowlę trzody chlewnej

Tabela 20. Wybrane różnice pomiędzy systemem FADN a MSR 41 w wycenie inwentarza żywego w jednostkach rolnych

Tabela 21. Argumenty za oraz przeciw stosowaniu wartości godziwej

Tabela 22. Skutki wyceny w wartości godziwej w rolnictwie

Tabela 23. Przykłady aktywów biologicznych, produktów rolnych oraz produktów – wyniku procesu przetwarzania wg MSR 41 „Rolnictwo”

Tabela 24. Wpływ przemiany biologicznej uwarunkowanej genetycznie na ujęcie księgowe inwentarza żywego na przykładzie buhajków

Tabela 25. „Linia obrony” modelu kosztu jako sposobu wyceny rzeczowego majątku trwałego

Tabela 26. Zestawienie danych wejściowych do próby badawczej w oparciu o Powszechny Spis Rolny 2020 (Raport z wyników 2021)

Tabela 27. Cele pomocnicze i metody ich osiągnięcia

Tabela 28. Wyniki obserwacji

Tabela 29. Charakterystyka podmiotów badanych w ramach wywiadów indywidualnych – biura rachunkowe

Tabela 30. Charakterystyka podmiotów badanych w ramach wywiadów indywidualnych – jednostki rolne prowadzące chów\hodowlę inwentarza żywego

Tabela 31. Porównanie ras bydła mięsnego jako czynnika wpływającego na ich wycenę rachunkową

Tabela 32. Analiza SWOT wyceny inwentarza żywego w koszcie historycznym w jednostkach rolnych sporządzających sprawozdania finansowe

Tabela 33. Analiza SWOT wyceny inwentarza żywego w koszcie historycznym w jednostkach rolnych – gospodarstwach rolnych

Tabela 34. Analiza SWOT wyceny inwentarza żywego w wartości godziwej w jednostkach rolnych sporządzających sprawozdania finansowe

Tabela 35. Kalkulacja produkcji trzody chlewnej w pierwszym półroczu 2020 roku

Tabela 36. Kalkulacja kosztu produkcji trzody chlewnej w drugim półroczu 2021 roku

Tabela 37. Ceny zakupu bydła opasowego w poszczególnych kwartałach 2022 roku według stopnia przemiany biologicznej

Tabela 38. Średnie ceny netto zakupu świń rzeźnych za wagę żywą w okresie 29.08–04.09.2022r.

Tabela 39. Notowania tuczników w okresie od 1.09.2022 do 30.09.2022 według Wielkopolskiej Izby Rolniczej

Tabela 40. Macierz wyników badań w procesie weryfikacji hipotezy badawczej

Tabela 41. Zapotrzebowanie na informacje zarządcze w jednostkach rolnych prowadzących chów i\lub hodowlę inwentarza żywego a narzędzia rachunkowości zarządczej

Tabela 42. Ewidencja zwierząt w systemie FADN

Tabela 43. Najważniejsze cechy rachunków kosztów pełnych oraz zmiennych

Tabela 44. Ryzyko dla grup inwentarza żywego

Tabela 45. Test sprawdzający branżowy wskaźnik pomiaru inwentarza żywego dla trzody chlewnej (poziom ryzyka  $\Sigma(\bar{x}R) = 44\%$ )

Tabela 46. Test sprawdzający branżowy wskaźnik pomiaru inwentarza żywego dla bydła opasowego (poziom ryzyka  $\Sigma(\bar{x}R) = 41\%$ )

## Spis wykresów

Wykres 1. Gospodarstwa rolne według rodzaju prowadzonej produkcji rolniczej w latach 2010 – 2020

Wykres 2. Struktura działalności rolniczej w latach 2007–2019

Wykres 3. Poziom inflacji w wybranych krajach świata za drugi kwartał 2022 roku

Wykres 4. Histogram publikacji dla słów kluczowych „aktywa biologiczne”

Wykres 5. Struktura organizacyjno-prawna jednostek rolnych w badaniu pilotażowym

Wykres 6. System rachunkowości w jednostkach rolnych

Wykres 7. Zjawiska dysfunkcyjne w systemie rachunkowości w jednostkach rolnych

Wykres 8. Dobór metody amortyzacji bilansowej stada podstawowego krów mlecznych

Wykres 9. Dobór metody wyceny bilansowej koni hodowlanych w stadninie

Wykres 10. Ryzyko w działalności rolniczej w opinii respondentów

Wykres 11. Prawidłowość wyceny rachunkowej produkcji ubocznej

Wykres 12. Opinie respondentów o metodach wyceny produktu gotowego na przykładzie trzody chlewnej

Wykres 13. Udział inwentarza żywego w zapasach ogółem w hodowli ryb

Wykres 14. Rodzaje ryzyka w produkcji trzody chlewnej w gospodarstwie rolnym w pierwszym półroczu 2021 roku

Wykres 15. Rodzaje ryzyka w produkcji trzody chlewnej w gospodarstwie rolnym w drugim półroczu 2021 roku

Wykres 16. Miesięczne ceny zakupu tuczników na wagę żywą w latach 2020-2022 wg ZSRiR

## Załączniki

### Załącznik nr 1 „Scenariusz wywiadu pogłębionego w jednostkach rolnych”

W ramach przygotowywania rozprawy doktorskiej na temat: *Doskonalenie metod rachunkowej wyceny inwentarza żywego wspierających zarządzanie jednostkami rolnymi*, przeprowadzam wywiady z właścicielami lub osobami zarządzającymi gospodarstwami rolnymi lub przedsiębiorstwami rolnymi (łącznie zdefiniowanymi jako jednostki rolne). Wywiady mają na celu zebranie opinii o wycenie rachunkowej inwentarza żywego oraz kierunków jej doskonalenia dla skutecznego zarządzania jednostkami rolnymi. Rozmowa będzie w pełni anonimowa, potrwa około godziny i – jeśli wyrazi Pan/Pani zgodę – będzie nagrywana. Nagranie posłuży do przygotowania zbiorczego raportu z badania. Proszę pamiętać, że w badaniu tym nie ma dobrych i złych

odpowiedzi. Interesują mnie Pana/Pani doświadczenia, wiedza i przekonanie. Proszę krótko przedstawić swoje gospodarstwo rolne, przedsiębiorstwo rolnicze oraz rolę, jaką w niej Pan/Pani pełni? Poniżej w ujęciu tabelarycznym opisano sposób prowadzenia rozmowy z kierującym jednostką rolną.

<b>Temat</b>	<b>Kwestie szczegółowe (pytania)</b>	<b>Uwagi</b>
Określenie podmiotu badań	Jakiego rodzaju działalność prowadzi podmiot? (chów i hodowla zwierząt – <u>tak</u> Produkcja roślinna połączona z chowem i hodowlą zwierząt – <u>tak</u> Produkcja roślinna – nie)  Jak jest forma prawna działania? Jaka jest wielkość jednostki mierzona poziomem rocznych przychodów?	<i>Przedmiotem zainteresowania nie są jednostki rolne prowadzące wyłącznie produkcję roślinną.</i>
Określenie rodzaju aktywów trwałych i obrotowych	Proszę wskazać, czy podmiot posiada inwentarz żywy, który klasyfikuje jako środki trwałe albo który można by zaliczyć do tej kategorii (np. stadogęsiewe)? Proszę wskazać, czy podmiot posiada inwentarz żywy, który klasyfikuje jako zapasy albo który mógłby być klasyfikowany jako zapasy? Proszę wskazać, czy podmiot posiada produkty odzwierzęce? Proszę wskazać, czy podmiot identyfikuje u siebie produkty uboczne w produkcji zwierzęcej?	<i>Produkty uboczne (obornik, gnojowica, biogazownia, pierze).</i>
Określenie rodzaju rachunkowości i zakresu jej stosowania	Czy podmiot objęty jest rachunkowością FADN? Czy podmiot prowadzi księgi rachunkowe (czy stosuje przepisy krajowe czy międzynarodowe regulacje)? Czy, komu i jak często podmiot przekazuje sprawozdanie finansowe? Czy podmiot uzyskuje dotacje ze środków publicznych, które dotyczą inwentarza żywego?	<i>Można dopytać o prowadzone ewidencje podatkowe np. rejestry zakupu i sprzedaży</i>
Organizacja rachunkowości w podmiocie	Czy podmiot posiada własną księgowość, czy powierzył jej prowadzenie podmiotowi zewnętrznemu? Jakie doświadczenie zawodowe posiada osoba odpowiedzialna za sporządzanie sprawozdań finansowych?	<i>Podmiot zewnętrzny – biuro rachunkowe (możliwe wskazanie)</i>

	<p>Czy sprawozdanie finansowe podmiotu podlega badaniu przez biegłego rewidenta?</p> <p>Czy można powiedzieć, że w podmiocie zachodzi synergia pomiędzy komórką rachunkowości a komórką odpowiedzialną za chów i/lub hodowlę zwierząt?</p>	<p><i>Komórka – podstawowa jednostka strukturalno – funkcjonalna</i></p>
<p>Rodzaje informacji z systemu rachunkowości przetwarzane w procesie zarządzania podmiotem</p>	<p>Jak mierzy się i wycenia koszty wyprodukowania inwentarza żywego: – z własnego odchowu? – pozyskanego z zewnątrz?</p> <p>Czy podmiot identyfikuje i wycenia koszty czynników produkcji pochodzących z wewnątrz (np. ściółka, pasze objętościowe)?</p> <p>Czy dokonuje się wyceny produkcji w toku inwentarza żywego? Jeśli tak, to jakie miary przyjmuje się do wyceny i jakie metody wyceny?</p> <p>Jak i czy w ogóle dokonuje się ustalenia stawek amortyzacji inwentarza żywego? Czy bierze się pod uwagę przemianę biologiczną zarówno w aspekcie wzrostu aktywu jak i jego degeneracji w procesie starzenia?</p> <p>Co decyduje o zmniejszeniu bądź zwiększeniu stanu inwentarza żywego w podmiocie?</p> <p>Jakie są oczekiwania kierujących podmiotem w zakresie informacji rachunkowych? Co jest już, a o co rozszerzyć raportowanie zarządcze?</p>	<p><i>(Własny odchów to np. zamknięty cykl produkcji, w którym jednostka sama prowadzi reprodukcję)</i></p> <p><i>Przy koszcie historycznym niektóre nakłady są pomijane w procesie wyceny.</i></p> <p><i>Aktualne relacje popytu do podaży? Możliwości produkcyjne (dostępność materiałów, zaplecze logistyczne)</i></p>
<p>Korzyści i koszty rozwiązań w zakresie rachunkowości zarządczej.</p>	<p>Czy podmiot korzysta z dotacji, premii i innego wsparcia z budżetów krajowego i Unii Europejskiej? Czy podmiot starał się o takie dotacje, ale spotkał bariery w</p>	<p><i>Należy dopytać czy podmiot korzysta z wsparcia z funduszy sporadycznie, czy</i></p>

	<p>zakresie informacji rachunkowych koniecznych do zaraportowania? Czy korzyści wynikające z uzyskania wsparcia finansowego z funduszy krajowych i zagranicznych rekompensują koszty zwiększenia informacji rachunkowych?</p> <p>Jedną z korzyści wyceny inwentarza żywego w wartości godziwej jest wzrost wartości aktywów w bilansie. Czy podmiot jest gotowy ponosić dodatkowe koszty szacowania wartości godziwej np. w postaci operatów szacunkowych rzeczoznawców majątkowych?</p> <p>Czy podmiot korzysta z finansowania zewnętrznego? Jakie informacje są istotne dla inwestorów zewnętrznych przy podejmowaniu decyzji inwestowaniu w podmiot?</p> <p>Jakich informacji oczekują od podmiotu banki w procesie oceny zdolności kredytowej? Które z tych informacji i jak często trzeba cyklicznie raportować do banków w związku z monitoringami?</p> <p>Czy istotne są informacje o kosztach hodowli inwentarza żywego na każdym etapie jego przemiany biologicznej?</p> <p>Czy spotkali się Państwo z zarzutem, że w bilansie podmiotu wartość aktywów jest niedoszacowana?</p>	<p><i>cyklicznie i jaki jest szacunkowy % wzrostu obciążeń z tytułu dodatkowych rozwiązań księgowych.</i></p> <p><i>Dla spółek giełdowych akcjonariusze</i></p> <p><i>(np. cielę-byczek- jałowica-opas-krowa) i koszt produkcji dla każdego etapu</i></p>
<p>Rodzaje inwentarza żywego i aktywne rynki naraz niego</p>	<p>Proszę wskazać, jakie rodzaje (gatunki i rasy) inwentarza żywego posiada podmiot? Jaka jest specyfika konkretnych ras zwierząt i jak wpływa ona na wycenę zwierzęcia na każdym etapie jego przemiany biologicznej?</p> <p>Czy dla każdego zwierzęcia w zasobie majątkowym może podmiot określić</p>	

	<p>aktywny rynek, na którym może dokonać transakcji sprzedaży?</p> <p>Jak przeprowadzana jest wycena zwierzęcia na moment pozyskania, w przypadku gdy pochodzi ono z własnego chowu? Czy w sytuacji, kiedy zwierzę jest w trakcie procesów wzrostu, jego przeznaczeniem jest stado podstawowe, jednostka wykazuje ten składnik jako środki trwałe w budowie?</p>	
Ryzyko w produkcji zwierzęcej	<p>Proszę wskazać na 5 rodzajów ryzyka związanych z produkcją zwierzęcą? Który spośród wskazanych jest najistotniejszy?</p> <p>Czy ryzyko powinno być uwzględniane przy wycenie inwentarza żywego, czy można zwiększyć amortyzację stada podstawowego z uwagi na znaczące ryzyko?</p>	

## Załącznik nr 2 „Scenariusz wywiadu pogłębionego w biurach rachunkowych”

W ramach przygotowywania rozprawy doktorskiej na temat: *Doskonalenia metod rachunkowej wyceny inwentarza żywego wspierających zarządzanie jednostkami rolnymi*, przeprowadzam wywiady z właścicielami biur rachunkowych obsługujących jednostki rolne (gospodarstwa rolne i przedsiębiorstwa rolne). Wywiady mają na celu zebranie opinii o wycenie rachunkowej inwentarza żywego oraz kierunków jej doskonalenia dla skutecznego zarządzania jednostkami rolnymi. Rozmowa będzie w pełni anonimowa, potrwa około godziny i – jeśli wyrazi Pan/Pani zgodę – będzie nagrywana. Nagranie posłuży do przygotowania zbiorczego raportu z badania Proszę pamiętać, że w badaniu tym nie ma dobrych i złych odpowiedzi. Interesują mnie Pana/Pani doświadczenia, wiedza i przekonanie. Proszę krótko przedstawić swoje biuro rachunkowe oraz klientów z branży rolniczej, których biuro obsługuje? Poniżej w ujęciu tabelarycznym opisano sposób prowadzenia rozmowy z kierującym biurem rachunkowym.

Temat	Kwestie szczegółowe (pytania)	Uwagi
Określenie podmiotu badań	Jakiego rodzaju działalność prowadzi podmiot? (chów i hodowla zwierząt – <u>tak</u>	<i>Przedmiotem zainteresowania nie są jednostki rolne prowadzące</i>

	<p>Produkcja roślinna połączona z chowem i hodowlą zwierząt – <u>tak</u> Produkcja roślinna – nie)</p> <p>Jak jest forma prawna działania? Jaka jest wielkość jednostki mierzona poziomem rocznych przychodów?</p>	<p><i>wyłącznie produkcję roślinną.</i></p>
Określenie przedmiotu badań	<p>Jakiego rodzaju klientowi z branży rolniczej prowadzili Państwo ewidencje rachunkowe i podatkowe?</p> <p><input checked="" type="checkbox"/> gospodarstwo rolne z VAT <input checked="" type="checkbox"/> działalność gospodarcza związana z rolnictwem <input checked="" type="checkbox"/> spółki prawa handlowego <input checked="" type="checkbox"/> spółdzielnie rolnicze, grupy producentów rolnych</p> <p>W jakiej formie prowadzili Państwo ewidencje rachunkowe i podatkowe podmiotowi z branży rolniczej?</p> <p><input checked="" type="checkbox"/> tylko ewidencje podatkowe (VAT, KPiR, ryczałt) <input checked="" type="checkbox"/> pełne księgi <input checked="" type="checkbox"/> rachunkowość na potrzeby dotacji</p>	
Zjawiska dysfunkcyjne w bieżącej pracy z obszaru rachunkowości jednostek rolnych	<p>Jakie najczęściej problemy pojawiały się przy prowadzeniu ksiąg rachunkowych/ewidencji dla podmiotów rolniczych?</p> <p><input checked="" type="checkbox"/> problem z klasyfikacją zdarzeń gospodarczych do odpowiednich kategorii przychodów, kosztów? <input checked="" type="checkbox"/> niejasne przepisy podatkowe <input checked="" type="checkbox"/> brak odpowiedniej dokumentacji od klienta <input checked="" type="checkbox"/> inne <input checked="" type="checkbox"/></p> <p>Jak oraz czy w ogóle liczylibyście amortyzację krów mlecznych w firmie produkującej mleko?</p> <p><input checked="" type="checkbox"/> brak amortyzacji <input checked="" type="checkbox"/> amortyzacja linowa w okresie zbieżnym z produkcją mleka przez zwierzę</p>	



	<input checked="" type="checkbox"/> amortyzacja jednorazowa w przypadku niskiej jednostkowej wartości <input checked="" type="checkbox"/> inne <input checked="" type="checkbox"/>	
	<p>Jak należy wycenić konie (środek trwały) w stadninie koni pozyskane z własnej hodowli na dzień bilansowy?</p> <p><input checked="" type="checkbox"/> wg historycznego kosztu pozyskania w hodowli pomniejszonego o ewentualną trwałą utratę wartości  <input checked="" type="checkbox"/> wg aktualnych cen rynkowych pomniejszonych o przewidywaną marżę  <input checked="" type="checkbox"/> wg branżowych wskaźników pomiaru z uwzględnieniem ryzyk</p> <p>Proszę wskazać najistotniejsze ryzyko cenowo-finansowe w podmiotach rolniczych spośród poniższych:</p> <p><input checked="" type="checkbox"/> utrata płynności  <input checked="" type="checkbox"/> zmiana cen na sprzedawane produkty  <input checked="" type="checkbox"/> brak dostępu do kredytu  <input checked="" type="checkbox"/> zmiana kursu walut  <input checked="" type="checkbox"/> wzrost stopy oprocentowania kredytu</p> <p>Czy Państwa zdaniem produkcja uboczna (np. gnojowica, obornik) w podmiotach rolniczych jest adekwatnie wyceniana  <input checked="" type="checkbox"/> zdecydowanie tak  <input checked="" type="checkbox"/> raczej tak  <input checked="" type="checkbox"/> zdecydowanie nie  <input checked="" type="checkbox"/> raczej nie</p> <p>Jak prawidłowo wycenić trzodę chlewną (produkt), która została pozyskana z własnego chowu?</p> <p><input checked="" type="checkbox"/> wg rzeczywistego kosztu wytworzenia  <input checked="" type="checkbox"/> wg uzyskanej ceny sprzedaży pomniejszonej o marżę  <input checked="" type="checkbox"/> wg ceny rynkowej, nie wyższej od ceny sprzedaży</p>	

Jeśli stosują Państwo do wyceny inwentarza żywego lub jego produkcji w toku wartość godziwą proszę podać informacje jak niżej (można podać wartość łączną, w przeliczeniu na sztuki zwierząt, kilogramy),

**Bądź**

Jeśli nie stosują Państwo do wyceny inwentarza żywego lub jego produkcji w toku w wartości godziwej, proszę podać ceny i koszty oraz oszacować wartość godziwą (można podać wartość łączną, w przeliczeniu na sztuki zwierząt, kilogramy):

	2019	2020	2021
Planowana cena sprzedaży			
Rzeczywista średnia cena sprzedaży			
Wartość godziwa inwentarza żywego na monet zakończenia odchowu			
Koszt wytworzenia inwentarza żywego (wyrobów gotowych) na moment zakończenia odchowu			
Koszt wytworzenia inwentarza żywego w trakcie odchowu (na dzień bilansowy)			

Cykl produkcyjny inwentarza żywego trwa.....miesiące.

Wartości ujęto w przeliczeniu na .....(sztuki, kilogramy)

Dlaczego nie stosują Państwo w jednostce rolnej wartości godziwej do wyceny inwentarza żywego?

- nie dotyczy,
- trudności w ustaleniu wartości godziwej,
- trudności w stosowaniu (księgowaniu skutków) wyceny według wartości godziwej,
- brak wiedzy na temat stosowania (księgowania skutków) wyceny według wartości godziwej,
- brak literatury określającej sposób stosowania (księgowania skutków) wyceny według wartości godziwej,
- brak obowiązku ustawowego w tym zakresie,
- rozbieżność takiej metody wyceny z przepisami prawa podatkowego,
- koszty wdrożenia przewyższają potencjalne korzyści stosowania wartości godziwej do wyceny.

**Załącznik nr 3**

**Badania pilotażowe – Kwestionariusz ankiety „Wycena rachunkowa zwierząt w jednostkach rolnych”**

**Dzień dobry,**

Szanowni Państwo!

Nazywam się Piotr Kica, jestem doktorantem Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Technologiczno-Przyrodniczego im. Jana i Jędrzeja Śniadeckich.

Prowadzę badania, których celem jest doskonalenie metod wyceny zwierząt w jednostkach rolniczych. Wypełnienie poniższej ankiety powinno zająć Państwu nie więcej niż 7 minut, a dla mnie będzie cennym wsparciem. Dziękuję za poświęcony czas.

1. Czy swojej dotychczasowej działalności spotkali się Państwo z klientem z branży rolniczej?

TAK

NIE

2. Jakiego rodzaju klientowi z branży rolniczej prowadzili Państwo księgowość?

gospodarstwo rolne z VAT

działalność gospodarcza związana z rolnictwem

spółki prawa handlowego

spółdzielnie rolnicze

3. W jakiej formie prowadzili Państwo księgowość podmiotowi z branży rolniczej?

tylko ewidencje podatkowe (VAT, KPiR, ryczałt)

pełne księgi

rachunkowość na potrzeby dotacji

4. Jakie najczęściej problemy pojawiały się przy prowadzeniu księgowości dla podmiotów rolniczych?

problem z klasyfikacją zdarzeń gospodarczych do odpowiednich kategorii przychodów, kosztów?

niejasne przepisy podatkowe

brak odpowiedniej dokumentacji od klienta

5. Jak oraz czy w ogóle liczylibyście amortyzację krów mlecznych w firmie produkującej mleko?

brak amortyzacji

amortyzacja linowa w okresie zbieżnym z produkcją mleka przez zwierzę

amortyzacja jednorazowa w przypadku niskiej jednostkowej wartości

6. Jak należy wycenić konie (środek trwały) w stadninie koni pozyskane z własnej hodowli na dzień bilansowy?

wg historycznego kosztu pozyskania w hodowli pomniejszonego o ewentualną trwałą utratę wartości

wg aktualnych cen rynkowych pomniejszonych o przewidywaną marżę

wg branżowych wskaźników pomiaru z uwzględnieniem ryzyk

7. Proszę wskazać najistotniejsze ryzyko cenowo-finansowe w podmiotach rolniczych spośród poniższych:

utrata płynności

zmiana cen na sprzedawane produkty

brak dostępu do kredytu

zmiana kursu walut

wzrost stopy oprocentowania kredytu

8. Czy Państwa zdaniem produkcja uboczna (np. gnojowica, obornik) w podmiotach rolniczych jest adekwatnie wyceniana

zdecydowanie tak

raczej tak

zdecydowanie nie

raczej nie

9. Jak prawidłowo wycenić trzodę chlewną (produkt), kiedy została ona pozyskana z własnego chowu?

wg rzeczywistego kosztu wytworzenia

wg uzyskanej ceny sprzedaży pomniejszonej o marżę

wg ceny rynkowej, nie wyższej od ceny sprzedaży

10. Proszę zaznaczyć województwo, w którym macie Państwo swoją siedzibę?

dolnośląskie

kujawsko-pomorskie

lubelskie

lubuskie

małopolskie

mazowieckie

łódzkie

opolskie

podlaskie

pomorskie

podkarpackie

świętokrzyskie

śląskie

warmińsko-mazurskie

zachodnio-pomorskie

wielkopolskie

11. Proszę wskazać swoją płeć:

Kobieta

Mężczyzna

Nie wskazuję

12. Proszę wskazać swój wiek:

18-30 lat

31-40 lat

41-50 lat

51-60 lat

powyżej 60 lat

13. Proszę wskazać swoje wykształcenie:

podstawowe/gimnazjum

zawodowe

średnie

wyższe

14. Miejsce zamieszkania:

wieś,

miasto do 50 tys.

miasto od 50 tys. do 150 tys.

miasto od 150 tys do 300 tys.

miasto powyżej 300 tys.

Źródło: <https://forms.microsoft.com/t/i7C9UVnwcR>