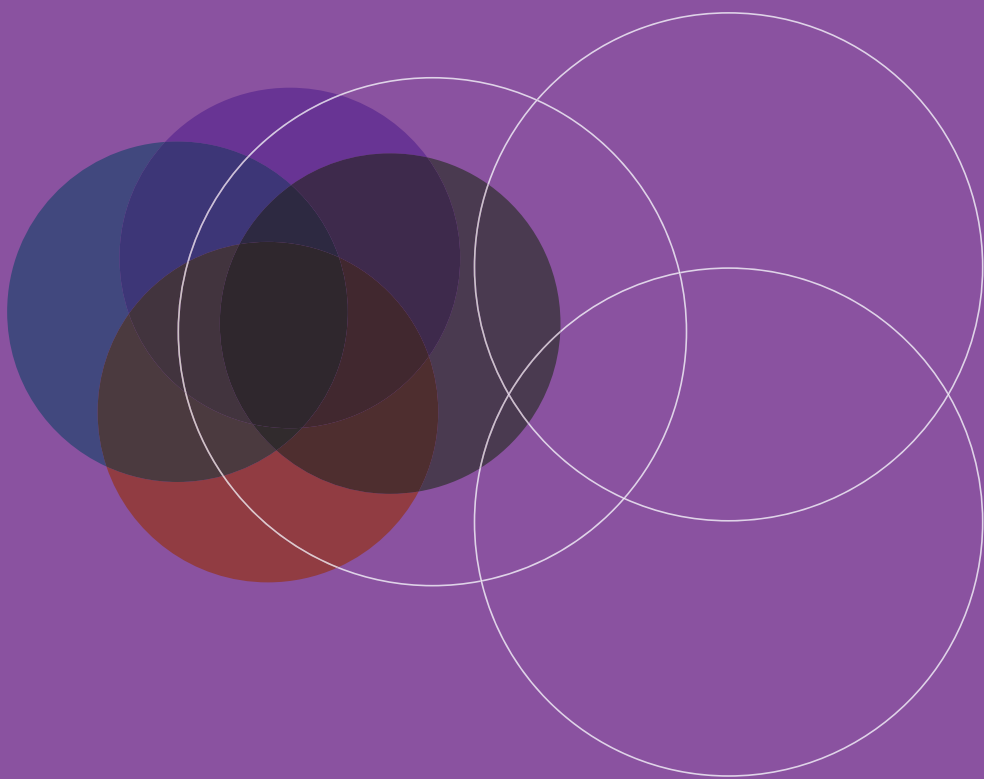


dr Katarzyna Trzpiota

KSR 12. **Działalność rolnicza**

Praktyczne wskazówki



BIBLIOTEKA PROFESJONALNEGO KSIĘGOWEGO

Redaktor: **Katarzyna Brzozowska**
Wydawca: **Monika Zabrocka-Kutera**
Koordynator produkcji: **Mariusz Jeziernski**
Skład i łamanie: **IGAWA**

Wiedza i Praktyka sp. z o.o.
ul. Łotewska 9a, 03-918 Warszawa
tel.: 22 518 29 29, faks: 22 617 60 10

Numer KRS: 0000098264 – Sąd Rejonowy dla m.st. Warszawy, Sąd Gospodarczy

XIII Wydział Gospodarczy Rejestrowy. Wysokość kapitału zakładowego: 200.000 zł

Copyright by Wiedza i Praktyka sp. z o.o.

Warszawa 2023

„KSR 12. Działalność rolnicza” wraz z przysługującymi Czytelnikom innymi elementami dostępnymi w subskrypcji (e-letter, strona WWW i inne) chronione są prawem autorskim. Przedruk materiałów opublikowanych w tej publikacji oraz w innych dostępnych elementach subskrypcji – bez zgody wydawcy – jest zabroniony. Zakaz nie dotyczy cytowania publikacji z powołaniem się na źródło. Publikacja „KSR 12. Działalność rolnicza” została przygotowana z zachowaniem najwyższej staranności i wykorzystaniem wysokich kwalifikacji, wiedzy i doświadczenia autorów oraz konsultantów. Zaproponowane w tej publikacji oraz w innych dostępnych elementach subskrypcji wskazówki, porady i interpretacje nie mają charakteru porady prawnej. Ich zastosowanie w konkretnym przypadku może wymagać dodatkowych, pogłębionych konsultacji. Publikowane rozwiązania nie mogą być traktowane jako oficjalne stanowisko organów i urzędów państwowych. W związku z powyższym redakcja nie może ponosić odpowiedzialności prawnej za zastosowanie zawartych w publikacji „KSR 12. Działalność rolnicza” lub w innych dostępnych elementach subskrypcji wskazówek, przykładów, informacji itp. do konkretnych przypadków.

Biuro Obsługi Klienta:
tel.: 22 518 29 29
e-mail: cok@wip.pl

KSR 12. Działalność rolnicza

Celem KRS 12 jest wyjaśnienie głównych zasad (polityki) rachunkowości stosowanych do działalności rolniczej zgodnie z ustawą o rachunkowości, a w szczególności określenie zasad wyceny i ujmowania aktywów biologicznych oraz produktów rolniczych, ustalania przychodów i kosztów działalności rolniczej oraz określenie zakresu informacji na temat działalności rolniczej, prezentowanych i ujawnianych w sprawozdaniu finansowym.

KRS 12 obejmuje w szczególności zasady:

- wyceny i ujmowania w księgach rachunkowych aktywów biologicznych,
- ustalania przychodów ze sprzedaży i kosztów wytworzenia sprzedanych produktów rolniczych,
- ujmowania w księgach rachunkowych wsparcia otrzymywanego do działalności rolniczej,
- prezentacji i ujawniania w sprawozdaniu finansowym informacji o działalności rolniczej.

Podkreślono, iż przyjęte i stosowane przez jednostkę prowadzącą działalność rolniczą zasady (polityka) rachunkowości powinny zapewnić wyodrębnienie istotnych zdarzeń, a w szczególności określić zasady wyceny i ujmowania biologicznych aktywów trwałych i obrotowych, niebiologicznych produktów rolniczych oraz ustalania wyniku działalności rolniczej.

Standard zawiera 24 przykłady związane z ujmowaniem początkowym, wyceną i sposobem prezentacji w sprawozdaniu omawianych zagadnień. Wskazano na początku jednak, iż zawarte w standardzie przykłady (rozdz. X), schematy oraz wykaz kont księgowych nie stanowią jego integralnej części, służą jedynie jako ilustracja wyjaśnień.

Standard wszedł w życie z dniem ogłoszenia w Dzienniku Urzędowym Ministra Finansów oraz ma zastosowanie po raz pierwszy do sprawozdań finansowych sporządzonych za rok obrotowy rozpoczynający się od 1 stycznia 2018 r. W razie potrzeby doprowadzenia do porównywalności danych za rok ubiegły stosuje się KSR nr 7 „Zmiany zasad (polityki) rachunkowości, wartości szacunkowych, poprawianie błędów, zdarzenia następujące po dacie bilansu – ujęcie i prezentacja”.

KSR 12 wzorem MSR ma określony zakres zagadnień, których nie obejmuje. Są to:

- przetwarzanie produktów rolniczych po ich zbiorach (lub pozyskaniu) w produkty gotowe, na przykład: przetwarzanie rzepaku w olej, jabłek w sok. Tego rodzaju przetwarzanie, w rozumieniu niniejszego standardu, nie stanowi działalności rolniczej, z wyjątkiem czynności, których wykonanie jest niezbędne do przygotowania produktów rolniczych do sprzedaży;
- hodowla roślin w celu polepszania ich cech dziedzicznych;
- zagadnienia niestanowiące specyfiki działalności rolniczej, jak np. ujęcie i rozliczenie kosztów zarządu i sprzedaży, ujęcie amortyzacji i likwidacja środków trwałych innych niż biologiczne trwałe aktywa.

KSR 12 definiuje takie pojęcia jak:

- biologiczne aktywa trwałe w produkcji zwierzęcej i roślinnej;
- biologiczne aktywa trwałe w produkcji zwierzęcej i ich podział na zwierzęta utrzymywane dla reprodukcji (zwierzęta hodowlane) lub dla uzyskania produktów rolniczych (zwierzęta użytkowe) oraz zwierzęta pociągowe, np.: konie robocze, woły, muły, osły;
- biologiczne aktywa trwałe w produkcji roślinnej;
- biologiczne aktywa obrotowe w produkcji zwierzęcej i roślinnej i ich podział na aktywa produkcyjne i produkty rolnicze.

W KSR wyjaśniono 17 pojęć, które pozwalają zrozumieć istotę produkcji roślinnej i zwierzęcej.

■ WAŻNE

Aktywa biologiczne – zwierzęta lub rośliny uprawne, podlegające przemianie biologicznej. Ze względu na czas trwania przemiany biologicznej aktywa biologiczne dzielą się na biologiczne aktywa trwałe i biologiczne aktywa obrotowe, a ze względu na rodzaj działalności rolniczej na: biologiczne aktywa w produkcji zwierzęcej i biologiczne aktywa w produkcji roślinnej. Zbiorowość podobnych zwierząt lub roślin stanowi grupę aktywów biologicznych.

Działalność rolnicza to wg KSR 12 wytwarzanie produktów rolniczych drogą hodowli i chowu zwierząt oraz uprawy roślin. Obejmuje ona produkcję zwierzęcą, w tym: hodowlę i produkcję materiału zarodowego zwierząt, ptactwa i owadów użytkowych, produkcję zwierzęcą typu przemysłowego fermowego, chów i hodowlę ryb oraz produkcję roślinną, w tym również produkcję materiału siewnego, szkółkarskiego, hodowlanego i reprodukcyjnego, produkcję

warzywniczą, roślin ozdobnych, grzybów uprawnych, sadownictwo do celów zarobkowych.

Aktywa biologiczne dzielą się na:

- biologiczne aktywa trwałe w produkcji zwierzęcej i roślinnej;
- biologiczne aktywa obrotowe w produkcji zwierzęcej i roślinnej.

Odpowiednio grupy te obejmują:

- A. Biologiczne aktywa trwałe w produkcji zwierzęcej dzielą się, ze względu na pełnioną przez nie funkcję, na zwierzęta:
 - a) utrzymywane dla reprodukcji (zwierzęta hodowlane) lub dla uzyskania produktów rolniczych (zwierzęta użytkowe), np.: bydło, konie, trzoda chlewna, owce,
 - b) pociągowe, np.: konie robocze, woły, muły, osły.
- B. Biologiczne aktywa trwałe w produkcji roślinnej obejmują uprawy roślin wieloletnich, pełniących funkcję aktywów produkcyjnych; przykładowo są to: drzewa owocowe (sady), plantacje krzewów owocowych (np.: porzeczka, malin czy agrestu), winnice, uprawy truskawek, mateczniki podkładki wegetatywnych, szparagarnie, chmielniki.
- C. Biologiczne aktywa obrotowe w produkcji zwierzęcej dzielą się na:
 - a) aktywa produkcyjne, to jest stada hodowlano-użytkowe, np.: zwierzęta futerkowe, ryby tarlaki, pszczoły – roje,
 - b) produkty rolnicze – zwierzęta młode w odchowie, tuczu i opasie, tj.: opasy, konie rzeźne, tuczniki, drób utuczony, pisklęta, ryby, narybek.
- D. Biologiczne aktywa obrotowe w produkcji roślinnej obejmują:
 - a) aktywa produkcyjne, np.: uprawy jednoroczne lucerny czy koniczyny,
 - b) produkty rolnicze, np.: nasiona zbóż, chmiel, warzywa i owoce, kwiaty i rośliny ozdobne, drzewka owocowe nadające się do sprzedaży, podkładki generatywne, śpiące oczka, zrazy, sadzonki.

KSR 12 został podzielony na następujące części

- Cel standardu
- Zakres standardu
- Definicje
- Zasady rachunkowości działalności rolniczej oraz techniczno-organizacyjne sposoby prowadzenia ksiąg rachunkowych
- Wycena i ujęcie w księgach rachunkowych biologicznych aktywów trwałych
- Wycena i ujęcie w księgach rachunkowych produktów rolniczych uzyskanych z produkcji zwierzęcej i roślinnej

- Ustalanie przychodów i kosztów wytworzenia sprzedanych produktów rolniczych
- Wsparcie dla działalności rolniczej
- Prezentacja i ujawnianie informacji

Uzupełniają go przykłady oraz schematy prezentujące aktywa w działalności rolniczej i podział aktywów w produkcji zwierzęcej.

Nowe regulacje szczegółowo omawiają sposób wyceny zwierzęcych i roślinnych aktywów trwałych oraz zwierzęcych i roślinnych aktywów obrotowych. Opisano także ustalanie przychodów i kosztów wytworzenia sprzedanych produktów rolniczych. Wskazano m.in., iż przychody ze sprzedaży produktów ustala się ze szczegółowością, z jaką ujmuje się koszty ich wytworzenia, co najmniej w podziale na przychody ze sprzedaży produktów zwierzęcych i roślinnych. W standardzie wskazano, iż do udokumentowania zmian liczebności zwierząt stosuje się dokumenty specjalne, informujące o zdarzeniu powodującym zmiany liczby i masy zwierząt, są to najczęściej: protokół urodzenia zwierząt, kwit przychodu i rozchodu inwentarza żywego, protokół przeważania, protokół przeklasowania, wybrakowania, protokół uboju z konieczności, protokół padnięcia, protokół uboju gospodarczego inwentarza żywego. Opisano, jakie dane powinny wynikać z tych dokumentów.

Wyjaśnienia zawarte w standardzie są zgodne z postanowieniami ustawy oraz w podstawowym zakresie z postanowieniami Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (dalej: MSR), a w szczególności MSR: 41 „Rolnictwo”, 16 „Rzeczowe aktywa trwałe” oraz 2 „Zapasy”. Różnice między Standardem a MSR polegają głównie na tym, że w Standardzie przyjęto, iż:

- można nie wyceniać produktów rolniczych podczas zbiorów lub pozyskania, ale ich wartość wymaga określenia nie później niż na moment sprzedaży oraz na dzień bilansowy,
- biologiczne aktywa trwałe są zaliczane do środków trwałych, a obrotowe do zapasów,
- biologiczne aktywa trwałe w produkcji zwierzęcej wyceniane są w koszcie wytworzenia, natomiast wycena wg MSR 41 następuje w wartości godziwej pomniejszonej o szacunkowe koszty sprzedaży,
- biologiczne aktywa trwałe w produkcji roślinnej wycenia się po początkowym ujęciu w cenie nabycia lub koszcie wytworzenia i pomniejsza o odpis amortyzacyjny oraz odpis z tytułu trwałej utraty wartości,
- wycena biologicznych aktywów obrotowych następuje w momencie początkowego ujęcia, w cenie zakupu, cenie nabycia, koszcie wytworzenia lub cenie

sprzedaży takiego samego lub podobnego składnika, a na dzień bilansowy – w wartości początkowej nie wyższej od ceny sprzedaży netto lub inaczej ustalonej wartości godziwej. Zgodnie z MSR 41 produkty rolnicze wycenia się w momencie początkowego ich ujęcia w wartości godziwej, pomniejszonej o szacunkowe koszty sprzedaży.

Nowy standard wskazuje, iż przyjęte i stosowane przez jednostkę prowadzącą działalność rolniczą zasady (polityka) rachunkowości powinny co najmniej określić zasady wyceny i ujmowania biologicznych aktywów trwałych i obrotowych, niebiologicznych produktów rolniczych oraz ustalania wyniku działalności rolniczej.

Zgodnie z KSR 12 i uor wycena biologicznych aktywów trwałych na moment początkowego ujęcia następuje w przypadku:

- a) zakupu – w cenie nabycia,
- b) wytworzenia (w tym odchowu) we własnym zakresie – w koszcie wytworzenia, a w przypadku niemożliwości jego ustalenia – w cenie sprzedaży netto takiego samego lub podobnego składnika, pomniejszonej o przeciętnie osiągnięty przy sprzedaży zysk brutto, lub w inaczej ustalonej wartości godziwej,
- c) otrzymania nieodpłatnie, w tym w drodze darowizny lub w formie wkładu niepieniężnego – w cenie sprzedaży takiego samego lub podobnego składnika.

■ PRZYKŁAD

Spółka nabyła 50 krów mlecznych za 150.000 zł. Koszty badań weterynaryjnych i rejestracji to 150 zł za sztukę. Spółka ujmie w księgach

1. Zakup 50 szt. bydła $50 \times 3.000 = 150.000$ zł
 - Wn Rozliczenie zakupu 150.000 zł
 - Ma Rozrachunki z dostawcami 150.000 zł
2. Zakup usług weterynaryjnych i rejestracji
 - Wn Rozliczenie zakupu 7.500 zł
 - Ma Rozrachunki z dostawcami 7.500 zł
3. Przyjęcie stada do ewidencji
 - Wn Środki trwałe – inwentarz żywy 157.500 zł
 - Ma Rozliczenie zakupu 157.500 zł

Na dzień bilansowy wycenia się biologiczne aktywa trwałe w wartości, w której ujęto je w księgach rachunkowych, powiększonej – w przypadku upraw

roślin wieloletnich – o koszty ulepszeń, i pomniejszonej o odpisy amortyzacyjne, a także o odpisy z tytułu trwałej utraty wartości.

Zgodnie z pkt 5.1.7 KSR 12 zwierzę zaliczone do stada hodowlano-użytkowego podlegają amortyzacji. Przy ustalaniu stawki amortyzacyjnej uwzględnia się przewidywaną przy likwidacji cenę sprzedaży netto pozostałości zwierzęcia. Amortyzację zwierzęcia rozpoczyna się nie wcześniej niż po przyjęciu go do użytkowania, co następuje po wejściu w okres dojrzałości zwierząt odchowywanych w gospodarstwie lub po przejściu procedur weterynaryjnych zwierząt zakupionych, a kończy – nie później niż z chwilą zrównania wartości odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych z wartością początkową zwierzęcia, przeznaczenia go do uboju, tuczu, sprzedaży lub stwierdzenia padnięcia bądź niedoboru. Okres amortyzacji zwierząt odpowiada przewidywanemu okresowi przynoszenia przez nie korzyści ekonomicznych (np. w przypadku krowy mlecznej najczęściej cztery wycielenia, buhaja 4–5 lat, kurek niosek 12–18 miesięcy), co uzasadnia dokonywanie odpisów amortyzacyjnych metoda liniową.

■ PRZYKŁAD

Spółka z poprzedniego przykładu założyła 5-letni okres amortyzacji stada. Zdecydowano się na grupowe odpisy amortyzacyjne, które wynoszą rocznie $157.500 : 5 \text{ lat} = 31.500 \text{ zł}$

- Wn Amortyzacja 31.500 zł
- Ma Umorzenie środków trwałych – inwentarz żywy 31.500 zł

■ WAŻNE

Tylko w przepisach dotyczących rachunkowości jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych jest narzucona amortyzacja jednorazowa. Prawo podatkowe nie przewiduje, że inwentarz żywy jest środkiem trwałym. Zalicza się go podatkowo do pośrednich kosztów działalności i jednorazowo księguje w koszty.

Także od wartości początkowej upraw roślin wieloletnich dokonuje się metodą liniową odpisów amortyzacyjnych, W warunkach klimatycznych Polski, na cele energetyczne, przez okres użytkowania przynajmniej 15–20 lat mogą być uprawiane:

- a) krzewy i drzewa łatwo odrastające po ścięciu, np.: wierzba, topola i robinia akacjowa,
- b) byliny wieloletnie, np.: ślázowiec pensylwański i topinambur,

c) wieloletnie trawy, np.: miskantus, spartina preriowa, palczatka Gerarda, proso różgowe, mozga trzcinowata.

Ekonomiczny okres przydatności (owocowania) roślin sadowniczych różni się zależnie od: gatunku, odmiany. Standard KSR 12 podaje na przykład, iż okres używania może wynosić odpowiednio dla:

- a) malin, agrestu, porzeczek, aronii, borówek – 10 lat,
- b) truskawek – 3 lata,
- c) jabłoni i gruszy na podkładkach karłowych – 17 lat,
- d) zraźników drzew pestkowych – 8 lat, a drzew ziarnkowych 10 lat,
- e) roślin matecznych – 8–10 lat.

Z kolei biologiczne aktywa obrotowe na moment początkowego ujęcia wycenia się analogicznie jak biologiczne aktywa trwałe, a na dzień bilansowy w koszcie wytworzenia nie wyższym od ceny sprzedaży netto.

■ PRZYKŁAD

Spółka nabyła 180 prosiąt po 200 zł za szt. W czasie produkcji poniosła koszty

koszty zakupu prosiąt	36 000,00
wynagrodzenia wraz z pozapłacowymi kosztami ponoszonymi na rzecz pracowników zatrudnionych bezpośrednio przy produkcji zwierzęcej	10 000,00
zużycie energii i paliw technologicznych	7 000,00
zużycie materiałów bezpośrednich obejmujących, np.: pasze treściwe i objętościowe oraz ściółkę	28 000,00
amortyzacja maszyn i urządzeń liczona metodą naturalną	4 000,00
inne koszty bezpośrednie, jak np.: zużycie narzędzi, usługi weterynaryjne, inseminacyjne, które można na podstawie dokumentów źródłowych odnieść bezpośrednio na jednostkę kalkulacyjną	6 500,00
razem koszty	91 500,00
koszt jednostkowy 91 500 : 180 szt.	508,33

W przypadku niemożliwości ustalenia kosztu wytworzenia biologiczne aktywa obrotowe wycenia się w cenie sprzedaży netto takiego samego lub podobnego produktu, pomniejszonej o przeciętnie osiąganym przy sprzedaży zysk brutto, a gdy nie jest możliwe ustalenie ceny sprzedaży netto – w inaczej ustalonej

wartości godziwej. Nabyte aktywa produkcyjne zaliczone do biologicznych aktywów obrotowych, które nie uległy przemianie biologicznej, wycenia się w cenie nabycia nie wyższej od ceny sprzedaży netto.

W KSR 12 wskazano typowe przykłady kosztów ponoszonych odpowiednio przy produkcji zwierzęcej i rolniczej. Mogą to być jako koszty bezpośrednie:

- a) wynagrodzenia wraz z pozapłacowymi kosztami ponoszonymi na rzecz pracowników zatrudnionych bezpośrednio przy produkcji zwierzęcej,
- b) zużycie energii i paliw technologicznych,
- c) zużycie materiałów bezpośrednich obejmujących np.: pasze treściwe i objętościowe oraz ściółkę przy produkcji zwierzęcej; a przy produkcji rolniczej zużycie materiałów bezpośrednich obejmujące np.: nasiona, sadzeniaki, sadzonki, rozsady, nawozy mineralne i naturalne, paliwa,
- d) amortyzacja maszyn i urządzeń liczona metodą naturalną,
- e) inne koszty bezpośrednie, jak np.: zużycie narzędzi, usługi weterynaryjne, inseminacyjne, które można na podstawie dokumentów źródłowych odnieść bezpośrednio na jednostkę kalkulacyjną.

Do kosztów okołoprodukcyjnych produkcji zwierzęcej zalicza się m.in.:

- a) wynagrodzenia pracowników niezatrudnionych bezpośrednio przy produkcji zwierzęcej wraz z pozapłacowymi kosztami ponoszonymi na ich rzecz,
- b) zużycie energii elektrycznej i ciepła,
- c) zużycie materiałów pośrednich, np. środków: dezynfekcyjnych i opatrunkowych dla zwierząt, służących utrzymaniu czystości, do napraw,
- d) amortyzację maszyn i urządzeń oraz budynków gospodarczych,
- e) usługi wykonane przez inne jednostki, w tym remonty, które na podstawie dokumentów źródłowych nie mogą być odniesione na jednostkę kalkulacyjną, lub wtedy, gdy nakłady pracy związane z ich bezpośrednim przyporządkowaniem do produktu przewyższają korzyści uzyskane z tej informacji.

Natomiast do kosztów okołoprodukcyjnych produkcji roślinnej zalicza się, m. in.:

- a) wynagrodzenia pracowników niezatrudnionych bezpośrednio przy produkcji roślinnej wraz z pozapłacowymi kosztami ponoszonymi na ich rzecz,
- b) zużycie materiałów pośrednich,
- c) amortyzację maszyn i urządzeń oraz budynków gospodarczych,
- d) zużycie energii,
- e) usługi wykonane przez inne jednostki, w tym remonty.

Koszty pośrednie to takie, które na podstawie dokumentów źródłowych nie mogą być odniesione na jednostkę kalkulacyjną, lub gdy nakład pracy związany z ich bezpośrednim przyporządkowaniem do produktu przewyższa korzyści uzyskane z tej informacji.

W skład kosztów wytworzenia produktów rolniczych wchodzi także, po zakończeniu każdego okresu, koszty działalności pomocniczej jednostek wyodrębnionych organizacyjnie, np. świadczących usługi transportowe (wykorzystujących ciągniki, kombajny, samochody) – w części przypadającej na dany rodzaj produkcji rolniczej, tzn. w wysokości kosztu świadczeń faktycznie wykonanych na rzecz danego rodzaju produkcji.

■ PRZYKŁAD

W gospodarstwie rolnym uprawia się marchew. Koszty wytworzenia wyniosły:

Koszty bezpośrednie	56 000,00
a) materiał siewny (własny i z zakupu)	40 500,00
b) nawozy	12 000,00
c) środki ochrony roślin	3 500,00
Koszty pośrednie	42 000,00
d) praca własnych maszyn (amortyzacja)	18 000,00
e) płace wraz narzutami	9 500,00
f) usługi obce – zbiór kombajnem	13 000,00
g) podatki i ubezpieczenia	1 500,00
Razem koszty wytworzenia	98 000,00

Zebrano 160 ton warzyw, co oznacza, iż koszt wytworzenia tony to $98.000 : 160 = 612,50$ zł za tonę (10 decyton) produkcja kg marchwi kosztowała ok 61 groszy.

■ PRZYKŁAD

Spółka ASSA założyła uprawę choinek świątecznych. Poniosła nakłady na założenie uprawy:

- przygotowania stanowiska (gleby), jak np.: orka, nawożenie, bronowanie, osuszanie,
- materiału nasadzeniowego, zakupionego lub wytworzonego we własnym zakresie,
- sadzenia: nasion, sadzonek lub drzewek.

Koszty te stanowią wartość początkową. Następnie spółka poniosła koszty bezpośrednie, które zwiększa odpowiedni narzut kosztów pośrednich (okołoprodukcyjnych) ponoszonych równocześnie na kilka upraw. W kolejnych okresach wartość początkową biologicznych roślinnych aktywów trwałych zwiększają koszty:

- a) prowadzenia, np. koszty pielęgnacji – przycięcia, nawożenia, ochrony przed chorobami i szkodnikami,
- b) finansowania zewnętrznego, tj. koszty prowizji, ubezpieczenia kredytu oraz odsetki naliczone od kredytu zaciągniętego na sfinansowanie nasadzenia roślin,
- c) uprawy międzyplonu przyoranego na zielony nawóz.

W przypadku spółki ASSA nie zwiększają kosztów założenia upraw roślin wieloletnich koszty magazynowania materiału nasadzeniowego, w tym utrzymania pomieszczeń magazynowych, wykorzystania przyrządów do pomiaru temperatury i wilgotności. Stanowią one koszty bieżącej produkcji roślinnej.

Warto zauważyć, że KSR 12 w pkt 5.2.12 wskazuje, że koszty poniesione na założenie upraw roślin wieloletnich i ich pielęgnacji takie jak w przykładzie powyżej ujmują się jako „Środki trwałe w budowie” aż do momentu uznania, że weszły w pełne plonowanie i spełniają definicję aktywów produkcyjnych. Po wejściu w pełne plonowanie następuje rozliczenie poniesionych kosztów i ich ujęcie jako składniki biologicznych aktywów trwałych w wartości początkowej, obejmującej wszystkie koszty poniesione na założoną uprawę, a pomniejszonej o przychody osiągnięte ze sprzedaży produktów z nich pozyskanych, w okresie przed wejściem w pełne plonowanie.

Zasady księgowania ponoszonych nakładów w produkcji powinny być opisane w dokumentacji polityki rachunkowości. Poniżej przedstawiono typowe operacje związane z przebiegiem procesu produkcyjnego dotyczącego produkcji zwierzęcej i jego rozliczeniem.

Operacja	Konto WN	Konto MA
Zakup młodych zwierząt potwierdzony dowodem zakupu w cenie nabycia (zakupu)	Rozliczenie zakupu	Rozrachunki z dostawcami
Przychód zwierząt z zakupu	Inwentarz żywy	Rozliczenie zakupu
Różnice między ceną nabycia	Rozliczenie produkcji	Rozliczenie zakupu
zwierząt a ceną ewidencyjną		

Operacja	Konto WN	Konto MA
Przyrost wartości zwierząt	Inwentarz żywy	Rozliczenie produkcji
Poniesione koszty produkcji np. zwierzęcej	Koszty produkcji zwierzęcej	Różne konta
Uzyskane produkty uboczne np. obornik	Rozliczenie produkcji	Koszty produkcji zwierzęcej
Wydanie sprzedanych produktów – aktywów zwierzęcych	Koszty sprzedanych produktów	Rozliczenie produkcji
Sprzedaż produktów biologicznych	Rozrachunki z odbiorcami	Przychody ze sprzedaży produktów

KSR 12 dość szczegółowo omawia zasady ustalania kosztów wytworzenia aktywów trwałych w produkcji roślinnej, w tym sadowniczej oraz biologicznych aktywów trwałych w produkcji zwierzęcej (stada podstawowe utrzymywane dla reprodukcji oraz uzyskania produktów rolniczych zwierzęcych). Dużo miejsca poświęca też wycenie i ujęciu w księgach rachunkowych biologicznych aktywów obrotowych oraz niebiologicznych produktów rolniczych uzyskanych z produkcji zwierzęcej i roślinnej, takim jak:

- Biologiczne aktywa obrotowe oraz produkty rolnicze uzyskane z produkcji zwierzęcej
- Zwierzęta w odchowcie
- Zwierzęta w tuczu i opasie
- Zwierzęta futerkowe
- Ryby odławiane
- Produkty rolnicze uzyskiwane z produkcji roślinnej

Z technicznego punktu widzenia podkreślono, iż konieczne jest, przy uwzględnieniu rodzajów i wielkości prowadzonej działalności rolniczej oraz potrzeb i możliwości jednostki, aby zasady (polityka) rachunkowości przyjęte do odzwierciedlenia działalności rolniczej uwzględniały m.in.:

- wykorzystywanie ziemi jako środka trwałego, który nie podlega amortyzacji,
- rozbieżność między czasem ponoszenia nakładów a czasem osiągnięcia efektów przy długim cyklu produkcyjnym,
- złożoność i różnorodność rodzajów oraz faz produkcji uwarunkowanych przez naturę, wpływających na działalność rolniczą,
- cele produkcyjne oparte na naturalnym przyroście masy produktu i rozwoju żywego materiału wejściowego,

- powtarzalność poszczególnych faz produkcji,
- występowanie produktów łącznych (głównych i ubocznych),
- duży stopień ryzyka działalności rolniczej wywołany np.: zjawiskami przyrodniczymi oraz niestabilnością cen produktów rolniczych przeznaczonych do sprzedaży.

■ PRZYKŁAD WSKAZANIA

Ustalenie kosztu wytworzenia produktu rolniczego przebiega następująco:

Etap I – zgromadzenie na kontach księgowych poniesionych w okresie rzeczywistych kosztów bezpośrednich poszczególnych produktów oraz kosztów pośrednich.

Etap II – ustalenie stawek kosztów pośrednich; stawki oblicza się jako iloraz kosztów pośrednich i normalnego poziomu zdolności produkcyjnych mierzonego np. ilością roboczogodzin lub maszynogodzin pracy obsługi produkcji, obszarem areału, liczbą sztuk przeliczeniowych inwentarza żywego lub jednostkami zbożowymi.

Etap III – przypisanie kosztów pośrednich do poszczególnych produktów za pomocą stawek kosztów pośrednich, wyliczonych w etapie II (rozliczenie kosztów pośrednich).

Etap IV – ustalenie jednostkowego kosztu wytworzenia produktu rolniczego obejmującego koszty bezpośrednie i koszty pośrednie drogą podzielenia kosztu wytworzenia danego produktu przez wytworzoną w okresie ilość produktu.

Biologiczne aktywa trwałe i obrotowe wycenia się:

- a) na moment początkowego ich ujęcia w księgach rachunkowych oraz
- b) na dzień bilansowy.

KSR zawiera szczegółowe wskazania, jak dokonać takiej wyceny. Wskazuje m.in., jakie koszty powinny być uwzględniane w wycenie, a jakie odnoszone na wynik finansowy, na podstawie jakich dokumentów ujmować aktywa i ich zmiany.

■ PRZYKŁAD

Typowe bezpośrednie koszty wytworzenia produkcji zwierzęcej to:

- wynagrodzenia wraz z zapłaconymi kosztami ponoszonymi na rzecz pracowników zatrudnionych bezpośrednio przy produkcji zwierzęcej,
 - zużycie energii i paliw technologicznych,
 - zużycie materiałów bezpośrednich obejmujących np.: pasze treściwe i objętościowe oraz ściółkę, amortyzacja maszyn i urządzeń liczona metodą naturalną,
 - inne koszty bezpośrednie, jak np.: zużycie narzędzi, usługi weterynaryjne, inseminacyjne, które można na podstawie dokumentów źródłowych odnieść bezpośrednio na jednostkę kalkulacyjną.
-

■ PRZYKŁAD

Protokół urodzenia zwierząt stanowi podstawę ujęcia zwiększenia liczby sztuk inwentarza żywego na skutek narodzin danej sztuki lub grupy zwierząt. Zawiera on informacje o liczbie urodzonych sztuk żywych i nieżywych danego rodzaju zwierząt, dane dotyczące rodziców, numerów ich licencji oraz numerów nadanych sztukom urodzonym. Ujęciu podlegają jedynie urodzone sztuki żywe.

Uwaga na dokumentację

Krajowe regulacje zwracają uwagę na dokumentowanie obrotu biologicznymi aktywami trwałymi i produktami rolniczymi. Ma ono odzwierciedlać przebieg lub skutek zdarzeń, jakie miały miejsce i następuje przy zastosowaniu ogólnych i specjalnych dokumentów.

■ WAŻNE

Ogólnie stosowane dokumenty to powszechnie stosowane dowody księgowe, jak np. faktury zakupu, sprzedaży.

Dokumentami specjalnymi związanymi z produkcją zwierzęcą mogą być:

- a) Protokół urodzenia zwierząt stanowi podstawę ujęcia zwiększenia liczby sztuk inwentarza żywego na skutek narodzin danej sztuki lub grupy zwierząt. Zawiera on informacje o liczbie urodzonych sztuk żywych i nieżywych danego rodzaju zwierząt, dane dotyczące rodziców, numerów ich licencji oraz numerów nadanych sztukom urodzonym. Ujęciu podlegają jedynie urodzone sztuki żywe.
- b) Kwit przychodu inwentarza potwierdza przyjęcie zwierząt nabytych, zaś kwit rozchodu inwentarza żywego dokumentuje rozchód zwierząt, np. do sprzedaży.
- c) Protokół przeważania stwierdza masę zwierząt w dniu przeważania:
 - zakupu, przeklasowania, wybrakowania, sprzedaży, padnięcia itp. Stanowi podstawę ustalenia przyrostu masy poprzez porównanie masy zwierząt na koniec okresu z ich masą na początek okresu, skorygowaną o masę sztuk rozchodowanych (dodaną) i przyjętych (odjętą). Przeważeniu podlegają sztuki, których wartość zależy od masy.
- d) Protokół przeklasowania/wybrakowania dokumentuje zmianę sposobu używania lub ukończenia wieku przez daną sztukę lub grupę zwierząt. Zmiana kategorii może nastąpić na skutek wzrostu wartości hodowlanej (ukończenia wieku granicznego, zacielenia jałówki) lub na skutek jej obniżenia (przeznaczenie krowy jałowej na opas).

- e) Protokół uboju z konieczności lub padnięcia dokumentuje dobiecie zwierzęcia na skutek choroby nieuleczalnej lub wypadku, najczęściej na podstawie orzeczenia lekarza weterynarii stwierdzającego przyczynę uboju lub padnięcia. Protokół powinien wskazywać, czy padnięcie należy uznać za niezawinione, czy nastąpiło z winy pracowników, oraz rekomendować sposób dalszego postępowania ze sztuką padłą.
- f) Protokół uboju gospodarczego dokumentuje ubój zwierząt na cele gospodarcze, np. wykorzystania do spożycia w stołówkach.

Natomiast dokumentami specjalnymi związanymi z produkcją rolniczą mogą być

- a) Kwit zbioru-przewozu stanowi podstawę kontroli ilości produktów zebranych i przewożonych z ilością produktów przyjętych do magazynu. Dokument ten wystawia nadzorujący zbiór. Podstawą zapisów w ewidencji magazynowej jest dokument „Magazyn przyjmie”.
- b) Protokół przerobu jest dokumentem przychodowo-rozchodowym, służącym do ujęcia zmian ilości zapasów z przerobu własnego. Ujmowany jest w księgach dopiero po zakończeniu przerobu danej partii. Różnice między ilościami produktów pobranych do przerobu i uzyskanych z przerobu wymagają rozliczenia.
- c) Zbiorczy kwit wydania (zastępuje dokument indywidualny „Magazyn wyda”) jest stosowany w przypadku powtarzających się rozchodów tych samych zapasów na te same cele. Dokumentuje on rozchody pasz wydanych poszczególnym zwierzętom. Wypełniany codziennie, stosowany za okresy dekadowe lub dwutygodniowe, stanowi podstawę do zapisu rozchodu w ewidencji magazynowej.
- d) Protokół strat i ubytków magazynowych stanowi podstawę do zapisu zmniejszeń zapasów spowodowanych stratami i ubytkami oraz zawiera decyzję co do zakwalifikowania niedoboru jako niezawinionego lub zawinionego (z sumą roszczenia i wskazaniem osoby winnej).

KSR wskazuje, iż niezbędny jest wybór sposobu rozliczania kosztów produkcji zwierząt padłych. Padnięcia sztuk po okresie uznanym za początkowy traktuje się jako szkody i rozlicza według zasad przyjętych przez jednostkę do rozliczenia niedoborów i szkód zapasów. Wartość zwierząt padłych w późniejszym okresie zalicza się do pozostałych kosztów operacyjnych, podobnie jak koszty odbioru i utylizacji padłych zwierząt.

W standardzie wskazano, iż do udokumentowania zmian liczebności zwierząt stosuje się dokumenty specjalne, informujące o zdarzeniu powodującym

zmiany liczby i masy zwierząt, są to najczęściej: protokół urodzenia zwierząt, kwit przychodu i rozchodu inwentarza żywego, protokół przeważania, protokół przeklasowania/wybrakowania, protokół uboju z konieczności, protokół padnięcia, protokół uboju gospodarczego inwentarza żywego. Opisano, jakie dane powinny wynikać z tych dokumentów.

■ PRZYKŁAD

Protokół urodzenia zwierząt, który stanowi podstawę ujęcia zwiększenia liczby sztuk inwentarza żywego na skutek narodzin danej sztuki lub grupy zwierząt, zawiera informacje:

- o liczbie urodzonych sztuk żywych i nieżywych danego rodzaju zwierząt,
- dane dotyczące rodziców oraz
- dotyczące numerów ich licencji, a także
- numerów nadanych sztukom urodzonym.

Ujęciu podlegają jedynie urodzone sztuki żywe.

Podobnie do udokumentowania obrotu produktami rolniczymi produkcji roślinnej stosuje się dokumenty specjalne, informujące o zaistniałym zdarzeniu będącym przyczyną zmiany liczby i masy roślin. Są to najczęściej: kwit zbioru-przewozu, protokół przerobu, zbiorczy kwit wydania, protokół strat i ubytków magazynowych.

Nowe regulacje szczegółowo omawiają sposób wyceny zwierzęcych i roślinnych aktywów trwałych oraz zwierzęcych i roślinnych aktywów obrotowych.

■ PRZYKŁAD

Produkty roślinne w toku produkcji obejmują koszty dotyczące zbiorów lat przyszłych, w tym, np. orki, nawożenia, zasiewów, zgromadzone na koncie księgowym „Produkcja roślinna – rok następny”.

Opisano także ustalanie przychodów i kosztów wytworzenia sprzedanych produktów rolniczych. Wskazano m.in., iż przychody ze sprzedaży produktów ustala się ze szczegółowością, z jaką ujmuje się koszty ich wytworzenia, co najmniej w podziale na przychody ze sprzedaży produktów zwierzęcych i roślinnych. Zwykle podstawą ujęcia przychodów są faktury, ale jeżeli jednostka dostarczyła produkty rolnicze odbiorcy, dysponuje potwierdzeniem ich ilości i jakości, ale nie wystawiła faktury za sprzedane produkty, to przy-

chód ze sprzedaży ujmuje w księgach w wartości oszacowanej uwzględniającej warunki ustalone z odbiorcą. Przychody ze sprzedaży zwierząt oraz upraw wieloletnich zaliczanych do biologicznych aktywów trwałych stanowią pozostałe przychody operacyjne.

■ PRZYKŁAD

Koszty okołoprodukcyjne

W produkcji zwierzęcej	W produkcji roślinnej
<ul style="list-style-type: none"> – wynagrodzenia pracowników niezatrudnionych bezpośrednio przy produkcji zwierzęcej wraz z pozapłacowymi kosztami ponoszonymi na ich rzecz, – zużycie energii elektrycznej i ciepła, – zużycie materiałów pośrednich, np. środków: dezynfekcyjnych i opatrunkowych dla zwierząt, służących utrzymaniu czystości, do napraw, – amortyzacja maszyn i urządzeń oraz budynków gospodarczych, – usługi wykonane przez inne jednostki, w tym remonty 	<ul style="list-style-type: none"> – wynagrodzenia pracowników niezatrudnionych bezpośrednio przy produkcji roślinnej wraz z pozapłacowymi kosztami ponoszonymi na ich rzecz, – zużycie materiałów pośrednich, – amortyzacja maszyn i urządzeń oraz budynków gospodarczych, – zużycie energii, – usługi wykonane przez inne jednostki, w tym remonty

Rzeczywiste koszty wytworzenia produktów rolniczych, przekazanych odbiorcy bezpośrednio po zbiorze lub pozyskaniu, niepodlegające magazynowaniu, odnosi się w ciężar kosztów wytworzenia sprzedanych produktów. Wskazano też, iż jeżeli na moment sprzedaży nie można ustalić rzeczywistego kosztu wytworzenia produktów rolniczych, to wycenia się je w cenach ewidencyjnych skorygowanych o odchylenia od cen ewidencyjnych przypadających na rozchód.

■ PRZYKŁAD

Gospodarstwo prowadzi tucz indyków. W bieżącym okresie:

1. Zakupiono 500 młodych 12.000 zł
 - Wn „Koszty produkcji zwierzęcej” 12 000 zł
 - Ma „Rozrachunki z dostawcami” 12.000 zł
2. Koszty chowu 18 000 zł
 - Wn „Koszty produkcji zwierzęcej” 18.000 zł
 - Ma „Rozrachunki z dostawcami” 18.000 zł

-
3. Przychody ze sprzedaży 100 szt. 10.000 zł
 - Wn „Rozrachunki z odbiorcami” 15.000 zł
 - Ma „Przychody ze sprzedaży” 10.000 zł
 - Ma „VAT należny” 5.000 zł
 4. WZ sprzedanych zwierząt
 - Wn „Koszt wytworzenia sprzedanych zwierząt” 6.000 zł (1/5 z 30.000 zł)
 - Ma „Rozliczenie produkcji” 6.000 zł
 5. Koszty zwierząt upadłych 500 zł
 - Wn „Pozostałe koszty operacyjne” 500 zł
 - Ma „Rozliczenie produkcji” 500 zł
 6. Rozliczenie kosztu sprzedanych zwierząt (wartość w cenie zakupu oraz koszty tuczu) 6.000 zł
 - Wn „Rozliczenie produkcji” 6.000 zł
 - Ma „Koszty produkcji zwierzęcej” 6.000
-

W KSR 12 odrębny rozdział jest poświęcony wsparciu dla działalności rolniczej. Mogą one przybrać formę płatności w ramach systemu wsparcia bezpośredniego. Wsparcie ze środków Programu Rozwoju Obszarów Wiejskich (PROW), Wsparcie z budżetu krajowego.

Podkreślono, iż ujmuje się wsparcie w księgach rachunkowych wyłącznie w przypadku kiedy ma się pewność, że jest się w stanie spełnić warunki jego otrzymania oraz że wsparcie takie się otrzyma. Oceniając prawdopodobieństwo otrzymania wsparcia, należy w szczególności kierować się zasadą ostrożności. Trzeba je ujmować w momencie:

- w ramach systemu wsparcia bezpośredniego w dacie wydania decyzji administracyjnej o przyznaniu wsparcia lub otrzymania środków pieniężnych, jeżeli nastąpiło to przed otrzymaniem decyzji,
- w ramach PROW w dacie zatwierdzenia wniosku o płatność,
- w ramach pomocy krajowej w dacie wydania decyzji administracyjnej o przyznaniu płatności.

Sposób ujęcia wsparcia w księgach rachunkowych zależy od celu, na jaki wsparcie zostało przyznane. Do przychodów zalicza się płatności w ramach systemu wsparcia bezpośredniego, zwroty oraz dopłaty. Z kolei wsparcie ze środków PROW służące dofinansowaniu nabycia lub wytworzenia środków trwałych, środków trwałych w budowie albo wartości niematerialnych i prawnych zalicza się do rozliczeń międzyokresowych przychodów. Wsparcie to zwiększa stopniowo pozostałe przychody operacyjne, równoległe do odpisów amortyzacyjnych od aktywów trwałych sfinansowanych ze wsparcia.

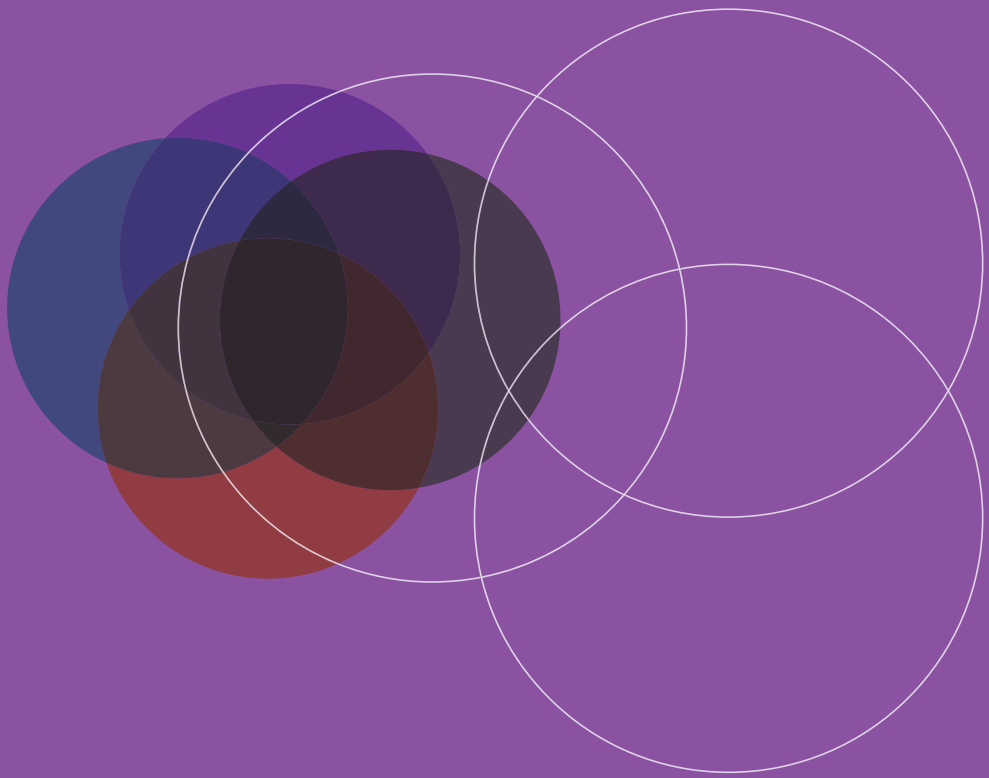
■ PRZYKŁAD

W związku z prowadzoną produkcją owiec na powierzchni 120 ha użytków zielonych gospodarstwo pozyskuje środki finansowe wspomagające funkcjonowanie tej działalności. Uzyskano następujące rodzaje wsparcia, które ujęto:

1. Należne wsparcie przyznane na podstawie decyzji z tytułu użytkowania gruntu o niekorzystnych warunkach gospodarowania (ONW) 50.000 zł
 - Wn „Pozostałe rozrachunki”
 - Ma „Przychody z działalności operacyjnej”
2. Należne wsparcie z tytułu Jednolitej Płatności Obszarowej. Jest to wsparcie bezpośrednie dotyczące użytków rolnych, wypłacane jednorazowo i raz na rok 48.000 zł
 - Wn „Pozostałe rozrachunki”
 - Ma „Przychody z działalności operacyjnej”
3. Otrzymanie przyznanego wsparcia 98.000 zł
 - Wn „Rachunek bankowy”
 - Ma „Pozostałe rozrachunki”

Wyjaśnienia KSR 12 są zgodne w podstawowym zakresie z postanowieniami MSR. Różnice między KSR 12 a MSR 41 „Rolnictwo”, MSR 16 „Rzeczowe aktywa trwałe” oraz MSR 2 „Zapasy” dotyczą tego, iż:

- biologiczne aktywa trwałe są zaliczane do środków trwałych, a obrotowe do zapasów. MSR 41 zaleca, aby wartości poszczególnych grup aktywów biologicznych przedstawiać w podziale na aktywa biologiczne konsumpcyjne i produkcyjne oraz na aktywa dojrzałe i niedojrzałe;
- biologiczne aktywa trwałe w produkcji zwierzęcej wyceniane są wg kosztu historycznego, natomiast wycena wg MSR 41 następuje w wartości godziwej pomniejszonej o szacunkowe koszty sprzedaży i tylko w wyjątkowych przypadkach można wyceniać ją wg kosztu;
- biologiczne aktywa trwałe w produkcji roślinnej wycenia się po początkowym ujęciu w cenie nabycia lub koszcie wytworzenia i pomniejsza o odpis amortyzacyjny oraz odpis z tytułu trwałej utraty wartości. MSR 16 przewiduje dodatkowo możliwość wyceny, po początkowym ujęciu roślin produkcyjnych zaliczonych do rzeczowych aktywów trwałych, w wartości przeszacowanej (wartości godziwej);
- można nie wyceniać produktów rolniczych podczas zbiorów lub pozyskania, ale ich wartość wymaga określenia nie później niż na moment sprzedaży oraz na dzień bilansowy. MSR 41 stosuje się po raz pierwszy do wyceny produktów rolniczych w momencie ich zbiorów lub pozyskania. MSR 2 nie stosuje się do aktywów biologicznych na moment zbiorów oraz do wyceny przechowywanych zapasów, jeśli zgodnie z powszechnie przyjętym rozwiązaniem sektora są one wyceniane w cenie sprzedaży netto możliwej do uzyskania na poszczególnych etapach produkcji.



2BY0141