

Klasyfikacja i prezentacja aktywów rolniczych w sprawozdaniu finansowym według polskich i międzynarodowych regulacji rachunkowości

Dorota Czerwińska-Kayzer * *Anna Bieniasz* ** *Zbigniew Gołaś* ***

Wprowadzenie

W przekonaniu wielu teoretyków oraz praktyków przydatność rachunkowości w prowadzeniu gospodarstwa rolniczego, zarówno na potrzeby wewnętrzne, jak i zewnętrzne, jest bardzo istotna (Bernacki, 2006). Znaczenie rachunkowości w rozliczaniu działalności rolniczej doceniono już w starożytnym Egipcie i Grecji, kiedy to właśnie przy zbiorach płodów rolnych, na glinianych tabliczkach, dokonywano pierwszych skrupulatnych zapisów rachunkowych (Wyszkowska, 2006; Czerwińska-Kayzer, 2010). O celowości zastosowania rachunkowości przez gospodarzy przekonywano także na początku XX wieku. Już w roku 1907 J. Kopecki (1907, s. 6) stwierdził już, że „nie będzie swego majątku pewny ten gospodarz, który nie prowadzi zapisów rachunkowych”. Z drugiej strony ten sam autor (Kopecki, 1907, s. 6) podkreślał, że „mało jest rolników, którzy mogliby liczbami z ksiąg wykazać swój majątek lub ile ich praca czy kapitał przynosi zysku”.

Te stwierdzenia sprzed ponad 100 lat jakże aktualne są obecnie. A. Bernacki (2010) podkreśla, że tylko nieliczni prowadzą zapiski o charakterze księgowym. Do tej niewielkiej grupy zalicza m.in. grupę 12 000 gospodarstw rolnych, które prowadzą zapisy księgowe w ramach systemu rachunkowości gospodarstw rolnych (tzw. FADN¹). Dane te potwierdza także A. Chmielewski (2008), który w swoich badaniach wykazał, że w Polsce księgi rachunkowe prowadzi zaledwie 0,16% gospodarstw rolnych z 2,7 mln gospodarstw ogółem. Ta niewielka grupa gospodarstw to rolnicze spółdzielnie produkcyjne, gospodarstwa prowadzone w formie spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, spółki akcyjne lub inne podmioty gospodarcze, które podlegają przepisom ustawy o rachunkowości².

* Dr Dorota Czerwińska-Kayzer, adiunkt, Katedra Finansów i Rachunkowości, Uniwersytet Przyrodniczy w Poznaniu, e-mail: czerwinska-kayzer@up.poznan.pl

** Dr Anna Bieniasz, adiunkt, Katedra Finansów i Rachunkowości, Uniwersytet Przyrodniczy w Poznaniu, e-mail: bieniasz@up.poznan.pl

*** Dr hab. Zbigniew Gołaś, Katedra Ekonomiki Przedsiębiorstw Agrobiznesu, Uniwersytet Przyrodniczy w Poznaniu, e-mail: zbyszekg@up.poznan.pl

¹ FADN – *Farm Accountancy Data Network*.

² Jednostki te podlegają obowiązkowi prowadzenia ksiąg z tytułu posiadanej formy organizacyjno-prawnej oraz z tytułu przekroczenia przychodów netto ze sprzedaży towarów, produktów i usług oraz operacji finansowych równowartości w walucie polskiej 1 200 000 EUR, *ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości*, Dz.U. 1994, nr 121, poz. 591, z późn. zm.

Ten znikomy odsetek gospodarstw rolnych prowadzących ewidencję księgową, a tym samym sporządzających sprawozdania finansowe, jest następstwem braku ustawowego obowiązku prowadzenia rachunkowości w gospodarstwach rolnych oraz wynika z pominięcia w prawie bilansowym zapisów regulujących sposób ewidencji oraz ujawnienia danych o odmiennych i jakże złożonych operacjach gospodarczych zachodzących w gospodarstwach rolnych (Nadolna, Rydzewska-Włodarczyk, 2009). Istotnym czynnikiem jest tu także zwykła niechęć do dodatkowej pracy, która, w mniemaniu wielu rolników, nie przyniesie w przyszłości wymiernych efektów.

Błędem byłoby stwierdzenie, że nie ma w ogóle polskich czy międzynarodowych regulacji dotyczących ujęcia działalności rolniczej w ewidencji księgowej oraz prezentacji w sprawozdaniach finansowych. Zagadnienia te w polskim prawodawstwie są poruszone w *ustawie z dnia 29 listopada 2000 r. o zbieraniu i wykorzystaniu danych rachunkowych z gospodarstw rolnych*³, która dotyczy ewidencji zdarzeń gospodarczych zachodzących w gospodarstwach rolnych na potrzeby FADN, nastawionego na określenie wielkości dochodów rolniczych w typach gospodarstw⁴ i przedstawienie związku tych gospodarstw z rynkiem.

W regulacjach międzynarodowych działalność rolnicza ujęta jest w Międzynarodowym Standardzie Rachunkowości nr 41 *Rolnictwo*. W dokumencie tym określono w odniesieniu do działalności rolniczej sposób ewidencji księgowej, zasady prezentacji w sprawozdaniach finansowych oraz zakres ujawnianych informacji (MSR 41 *Rolnictwo...*, 2007). Zdaniem T. Kiziukiewicza (2009a), w MSR nr 41 *Rolnictwo* są sformułowane jedynie tylko zalecenia co do ujmwowania informacji z działalności rolniczej w sprawozdaniu z sytuacji finansowej jednostki. W konsekwencji jednostka samodzielnie podejmuje decyzję o sposobie i stopniu szczegółowości prezentowanych danych. To prowadzi do różnic w interpretacji tych zaleceń, a tym samym do różnic w prezentacji w sprawozdaniu finansowym składników związanych z działalnością rolniczą. Zdaniem A. Bernackiego (2006) MSR nr 41 *Rolnictwo* przyjmuje nowe, niewykorzystywane dotychczas w Polsce terminy, jak np. aktywa biologiczne. Jednak nie stosując fachowego nazewnictwa i grupowania składników aktywów, które zostało wypracowane przez rachunkowość rolną oraz ekonomikę i organizację rolną, zapisy te stają się mało precyzyjne i niejednoznaczne.

Celem niniejszego artykułu jest przedstawienie i porównanie sposobów klasyfikacji aktywów związanych z działalnością rolniczą oraz ich ujęcia w sprawozdaniu finansowym w aspekcie różnych regulacji prawnych, tj. według MSR nr 41 *Rolnictwo, ustawy o rachunkowości i ustawy o zbieraniu i wykorzystaniu danych ra-*

³ *Ustawa z dnia 29 listopada 2000 r. o zbieraniu danych i wykorzystaniu danych rachunkowych z gospodarstw rolnych*, Dz.U., 2001, nr 3, poz. 20.

⁴ Typy gospodarstw rolnych są wyznaczone według dwóch kryteriów: wielkości ekonomicznej gospodarstw mierzonej nadwyżką wartości produkcji nad wartością kosztów bezpośrednich (6 typów gospodarstw) oraz tzw. typów rolniczych określonych na podstawie struktury nadwyżki bezpośredniej (8 typów ogólnych, 17 typów podstawowych, 50 typów szczegółowych i 30 podtypów typów szczegółowych) (*Wyniki standardowe...*, 2010).

chunkowych z gospodarstw rolnych. Na realizację tak sformułowanego celu składa się przegląd aktów prawnych i literatury z zakresu rachunkowości oraz ekonomiki i organizacji gospodarstw rolniczych. Ponadto w opracowaniu wykorzystano metodę porównawczą, analizę opisową oraz metodę dedukcji.

1. Specyfika działalności rolniczej

Działalność rolnicza, wśród różnych form działalności gospodarczej, cechuje się odmiennością oraz złożonością zdarzeń gospodarczych. To prowadzi do swego rodzaju swoistości produkcji rolniczej, którą można wyrazić brakiem jednolitego charakteru. R. Manteuffel (1961, 1987) w swoich pracach wielokrotnie podkreślał, że produkcja rolnicza ma zarówno cechy produkcji wytwórczej, jak i przetwórczej. Charakter wytwórczy wyraża się wytwarzaniem nowych dóbr przez fotosyntezę, natomiast charakter przetwórczy przejawia się w przetwarzaniu produktów mniej wartościowych na bardziej wartościowe produkty zwierzęce lub przemysłowe. W konsekwencji działalność rolniczą wyznaczają trzy działy, tj. produkcja roślinna, która jest działem wytwórczym, produkcja zwierzęca i przemysł rolny (mieszczący się na terenie jednostki), które są działami przetwórczymi. R. Manteuffel (1987) podkreślał także, że rolnictwo wykorzystuje cechy biologiczne roślin i zwierząt, a procesy produkcyjne zachodzą w organizmach żywych i w warunkach naturalnych. Stąd też rola człowieka w tej produkcji sprowadza się głównie do stworzenia jak najkorzystniejszych warunków, by te istoty żywe chciały się rozwijać, mnożyć i przybierać na wadze.

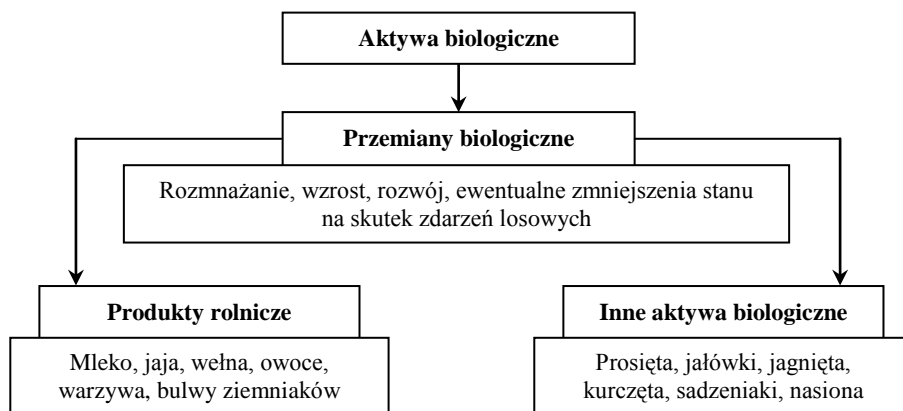
Warto podkreślić, że specyfika produkcji rolniczej związana jest z występowaniem ciągłych zmian biologicznych, zachodzących zarówno w materiałach pochodzenia roślinnego (np. materiale siewnym, sadzeniakach, rozsadzie roślin warzywniczych) czy zwierzęcego (np. w osobnikach młodych lub dojrzałych), jak i produktach gotowych (np. ziarnie zbóż, owocach, warzywach). Przemiany te są następstwem procesów fizjologicznych (np. oddychania), które zachodzą przez cały czas, tzn. zarówno w fazie produkcji, jak i w fazie przechowywania produktów rolnych czy magazynowania materiału siewnego.

Wspomniana odmienność działalności rolniczej prowadzi do trudności pełnego odzwierciedlenia zdarzeń gospodarczych w księgach oraz właściwego określenia wartości aktywów rolniczych (wyceny). W rozwiązaniu tych problemów od lat starają się pomóc zarówno teoretycy, jak i praktycy, wśród których należy wymienić profesorów J. Au, S. Surzyckiego, S. Moszczeńskiego, E. Laura, R. Manteuffla, P. Meimberga, A. Pietraszewskiego, którzy w swych pracach podejmowali problematykę klasyfikacji składników majątku w gospodarstwie rolniczym, zasad jego wyceny, sposobów ewidencji oraz zakresu prezentacji aktywów i pasywów przez jednostki rolnicze (Moszczeński, 1924; Manteuffel, 1961; Pietraszewski, 1968; Meimberg, 1971; Bernacki, 2006; Turzyński, 2010).

Odmienność rolnictwa oraz konieczność określenia szczególnych wymagań co do tego działu produkcji uznał także Komitet Międzynarodowych Standardów

Rachunkowości, który mimo wielu uwag krytycznych określił wytyczne w tym zakresie w MSR nr 41 *Rolnictwo*. Jest to dotychczas jedyny standard poświęcony problemom rachunkowości określonego sektora gospodarki. Dokument ten rozpoczyna się definicją działalności rolniczej, która rozumiana jest jako zarządzanie jednostką gospodarczą (tj. gospodarstwem rolniczym), w której dokonywany jest proces przemiany biologicznej, polegający na zmianie aktywów biologicznych w produkty rolnicze i inne aktywa biologiczne przeznaczone na sprzedaż, przetworzenie lub konsumpcję (MSR 41 *Rolnictwo...*, 2007; Bernacki, 2010). Z powyższej definicji wynika, że działalność rolnicza opiera się na składnikach określonych mianem aktywów biologicznych, które poprzez kontrolowaną przez człowieka przemianę, przetwarzane są w inne aktywa biologiczne lub produkty rolnicze (rysunek 1). Należy podkreślić, że w myśl MSR nr 41 *Rolnictwo* proces przemiany biologicznej kończy się w momencie zbioru lub pozyskania produktu rolniczego. Zapis ten jest istotny dla ewidencji, klasyfikacji, wyceny oraz prezentacji aktywów biologicznych.

Rysunek 1. Powiązania między aktywami biologicznymi a produktami rolniczymi



Źródło: opracowanie własne na podstawie Kiziukiewicz (2009).

Wspomniana przemiana biologiczna jest rozumiana jako stworzenie przez człowieka optymalnych warunków przyrodniczych do przebiegu następujących procesów (MSR 41 *Rolnictwo...*, 2007; *Aktywa biologiczne...*, 2009):

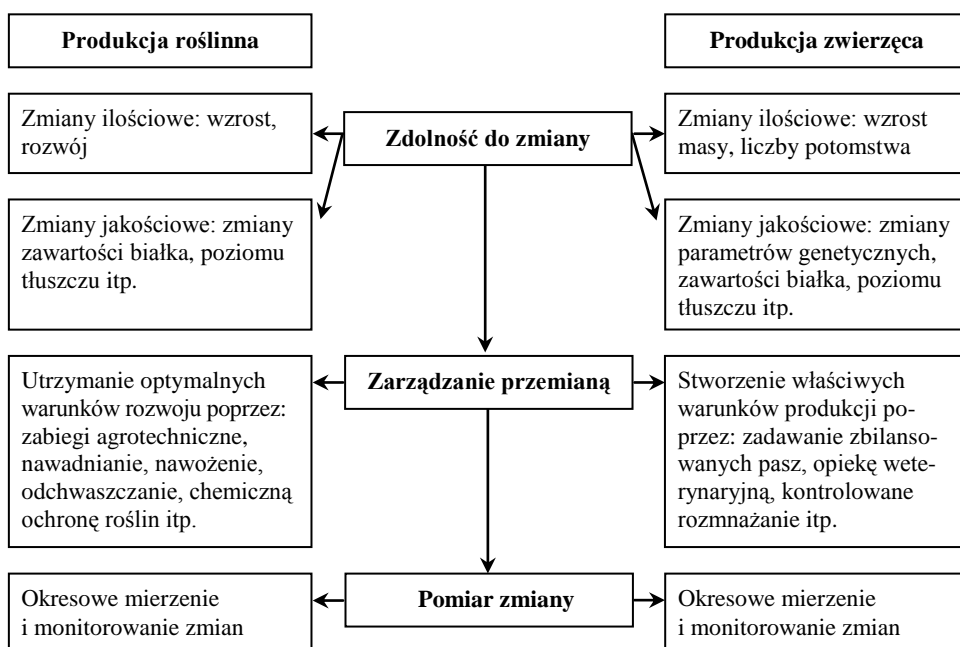
- wzrostu i rozwoju, następujących poprzez powiększenie lub poprawę jakości zwierząt i roślin znajdujących się w chowie, hodowli lub uprawie,
- rozmnażania, wskutek którego pozyskuje się dodatkowe sztuki zwierząt lub roślin,
- degeneracji, tj. zmniejszenia ilości lub pogorszenia jakości zwierząt i roślin,
- wytwarzania produktów rolniczych (takich jak mleko, wełna, lateks, żywica itp.) wskutek oddzielenia produktu od aktywów biologicznych.

Zgodnie z par. 52 MSR nr 41 *Rolnictwo* wymienione zmiany biofizyczne i biochemiczne powinny być obserwowalne i mierzalne, by można dokonać ich właściwej wyceny. Ponadto ich następstwem powinny być korzyści ekonomiczne.

Tak rozumiana działalność rolnicza obejmuje swoim zakresem wiele czynności, wśród których można wymienić: chów i hodowlę zwierząt gospodarskich, uprawy roślin rolniczych i ogrodniczych (jednorocznych i wieloletnich), uprawy roślin ozdobnych, prowadzenie gospodarki leśnej, gospodarowanie na zamkniętych terenach wodnych⁵.

Wymienione rodzaje działalności rolniczej różnią się rozpiętością czynności wchodzących w zakres danej produkcji, mimo to wszystkie mają wspólne cechy, do których zalicza się zdolność do zmiany, zarządzanie zmianą oraz jej pomiar (rysunek 2).

Rysunek 2. Cechy wspólne różnych działalności rolniczych



Źródło: opracowanie własne.

Zdolność do zmiany polega na tym, że zwierzęta gospodarskie i rośliny uprawne podlegają procesowi wzrostu, rozwoju i rozmnażania, czyli przemianie biologicznej. Zmiany te mogą mieć charakter jakościowy (np. poprawa lub pogorszenie parametrów genetycznych, zwiększenie lub zmniejszenie poziomu tłuszczu, zawartości białka, zmiana fazy rozwoju itp.) lub ilościowy (np. liczba potomstwa, wzrost, długość włókien). Zachodzące zmiany, w ramach procesu gospodarowania i zarządzania produkcją rolniczą, podlegają na bieżąco kontroli (np. zdrowotnej, rozwojowej) oraz w określonej fazie pomiarowi (pomiar wagi, wzrostu wydajności). W celu utrzymania i poprawy stanu produkcji lub osiąganych plonów

⁵ Do działalności rolniczej nie zalicza się połowów na otwartych akwenach wodnych (tzw. połowów oceanicznych), wycinki drzewa czy zbiorów runa leśnego.

zarządzanie polega na stworzeniu jak najlepszych warunków do wzrostu i rozwoju roślin oraz zwierząt. W produkcji roślinnej zarządzanie zmianą obejmuje zabiegi agrotechniczne, ochronę roślin, pielęgnację, nawożenie, naświetlanie itp. W produkcji zwierzęcej proces ten obejmuje dostarczanie zbilansowanych dawek żywnościowych, utrzymanie właściwej temperatury, wilgotności i czystości w pomieszczeniach gospodarskich, kontrolowany proces rozmnażania itp.

2. Klasyfikacja aktywów związanych z działalnością rolniczą według MSR nr 41 *Rolnictwo*

W działalność rolniczą jest zaangażowanych wiele środków gospodarczych, których zakres, w zależności od rodzaju produkcji, jest węższy lub szerszy. Niezależnie od rodzaju produkcji oraz jej zakresu, środki gospodarcze do celów ewidencyjnych, wyceny i sprawozdawczości powinny być właściwie sklasyfikowane.

W MSR nr 41 *Rolnictwo*, pierwszy, wstępny podział aktywów rolniczych wprowadza się już w samej definicji działalności rolniczej. Kryterium podziału w tym przypadku jest udział składnika w przemianie biologicznej (rysunek 1). Według tego założenia wyróżnia się trzy składniki gospodarcze, tj. aktywa biologiczne, inne aktywa biologiczne i produkty rolnicze. Zaszeregowanie składnika do danej grupy aktywów ma następstwo w wyborze metody wyceny oraz w sposobie prezentacji tego środka w sprawozdaniu finansowym.

Aktywa biologiczne definiuje się jako zbiorowość podobnych zwierząt hodowlanych (np. bydła, trzody chlewnej, owiec, drobiu, pszczoł) oraz roślin uprawnych (np. sady, plantacje wieloletnich roślin ogrodniczych, lasy), które podlegają przemianie biologicznej (Bernacki, 2010). Do aktywów biologicznych nie zalicza się gruntów oraz wartości niematerialnych i prawnych związanych z działalnością rolniczą⁶.

Inne aktywa biologiczne to składniki uzyskane z aktywów biologicznych i podlegające dalszej przemianie biologicznej (tj. wykorzystane w dalszej produkcji rolniczej, np. jałówki, buhajki, kurczęta, sadzonki roślin).

Produkty rolnicze to produkty zebrane (pozyskane) wyłącznie w procesie zbioru uprawy lub hodowli z aktywów biologicznych należących do jednostki, np. mleko, tusze, wełna, jaja, owoce, warzywa (Helin, 2008). Wytworzenie produktów rolniczych wiąże się z momentem zbioru lub ich pozyskania. Za moment zbioru uważa się:

- oddzielenie produktu od aktywów biologicznych, np. dój mleka, strzyżenie owiec, zbiór owoców (jabłek, gruszek, truskawek itp.),
- zakończenie procesów życiowych aktywów biologicznych, np. wykopki ziemniaków, buraków cukrowych, zbiór warzyw, np. cebuli, marchwi, pietruszki, ubój zwierząt.

⁶ Do gruntów oraz wartości niematerialnych i prawnych związanych z działalnością rolniczą nie stosuje się przepisów MSR nr 41 *Rolnictwo*, lecz regulacje MSR nr 16 *Majątek trwały*, MSR nr 40 *Nieruchomości inwestycyjne* i MSR nr 38 *Wartości niematerialne*.

Po zbiorach/pozyskaniu produkty rolnicze traktuje się jako zapasy, tym samym MSR nr 41 *Rolnictwo* (par. 3) rekomenduje stosowanie MSR nr 2 *Zapasy* lub innego właściwego standardu.

W tabeli 1 przedstawiono przykłady aktywów biologicznych, innych aktywów biologicznych i produktów rolniczych będących wynikiem określonej działalności rolniczej.

Tabela 1. Przykłady aktywów biologicznych, innych aktywów biologicznych i produktów rolniczych

Rodzaj działalności (grupy aktywów)	Aktywa biologiczne	Inne aktywa biologiczne	Produkty rolnicze
Bydło mleczne	Krowy mleczne	Jałówki, buhajki	Mleko
Trzoda chlewna	Lochy, knury	Prosięta, warchlaki	Póltusze
Owce	Maciorki, tryki	Jagnięta	Mleko, wełna
Plantacje jagodowych	Plantacje truskawek, malin, porzeczek	Sadzonki roślin jagodowych	Owoce
Sady owocowe	Jabłonie, grusze	Sadzonki drzewek	Owoce
Leśnictwo	Las		Kłody drzewne, żywica

Źródło: opracowanie własne.

W MSR 41 nr *Rolnictwo* zaleca się łączyć aktywa biologiczne w jednolite grupy lub dzielić, w zależności od potrzeb ewidencyjnych lub sprawozdawczych⁷. Grupy aktywów biologicznych to zbiorowość podobnych zwierząt hodowlanych lub roślin uprawnych, np. bydło mleczne, bydło opasowe, trzoda chlewna, plantacje jagodowych, uprawy roślin okopowych, uprawy roślin kapustnych (MSR 41 *Rolnictwo...*, 2007).

W par. 43 wspomnianego MSR zaleca się podział aktywów biologicznych według kryteriów:

- przeznaczenia na: aktywa konsumpcyjne i produkcyjne,
- stopnia dojrzałości na: aktywa dojrzałe i niedojrzałe.

Aktywa konsumpcyjne to składniki majątku, które pozyskuje się jako produkty rolnicze bądź sprzedaje się je jako aktywa biologiczne. Do konsumpcyjnych aktywów biologicznych zalicza się:

- inwentarz przeznaczony na produkcję mięsa,
- inwentarz przeznaczony na sprzedaż,
- ryby w gospodarstwach rybnych,
- uprawy zbóż,
- uprawy roślin warzywnych,
- drzewa wykorzystywane jako budulec,
- produkty rolnicze, np. wełna, mleko itp.

⁷ T. Kiziukiewicz (2009) podkreśla, że MSR nr 41 *Rolnictwo* nie odnosi się konkretnie do sposobu ewidencji aktywów biologicznych i produktów rolniczych w księgach rachunkowych, ale ich ewidencja powinna być prowadzona w sposób dostosowany do potrzeb sprawozdawczości.

W myśl par. 44 MSR nr 41 *Rolnictwo* jako **aktywa produkcyjne** rozumie się inne aktywa niż konsumpcyjne. W standardzie podkreśla się, że aktywa produkcyjne nie są produktami rolniczymi, ponieważ podlegają procesowi autoregeneracji. Na tej podstawie aktywa produkcyjne można zdefiniować jako składniki wykorzystywane do wytworzenia innych aktywów biologicznych (do reprodukcji) oraz produktów rolniczych (do produkcji). Tak rozumiane produkcyjne aktywa biologiczne obejmują swoim zakresem:

- inwentarz żywy utrzymywany w celu pozyskiwania mleka (krowy mleczne),
- inwentarz żywy utrzymywany w celu pozyskiwania wełny (owce),
- stado podstawowe w drobiarstwie (nioski),
- drzewa owocowe, krzewy roślin jagodowych, winorośla,
- drzewa będące źródłem drewna opałowego pod warunkiem, że po pozyskaniu drewna drzewa pozostają nadal w jednostce.

W ramach aktywów konsumpcyjnych i produkcyjnych można wyróżnić dalsze podgrupy, a mianowicie aktywa dojrzałe i niedojrzałe.

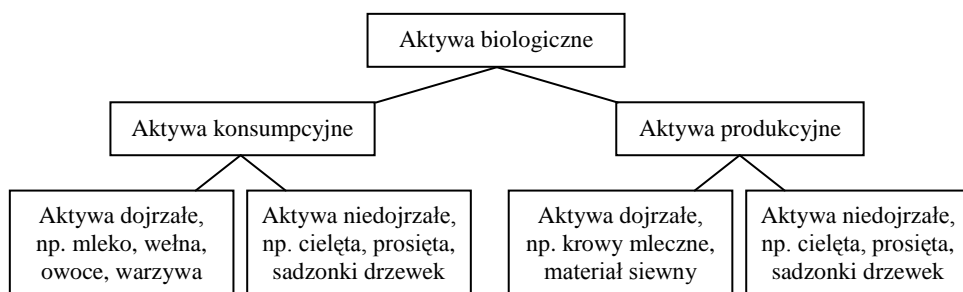
Dojrzałe aktywa biologiczne to składniki majątku, które osiągnęły:

- fazę gotowości do zbioru (np. tuczniaki, opasy, brojlery, dojrzałe owoce i warzywa),
- stan umożliwiający regularne zbiory (pozyskanie produktów rolniczych), np. krowy, maciory, maciorki, drzewa owocowe itp.

Analogicznie za **aktywa niedojrzałe** uznaje się składniki, które nie osiągnęły cech wskazujących na ich gotowość do zbioru lub dojrzałość reprodukcyjną.

Klasyfikację aktywów biologicznych według kryterium przeznaczenia i stopnia dojrzałości oraz przykłady aktywów przedstawiono na rysunku 3.

Rysunek 3. Klasyfikacja aktywów biologicznych



Źródło: opracowanie własne na podstawie MSR nr 41 *Rolnictwo* (2007), *Aktywa biologiczne...* (2009), Kiziukiewicz (2009).

Warto podkreślić, że w MSR nr 41 *Rolnictwo* nie ma wskazania, by aktywa biologiczne dzielić według kryterium stopnia płynności. Jednak do celów sprawozdawczych dobrze byłoby wyodrębnić aktywa biologiczne trwałe i aktywa biologiczne obrotowe. W domyśle aktywa biologiczne trwałe powinny obejmować aktywa produkcyjne dojrzałe, tj. składniki niezbędne do wytwarzania innych aktywów biologicznych lub produktów rolniczych. Aktywa biologiczne obrotowe powinny natomiast obejmować aktywa produkcyjne niedojrzałe i konsumpcyjne.

3. Klasyfikacja aktywów rolniczych według ustawy o rachunkowości

W ustawie o rachunkowości nie wyróżnia się pojęć „działalność rolnicza”, „aktywa rolnicze” czy „aktywa biologiczne”. 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 (Czerwińska-Kayzer, 2010). Tym samym można stwierdzić, że ustawa o rachunkowości sprowadza działalność rolniczą jedynie do produkcji zwierzęcej.

Zgodnie z art. 3 ustawy o rachunkowości inwentarz żywy stanowi składnik aktywów trwałych, a według definicji środków trwałych zwierzętami zaliczanymi do inwentarza żywego są: krowy mleczne, buhaje, ogiery hodowlane, klacze, maciory, owce matki, tryki itp. Pozostałe zwierzęta, które nie spełniają kryteriów wymaganych dla środków trwałych, np. zwierzęta młode w odchowie (cielęta, źrebkieta, prosięta, warchlaki, jagnięta), zwierzęta w tuczu (opasy, bukaty, drób w tuczu itp.), zwierzęta będące w obrocie towarowym, drób, zwierzęta futerkowe, roje pszczoł itd. traktuje się jako rzeczowe aktywa obrotowe (*Rachunkowość*, 2007a).

Jak już wcześniej podkreślono, w ustawie o rachunkowości nie ma zapisu dotyczącego produkcji roślinnej, która jest mimo wszystko zasadniczą częścią produkcji rolniczej. Mimo braku odpowiedniego zapisu, słuszne wydaje się stosowanie podziału aktywów związanych z produkcją roślinną także na aktywa trwałe i obrotowe.

Zgodnie z zasadą, że środki trwałe wykorzystuje się dłużej niż jeden rok i zachowują one w tym czasie potencjał wytwórczy, do aktywów trwałych pochodzenia roślinnego zalicza się: wieloletnie plantacje roślin jagodowych, sady owocowe, szkółki drzewek i krzewów, chmielniki itd. Natomiast pozostałe aktywa roślinne należy zakwalifikować do aktywów obrotowych, np. sadzeniaki, ziarno zbóż, owoce itp. (tabela 3) (*Rachunkowość*, 2007).

Tabela 2. Przykłady aktywów trwałych i obrotowych w działalności rolniczej

Rodzaj działalności	Aktywa trwałe	Aktywa obrotowe
Produkcja zwierzęca	Stado podstawowe, np. krowy mleczne, buhaje, lochy, knury, maciorki, tryki itp.	Stado obrotowe, np. jałówki, buhajki, prosięta, warchlaki, jagnięta oraz półprodukty i produkty gotowe, np. mleko, półtusze, wełna itp.
Produkcja roślinna	Wieloletnie plantacje, sady	Owoce, sadzonki i cebulki roślin ozdobnych, sadzeniaki, nasiona, ziarno zbóż, słoma itp.
Leśnictwo	Las	Kłody drzewne, drewno

Źródło: opracowanie własne.

Należy podkreślić, że właściwy podział aktywów determinuje wybór metody wyceny oraz sposób prezentacji składników majątku w sprawozdaniu finansowym – bilansie.

4. Ujęcie składników majątkowych w gospodarstwach rolnych według FADN

W Traktacie Rzymskim określono, że wspólny rynek obejmuje, poza innymi rynkami, także gospodarkę rolną i handel produktami rolnymi. W celu sprawnego działania i rozwoju wspólnego rynku produktów rolnych członkowie wspólnoty mieli ustalić wspólną politykę rolną, w której pod uwagę miały być wzięte szczególne cechy gospodarki rolnej, różnice strukturalne i naturalne pomiędzy regionami. W celu uzyskania informacji niezbędnych do ustalenia wspólnej polityki rolnej utworzono sieć danych rachunkowości gospodarstw rolnych (FADN) (Goraj, 2000). Od roku 2004 Polska jako członek Unii Europejskiej również podlega obowiązkowi zbierania danych rachunkowych z gospodarstw rolnych. Rachunkowość w gospodarstwach rolnych musi być prowadzona według zasad FADN. Zasady te ujęte są w dwóch dokumentach, tj. *Instrukcji prowadzenia zapisów w ksiązkach rachunkowych* oraz *Instrukcji kodowania i wykazu kodów* (Czerwińska-Kayzer, 2010).

W myśl zasad FADN przez aktywa gospodarstwa rolnego rozumie się wszystkie składniki majątku trwałego i obrotowego będące własnością gospodarstwa rolnego.

Do aktywów trwałych zalicza się (*Instrukcja prowadzenia...*, 2011):

- wartości niematerialne i prawne,
- rzeczowe aktywa trwałe (grunty, melioracje, nasadzenia trwałe, budynki i budowle, środki transportowe, maszyny i urządzenia techniczne, zwierzęta stada podstawowego, zakończone ulepszenia w obcych środkach trwałych), środki trwałe w budowie, zaliczki na zakup środków trwałych,
- finansowe aktywa trwałe, takie jak: akcje i udziały w obcych jednostkach współpracujących z gospodarstwem rolnym (np. w cukrowni, mleczarni),
- rozliczenia międzyokresowe długoterminowe.

By środek gospodarczy został zaliczony do rzeczowych środków trwałych, musi uczestniczyć w wielu cyklach produkcyjnych, tym samym musi być użytkowany przez okres dłuższy niż jeden rok, być kompletny i zdalny do użytkowania oraz powinien być nabyty przez gospodarstwo lub zostać wytworzony we własnym zakresie. W przypadku maszyn i urządzeń technicznych do środków trwałych zalicza się te, których wartość początkowa wynosi co najmniej równowartość 300 EUR. Za rzeczowe środki trwałe uznaje się składniki majątkowe stanowiące własność lub współwłasność gospodarstwa rolnego. Do rzeczowych środków trwałych gospodarstwa rolnego zalicza się również zakończone ulepszenia w obcych środkach trwałych, np. wybudowane boksy dla zwierząt w dzierżawionym budynku inwentarskim.

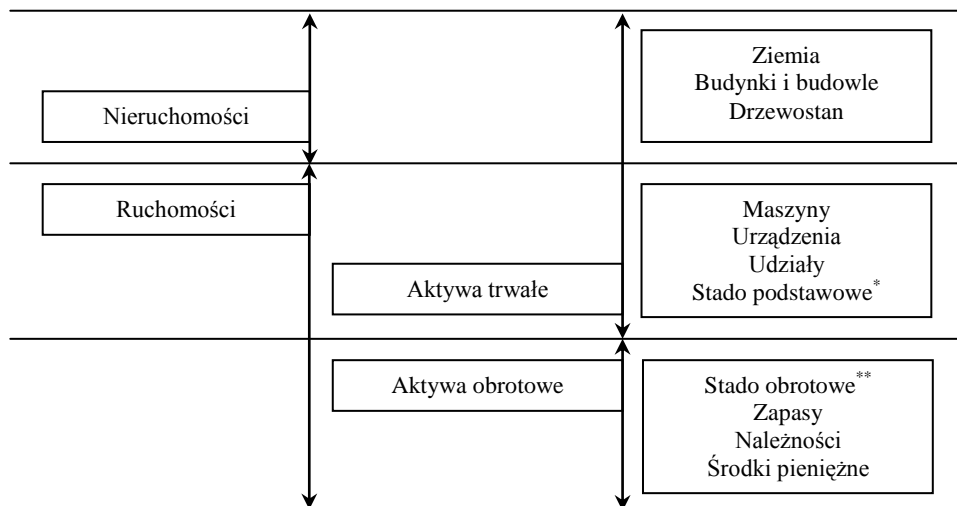
Do aktywów obrotowych w gospodarstwie rolnym zalicza się (*Instrukcja prowadzenia...*, 2011):

- rzeczowe aktywa obrotowe, w skład których wchodzi:
 - zwierzęta stada obrotowego (np. prosięta, tuczniki, cielęta itp.),
 - zapasy produktów własnych (np. ziarno zbóż, rzepaku),
 - zapasy materiałów do produkcji (np. nawozy, materiał siewny, pestycydy),

- produkcję roślinną w toku,
- zaliczki wpłacone a konto przyszłych zakupów materiałów i usług,
- zaliczki wniesione na poczet przyszłych świadczeń finansowych,
- należności za dostarczone (sprzedane) produkty (np. mleko w mleczarni, zboże w elewatorze, tuczniki w zakładach mięsnych itp.),
- środki pieniężne (np. gotówkę w kasie i na rachunku bankowym gospodarstwa rolnego),
- krótkoterminowe rozliczenia międzyokresowe kosztów (zapłacone z góry prenumeraty za czasopisma fachowe, opłaty, dzierżawy itp.).

Podział aktywów w gospodarstwie rolnym przedstawiono na rysunku 4. Wynika z niego, że podział aktywów stosowany w FADN odpowiada klasyfikacji aktywów stosowanej w bilansie zawartym załączniku do ustawy o rachunkowości. Jediną różnicą jest wartość graniczna maszyn i urządzeń.

Rysunek 4. Podział aktywów rolniczych według FADN



* Stado podstawowe obejmuje np. stado krów mlecznych, stado rodzicielskie gęsi itp.

** Stado obrotowe obejmuje np. młode osobniki (jałówki, cielęta, warchlaki) oraz zwierzęta na sprzedaż.

Źródło: opracowanie na podstawie Goraj i in. (2004).

5. Prezentacja aktywów biologicznych w sprawozdaniu finansowym

Posiadane środki gospodarcze powinny być pogrupowane i zaprezentowane w sprawozdaniu finansowym w taki sposób, by było ono zrozumiałe i czytelne dla szerokiego grona odbiorców. Jest to szczególnie ważne w dobie globalizacji gospodarki. W MSR nr 41 *Rolnictwo* nie narzuca się sposobu prezentacji danych

z działalności rolniczej, niemniej jednak w kwestiach nieuregulowanych w tym standardzie zastosowanie mają przepisy innych regulacji (np. MSR nr 1).

Zagadnienia dotyczące uporządkowanego przedstawienia danych, dotyczących sytuacji finansowej podmiotu gospodarczego, ujęte są w MSR nr 1 *Prezentacja sprawozdań finansowych*. MSR nr 1 także nie narzuca sztywnego wzoru bilansu (sprawozdania z sytuacji finansowej jednostki), według którego powinny być prezentowane składniki majątku i źródła ich finansowania (Kalinowski, Turzyński, 2002). Radosiński (2010) podkreśla, że w par. 54 MSR nr 1 wymienione są jedynie pozycje szczegółowe, które stanowią minimum sprawozdania z sytuacji finansowej jednostki. Wśród nich (jako pozycję f) wymienia się aktywa biologiczne. Jednak pozycje te są tylko wskazaniem, a nie formułą, według której należy postępować przy sporządzeniu sprawozdania. Ponadto w par. 55 MSR nr 1 zezwala się na tworzenie odrębnych grup i pozycji cząstkowych, jeśli jednostka uzna, że ich ujawnienie jest niezbędne, by ocenić sytuację finansową przedsiębiorstwa. Podstawą wyodrębnienia dodatkowych grup w przypadku aktywów powinny być charakter i płynność składnika oraz jego funkcja w jednostce (Seredyński i in., 2009).

Szeroko sformułowane w bilansie są także zasady podziału aktywów. W par. 60 MSR nr 1 określono, że aktywa i pasywa podlegają podziałowi na krótkoterminowe i długoterminowe, z wyłączeniem przypadku, gdy prezentacja oparta na kryterium płynności jest bardziej wiarygodna i przydatna (Radosiński, 2010).

Seredyński i in. (2009) uważają, że podział aktywów na krótkoterminowe i długoterminowe jest jednoznaczny z ich podziałem na aktywa obrotowe i aktywa trwałe. Ponadto w MSR nr 1 określa się, które z aktywów należy zaklasyfikować do aktywów obrotowych. Zgodnie z par. 57 MSR nr 1, jako aktywa obrotowe należy traktować te składniki, które spełnią jedno z następujących kryteriów:

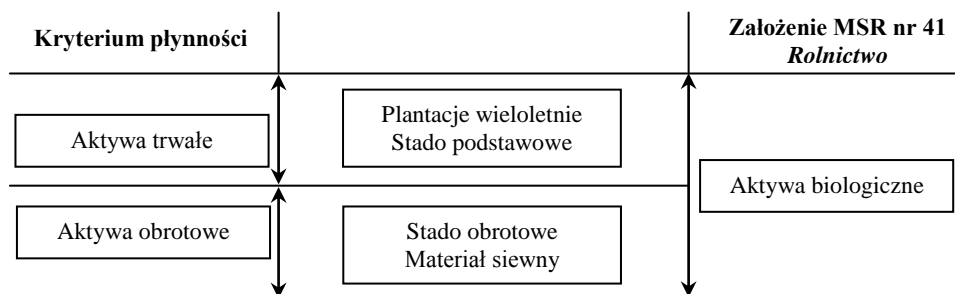
- składnik jest posiadany przez jednostkę w celu przeznaczenia do obrotu,
- oczekuje się, że środek gospodarczy zostanie zrealizowany lub zostanie przeznaczony do sprzedaży lub zużycia w toku jednego normalnego cyklu operacyjnego,
- oczekuje się, że składnik zostanie zrealizowany w ciągu 12 miesięcy od dnia bilansowego,
- składnik aktywów stanowi składnik środków pieniężnych lub ich ekwiwalent.

Wszystkie pozostałe aktywa, które nie spełniają tych warunków należy potraktować jako aktywa trwałe. W MSR nr 1 nie ma określenia, do której z tych grup należy zaliczyć aktywa biologiczne. Decyzja wyboru należy do jednostki sporządzającej sprawozdanie.

Brak precyzyjnego określenia przynależności aktywów biologicznych do danej grupy lub pozycji bilansowej powoduje różną interpretację, a tym samym prezentację tych aktywów w bilansie (rysunek 5). Wniosek ten potwierdza praktyka. Przykładem może być spółka Indykpol SA z branży spożywczej, notowana na GPW w Warszawie, na której majątek składają się m.in.: stado rodzicielskie i stado tuczne indyków. Według założeń FADN przedstawione opisowo w *Informacji dodatkowej* składniki powinny być podzielone na dwie grupy, tj. stado rodzicielskie jako stado podstawowe zaliczone do aktywów trwałych oraz stado tuczne jako

stado obrotowe zaliczone do aktywów obrotowych (rysunki 4 i 5). W sprawozdaniu z działalności finansowej niniejszej spółki stada te potraktowano jako jeden składnik – aktywa biologiczne, które w sprawozdaniu z roku 2007 i roku 2008 były wydzielone jako oddzielna podgrupa w aktywach obrotowych. Natomiast w roku 2009 i roku 2010 zaliczono je już do podgrupy zapasów i nie wymieniono w podstawowym sprawozdaniu, lecz dopiero w *Informacji dodatkowej* w części dotyczącej zapasów. Warto podkreślić, że aktywa biologiczne mają w tej spółce znaczący udział w aktywach obrotowych. Z danych przedstawionych w tabeli 3 wynika, że udział tego składnika w zapasach w latach 2006–2010 wahał się od 30% do 60%, natomiast udział w aktywach obrotowych wynosił od 11% w roku 2008 do prawie 18% w 2006 r. Jak wynika z przedstawionych danych, poziom aktywów biologicznych jest na tyle wysoki, że ujęcie ich w całej pozycji *Zapasy* na pewno ma wpływ na ocenę sytuacji finansowej spółki, w tym przede wszystkim na ocenę płynności finansowej.

Rysunek 5. Porównanie klasyfikacji aktywów rolniczych według kryterium płynności oraz założeń MSR nr 41 *Rolnictwo*.



Źródło: opracowanie własne.

Tabela 3. Ujęcie aktywów biologicznych w Indykpol SA w latach 2006–2009 (tys. PLN)

Rok	Aktywa obrotowe	Zapasy*	Aktywa biologiczne	Udział aktywów biologicznych w zapasach (%)	Udział aktywów biologicznych w aktywach obrotowych (%)
2006	131 957	39 826	23 527**	59,1	17,8
2007	153 171	51 140	21 433**	41,9	14,0
2008	179 422	65 323	19 527**	29,9	10,9
2009	160 315	55 092	24 366***	44,2	15,2
2010	174 318	50 681	23 052***	45,5	13,2

* Zapasy obejmują aktywa biologiczne, materiały, produkcję w toku, produkty gotowe, towary i zaliczki na dostawy.

** Aktywa biologiczne były oddzielną pozycją w bilansie.

*** Aktywa biologiczne zostały ujęte w pozycji bilansowej *Zapasy*.

Źródło: opracowanie własne na podstawie sprawozdań finansowych Indykpol SA (www.indykpol.pl).

Jak wynika z przedstawionych obserwacji, brak dokładnego określenia przynależności składnika aktywów rodzi rozmaite możliwości jego prezentacji. Powoduje to, że przekazywana informacja w samym sprawozdaniu może być także różnie interpretowana i wymagać wiedzy z działalności rolniczej. Ponadto będzie ona miała przełożenie na poziom wskaźników finansowych.

Podsumowanie

Działalność rolniczą charakteryzują specyficzne cechy, które wynikają z wykorzystania w procesie produkcji przemian biologicznych zachodzących w roślinach i zwierzętach. Wydany przez Komitet Międzynarodowych Standardów Rachunkowości standard dotyczący rolnictwa (tj. MSR nr 41 *Rolnictwo*) należy uznać za słuszną i trafną decyzję. Jednocześnie należy podkreślić, że w tym standardzie przyjęto nowe terminy (np. aktywa biologiczne) i sposoby klasyfikacji. Zdaniem autorów zarówno definicja, jak i klasyfikacja aktywów biologicznych, zawarte w standardzie, nie są jednoznaczne. Ponadto zalecany podział tych aktywów według przeznaczenia czy stopnia dojrzałości powinno się odnieść do dotychczas stosowanego podziału, tj. według zasady płynności. Trudno krowę mleczną czy maciorę sprowadzić bowiem do wspólnego mianownika z materiałem siewnym, a przecież w myśl MSR nr 41 *Rolnictwo* oba te składniki majątku są zaliczane do aktywów biologicznych.

Ponadto brak konkretnego zapisu w MSR nr 1 *Prezentacja sprawozdań finansowych* o ujęciu aktywów biologicznych w bilansie powoduje, że spółki różnie je prezentują. W rezultacie sprawozdanie finansowe, zamiast być zrozumiałą wizytówką dla szerokiej rzeszy odbiorców (jak jest to założone w MSR nr 1), jest mało czytelne.

Podsumowując należy podkreślić, że wprowadzenie MSR nr 41 *Rolnictwo* było właściwym rozwiązaniem, jednak Komitet, przygotowując ten standard, powinien uwzględnić fachowe nazewnictwo stosowane w innych regulacjach dotyczących rachunkowości rolniczej.

Literatura

- Aktywa biologiczne i produkty rolnicze MSR 41, (2009), „Zeszyty Metodyczne Rachunkowości”, nr 22/262, www.sgk.gofin.pl
- Bernacki A. (2006), *Międzynarodowy Standard Rachunkowości 41 „Rolnictwo”, realia jego wprowadzenia w Polsce*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, tom 32 (88), SKwP, Warszawa, s. 7–14.
- Bernacki A. (2010), *Działalność rolnicza*, www.rachunkowosc/andrzejbernacki/dzialalnoscrolnicza/html
- Chmielewski A. (2008), *Rachunkowość w rolnictwie – wybrane zagadnienia wymogów ewidencyjnych*, „Zeszyty Naukowe SGGW” w Warszawie, s. 204–212.
- Czerwińska-Kayzer D. (2010), *Agrobiznes – podstawy rachunkowości*, WSiP, Warszawa.
- Horaj L. (2000), *Sieć danych rachunkowości gospodarstw rolnych w Unii Europejskiej (FADN)*, FAPA, Warszawa.
- Horaj L., Mańka S., Sass R., Wyszowska Z. (2004), *Rachunkowość rolnicza*, Difin, Warszawa.

- Helin A. (2008), *Jak aktywa biologiczne ujmuje się w sprawozdaniu?*, „Gazeta Prawna” 09/2008 Warszawa.
- Instrukcja prowadzenia zapisów w księzkach rachunkowych*, wersja 2011, Instytut Ekonomiki Rolnictwa i Gospodarki Żywnościowej, Warszawa, www.fadn.pl/mediacatalog/documents (dostęp: 25 maja 2011 r.).
- Kalinowski J., Turzyński M. (2002), *Sprawozdanie finansowe – zakres i prezentacja*, „Monitor Podatkowy”, nr 5, Warszawa.
- Kiziukiewicz T. (red.) (2009), *MSR 41 Rolnictwo*, Difin, Warszawa.
- Kiziukiewicz T. (2009a), *Zasady ujawniania aktywów biologicznych w sprawozdaniach finansowych jednostek rolniczych według Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, tom 49 (105), SKwP, Warszawa, s. 99–108.
- Kopecki J. (1907), *Dlaczego i jak powinien gospodarz rachować?*, Wydawnictwo Patronatu Kółek Rolniczych, t. XXV, Poznań.
- Moszczeński S. (1924), *Nauka urzędzenia i prowadzenia gospodarstw wiejskich*, Warszawa.
- Manteuffel R. (1961), *Rachunkowość rolnicza*, Państwowe Wydawnictwo Rolnicze i Leśne, Warszawa.
- Manteuffel R. (1987), *Filozofia rolnictwa*, PWN, Warszawa.
- Meimberg P. (1971), *Rachunkowość rolnicza*, Państwowe Wydawnictwo Rolnicze i Leśne, Warszawa.
- MSR 41 Rolnictwo*, [w:] *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości finansowej* (2007), SKwP, IASB, Warszawa, Londyn.
- Nadolna B., Ryzewska-Włodarczyk M. (2009), *Księgowe ujęcie aktywów biologicznych*, „Folia Pomeranae Universitatis Technologiae Stetinensis, Oeconomica” 275 (57), Szczecin, s. 77–84.
- Pietraszewski A. (1968), *Księgowość rolnicza*, Dział Wydawnictw Wyższej Szkoły Rolniczej w Poznaniu.
- Rachunkowość w jednostkach prowadzących działalność rolniczą – produkcja roślinna* (2007), „Zeszyty Metodyczne Rachunkowości”, nr 14/206, s. 26–33.
- Rachunkowość w jednostkach prowadzących działalność rolniczą – produkcja zwierzęca* (2007a), „Zeszyty Metodyczne Rachunkowości”, nr 15/207, s. 18–25.
- Radoński E. (2010), *Wprowadzenie do sprawozdawczości, analizy finansowej i informatyki finansowej*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Seredyński R., Krupa M., Stawowy A., Jałowiecka-Madeja S. (2009), *Międzynarodowe Standardy Rachunkowości*, Poltext, Warszawa.
- Turzyński M. (2010), *Rachunkowość bałamtuna a rachunkowość porządna: teoria rachunkowości rolniczej Juliusza Au*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, tom 55 (15), SKwP, Warszawa, s. 197–211.
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości*, Dz.U. 1994, nr 121, poz. 591, z późn. zm.
- Ustawa z dnia 29 listopada 2000 r. o zbieraniu i wykorzystaniu danych rachunkowych z gospodarstw rolnych*, Dz.U. 2001, nr 3, poz. 20.
- Wyszowska Z. (2006), *Rachunkowość w przedsiębiorstwach rolniczych*, Difin, Warszawa.
- Wyniki standardowe uzyskane przez gospodarstwa rolne uczestniczące w Polskim FADN w 2009 roku. Cz 1. Wyniki standardowe* (2010), Instytut Ekonomiki Rolnictwa i Gospodarki Żywnościowej, Warszawa.

Źródła internetowe

www.indykp.pl

Streszczenie

Działalność rolnicza cechuje się odmiennością i złożonością zdarzeń gospodarczych. W związku z tym składniki majątku związane z działalnością rolniczą powinny być właściwie sklasyfikowane, gdyż wpływa to na przyjętą metodę wyceny i w konsekwencji na ocenę przedsiębiorstwa. Artykuł poświęcony klasyfikacji i sposobom prezentacji aktywów rolniczych w odniesieniu do różnych regulacji prawnych (tj. MSR/MSSF, ustawy o rachunkowości i ustawy o zbieraniu i wykorzystaniu danych z gospodarstw rolnych). Ponadto w opracowaniu przedstawiono następstwa braku w MSR/MSSF konkretnego określenia przynależności aktywów biologicznych do danej grupy bilansowej.

Summary**Agricultural assets classification and presentation in financial statements in Polish and international accounting regulations**

Agricultural activity is characterized by diversity and complexity of economic events. Therefore, assets related to agricultural activity should be properly classified as it affects the choice of the measurement method and, consequently, assessment of company performance. The article reviews classification and presentation of agricultural assets in the light of various regulations (ie. IAS/IFRS, Accounting Act and FADN). Moreover, the study presents the consequences of the lack in IAS/IFRS of specification to which balance sheet group biological assets belong.