



Karolina Pasula

Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach
Wydział Finansów i Ubezpieczeń
Katedra Rachunkowości Międzynarodowej
karolina.pasula@uekat.pl

KOSZT HISTORYCZNY A WARTOŚĆ GODZIWA AKTYWÓW BIOLOGICZNYCH WEDŁUG MSSF DLA MAŁYCH I ŚREDNICH PRZEDSIĘBIORSTW

Streszczenie: W MSSF dla MŚP dwoma podstawowymi kategoriami wyceny są koszt historyczny i wartość godziwa. Te dominanty są wykorzystywane w momencie początkowego ujęcia oraz na każdy dzień sprawozdawczy dla wyceny poszczególnych składników przedstawionych w bilansie. W przedsiębiorstwie rolnym aktywa biologiczne wyceniane są głównie według wartości godziwej. Jednak w przypadku, gdy wycena aktywów biologicznych według wartości godziwej powoduje nadmierne koszty i nakłady pracy, wówczas jednostka stosuje wycenę według kosztu historycznego. Celem artykułu jest przedstawienie koncepcji wyceny aktywów biologicznych według kosztu historycznego i wartości godziwej, a także porównanie tych modeli zgodnie z MSSF dla małych i średnich przedsiębiorstw.

Słowa kluczowe: koszt historyczny, wartość godziwa, aktywa biologiczne, MSSF dla MŚP.

Wprowadzenie

Informacje na temat ujęcia wartości aktywów biologicznych w sprawozdaniu finansowym są uzależnione od stosowania właściwych metod, modeli oraz parametrów wyceny. W Międzynarodowym Standardzie Sprawozdawczości Finansowej dla Małych i Średnich Przedsiębiorstw (dalej MSSF dla MŚP) aktywa pochodzenia rolniczego wycenia się zgodnie z modelami wartości godziwej oraz modelami kosztu historycznego, które wykorzystywane są przez przedsiębiorstwo rolne w momencie początkowego ujęcia oraz na każdy dzień bilansowy.

W niniejszym standardzie za podstawową kategorię wyceny aktywów biologicznych i produktów rolnych uważa się wartość godziwą pomniejszoną o kosz-

ty sprzedaży. W sytuacji, gdy wyceniając aktywa pochodzenia rolniczego zgodnie z wartością godziwą, powoduje się w jednostce prowadzącej działalność rolniczą nadmierne koszty i nakłady pracy, w ten czas podmiot rolniczy stosuje cenę nabycia lub koszt wytworzenia pomniejszony o dotychczasowe umorzenie i łączne straty z tytułu utraty wartości.

Celem artykułu jest przedstawienie koncepcji wyceny aktywów biologicznych według modeli wartości godziwej i kosztu historycznego oraz porównanie tych modeli zgodnie z MSSF dla MŚP. Na realizację tak sformułowanego celu składa się przegląd literatury przedmiotu oraz międzynarodowych regulacji, tj. MSSF i w wersji pierwotnej z 2009 r. MSSF dla MŚP, ponieważ modyfikacja w 2015 MSSF dla MŚP przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości w kwestii rozdziału 34 „Działalność wyspecjalizowana”, dotyczącego rolnictwa nie ma wpływu na treść artykułu. MSSF dla MŚP z 2015 r., dotyczy § 34.7c) MSSF dla MŚP, gdzie uzgodnienie zmian wartości bilansowej aktywów biologicznych pomiędzy początkiem i końcem bieżącego roku, nie musi być przedstawione w poprzednich okresach sprawozdawczych. W artykule wykorzystano metodę krytycznej analizy literatury przedmiotu, metodę porównawczą i metodę opisową. Wykorzystano nadto wyniki badań empirycznych innych autorów, do których był dostęp w literaturze zagranicznej. Na użytek niniejszego artykułu nie przeprowadzono własnych badań praktycznych.

1. Modele wartości godziwej

Przedsiębiorstwo prowadzące działalność rolniczą zgodnie z § 34.4 MSSF dla MŚP wycenia składnik aktywów biologicznych w momencie początkowego ujęcia oraz na każdy dzień sprawozdawczy w wartości godziwej pomniejszonej o koszty sprzedaży. Zmiany wartości godziwej pomniejszonej o koszty sprzedaży ujmuje się w wyniku. Zgodnie z MSSF dla MŚP wartość godziwa pomniejszona o koszty sprzedaży to kwota możliwa do uzyskania ze sprzedaży składnika aktywów lub ośrodka wypracowującego środki pieniężne na warunkach rynkowych pomiędzy zainteresowanymi i dobrze poinformowanymi stronami, po potrąceniu kosztów zbycia [MSSF dla MŚP, Słownik].

Wyceniając aktywa biologiczne według wartości godziwej można zaobserwować podobieństwa z innymi aktywami przedstawionymi w poszczególnych rozdziałach MSSF dla MŚP. Porównanie takie może mieć miejsce z instrumentami finansowymi [MSSF dla MŚP, § 11.14 c),i); § 12 a)] oraz nieruchomościami inwestycyjnymi [MSSF dla MŚP, § 6.7]. Kluczową jednak różnicą pomiędzy

zaprezentowanymi aktywami a aktywami biologicznymi jest fakt, że wyceniając aktywa pochodzenia rolniczego według wartości godziwej należy odejmować koszty sprzedaży. W ten sposób rozdział 34 „Działalność wyspecjalizowana” podobnie do rozdziału 27 „Utrata wartości aktywów” opisuje model wartości godziwej pomniejszonej o koszty sprzedaży. Istotnym podobieństwem między rozdziałami jest § 27.14 i § 34.6 a), które uwzględniają, że najlepszym źródłem ustalenia wartości godziwej składnika aktywów jest cena wiążącej umowy sprzedaży zawartej na warunkach rynkowych lub cena rynkowa pochodząca z aktywnego rynku [MSSF dla MŚP, § 27.14]. Warto zaznaczyć, że w MSSF dla MŚP nie został zdefiniowany aktywny rynek. W związku z tym, jednostka prowadząca działalność rolniczą, tak jak inne podmioty gospodarcze zgodnie z § 10.6 niniejszego standardu może, ale nie musi uwzględniać wymogów i wytycznych zawartych w pełnym MSSF. MSSF 13 „Ustalanie wartości godziwej” jako jedyny MSR/MSSF definiuje pojęcie „aktywny rynek”. Standard ten określa aktywny rynek jako taki, na którym transakcje dotyczące składnika aktywów lub zobowiązania odbywają się z dostateczną częstotliwością i mają dostateczny wolumen, aby dostarczać w sposób ciągły informacji na temat cen [MSSF 13, załącznik A].

Ustalając wartość godziwą aktywów biologicznych lub produktów rolnych pomocne dla jednostki może okazać się właściwe pogrupowanie aktywów pochodzenia rolniczego, np. według wieku czy cech jakościowych. Właściwe sklasyfikowanie aktywów biologicznych i produktów rolnych powoduje, że przedsiębiorstwo rolne wyceniając te składniki bierze pod uwagę występowanie aktywnego rynku lub jego brak na te aktywa.

Zgodnie z zapisem MSSF dla MŚP, jeżeli istnieje aktywny rynek na aktywa biologiczne lub na produkty rolne w ich obecnym stanie i miejscu, to cena notowana na tym rynku stanowi właściwą podstawę do ustalenia wartości godziwej tego składnika aktywów [MSSF dla MŚP, § 34.6 a)]. W Polsce ceny rynkowe są publikowane przez Ministerstwo Rolnictwa i Rozwoju Wsi, jako biuletyny informacyjne Zintegrowanego Systemu Rolniczej Informacji Rynkowej (ZSRIR) o charakterze branżowym.

Natomiast, jeżeli nie istnieje aktywny rynek na aktywa biologiczne lub na produkty rolne, wówczas wartość godziwa może być ustalona za pomocą alternatywnych metod, to jest:

- aktualnymi cenami transakcyjnymi dla składników aktywów,
- cenami rynkowymi podobnych aktywów,
- branżowymi wskaźnikami pomiarowymi [MSSF dla MŚP, § 34.6 b)].

W pewnych okolicznościach ceny lub wartości na rynku mogą być niedostępne dla aktywów pochodzenia rolniczego w ich obecnym stanie. Wówczas

jednostka rolnicza powinna przeanalizować, czy wartość bieżąca oczekiwanych przepływów środków pieniężnych netto z tych aktywów, zdyskontowana o aktualnie obowiązującą rynkową stopę, prowadzi do wiarygodnej wyceny wartości godziwej [MSSF dla MŚP, § 34.6 d)]. Celem obliczenia wartości bieżącej oczekiwanych przepływów środków pieniężnych netto jest ustalenie wartości godziwej aktywów biologicznych lub produktów rolnych w ich obecnym stanie i miejscu. Ponadto, jednostka szacując przepływy środków pieniężnych netto, stosuje aktualną stopę dyskontową. Związku z tym, oszacowanie przepływów środków pieniężnych netto powinno być oparte w jak największym stopniu na danych rynkowych.

Warto zauważyć, że przedsiębiorstwo rolne przedstawiające przepływy środków pieniężnych netto identyfikuje dane aktywa biologiczne lub produkty rolne do jak najbardziej dopasowanego rynku, który oczekiwany jest przez użytkowników rynku. Jednostka nie powinna uwzględniać przepływów środków pieniężnych netto do finansowania majątku czy do przywracania stanu aktywów biologicznych po zbiorach, na przykład koszt ponownego sadzenia drzew w lesie po zbiorach. W sytuacji, w której strony transakcji rozważają zmiany w przepływach środków pieniężnych netto, mogą uwzględnić takie modyfikacje, ponieważ wartość godziwa uwzględnia takie zmiany.

Przedstawione powyżej rozważania na temat wyceny aktywów biologicznych lub produktów rolnych, gdy istnieje i nie istnieje aktywny rynek przedstawia tabela 1.

Tabela 1. Sposób ustalenia wartości godziwej aktywów biologicznych i produktów rolnych według MSSF dla MŚP

Rodzaje rynku	Sposób ustalenia wartości godziwej
Istnieje aktywny rynek na dane zasoby	Cena rynkowa
Istnieje więcej niż jeden aktywny rynek	Cena istniejąca na rynku, z którego jednostka zamierza skorzystać
Nie istnieje aktywny rynek	Najbardziej aktualne ceny transakcji rynkowych, pod warunkiem że pomiędzy datą transakcji a końcem okresu sprawozdawczego nie wystąpią znaczące zmiany warunków gospodarczych
	Ceny rynkowe podobnych aktywów, skorygowane o różnice pomiędzy tymi aktywami
	Branżowe wskaźniki pomiaru, np. wartość sadu owocowego wyrażona w ilości przypadającej na jedną paletę
Cena lub wartość na rynku jest niedostępna	Wartość bieżąca oczekiwanych przepływów środków pieniężnych netto z aktywów, zdyskontowana o aktualnie obowiązującą rynkową stopę

Źródło: Na podstawie [Międzynarodowy Standard Sprawozdawczości Finansowej dla Małych i Średnich Przedsiębiorstw, 2014].

Zgodnie z zapisami MSSF dla MŚP jednostka rolnicza wyceniając aktywa pochodzenia rolniczego według wartości godziwej pomniejsza te składniki o przewidywane koszty zbycia, czyli o koszty sprzedaży. Koszty sprzedaży są to dodatkowe koszty związane bezpośrednio z transakcją sprzedaży danego składnika aktywów biologicznych. Do tych kosztów zaliczamy np. podatki transferowe, cła, prowizje pośredników, opłaty nakładane przez giełdy towarowe, aczkolwiek do kosztów sprzedaży nie zaliczamy kosztów transportu, podatku dochodowego czy kosztów finansowania. Ponadto, koszty sprzedaży są pomniejszane w wartości godziwej w momencie początkowego ujęcia aktywów pochodzenia rolniczego, więc mogą spowodować utratę tego składnika.

2. Model kosztu historycznego

Zgodnie ze stanowiskiem MSSF dla MŚP, stosowanie modeli kosztu historycznego w przypadku aktywów biologicznych nie jest obligatoryjne przez jednostkę prowadzącą działalność rolniczą. Związane jest to z tym, że przedsiębiorstwa rolne stosują model ceny nabycia lub kosztu wytworzenia dla każdej grupy aktywów biologicznych, gdy wartości godziwej nie można łatwo określić bez ponoszenia nadmiernych kosztów i nakładów pracy [MSSF dla MŚP, § 34.2]. Należy jednak zauważyć, że ustalenie wartości godziwej danego składnika aktywów biologicznych jest uzależnione od warunków panujących na rynku, poprzez istnienie aktywnego rynku na dane grupy aktywów biologicznych lub istnieje możliwość sprzedaży danego składnika aktywów w obecnych warunkach rynkowych.

W rozdziale 34 niniejszego standardu nie występuje żadne wyjaśnienie, w jaki sposób podmiot prowadzący działalność rolniczą ma wyceniać aktywa biologiczne po cenie nabycia lub po koszcie wytworzenia. Dlatego zgodnie z § 10.4 MSSF dla MŚP przedsiębiorstwo rolne powinno kierować się subiektywnym osądem przy opracowaniu i stosowaniu zasad (polityki) rachunkowości, które są właściwie dostosowane do potrzeb podejmowania decyzji przez jednostki rolnicze. W ten sposób jednostka posługuje się wymogami i wytycznymi zawartymi w niniejszym MSSF dotyczącymi podobnych i powiązanych zagadnień [MSSF dla MŚP, § 10.5 a)]. Zatem wyceniając aktywa biologiczne według modeli kosztu historycznego, jednostka powinna uwzględnić wytyczne zawarte w rozdziale 17 „Rzeczowe aktywa trwałe” i w rozdziale 27 „Utrata wartości aktywów”, ale także wziąć pod uwagę wymagania przedstawione w rozdziale 13 „Zapasy”, dotyczące ustalenia kosztu wytworzenia.

Wyceniając aktywa biologiczne według ceny nabycia lub kosztu wytworzenia należy wziąć pod uwagę koszty związane z ujęciem danego składnika aktywów biologicznych, ich wymiar, amortyzacją oraz momentem zaprzestania ujmowania składowej aktywów biologicznych.

Na cenę nabycia lub kosztów wytworzenia aktywów biologicznych składają się:

- a) cena zakupu, łącznie z opłatami prawnymi i prowizjami pośredników, cłami importowymi i bezzwrotnymi podatkami od zakupu, pomniejszona o upusty handlowe i rabaty oraz
- b) wszystkie bezpośrednie koszty poniesione w celu dostosowania aktywów biologicznych do miejsca i stanu, które będą funkcjonować zgodnie z zamierzeniami kierownictwa jednostki rolniczej [MSSF dla MŚP, § 17.10]. Do kosztów bezpośrednich składnika aktywów biologicznych na przykładzie kóz można zaliczyć: koszty dostawy, bezzwrotny podatek od zakupu, jak również paszę, szczepionki itp., aż do momentu osiągnięcia wieku „dojrzałego” przez kozy. Natomiast zgodnie z § 25.2 MSSF dla MŚP kosztów finansowania zewnętrznego, nie uwzględnia się w kosztach bezpośrednich składnika aktywów biologicznych, ponieważ koszty finansowania zewnętrznego według § 25.1 MSSF dla MŚP są to odsetki oraz inne koszty ponoszone przez jednostkę w związku z pożyczanymi funduszami, które uwzględnia się w wyniku przedsiębiorstwa prowadzącego działalność rolniczą, tak jak w innych podmiotach gospodarczych.

Kolejnym elementem przy ustaleniu modeli kosztu historycznego aktywów biologicznych jest wymiar kosztów. Grupy aktywów biologicznych mierzy się jako cenę zapłaconą środkami pieniężnymi w dniu ujęcia. W przypadku odroczonego terminu płatności na okres dłuższy niż to przewidują ogólne warunki płatności, kosztem aktywów biologicznych jest wartość bieżąca wszystkich przyszłych płatności [MSSF dla MŚP, § 17.13]. Jeżeli rzeczowe aktywa biologiczne są nabywane przez aport, wtedy jednostka prowadząca działalność rolniczą powinna stosować § 17.14 niniejszego standardu, w którym cenę nabycia otrzymanego składnika rzeczowych aktywów biologicznych ustala się w wartości godziwej.

Ważna jest amortyzacja przy określeniu ceny nabycia lub kosztu wytworzenia. Jednostka amortyzuje aktywa biologiczne wtenczas, gdy te aktywa są gotowe do użytkowania przez podmiot. Stanowi to moment dostosowania aktywów związanych z działalnością rolniczą do miejsca i warunków potrzebnych do rozpoczęcia jego funkcjonowania zgodnie z zamierzeniami kierownictwa przedsiębiorstwa rolniczego, czyli analogicznie do § 17.20 MSSF dla MŚP. Przykładowo może to oznaczać dzień, w którym zaczną rosnać pierwsze owoce gruszy. Ponadto jednostka powinna wartość danego składnika aktywów, który podlega amortyzacji, rozłożyć w sposób systematyczny w okresie jego użytkowania [MSSF dla

MŚP, § 17.18]. W związku z tym kierownik gospodarstwa rolnego musi oszacować okres użytkowania i odpowiednią amortyzację dostosowaną do składnika aktywów biologicznych, to znaczy metoda amortyzacji powinna odzwierciedlać sposób użytkowania aktywów biologicznych. Dodatkowo w okresie amortyzacji aktywa biologiczne podlegają zmianie poprzez przemianę biologiczną, która może spowodować znaczącą zmianę wartości tego składnika aktywów. W wyniku tego, kierownik jednostki rolniczej musi dokonać przeglądu stawki amortyzacji dla składnika aktywów biologicznych. W przypadku wystąpienia znaczących zmian, należy zmienić metodę amortyzacji lub okres użytkowania. Warto zaznaczyć, że metoda amortyzacji lub okres użytkowania a zmiana w aktywie biologicznym muszą być przedstawione zgodnie z § 10.15-10.18 niniejszego standardu. Dodatkowo jednostka rolnicza na każdy dzień bilansowy jest zobowiązana do skorzystania z rozdziału 27 „Utrata wartości aktywów”, w celu ustalenia, czy występują przesłanki, aby aktywa biologiczne wyceniane według modeli kosztu historycznego powodowały podwyższenie wartości odzyskiwanej tego aktywa. Ponadto paragrafy rozdziału 27 niniejszego standardu nie mają zastosowania w aktywach pochodzenia rolniczego, gdy wyceniane są według wartości godziwej pomniejszone o szacunkowe koszty sprzedaży.

MSSF dla MŚP umożliwia jednostkom rolniczymi zaprzestanie ujmowania aktywów biologicznych według ceny nabycia lub kosztu wytworzenia:

- w momencie zbycia tego składnika aktywów lub
- gdy nie oczekuje w przyszłości żadnych korzyści ekonomicznych z tytułu użytkowania lub zbycia tego składnika aktywów [MSSF dla MŚP, § 27.27].

Jednostka rolnicza w ramach działalności rolniczej sprzedaje również produkty rolne pozyskane z aktywów biologicznych, które wycenia się według wartości godziwej pomniejszonej o koszty sprzedaży. Powoduje to, że produkty rolne rozliczane są jako sprzedaż zapasów zgodnie z rozdziałem 13 tego standardu.

3. Porównanie modeli

W MSSF dla MŚP za fundamentalną kategorię wyceny aktywów biologicznych i produktów rolnych w momencie początkowego ujęcia oraz na każdy dzień sprawozdawczy uznaje się wartość godziwą pomniejszoną o koszty sprzedaży [MSSF dla MŚP, § 34.4], gdzie taką wartość można określić bez ponoszenia nadmiernych kosztów lub nakładów pracy [MSSF dla MŚP, § 34.8]. Natomiast, gdy wycena aktywów biologicznych i produktów rolnych według wartości godziwej jest dla jednostki prowadzącej działalność rolniczą zbyt du-

zym obciążeniem, może wówczas wyceniać aktywa pochodzenia rolniczego w cenie nabycia lub koszcie wytworzenia pomniejszonego o dotychczasowe umorzenie i łączne straty z tytułu utraty wartości [MSSF dla MŚP, § 34.8].

W toku przeprowadzonych porównań modeli wyceny aktywów biologicznych można zaobserwować szereg różnic pomiędzy nimi.

Po pierwsze, stosowanie modeli kosztu historycznego przez przedsiębiorstwo rolne nie jest uznaniowe według MSSF dla MŚP. W związku z tym jednostka, wyceniając aktywa pochodzenia rolniczego według ceny nabycia lub kosztu wytworzenia, powinna uwzględnić wytyczne i wymogi zawarte w rozdziale 17 „Rzeczowe aktywa trwale” i w rozdziale 27 „Utrata wartości aktywów”, ponieważ w rozdziale dotyczącym rolnictwa, a mianowicie w rozdziale 34 „Działalność wyspecjalizowana”, nie występują żadne wyjaśnienia, w jaki sposób jednostka ma wyceniać aktywa biologiczne według modeli kosztu historycznego. Stanowi to przeciwieństwo do wyceny aktywów biologicznych zgodnie z modelami wartości godziwej, gdzie rozdział 34 MSSF dla MŚP, szczegółowo przedstawia szereg informacji na temat zasad wyceny aktywów pochodzenia rolniczego.

Po drugie, stosowane modele wyceny aktywów biologicznych różnią się od siebie podstawowymi kategoriami wyceny. W wartości godziwej jednostka rolnicza uwzględnia przy wycenie, czy istnieje aktywny rynek, a także cenę lub wartość na rynku, która jest niedostępna. W przypadku istnienia aktywnego rynku, jednostka uwzględnia cenę rynkową oraz cenę na rynku, z którego przedsiębiorstwo korzysta w sytuacji istnienia więcej niż jednego rynku na dane aktywa. Natomiast, gdy nie istnieje aktywny rynek, podmiot prowadzący działalność rolniczą stosuje alternatywne metody, a mianowicie: aktualne ceny transakcyjne do składników aktywów, ceny rynkowe podobnych aktywów, a także branżowe wskaźniki pomiarowe. Jednostka wyceniając aktywa pochodzenia rolniczego, kiedy cena lub wartość na rynku jest niedostępna, stosuje wówczas oczekiwane przyszłe przepływy środków pieniężnych netto. W odróżnieniu od modeli wartości godziwej, modele kosztu historycznego uważają za podstawową kategorię wyceny cenę nabycia lub koszt wytworzenia.

Ostatnią różnicą pomiędzy modelami wyceny aktywów biologicznych jest ujmowanie poszczególnych kosztów dla danego składnika aktywów. Jedna i druga metoda wyceny uwzględnia podobne koszty, które można zaliczyć do wydatków przy wycenie aktywów biologicznych, mianowicie: cła, podatki transferowe, prowizje pośredników itp. Jednak występuje różnica pomiędzy analizowanymi modelami w przypadku niezaliczenia kosztów przy ustaleniu kosztów aktywów biologicznych. Wartość godziwa nie zalicza kosztów transportu oraz innych wydatków mających na celu wprowadzenie aktywów na rynek. Z kolei koszty

historyczne nie uwzględniają jedynie kosztów finansowania zewnętrznego, czyli odsetek i kosztów poniesionych w związku z pożyczonymi funduszami.

Warto zauważyć, że bez względu na zastosowany model wyceny, aktywa biologiczne ujmowane są w sprawozdaniu z sytuacji finansowej w momencie początkowego ujęcia i na każdy dzień sprawozdawczy. Wszelkie zmiany spowodowane przemianą biologiczną ujmowane są w sprawozdaniu z całkowitych dochodów.

Syntetyczne zestawienie różnic pomiędzy modelami wartości godziwej i kosztu historycznego przedstawia tabela 2.

Tabela 2. Zasady wyceny aktywów pochodzenia rolniczego według MSSF dla MŚP

Zagadnienia	Wartość godziwa	Koszty historyczne
Stosowane rozdziały do wyceny aktywów pochodzenia rolniczego	<ul style="list-style-type: none"> – Rozdział 34 „Działalność wyspecjalizowana”, – MSSF 13 „Ustalenie wartości godziwej” 	<ul style="list-style-type: none"> – Rozdział 34 „Działalność wyspecjalizowana”, – Rozdział 17 „Rzeczowe aktywa trwałe”, – Rozdział 27 „Utrata wartości aktywów”
Podstawowe kategorie wyceny aktywów pochodzenia rolniczego	<ul style="list-style-type: none"> – Cena rynkowa, – Aktualne ceny transakcji rynkowych, – Branżowe wskaźniki pomiaru, – Wartość bieżących oczekiwanych przepływów środków pieniężnych 	<ul style="list-style-type: none"> – Cena nabycia, – Koszt wytworzenia
Moment ujęcia	<ul style="list-style-type: none"> – Początkowe ujęcie, – Na każdy dzień sprawozdawczy 	<ul style="list-style-type: none"> – Początkowe ujęcie, – Na każdy dzień sprawozdawczy
Zaliczane do elementów kosztowych przy wycenie aktywów pochodzenia rolniczego	<ul style="list-style-type: none"> – Koszty sprzedaży: prowizja brokerów i pośredników, opłaty nakładane przez agencje regulacyjne, opłaty nakładane przez giełdy towarowe, podatki transferowe, cła 	<ul style="list-style-type: none"> – Cena zakupu, łącznie z opłatami prawnymi i prowizjami pośredników, cłami importowymi i bezzwrotnymi podatkami od zakupu, pomniejszona o upusty handlowe i rabaty, – Wszystkie inne koszty bezpośrednie poniesione w celu dostosowania składników do miejsca i stanu, w którym może funkcjonować
Niezaliczane do elementów kosztowych przy wycenie aktywów pochodzenia rolniczego	<ul style="list-style-type: none"> – Koszty transportowe, – Inne wydatki przeznaczone w celu wprowadzenia aktywów na rynek 	<ul style="list-style-type: none"> – Koszty finansowania zewnętrznego: odsetki i inne koszty ponoszone przez jednostkę w związku z pożyczonymi funduszami
Ujmowanie aktywów pochodzenia rolniczego według wycen	<ul style="list-style-type: none"> – Sprawozdanie z sytuacji finansowej 	<ul style="list-style-type: none"> – Sprawozdanie z sytuacji finansowej
Ujmowanie zmian w wycenie aktywów pochodzenia rolniczego	<ul style="list-style-type: none"> – Sprawozdanie z całkowitych dochodów 	<ul style="list-style-type: none"> – Sprawozdanie z całkowitych dochodów

Źródło: Na podstawie [Międzynarodowy Standard Sprawozdawczości Finansowej dla Małych i Średnich Przedsiębiorstw, 2014].

Przedstawione różnice w modelach według wartości godziwej oraz kosztu historycznego mają również odzwierciedlenie w wynikach badań empirycznych innych autorów. Badania były przeprowadzane na przedsiębiorstwach prowadzących działalność rolniczą stosujących MSR 41 „Rolnictwo”, jednakże można zauważyć, że Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości zaczerpnęła zasady przedstawione w punktach rozdziału 34 MSSF dla MŚP z MSR 41, ograniczając niektóre kwestie poruszane w pełnym MSR dotyczące rolnictwa. W związku z tym można zaliczyć wyniki przeprowadzane uwzględniające zastosowanie MSR 41 „Rolnictwa”, dotyczące wyceny aktywów biologicznych według modeli wartości godziwej i kosztu historycznego.

W rezultatach przeprowadzonych badań empirycznych [Argilés i Slof, 2001; Booth i Walker, 2003; Elad i Herbohn, 2011] zmiana metodologii wyceny aktywów biologicznych z modeli kosztu historycznego na modele wartości godziwej, spowodowały znaczące różnice w wartości zysku przedstawianego w sprawozdaniu finansowym przez podmioty prowadzące działalność rolniczą.

W przeprowadzonych badaniach nad wyceną aktywów biologicznych według modeli wartości godziwej, można stwierdzić, że metoda ta ma swoich zwolenników i przeciwników. Argumenty zwolenników uwzględniają przede wszystkim, że:

- aktywa pochodzenia rolniczego można łatwo wycenić, ponieważ występują aktywne rynki [Bohušová i Svoboda, 2012],
- wartość godziwa lepiej przedstawia rzeczywistą sytuację gospodarstw rolnych niż wycena według kosztu historycznego [Argilés, Aliberch i Blandón, 2012].

Z kolei przeciwnicy argumentowali swój sprzeciw, że:

- wycena aktywów biologicznych jest zbyt akademicka oraz przedstawia niewłaściwy sposób wyceny aktywów biologicznych [Herbohn, 2006],
- trudność wyceny roślin uprawianych na różnych terenach kraju według wartości godziwej [Booth i Walker, 2003],
- „Wartość godziwa przez Rachunek Zysków i Strat” jest ciężarem dla MŚP, a zwłaszcza w krajach rozwijających się [Bohušová i Svoboda, 2012] – domniemanie, że wartość godziwą można określić dla wszystkich aktywów biologicznych i produktów rolnych jest nierealne [Bohušová i Svoboda, 2012].

Badania przeprowadzane na podmiotach prowadzących działalność rolniczą stosujące pełne MSSF, a w szczególności MSR 41 są również aktualne dla jednostek rolniczych według MSSF dla MŚP. Warto jednak przeprowadzać badania na przedsiębiorstwach prowadzących działalność rolniczą, które stosują MSSF lub MSSF dla MŚP ze względu na zbyt ubogie badania w zakresie wyceny aktywów biologicznych według modeli wartości godziwej.

Podsumowanie

Zastosowanie i wykorzystanie danego modelu wyceny aktywów biologicznych powoduje pewne skutki sprawozdawcze, a także wpływy na wartości przedstawione w sprawozdaniu finansowym, a mianowicie na wynik finansowy. W MSSF dla MŚP za bazową kategorię wyceny aktywów pochodzenia rolniczego uważa się wartość godziwą pomniejszoną o koszty sprzedaży. Ponadto standard pozwala na zastosowanie ceny nabycia lub kosztu wytworzenia pomniejszonego o dotychczasowe umorzenie i łączne straty z tytułu utraty wartości [MSSF dla MŚP, § 34.8] dla określenia wartości aktywów biologicznych. W tej sytuacji, jednostka rolnicza wyceniając aktywa biologiczne według wartości godziwej ponosiłaby nadmierne koszty i nakłady pracy.

W toku przeprowadzonych porównań modeli wyceny aktywów biologicznych można zauważyć dylematy stosowania wartości godziwej i kosztu historycznego przez jednostkę rolniczą. Związany jest z tym fakt, że wartość godziwa przedstawia szereg uzgodnień wyceny aktywów pochodzenia rolniczego, gdy istnieje i nie istnieje aktywny rynek. Jednakże wycena tych aktywów, gdy nie istnieje aktywny rynek lub według oczekiwanych przyszłych przepływów środków pieniężnych netto, może powodować nadmierne koszty i nakłady pracy w jednostce. Dlatego przedsiębiorstwo prowadzące działalność rolniczą powinno zastosować do wyceny aktywów biologicznych modele kosztu historycznego.

Podsumowując, należy zauważyć, że standard MSSF dla MŚP jest przeznaczony przede wszystkim dla małych i średnich przedsiębiorstw. W Polsce działalność rolnicza prowadzona jest głównie przez mikro-, małe i średnie przedsiębiorstwa, które wyceniając aktywa biologiczne, biorą pod uwagę przede wszystkim koszty. Dlatego wybierając stosowanie wyceny pomiędzy wartością godziwą a kosztem historycznym, jednostka powinna uwzględnić przede wszystkim wycenę aktywów pochodzenia rolniczego według ceny nabycia lub kosztu wytworzenia z powodu niskich kosztów pozyskania informacji, prostoty, jednolitości oraz zbieżności z polskim ustawodawstwem.

Literatura

- Argilés J., Slof E. (2001), *New Opportunities for Farm Accounting*, "The European Accounting Review", Vol. 10, No. 2
- Argilés J., Aliberch A., Blandón J. (2012), *A Comparative Study of Difficulties in Accounting Preparation and Judgement in Agriculture Using Fair Value and Historical Cost for Biological Assets Valuation*, "Revista de Contabilidad", Vol. 15, No. 1.

- Bohušová H., Svoboda P. (2011), *What Does the Implementation of IFRS for SMEs Bring for Agricultural Enterprises?* "Acta Universitatis Agriculturae et Silviculturae Mendelianae Brunensis", Vol. LIX, No. 7
- Booth P., Walker R. (2003), *Valuation of SGARAs in the Wine Industry: Time for Sober Reflection*, "Australian Accounting Review", Vol. 13, No. 31.
- Elad Ch., Herbohn K.F. (2011), *Implementing Fair Value Accounting in the Agricultural Sector*, The Institute of Chartered Accountants of Scotland, Edinburgh.
- Herbohn K.F. (2006), *Accounting for SGARAS: A Stock Take of Practice before Compliance with AASB 141 Agriculture*, "Australian Accounting Review", Vol. 16, No. 39.
- Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej: założenia koncepcyjne sprawozdawczości finansowej. Przedmowa do Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) oraz jednolity tekst MSSF obejmujący Międzynarodowe Standardy Rachunkowości (MSR) oraz interpretacje – według stanu na dzień 1 stycznia 2013 r.: oraz dokumenty towarzyszące tylko MSSF 10-13 (2014), Z. Adamkiewicz et al. (red.), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.
- Międzynarodowy Standard Sprawozdawczości Finansowej dla Małych i Średnich Przedsiębiorstw [MSSF dla MŚPJ] (2014), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.

HISTORICAL COST AND FAIR VALUE OF BIOLOGICAL ASSETS ACCORDING IFRS FOR SMALL AND MEDIUM-SIZED ENTITIES

Summary: In International Financial Reporting Standard for SMEs the two basic categories of measurement are the cost model and the fair value model. These dominants are used on initial recognition and at each reporting date for measurement of particular components presented in the balance. In an agricultural enterprise the biological assets are mainly valued by the fair value. However, in case, when the biological assets measurement according to the fair value is not readily determinable without undue cost or effort, then the enterprise uses measurement according to the cost model. The aim of the article is to present a conception of biological assets measurement according to the cost model and the fair value model as well as to compare these models by IFRS for SMEs.

Keywords: historical cost, fair value, biological assets, IFRS for SMEs.