

Izabela Andrzejak

e-mail: izabelaandrzejak01@gmail.com

ORCID: 0000-0002-8929-2331

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

## Wycena aktywów biologicznych zgodnie z polskim prawem bilansowym na przykładzie produkcji krów mlecznych

DOI: 10.15611/2024.44.4.01

JEL Classification: M41

**Streszczenie:** W dobie globalizacji rośnie liczba przedsiębiorstw, które prowadzą działalność rolniczą na większą skalę i są zobligowane do stosowania zasad określonych ustawą o rachunkowości. Ustawa ta jednak nie uwzględnia specyfiki działalności rolniczych oraz szczegółowych zasad wyceny majątku gospodarstw, w tym aktywów biologicznych. Celem artykułu jest prezentacja zasad wyceny aktywów biologicznych z podziałem na aktywa biologiczne trwałe i obrotowe na przykładzie standardu wyceny przedsiębiorstwa rolnego zajmującego się głównie produkcją krów mlecznych. W artykule zastosowano następujące metody badawcze: przegląd aktów prawnych, studia literaturowe oraz dedukcję.

**Słowa kluczowe:** aktywa biologiczne, inwentarz żywy, produkcja zwierzęca, wycena aktywów biologicznych

© 2024 Izabela Andrzejak

Praca opublikowana na licencji Creative Commons Uznanie autorstwa-Na tych samych warunkach 4.0 Międzynarodowe (CC BY-SA 4.0). Skrócona treść licencji na <https://creativecommons.org/licenses/by-sa/4.0/deed.pl>

**Cytuj jako:** Andrzejak, I. (2024). Wycena aktywów biologicznych zgodnie z polskim prawem bilansowym na przykładzie produkcji krów mlecznych. W: M. Biernacki, R. Kowalak (red.), *Rachunkowość* (s. 9-18). Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu.

### 1. Wstęp

W ostatnich latach można zaobserwować wzrost liczby wielkoobszarowych gospodarstw rolnych. Rolnictwo stanowi obecnie jeden z najważniejszych działów gospodarki narodowej niemal w każdym państwie na świecie. Rozwój ten wpływa na rosnące zapotrzebowanie dostosowania systemu rachunkowości do specyfiki prowadzonych działalności rolniczych, aby mógł on wesprzeć procesy zarządzania w danych gospodarstwach.

W polskim prawie nie wyodrębniono kategorii prawnej przedsiębiorstwa rolnego. W porównaniu do innych form działalności gospodarczych rolnictwo charakteryzuje się dużym skomplikowaniem procesów produkcyjnych i zależnością od warunków klimatycznych. Związane jest to zarówno z biologicznym charakterem tej działalności, jak i nieproporcjonalnie wyższym ryzykiem jej prowadzenia (Obrzeżgiewicz, 2016, s. 635). Ryzyko w działalności rolniczej wynika przede

wszystkim z biologicznego charakteru procesów produkcyjnych. Procesy przemian biologicznych w produkcji zwierzęcej i roślinnej zachodzą nieustannie. Występuje również wiele innych czynników, które mogą utrudniać prowadzenia tego typu działalności, jak np. czynniki meteorologiczne lub klimatyczne. Wszystkie one oddziałują na aktywa biologiczne, które są jednym z filarów prowadzenia gospodarstwa rolnego. Specyfika produkcji rolnej i związane z nimi ciągłe procesy przemiany biologicznej powodują znaczne trudności prawidłowej wyceny jej wytworów (Obrzeżgiewicz, 2022, s. 129-130).

Celem artykułu jest przedstawienie klasyfikacji oraz zasad wyceny aktywów związanych z działalnością rolniczą, a także zwrócenie uwagi na brak jednoznacznych uregulowań w tym zakresie w polskich aktach prawnych. Realizacji tak sformułowanego celu pomogło wykorzystanie następujących metod badawczych: przeglądu aktów prawnych, studiów literaturowych oraz dedukcji.

Problem badawczy pokazano na przykładzie sposobu wyceny krów mlecznych oraz jałówek w przedsiębiorstwie Krówka sp. z o.o., zajmującym się produkcją mleka i sprzedażą jałówek.

## 2. Istota wyceny aktywów biologicznych

Pojęcie aktywów biologicznych nie występuje w ustawie o rachunkowości. Przepisy ustawy nie odnoszą się bezpośrednio do działalności rolniczej, zatem nie opisano w niej szczegółowych regulacji dotyczących wyceny takich aktywów. W dokumencie pojawia się jedynie określenie „inwentarz żywy” jako element środków trwałych. Taki stan rzeczy wynika z ogólnego charakteru tej ustawy w stosunku do działalności gospodarczych. Istnieje wiele aktów prawnych, które definiują pojęcie działalności rolniczej, jak np. ustawa z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym, jednak żaden z nich nie odnosi się wprost do rachunkowości rolnej.

Pojęcie aktywów biologicznych uregulowano w Krajowym Standardzie Rachunkowości nr 12 (Komunikat Ministra Finansów z dnia 28 czerwca 2018 r. w sprawie ogłoszenia uchwały Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie przyjęcia Krajowego Standardu Rachunkowości Nr 12 „Działalność rolnicza” [dalej: KSR Nr 12]) dotyczącym działalności rolniczej. Według tego dokumentu aktywa biologiczne stanowią zwierzęta oraz rośliny uprawne podlegające przemianie biologicznej, np. degeneracji, produkcji lub procesowi wzrostu. Co istotne, przemiany te powodują w tych aktywach zmiany ilościowe (np. długość włókien, liczba potomstwa) bądź jakościowe (np. poziom tłuszczu, zawartość białka). Takie wynikające z przemian biologicznych zmiany mierzy się i zarządza nimi w ramach prowadzonej działalności, co pozwala odróżnić działalność rolniczą od innych typów działalności (Dyhdalewicz, 2020, s. 145-165; Gov.pl, b.d.).

Polskie prawo bilansowe nie określa również w wystarczający sposób kwestii wyceny aktywów biologicznych. Są w nim opisane jedynie zasady wyceniania inwentarza żywego oraz składników tych aktywów zaliczanych do zapasów. Założeń

nia koncepcyjne wykazują neutralny stosunek do wyboru zasad wyceny (Wszelaki, 2012, s. 327-338).

Z uwagi na czas trwania przemian biologicznych aktywa biologiczne ujmuje się w bilansie jako biologiczne aktywa trwałe, zaliczane do środków trwałych, oraz biologiczne aktywa obrotowe, zaliczane do zapasów. Ujmowane są one w bilansie jedynie wtedy, gdy spełnią definicję aktywów. Oznacza to, że dana jednostka sprawuje nad nimi kontrolę, wartość tych aktywów można w wiarygodny sposób określić oraz istnieje prawdopodobieństwo, że przyniesie jednostce korzyści ekonomiczne. Zaprzestanie ujmowania takich aktywów w bilansie następuje z chwilą, gdy przestaną one spełniać choć jeden z powyższych wymogów.

Zasadniczo aktywa biologiczne można podzielić na aktywa występujące w postaci produkcji zwierzęcej oraz produkcji roślinnej. Na produkcję zwierzęcą składa się chów zwierząt rzeźnych i hodowla zwierząt użytkowych. Z kolei produkcja roślinna obejmuje polową uprawę roślinną i uprawę plantacyjną drzew oraz krzewów (Wszelaki, 2009, s. 186-197). Przykładowe aktywa trwałe i obrotowe występujące w działalności rolniczej prezentuje tabela 1.

**Tabela 1.** Przykłady aktywów trwałych i obrotowych dla produkcji roślinnej i zwierzęcej

Rodzaj działalności	Aktywa trwałe	Aktywa obrotowe
Produkcja roślinna	Sady, wieloletnie plantacje	Nasiona, owoce, ziarno zbóż, sadzonki roślin, sadzeniaki
Produkcja zwierzęca	Stado podstawowe, np. krowy mleczne, maciorki, buhaje itd.	Stado obrotowe, np. buhajki, jałówki, jagnięta oraz produkty gotowe, np. mleko, wełna

Źródło: opracowanie własne.

Na gruncie przepisów podatkowych Klasyfikacja Środków Trwałych przyporządkowuje inwentarz żywy do 9. grupy (Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 3 października 2016 r. w sprawie Klasyfikacji Środków Trwałych, Dz. U. z 2016 r., poz. 1864). Na tę grupę składają się m.in. zwierzęta gospodarskie, zwierzęta domowe i zwierzęta hodowlane. Jednak zarówno przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, jak i przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nie określają inwentarza żywego jako środka trwałego. Stąd też zgodnie z przepisami podatkowymi nie podlegają one amortyzacji.

W dalszej części artykułu przedstawiono zasady wyceny biologicznych aktywów oraz pokazano przykłady ich stosowania w przedsiębiorstwie Krówka sp. z o.o. zajmującym się produkcją mleka oraz sprzedażą jałówek cielnych i niecielnych.

### 3. Wycena biologicznych aktywów trwałych w produkcji zwierzęcej

Zgodnie z KSR Nr 12 nie należy wyceniać produktów rolniczych podczas pozyskania bądź zbiorów, ich wartość należy określić nie później niż w momencie, w którym są sprzedawane, oraz na dzień bilansowy. Zgodnie z tym standardem biologiczne aktywa trwałe zostają zaliczane do środków trwałych, a aktywa obrotowe do zapasów.

Wycena biologicznych aktywów trwałych następuje analogicznie do zasad wyceny innych środków trwałych określonych w ustawie o rachunkowości (Ustawa z dnia 29 września 1994 r. [dalej: uor]). Zatem wyceniane zostają one na dzień bilansowy w wartości, w jakiej ujęto je w księgach rachunkowych:

- pomniejszonej o ewentualne odpisy z tytułu trwałej utraty wartości,
- pomniejszonej o odpisy amortyzacyjne (art. 31 ust. 2 uor).

Zwierzęta, które są zaliczone do stada hodowlano-użytkowego, zgodnie z przepisami uor podlegają amortyzacji. Podczas ustalania stawki amortyzacyjnej należy uwzględnić przewidywaną przy likwidacji cenę sprzedaży netto dla pozostałości zwierzęcia (art. 32 ust. 2 uor). Przy szacowaniu przewidywanej ceny sprzedaży netto trzeba wziąć pod uwagę wiek i stan danego zwierzęcia w planowanej dacie jego rozchodu. W przypadku gdy wartość końcowa zwierzęcia jest nieistotna, można ją w kalkulacji pominąć. Jeżeli zaś przewidywane koszty związane z jego rozchodem są wyższe niż przewidywane korzyści ze sprzedaży, to wartość istotnej pozostałości wynosi zero. Natomiast gdy podczas ustalania istotnej pozostałości zwierzęcia jej obliczona wartość jest wyższa niż jego wartość początkowa, wówczas nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych. Zasady te są analogiczne do zasad kalkulacji amortyzacji dla każdego innego składnika aktywów.

Amortyzacja zwierzęcia rozpoczyna się nie wcześniej niż po jego przyjęciu do użytkowania, co następuje:

- po wejściu zwierzęcia w okres dojrzałości – w przypadku zwierząt odchowywanych w gospodarstwie,
- po przejściu odpowiednich procedur weterynaryjnych – w przypadku zwierząt zakupionych.

Amortyzację kończy się nie później niż w momencie zrównania wartości odpisów amortyzacyjnych z wartością początkową zwierzęcia, przeznaczenia go do uboju, sprzedaży, tuczu bądź stwierdzenia jego padnięcia czy niedoboru.

Okres dokonywania odpisów amortyzacyjnych dla zwierząt musi odpowiadać okresowi, przez jaki przynoszą one korzyści ekonomiczne. Zwierzęta, które są używane w jednostce krócej niż rok, bądź zwierzęta uznane przez daną jednostkę za niskocenne są zaliczane do aktywów biologicznych obrotowych i nie są amortyzowane.

Zwierzęta o nieistotnej wartości początkowej, jak np. kury, mogą zostać zgrupowane jako zbiorczy obiekt inwentarzowy i zostać jednorazowo zamortyzowane lub inwentaryzowane. W takim przypadku zwiększenie liczebności zwierząt, które

wchodzą w skład takiego zbiorczego obiektu inwentarzowego, zwiększa jego wartość. Natomiast sprzedaż, ubój lub padnięcie zwierzęcia wchodzącego w skład takiego obiektu zmniejsza jego wartość.

Tak jak inne środki trwałe inwentarz żywy może ulegać utracie wartości. Przestankami takiego stanu mogą być np. choroba zwierzęcia lub przeznaczenie zwierzęcia, które posiada wartość rzeźną, do sprzedaży. Po stwierdzeniu utraty wartości różnicę między wartością księgową netto danego zwierzęcia a możliwą do uzyskania ceną sprzedaży netto odnosi się do pozostałych kosztów operacyjnych. Odpis ten może ulec rozwiązaniu, gdy przestanki utraty wartości ustaną.

### 3.1. Przykład wyceny w zakładzie Krówka sp. z o.o.

Krówka sp. z o.o., której głównym kierunkiem działalności jest sprzedaż mleka, dokonuje wyceny krów mlecznych na dzień bilansowy. Krowy mleczne są to zwierzęta stanowiące stado podstawowe, a celem ich hodowli jest produkcja mleka. Krowy w spółce są dzielone ze względu na laktację na trzy grupy: I laktacja, II laktacja, III + kolejne laktacje.

Krowy I i II laktacji są wyceniane według wartości nabycia pomniejszonej o amortyzację i utratę wartości. W przypadku krów mlecznych występuje utrata wartości związana z okresem produkcji mleka przez krowy, a za moment utraty tej wartości można uznać wycielenie. Wartością nabycia jest zaś wartość nabycia jałówki cielnej, która w tym przypadku wynosi 7350 zł.

Dla krów z grupy III + kolejne laktacje wycena jest przeprowadzana według możliwej do osiągnięcia ceny sprzedaży dla krów z tej kategorii. Bazą do ustalenia ceny są dane pochodzące z raportów przedsiębiorstwa, dotyczących sprzedaży krów III + kolejnych laktacji z poprzedniego roku. Wycenę krów poszczególnych grup prezentuje tabela 2.

**Tabela 2.** Wycena krów w spółce

Grupa	Wycena (w zł)
I laktacja	6000
Wycena krów I laktacji według zasad opisanych w założeniach	$7350 - (7350 - 3300) / 3 = 6000$
I laktacja	4650
Wycena krów II laktacji według zasad opisanych w założeniach	$7350 - (7350 - 3300) / 3 * 2 = 4650$
III + kolejne laktacje	3300
Średnia cena uzyskana ze sprzedaży krów III + kolejnych laktacji z poprzedniego roku	Średnia cena sprzedaży po zestawieniu przez spółkę wszystkich sprzedanych w poprzednim roku obrotowym krów III + kolejnych laktacji – 3300

Źródło: opracowanie własne.

Dla potrzeb ustalenia wysokości utraty wartości krów I laktacji należy obliczyć różnicę wartości pomiędzy ceną nabycia jałówki cielnej a krową III laktacji. Wynik ten dzieli się przez 3 (trzy okresy laktacji), a następnie odejmuje się od wartości jałówki cielnej. Podobnie postępuje się, obliczając wartość krowy II laktacji, korygując tę wartość o utratę wartości z tytułu kolejnego wycielenia.

#### **4. Wycena biologicznych aktywów obrotowych w produkcji zwierzęcej**

Zwierzęta, których nie zalicza się do środków trwałych, są wyceniane według zasad określonych dla innych rzeczowych składników obrotowych. Do aktywów obrotowych w gospodarstwach rolnych mogą zatem należeć np. zwierzęta stada obrotowego, produkcja zwierzęca w toku lub zapasy produktów własnych (Czerwińska-Kayzer i in., 2011, s. 9-24). W tym rozdziale opisano zasady wyceny dla produkcji zwierzęcej w toku, zwierząt w odchowcie, a także zwierząt w tuczu i opasie.

Na produkcję zwierzęcą w toku składają się dobra zwierzęce znajdujące się na etapie przekształcania, czyli od momentu zaistnienia do uzyskania produktu zakończonego. Produkcję tę stanowią również nakłady na nią. Ma ona zostać wytworzona w przyszłych okresach (Laskowska, 2006, s. 49-57).

Produkcja zwierzęca w toku jest wyceniana po koszcie wytworzenia przy uwzględnieniu stopnia zaawansowania przetworzenia produktów. Zgodnie z zasadami rachunkowości gospodarstwo rolne może wyceniać wyroby zwierzęce w toku produkcji w wysokości bezpośrednich kosztów wytworzenia albo jedynie materiałów bezpośrednich (art. 34 ust. 1 uor). Może także w ogóle ich nie wyceniać, tylko zaliczać poniesione w danym okresie koszty w całości do kosztów wytworzenia rolniczych produktów, pod warunkiem że stosowana metoda nie zniekształci istotnie obrazu tej jednostki.

Zwierzęta w tuczu i opasie stanowią zwierzęta nabyte albo odchowane w celu pozyskania z nich mięsa, np. bydło, drób czy trzoda chlewna. Do tej grupy zaliczane są również wybrakowane zwierzęta ze stada hodowlano-użytkowego, nieprzydatne do dalszego chowu, niewydajne lub wykluczone, np. ze względu na starość lub choroby.

Produkt rolniczy dla zwierząt w tuczu i opasie obejmuje przyrost masy ciała, np. mierzony w kilogramach. Koszty produkcji takich zwierząt stanowią koszty ich utrzymania, aby osiągnęły odpowiednią masę ciała, od momentu nabycia lub przeklasyfikowania do chwili zakończenia tuczu albo opasu. Wartość zwierząt jest zależna zatem od ich masy, wieku, jak i ogólnej kondycji. Obliczana jest jako różnica między wartością określoną podczas kontrolnego ważenia a wartością ustaloną przy nabyciu lub podczas poprzedniego kontrolnego ważenia. Różnica ta stanowi przyrost i zwiększa wartość danego zwierzęcia. Wartość rzeźną zwierząt ustala się wobec tego przez pomnożenie masy wszystkich zwierząt określonej grupy przez cenę przeciętną, którą można uzyskać za 1 kg żywca o średniej klasie jakości. Od przedstawionego iloczynu niekiedy odejmuje się tzw. koszty handlowe, czyli związane z przygotowaniem

tych zwierząt do sprzedaży, transportem do skupu itd. W niektórych jednostkach koszty te mogą w ogóle nie występować bądź mieć wartość 0 zł (TaxFin.pl, b.d.).

Wartość zwierząt rzeźnych może być zatem obliczana według wzoru:

$$W_z = M * C_s - K_h,$$

gdzie:  $W_z$  – wartość zwierząt w tuczu lub opasie,  $M$  – masa wszystkich zwierząt w określonej grupie,  $C_s$  – cena 1 kg żywca średniej klasy jakościowej,  $K_h$  – koszty handlowe.

Zwierzęta w odchowcie stanowią młode sztuki od momentu ich urodzenia do momentu osiągnięcia przez nie dojrzałości (w przypadku zwierząt chowanych w celu uzupełnienia stad użytkowo-hodowlanych bądź rozszerzenia stad), przeznaczenia ich na tusz czy opas lub do sprzedaży. Nowo narodzone zwierzęta można ujmować w księgach na dwa sposoby:

- w momencie gdy urodziły się żywe,
- gdy nie padły w okresie wyznaczonym przez związki hodowców i osiągnęły wiek, w którym można je oddzielić od matki.

Jednostkę miary przychówka stanowi jedna sztuka żywa urodzona, zaś miarę przyrostu stanowią dla zwierząt dni odchowu.

Koszty produkcji dla zwierząt w odchowcie stanowią koszty utrzymania tych zwierząt w określonym czasie. Jednostkowy koszt utrzymania jednej sztuki zwierzęcia otrzymuje się przez podzielenie kosztów utrzymania dla całej grupy w danym czasie przez przeciętny stan sztuk zwierząt w tymże okresie.

#### 4.1. Koszty produkcji na przykładzie zakładu Krówka sp. z o.o.

W przedsiębiorstwie Krówka sp. z o.o. zwierzęta w odchowcie stanowią jałówki. Hodowane są one głównie ze względu na uzupełnianie stada krów. Część jałówek zostaje sprzedana – jest to jednak niewielki odsetek. Sprzedawane są również byczki w wieku do dwóch tygodni – około 50% chowu. Jałówki w spółce dzielą się na jałówki cielne i niecielne.

Jałówki niecielne to sztuki klasyfikowane od urodzenia do pierwszego zacielenia. Ze względu na brak rynku dla przedmiotu wyceny spółka stosuje wyliczenie według kosztów wytworzenia powiększonych o wartość nakładów związanych z kosztem zakupu cielęcia. Bazą do ustalenia cen ewidencyjnych w grupach wiekowych jest ewidencja własna ponoszonych nakładów. Spółka stosuje zasadę prowadzenia cen ewidencyjnych w grupach wiekowych 0-1/2 roku, 1/2-1 rok, powyżej 1 roku. Wycena jałówek niecielnych następuje zatem przez pomnożenie liczby jałówek, dla poszczególnych grup wiekowych, przez uśredniony miesięczny koszt produkcji. Wartość jałówek niecielnych w zakładzie Krówka prezentuje tabela 3.

**Tabela 3.** Wycena jałówek niecielných

Grupa wiekowa	Do 2 tygodni	Do 0,5 roku	0,5-1 roku	1-2 lat
Wycena spółki (w zł)	840	1800	3250	5100

Źródło: opracowanie własne.

Jałówki cielne stanowią jałówki od wykrycia cielności do wycielenia. Jałówki po wykryciu cielności stają się produktem gotowym, posiadającym wartość rynkową, występującym w obrocie rynkowym. Są hodowane głównie ze względu na uzupełnianie w stadzie krów. Zostają w nim te sztuki, które posiadają wartość hodowlaną. Wyceniane są przez spółkę według kosztu wytworzenia lub możliwej do uzyskania ceny sprzedaży pomniejszonej o przygotowania i wprowadzenia na rynek – zależnie od tego, co jest niższe. Podstawą określenia ceny jest koszt wytworzenia ustalony w oparciu o odpowiednio prowadzoną ewidencję stanowisk kosztowych lub średnia cena sprzedaży jałówek dla odbiorcy trzeciego według ewidencji księgowej własnej według cen stosowanych na rynku – do ewidencji jest stosowana wartość niższa zgodnie z zasadą ostrożnej wyceny. Koszty odchowu jałówek są z reguły wyższe od ceny uzyskanej z ich sprzedaży na rynku, stąd w spółce jest stosowana wycena według średniej ceny sprzedaży jałówek.

Średnia cena sprzedaży jest uzyskiwana przez zsumowanie sprzedaży jałówek za cały poprzedni rok i podzielenie sprzedaży przez liczbę sprzedanych krów – dla Krówka sp. z o.o. średnia cena sprzedaży jałówki cielnej wyniosła 7350 zł. W przypadku znacznych zmian cen w okresie obserwacji spółka zawęży ten okres do okresu bezpośrednio go poprzedzającego, np. do ostatniego miesiąca.

## 5. Wnioski

Specyfika działalności rolnej powoduje, że rachunkowość w przedsiębiorstwach rolniczych może różnić się od rachunkowości w przedsiębiorstwach w innych gałęziach gospodarki. Przez wiele lat obowiązywania ustawy o rachunkowości brakowało w niej szczególnych rozwiązań w zakresie wyceny i ewidencji składników działalności rolniczej. Zawarto w niej jedynie ogólne rozwiązania, natomiast w kwestiach nieregulowanych przez ustawę jednostki prowadzące działalność rolniczą powinny kierować się krajowymi standardami, a w razie ich braku Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości (art. 10, ust. 3 uor). Aktualnie przyjęte rozwiązania krajowe mają swoje źródło m.in. w opracowanym KSR nr 12, co z całą pewnością ułatwia ewidencję, jak i sporządzanie sprawozdań finansowych przez polskie gospodarstwa rolne.

Opisana odmienność działalności rolniczej stwarza trudności w pełnym odzwierciedleniu występujących zdarzeń gospodarczych, jak i właściwego określenia wartości aktywów rolniczych, w tym wycenienia aktywów biologicznych.



Złożoność działalności rolniczej i niekiedy utrudnienia w wycenie niektórych składników majątku są jednocześnie szansą na rozwój badań w tym zakresie i wskazania ogromnych perspektyw badawczych w kwestii wyceny aktywów biologicznych.

## Literatura

- Czerwińska-Kayzer, D., Bieniasz, A. i Gołaś, Z. (2011). Klasyfikacja i prezentacja aktywów rolniczych w sprawozdaniu finansowym według polskich i międzynarodowych regulacji rachunkowości. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 64(120), 9-25.
- Dyhdalewicz, A. (2020). Rachunkowość rolnicza w świetle krajowych i międzynarodowych regulacji rachunkowości, 145-165. W: R. Przygodzka (red.), *Instytucjonalne i strukturalne aspekty rozwoju rolnictwa i obszarów wiejskich. Księga poświęcona pamięci dr hab. Adama Sadowskiego Profesora Uniwersytetu w Białymstoku*. Wydawnictwo Uniwersytetu w Białymstoku.
- Gov.pl. (b.d.). KSR nr 12 „Działalność rolnicza”. Pobrano z <https://www.gov.pl/web/finanse/krajowe-standardy-rachunkowosci>
- Komunikat Ministra Finansów z dnia 28 czerwca 2018 r. w sprawie ogłoszenia uchwały Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie przyjęcia Krajowego Standardu Rachunkowości Nr 12 „Działalność rolnicza”
- Laskowska, E. (2006). Wycena produkcji rolniczej w toku w opinii rzeczoznawców. *Zeszyty Naukowe SGGW w Warszawie – Problemy Rolnictwa Światowego*, (5), 49-57. <http://dx.doi.org/10.18276/frfu.2016.4.82/1-53>
- Obrzeźgiewicz, D. (2016). Wykorzystanie opcji rzeczywistych w wycenie roślinnych aktywów biologicznych. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 4(82), 635-650.
- Obrzeźgiewicz, D. (2022). *Wycena roślinnych aktywów biologicznych z uwzględnieniem ryzyka prowadzenia działalności rolnej*. Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu.
- Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 3 października 2016 r. w sprawie Klasyfikacji Środków Trwałych (Dz. U. z 2016 r., poz. 1864)
- TaxFin.pl. (b.d.). *Klasyfikacja zwierząt dla celów ewidencji księgowej oraz ich wycena. Część 5. Wycena bilansowa zwierząt*. Pobrano 6 stycznia 2024 z <https://taxfin.pl/w-poprzednich-czesciach-opracowania-wskazane-zostaly-regulacje-prawa-bilansowego-oraz-zasady-klasyfikacji-zwierzat-ktre-naleza-wziac-pod-uwage-analizu/>
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (DZ. U. z 1994 r. Nr 121, poz. 591 z późn. zm)
- Wszelaki, A. (2009). Wartość godziwa w wycenie aktywów biologicznych. W: T. Kiziukiewicz (red.), *Zasoby i procesy w rachunkowości jednostek gospodarczych* (s. 186-197). Difin.
- Wszelaki, A. (2012). Wybrane problemy wyceny aktywów biologicznych według wartości godziwej. *Studia Ekonomiczne*, (126), 327-338.

## Valuation of the Biological Assets in Accordance with Polish Balance Sheet Law on the Example of a Dairy Cow Production

**Abstract:** In the era of globalization, the number of enterprises that conduct agricultural activities on a larger scale is still growing. They are obliged to apply the principles set out in the Polish accounting act. However, Polish acts do not take into account the specific nature of agricultural activities and the

detailed principles of valuation of the assets of such farms, including the biological assets. The aim of the article is to present regulations concerned with valuation of the biological assets in agriculture. The biological assets are divided into fixed biological assets and current biological assets. The article shows an example of valuation of the biological assets in an agricultural enterprise engaged mainly in the production of dairy cows. The following research methods were used in the article: review of legal acts, literature studies, and the deductive method.

**Keywords:** biological assets, livestock, animal production, valuation of the biological assets