

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 373

Branżowe problemy rachunkowości i podatków

Redaktorzy naukow
Zbigniew Luty
Aleksandra Łakomiak
Alicja Mazur



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2014

Redaktor Wydawnictwa: Anna Grzybowska

Redaktor techniczny: Barbara Łopusiewicz

Korekta: Barbara Cibis

Łamanie: Adam Dębski

Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna w Internecie na stronach:

www.ibuk.pl, www.ebscohost.com,

w Dolnośląskiej Bibliotece Cyfrowej www.dbc.wroc.pl,

The Central and Eastern European Online Library www.ceeol.com,

a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon

http://kangur.uek.krakow.pl/bazy_ae/bazekon/nowy/index.php

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania znajdują się

na stronie internetowej Wydawnictwa

www.wydawnictwo.ue.wroc.pl

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie

wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

Wrocław 2014

ISSN 1899-3192

ISBN 978-83-7695-435-6

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk i oprawa:

EXPOL, P. Rybiński, J. Dąbek, sp.j.

ul. Brzeska 4, 87-800 Włocławek

Spis treści

Wstęp	9
Halina Buk: Prezentacja w sprawozdaniu finansowym praw do emisji gazów cieplarnianych na przykładzie spółek branży paliwowo-energetycznej....	11
Jolanta Chluska, Jolanta Rubik: Informacyjne aspekty rachunku kosztów w wycenie kontraktów długoterminowych	23
Zuzanna Firkowska-Jakobsze, Joanna Szwajcar: Istota oraz zasady prezentacji funduszy specjalnych w sprawozdaniu finansowym jednostki ...	34
Waldemar Gos, Stanisław Hońko: Rezerwy techniczno-ubezpieczeniowe – aspekty bilansowe i podatkowe	46
Olga Grzybek: Jakość informacji o wartościach niematerialnych prezentowanych w sprawozdaniach finansowych spółek telekomunikacyjnych.....	56
Natalia Jevseychikova: Instrumenty stymulacji podatkowej innowacyjnych procesów gospodarczych na Białorusi	66
Małgorzata Kamieniecka: Możliwości wykorzystania narzędzi rachunkowości finansowej w logistyce	77
Yury Karaleu: Procedura przekształcania pozycji sprawozdania finansowego zgodnie z Międzynarodowym Standardem Rachunkowości 29 „Sprawozdawczość finansowa w warunkach hiperinflacji”	89
Joanna Koczar: Usługi z zakresu rachunkowości jako usługi dla biznesu – aspekt międzynarodowy.....	107
Iwona Kumor, Lucyna Poniadowska: Odpisy aktualizujące należności jako instrument polityki rachunkowości kształtujący wynik finansowy na przykładzie spółek z branży energetycznej objętych WIG 30.....	119
Irina Lukyanova, Maria Shkliarova: Ewidencja aktywów biologicznych w gospodarstwach rolnych – białoruskie krajowe normy a MSSF	133
Aleksandra Łakomiak: Branżowe problemy rachunkowości i podatków ogrodniczych grup producentów rolnych	148
Przemysław Mućko: Uwarunkowania zmian w makropolicy rachunkowości funduszy własnych samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej	170
Wojciech A. Nowak: Rachunkowość sektora finansów publicznych jako rachunkowość branżowa.....	182
Anastazja Piekarska: Opodatkowanie małych gospodarstw rolnych na Białorusi.....	195
Edward Pielichaty: Zasady rachunkowości Banku w Świdwie Rekomendacji U.....	208

Katarzyna Piotrowska: Użyteczność informacji sprawozdawczej spółek budowlanych w upadłości likwidacyjnej.....	217
Lucyna Poniatowska: Produkty rolne i zasady ich wyceny według polskich i międzynarodowych regulacji rachunkowości.....	229
Piotr Prewysz-Kwinto, Grażyna Voss: Wartości niematerialne i prawne w polskim przemyśle wydobywczym.....	241
Paweł Rumniak: Marka jako składnik aktywów przedsiębiorstwa.....	250
Adrian Ryba: Ewidencja i wycena aktywów biologicznych zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej – artykuł dyskusyjny.....	261
Tatiana Verezubova: Rachunkowość i podatki – problemy białoruskich firm ubezpieczeniowych.....	272
Edward Wiszniowski: Rewolucja czy normalizacja rachunkowości spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych?.....	282
Aneta Wszelaki: Kwestie podatkowe w obszarze utworzenia rezerw celowych w bankach.....	296
Katarzyna Żuk: Wycena i ujęcie w rachunkowości produktów gotowych i półproduktów związanych z produkcją e-liquidów do e-papierosów.....	307

Summaries

Halina Buk: Presentation in the financial statement greenhouse gas emission quotas on the example of fuel and energy sector company.....	22
Jolanta Chluska, Jolanta Rubik: Informative aspects of cost accounting of long-term contracts valuation.....	33
Zuzanna Firkowska-Jakobsze, Joanna Sz wajcar: Essence and principles of special funds presentation in the financial statements of an entity.....	45
Waldemar Gos, Stanisław Hońko: Technical provisions – balance sheet and tax aspects.....	55
Olga Grzybek: Quality of information about intangible assets presented in the financial statements of telecommunications companies.....	65
Natalia Jevseychikova: Tax stimulation instruments of innovative economic processes in Belarus.....	76
Małgorzata Kamieniecka: The possibilities to use the tools of financial accounting in logistics.....	88
Yury Karaleu: Adjustment procedure of financial statements indicators in accordance with IAS 29 "Financial Reporting in Hyperinflationary Economies".....	106
Joanna Kocz ar: Accounting services as services for business – international aspect.....	118

Iwona Kumor, Lucyna Poniatowska: Allowances for revaluation of receivables as an instrument of accounting policy shaping the financial result on example of WIG 30 companies from energy segment	132
Irina Lukyanova, Maria Shkliarova: The accounting of biological assets at agricultural enterprises: Belarusian local standards and IFRS	147
Aleksandra Łakomiak: Accounting and taxation issues in branch of horticultural producer groups	169
Przemysław Mućko: Circumstances of changes in the accounting macro-policy for equity of independent public health care organizations.....	181
Wojciech A. Nowak: Public finance sector accounting as an industry accounting	194
Anastazja Piekarska: Taxation of small agricultural enterprises in the Republic of Belarus	207
Edward Pielichaty: The rules of bank accounting in the light of Recommendation U	216
Katarzyna Piotrowska: Usefulness of the information reporting of construction companies in liquidation	228
Lucyna Poniatowska : Agricultural products and principles of their valuation by Polish and international accounting regulations.....	240
Piotr Prewysz-Kwinto, Grażyna Voss: Intangible assets in Polish mining industry	249
Paweł Rumniak: Brand as a company asset.....	260
Adrian Ryba: Recording and valuation of biological assets in accordance with international financial reporting standards – discussion article	271
Tatiana Verezubova: Problems of accounting and taxation of Belarusian insurance companies	281
Edward Wiszniowski: A revolution or accounting normalization of cooperative credit unions?	295
Aneta Wszelaki: Tax issues in the creation of specific provisions in banks...	305
Katarzyna Żuk: Recognition and measurement in accounting of ready-made products and semi-finished products connected with the production of e-liquids to e-cigarettes	318

Irina Lukyanova, Maria Shkliarova

Białoruski Państwowy Uniwersytet Ekonomiczny w Mińsku

EWIDENCJA AKTYWÓW BIOLOGICZNYCH W GOSPODARSTWACH ROLNYCH – BIAŁORUSKIE KRAJOWE NORMY A MSSF*

Streszczenie: Proces reformowania rachunkowości na Białorusi nastawiony jest na przyjęcie w krajowych standardach rachunkowości rozwiązań możliwie najbardziej zbliżonych do Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej (MSSF). W ciągu ostatnich lat zaszły w tej dziedzinie duże zmiany, których podstawę stanowiło Postanowienie Rady Ministrów Republiki Białorusi z dnia 04.05.1998 nr 694 „O państwowym programie przejścia na międzynarodowe standardy rachunkowości w Republice Białorusi”. W artykule omówiono aktualne problemy ujmowania produkcji gospodarstw rolnych w kontekście Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej oraz obowiązujących obecnie na Białorusi norm prawnych. Poddano ocenie możliwości określenia wartości godziwej i odzwierciedlenia w ewidencji księgowej analizowanej grupy aktywów. Celem artykułu była analiza obowiązujących na Białorusi zasad rachunkowości rolniczej w kontekście MSSF. Jako metodę badawczą zastosowano analizę porównawczą i dedukcję.

Słowa kluczowe: aktywa biologiczne, wartość godziwa, kalkulacja kosztów produkcji rolnej, lokalne standardy Białorusi, MSSF.

DOI: 10.15611/pn.2014.373.11

1. Wstęp

Rachunkowość rolnicza, prowadzona przez podmioty prowadzące działalność rolniczą, posiada wiele specyficznych cech, z których główną jest występowanie aktywów biologicznych, wymagających zastosowania specjalnych rozwiązań, zarówno w zakresie ewidencji, jak i sprawozdawczości finansowej. W związku z przejściem na Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) należy przewidzieć szereg działań dotyczących poprawy istniejących modeli wyceny aktywów biologicznych. W związku z tym aktualnym i pilnie wymagającym rozwiązaniem problemem jest porównanie obowiązującego podejścia do tego tematu,

* Tłumaczenie dr Joanny Koczar (adiunkt w Katedrze Teorii Rachunkowości i Analizy Finansowej, Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu).

zgodnego z białoruskimi aktami normatywnymi, z podejściem zgodnym z MSSF, w celu wyodrębnienia różnic, których zniwelowanie jest niezbędne dla harmonijnego włączenia się Białorusi w system międzynarodowych standardów przygotowywania sprawozdawczości finansowej przez gospodarstwa rolne. Celem artykułu jest analiza obowiązujących na Białorusi zasad rachunkowości rolniczej i ich porównanie z MSSF.

2. Szczególne cechy rachunkowości sektora rolnego na Białorusi

Obecnie na Białorusi nie istnieje krajowy standard rachunkowości rolniczej, podobnie jak nie istnieje w praktyce rachunkowości takie pojęcie, jak aktywa biologiczne. Głównym powodem, dla którego, pomimo istnienia wysokiej jakości potencjału naukowego wystarczającego do opracowania takiego standardu, praca ta nie została wykonana, jest niewystarczająca liczba użytkowników sprawozdań finansowych, dla których byłoby ważne przygotowanie ich zgodnie z MSSF.

Znaczna część gospodarstw rolnych jest własnością państwa. Prywatni inwestorzy to zazwyczaj duże przedsiębiorstwa, którym, zgodnie ze specjalnym dekretem, zostały wcześniej przekazane nierentowne uprzednio spółdzielnie rolnicze i dla których rolnictwo nie stanowi zasadniczej działalności. Ponadto księgi rachunkowe w podmiotach prowadzących działalność rolniczą podlegają szczegółowym regulacjom prawnym, co można wyjaśnić znaczącym udziałem państwa jako właściciela w tym sektorze gospodarki i, w praktyce, brakiem prywatnej własności gruntów rolnych.

Na Białorusi zasadniczym dokumentem regulującym prowadzenie ewidencji związanej z działalnością rolniczą jest typowy plan kont i instrukcja dotycząca jego stosowania, zatwierdzone postanowieniem Ministerstwa Finansów Republiki Białoruś z dnia 29.06.2011 nr 50 (ze zmianami wprowadzonymi od 12.02.2013).

Należy zauważyć, że organizacja rachunkowości w podmiotach prowadzących działalność rolniczą ma jedynie kilka cech charakterystycznych, a poza tym praktycznie niczym się nie różni od organizacji rachunkowości w przedsiębiorstwach przemysłowych. Jedną z nich jest występowanie w ramach konta 01 „Środki trwałe” i 08 „Inwestycje w aktywa trwałe”¹ jako przedmiotu rachunkowości bydła roboczego i zwierząt należących do podstawowego stada hodowlanego.

Zgodnie z „Tymczasową klasyfikacją środków trwałych i normami czasu ich użytkowania”, zatwierdzoną postanowieniem Ministerstwa Gospodarki Republiki Białorusi z dnia 21 listopada 2001 nr 186, z późniejszymi zmianami i uzupełnieniami, grupa „bydło robocze i zwierzęta hodowlane” obejmuje następujące rodzaje zwierząt:

- konie, wielbłądy, osły i inne bydło (oprócz wołów i jeleni),
- krowy,

¹ Odpowiednik w Polsce: środki trwałe w budowie (przyp. tłumacza).

- byki rozplodowe,
- maciory,
- knury,
- owce i kozice matki,
- tryki i kozły rozplodowe.

Bydło robocze i zwierzęta należące do podstawowego stada, podobnie jak inne tego typu aktywa, są zaliczane w poczet środków trwałych i ujmowane w ewidencji w rezultacie:

- odpłatnego nabycia od osób prawnych i osób fizycznych,
- wniesienia aportem na poczet kapitału,
- otrzymania darowizny (w tym w wyniku pomocy charytatywnej),
- wymiany za inne aktywa,
- innych, przewidzianych prawem, zdarzeń, takich jak na przykład przeniesienie młodych zwierząt do podstawowego stada hodowlanego.

Zgodnie z obowiązującą w Republice Białorusi „Instrukcją w sprawie procedury amortyzacji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych”, zatwierdzoną postanowieniem Ministerstwa Gospodarki Republiki Białorusi, Ministerstwa Finansów Republiki Białorusi i Ministerstwa Budownictwa i Architektury Republiki Białoruś z dnia 27.02.2009, nr 37/18/6, aktywa rolnicze, które klasyfikowane są jako środki trwałe, podlegają amortyzacji. Na przykład okres amortyzacji dla krów określony jest obecnie jako siedmioletni. Jednak podmioty prowadzące działalność rolniczą mają prawo nie włączać do amortyzowanych środków trwałych zwierząt należących do podstawowego stada (z wyjątkiem bydła roboczego).

Cechą charakterystyczną ewidencji młodych zwierząt, przeznaczonych do pozostania w stadzie podstawowym (dotyczy to wszystkich ich rodzajów, zarówno bydła roboczego, jak i zwierząt przeznaczonych do rozmnażania), jest to, że w trakcie roku są one ujmowane na koncie 08 „Inwestycje w aktywa trwałe”, w wartości zaliczonej na początek roku obrotowego do bilansu, tzn. według rzeczywistej wartości, z doliczeniem planowanego wzrostu wartości na skutek przyrostu żywej wagi w okresie od początku roku do momentu zaliczenia tych zwierząt do stada podstawowego.

Na koniec okresu sprawozdawczego, po dokonaniu kalkulacji wartości rzeczywistej, różnicę między wykazaną wcześniej wartością zwierzęcia przyjętego do stada podstawowego a jego rzeczywistą wartością przebiega się z konta 11 „Zwierzęta w chowie i tuczu” na konto 08 „Inwestycje w aktywa trwałe”, subkonto 08-7 „Przeniesienie młodych zwierząt do stada podstawowego”, przy jednoczesnym doszacowaniu wartości bydła na koncie 01 „Środki trwałe”.

W odniesieniu do nabycia dorosłych zwierząt (subkonto 08-8 „Nabycie dorosłych zwierząt”) ustalanie ich wartości początkowej odbywa się w typowy sposób, co oznacza, że brane są pod uwagę koszty związane z nabyciem takiego składnika aktywów.

Zgodnie z obowiązującym, typowym planem kont dla podmiotów prowadzących działalność rolniczą konto 11 „Zwierzęta w chowie i tuczu” jest przeznaczone do ewidencjonowania stanu i ruchu młodych zwierząt, dorosłego bydła znajdującego się w tuczu, drobiu, zwierząt futerkowych, królików, rojów pszczół oraz zwierząt przekazanych przez osoby prywatne na odchów lub przyjętych od społeczeństwa w celu sprzedaży.

Konto 11 „Zwierzęta w chowie i tuczu” przeznaczone jest do zbierania informacji o stanie i ruchu młodych i dorosłych zwierząt, znajdujących się w chowie i na wypasie.

Wśród zwierząt zaliczanych do tej kategorii należy wymienić:

- młode zwierzęta,
- dorosłe zwierzęta, znajdujące się w chowie i tuczu,
- żywy drób,
- zwierzęta futerkowe,
- króliki,
- roje pszczół,
- psy pracujące,
- zwierzęta doświadczalne,
- dorosłe bydło uznane za wybrakowane i wyłączone z podstawowego stada w celu sprzedaży (bez okresu chowu),
- dorosłe bydło otrzymane od innych osób w celu dokonania sprzedaży [Инструкция ... 2009, nr 50, pkt 17].

Wzrost zwierząt i przyrost ich masy ciała wycenia się na podstawie kosztów poniesionych na ich utrzymanie (wyłączając koszty produkcji ubocznej). Wartość młodych zwierząt, stanowiących przychówek, można ustalić, przyjmując za punkt wyjścia koszty poniesione na utrzymanie tych zwierząt, od których uzyskano przychówek, biorąc pod uwagę żywą wagę przychówka i jej wartość [Методические рекомендации... 2009, nr 65, раздел V].

Zgodnie z zaleceniami ujętymi w „Metodologicznych rekomendacjach... nr 65”, ewidencjonując koszty poniesione na utrzymanie stada podstawowego dużego bydła rogatego, przeznaczonego do produkcji mięsa, wartość produkcji określa się dla stada podstawowego (krowy z cielętami do 8 miesięcy i byki rozplodowe) i zwierząt w chowie i tuczu (jałówki i byczki starsze niż 8 miesięcy, krowy i byki rozplodowe wyłączone, jako braki, ze stada podstawowego).

Dla stada podstawowego o przeznaczeniu do produkcji mięsa wydziela się takie przedmioty kalkulacji, jak produkcja podstawowa (wartość przyrostu żywej wagi cieląt w wieku do 8 miesięcy) i produkcja sprzężona (mleko). Produkty uboczne (nawóz) nie podlegają kalkulacji.

W produkcji bydła rzeźnego cielęta do wieku ośmiu miesięcy trzymane są razem z krowami, a następnie są odsadzane od matek i trafiają do grupy starszych zwierząt. Jedna sztuka przychówka w hodowli bydła mięsnego jest wyceniana na podstawie wagi żywego cielaka w momencie urodzenia i rzeczywistej wartości

jednego kwintala² żywej wagi odsadzanego ośmiomiesięcznego cielaka w zeszłym roku.

Wartość jednego kwintala przyrostu wagi cieląt w wieku do ośmiu miesięcy ustala się, dzieląc koszty poniesione na utrzymanie podstawowego stada (z cielętami w wieku do ośmiu miesięcy), po odjęciu wartości produkcji sprzężonej (mleka) i produkcji ubocznej (nawóz) przez liczbę uzyskanych kwintali przyrostu żywej wagi cieląt, włączając żywą masę przychówku. Mleko jest zazwyczaj wyceniane według cen jego sprzedaży, a wartość nawozu wycenia się, przyjmując za punkt wyjścia normatywne (planowane) koszty jego sprzątania i przechowywania, koszty ściółki (słoma, torf, trociny i inne), wartość amortyzacji środków trwałych służących do usuwania nawozu z ferm i przechowalni nawozów oraz inne koszty.

Wartość jednego kwintala przyrostu żywej wagi cieląt w momencie odsadzenia od matki ustala się, dzieląc sumę kosztów poniesionych na przychówek i przyrost żywej wagi cieląt w wieku do ośmiu miesięcy oraz wartość księgową cieląt znajdujących się w tej grupie na początek roku oraz tych, które weszły do tej grupy w bieżącym roku, przez ogólną żywą wagę cieląt w wieku do ośmiu miesięcy, posiadanych na koniec roku i tych, które w ciągu roku ubyły, włączając wagę padłych zwierząt (w części przyrostu wagi w bieżącym roku). Według tej wartości wycenia się cielęta przeniesione do starszej grupy i pozostające na stanie na koniec roku.

Dla podrostków w wieku powyżej ośmiu miesięcy i dorosłego bydła w tuczu ustala się wartość jednego kwintala przyrostu żywej wagi w sposób przedstawiony poniżej.

Przyrost masy ustala się co miesiąc poprzez ważenie zwierząt. Rezultaty ważenia podrostków i zwierząt w tuczu oraz ich faktyczną, żywą wagę na koniec okresu rozliczeniowego ujmuje się w wykazie ważenia zwierząt (formularz N-306 APK, załącznik 27 do Rozporządzenia Ministra Rolnictwa i Żywności Republiki Białorusi z dnia 22 listopada 2005 nr 69, z późniejszymi zmianami i uzupełnieniami).

Przyrost żywej wagi ustala się w podziale na grupy wiekowe młodych zwierząt i dorosłe zwierzęta w tuczu. Dodatkowo (dla konkretnych grup) do żywej wagi na koniec okresu rozliczeniowego dodaje się żywą wagę zwierząt, które odeszły w ciągu okresu sprawozdawczego (włączając żywą wagę padłych zwierząt) i odejmuje żywą masę zwierząt, które weszły do grupy w danym okresie i żywą masę zwierząt na początek okresu sprawozdawczego.

Wartość przyrostu żywej wagi podrostków w każdym wieku i dorosłych zwierząt usuniętych z podstawowego stada jako braki i pozostawionych do tuczu określa się na podstawie kosztów ich utrzymania, odejmując wartość produkcji ubocznej, wraz z wartością mleka od po raz pierwszy ocielonych krów. Wartość jednego kwintala przyrostu żywej wagi ustalana jest przez podzielenie ustalonej sumy kosztów przez liczbę kwintali przyrostu żywej wagi.

² Na Białorusi wagę żywych zwierząt mierzy się w kwintalach (1 kwintal = 100 kg), w Polsce jako jednostki miary używa się kilogramów (przyj. tłumacza).

Aby określić rzeczywistą wartość pogłowia zwierząt, które opuściły grupę (sprzedanych, przeniesionych do innych grup wiekowych, zabitych w danym podmiocie gospodarczym w ramach uboju, utraconych w wyniku klęsk żywiołowych, padłych z winy pracowników opiekujących się zwierzętami), i tych, które pozostały w gospodarstwie, oblicza się wartość jednego kwintala żywej wagi zwierząt. W tym celu ustala się dwa wskaźniki: wartość pogłowia podlegającego kalkulacji i żywą wagę zwierząt.

Wartość pogłowia podlegającego kalkulacji jest równa wartości zwierząt na początek roku, wartości zwierząt przyjętych na odchów/tucz z zewnątrz i z innych grup ewidencyjnych, wartości przychówku i przyrostu wagi za dany rok sprawozdawczy.

Przychówek podrostków bydła rzeźnego, drobiu, królików i innych zwierząt jest ujmowany w ewidencji poprzez przeksięgowanie z konta 20 „Produkcja podstawowa”, subkonto 20-2 „Hodowla” (strona kredytowa) na odpowiednie subkonto konta 11 „Zwierzęta w chowie i tuczu” (strona debetowa). Inne rodzaje produkcji i poniesione koszty przeksięgowywane są z tego samego konta na stronę debetową kont, takich jak na przykład: 10 „Materiały” (obornik), 11 „Zwierzęta w chowie i tuczu” (przyrost żywej wagi), 43 „Produkty gotowe” (mleko) itp.

W podobny sposób księgowane są odchylenia rzeczywistego kosztu wytworzenia od planowanego, czyli są one przeksięgowywane z konta 20 „Produkcja podstawowa” na konta, na które przeksięgowano koszty produkcji.

W ramach ewidencji kosztów hodowli zwierząt oddzielnie ujmuje się również wartość padłych zwierząt i drobiu, co nie dotyczy zwierząt padłych w związku z epidemią lub klęskami żywiołowymi. W razie braku winnych śmierci zwierząt ich wartość ujęta na koncie 94 „Niedobory i straty z tytułu szkód materialnych” spisywane są w koszty hodowli, w podziale na odpowiednie rodzaje i grupy zwierząt, jako straty z tytułu braków i śmierci zwierząt.

Na wypadek utraty wartości zwierząt możliwe jest utworzenie rezerwy, która jest ujmowana na koncie 14 „Rezerwy z tytułu utraty wartości zapasów” [Инструкция... 2009, nr 133, pkt 3, 19-23].

Wartość zwierząt wybrakowanych z podstawowego stada ujmowana jest po stronie debetowej konta 11 „Zwierzęta w chowie i tuczu” i po stronie kredytowej konta 01 „Środki trwałe”.

Wartość młodych zwierząt, pozyskanych jako przychówek, ujmowana jest po stronie debetowej konta 11 „Zwierzęta w chowie i tuczu” i po stronie kredytowej konta, na którym księgowane są koszty poniesione na utrzymanie zwierząt, od których uzyskano potomstwo.

Wartość podrostków odsadzanych od matek i przenoszonych do stada podstawowego ujmowana jest po stronie debetowej konta 08 „Inwestycje w aktywa trwałe” i stronie kredytowej konta 11 „Zwierzęta w chowie i tuczu”, i jednocześnie po stronie debetowej konta 01 „Środki trwałe” i stronie kredytowej konta 08 „Inwestycje w aktywa trwałe”.

3. Rozliczanie kosztów produkcji w podmiotach prowadzących działalność rolniczą

Koszty produkcji rolnej, podobnie jak w przypadku produkcji przemysłowej, ewidencjonowane są na koncie 20 „Produkcja podstawowa”. Po stronie debetowej tego konta ujmuje się koszty bezpośrednie związane z wytworzeniem wyrobów, wykonaniem robót i świadczeniem usług, koszty wytworzenia dodatkowej produkcji oraz koszty związane z kierowaniem produkcją podstawową i jej dodatkową obsługą (po ich rozliczeniu), jak również straty powstałe z powodu braków. Koszty bezpośrednie, nieodłącznie związane z wytwarzaniem wyrobów gotowych, wykonaniem robót i świadczeniem usług, ujmowane są po stronie debetowej konta 20 „Produkcja podstawowa” w korespondencji ze stronami kredytowymi kont zapasów przeznaczonych na cele produkcyjne, rozrachunków z pracownikami z tytułu wynagrodzeń i innymi. Inne wydatki i koszty są rozliczane i ujmowane po stronie debetowej tego konta w korespondencji ze stronami kredytowymi kont: 25 „Koszty ogólnoprodukcyjne”, 26 „Koszty ogólnozakładowe”, 28 „Braki produkcyjne” i innymi.

Po stronie kredytowej konta 20 „Produkcja podstawowa” ewidencjonowane są rzeczywiste koszty wytworzenia produktów gotowych, wykonanych robót i usług. Koszty te są przeksięgowywane z konta 20 „Produkcja podstawowa” na stronę debetową takich kont, jak na przykład: 10 „Materiały” (dotyczy to na przykład karmy, ziarna, materiału siewnego itp.), 43 „Produkty gotowe” (wyroby gotowe przeznaczone do sprzedaży) i innych. Po stronie kredytowej ujmowane są również kwoty nie wliczane do kosztu wytworzenia wyrobów gotowych, wykonanych robót czy wyświadczonych usług (straty z tytułu klęsk żywiołowych itp.).

Do prowadzenia ewidencji kosztów w podmiotach prowadzących działalność rolniczą do konta 20 „Produkcja podstawowa” otwiera się dodatkowe subkonta, charakteryzujące rodzaj działalności prowadzonej przez dany podmiot. W pierwszej kolejności podział analityczny polega na wyodrębnieniu takich kont, jak 20-1 „Uprawa roślin” i 20-2 „Hodowla zwierząt”.

Subkonto 20-1 „Uprawa roślin” jest przeznaczone do ewidencji kosztów oraz ewidencji rozchodu gotowej produkcji roślinnej, włączając w to sadownictwo, uprawę kwiatów czy uprawę sadzonek (szkółki).

Charakterystyczną, wyróżniającą cechą ewidencji kosztów produkcji w gospodarstwach rolnych jest ujmowanie na subkoncie 20-1 „Uprawa roślin” kosztów związanych ze zbiorami następných lat. Można do nich zaliczyć koszty związane z:

- siewem zbóż ozimych i wieloletnich traw,
- podniesieniem stanu pól uprawnych,
- stosowaniem nawozów organicznych i mineralnych,
- przygotowaniem nowych gruntów pod uprawy,
- utrzymaniem pokrywy śnieżnej (w IV kwartale),
- inne podobne koszty.

Koszty te, pomimo że dotyczą przyszłych okresów, w działalności rolniczej są ewidencjonowane na koncie 20 „Produkcja podstawowa” jako produkcja niezakończona.

Koszty związane z opieką nad owocującymi nasadzeniami, ponoszone po zbiorach owoców, nie są zaliczane do niezakończonych produkcji, lecz odnoszone w ciężar wartości plonów uzyskanych w danym roku sprawozdawczym.

Analityczny podział kosztów uprawy roślin, dotyczący zbiorów bieżącego roku i wydania gotowych produktów, prowadzony jest w podziale na rodzaj kosztów (ich grupy) i rodzaj uprawianych kultur roślinnych oraz wykonywanych robót.

Koszty związane z niedoborem produkcji, wywołane przez nadzwyczajne okoliczności, będące następstwem klęsk żywiołowych i innych niekorzystnych warunków pogodowych, odnoszone są na stronę debetową konta 92 „Pozostałe przychody i koszty”³. Jeśli uprawy były ubezpieczone, kwoty odszkodowań wypłaconych przez zakłady ubezpieczeń muszą zostać zaksięgowane na stronie kredytowej konta 92 „Pozostałe przychody i koszty” i na stronie debetowej konta 76 „Rozrachunki z różnymi dłużnikami i wierzycielami”, subkonto 76-2 „Rozrachunki z tytułu ubezpieczeń majątkowych i osobowych”. Straty powstałe z tytułu utraty lub uszkodzenia nieubezpieczonych upraw są ewidencjonowane jako pozostałe koszty (niezwiązane ze sprzedażą).

Należy również zwrócić uwagę na wyroby gotowe przeznaczone na paszę i na materiał siewny, takie jak siano, kiszonki, pasze, nasiona z wyodrębnionych szczepów gatunkowych lub upraw nasiennych czy sadzonki. Produkty te, przeznaczone do wykorzystania w produkcji własnej, przyjmowane są na stan ze strony kredytowej konta 20 „Produkcja podstawowa” i księgowane po stronie debetowej konta 10 „Materiały”. W podobny sposób przyjmowana jest, przygotowana własnymi siłami, służąca do karmienia bydła, masa zielona z wysiewanych traw. Jednak zamiast subkonta 10-7 „Nasiona i sadzonki” używane jest subkonto 10-6 „Karma”. Następnie, proporcjonalnie do wykorzystania w procesie karmienia, wartość masy zielonej jest wliczana w koszty hodowli zwierząt.

Produkcja roślinna zjadana przez zwierzęta podczas wypasu bydła nie jest wprowadzana na stan. Koszty opieki nad pastwiskami, wygonami oraz innymi terenami przeznaczonymi do wypasu obciążają bezpośrednio koszty utrzymania poszczególnych grup zwierząt.

Ta sama produkcja roślinna, ale przeznaczona do sprzedaży, przetwórstwa w danym gospodarstwie lub do innych celów, jest wprowadzana do ewidencji po stronie debetowej konta 43 „Produkty gotowe”.

Koszty przebiegania, sortowania i suszenia produktów pochodzenia roślinnego, stanowiących plony bieżącego roku, są ewidencjonowane na subkoncie 20-1 „Uprawa roślin”. Wartość takich produktów zwiększa się również w wyniku przeprowadzenia różnych operacji technologicznych. Są one księgowane po stronie kredytowej

³ W oryginale: przychody i koszty niezwiązane ze sprzedażą (przyp. tłumacza).

subkonta 20-1 „Uprawa roślin” i stronach debetowych kont, na których ewidencjonowane są produkty gotowe, w zależności od przeznaczenia (np. 10 „Materiały” lub 43 „Produkty gotowe”).

Po zakończeniu roku sprawozdawczego, gdy znany jest już rzeczywisty koszt wytworzenia produkcji roślinnej, planowane koszty wytworzenia, według których te produkty były wprowadzane do ksiąg w trakcie roku obrotowego, doprowadzane są do wartości rzeczywistej. Powstałe odchylenia mogą zostać przeksięgowane ze strony kredytowej subkonta 20-1 „Uprawa roślin” na stronę debetową tych kont, na których była ewidencjonowana produkcja roślinna. Odbywa się to przez zapis dopełniający lub zapis stornujący.

Na koniec roku po stronie debetowej subkonta 20-1 „Uprawa roślin” mogą zostać tylko koszty związane z produkcją niezakończoną (zwykle poniesione na poczet przyszłorocznych zbiorów), które wykazywane są w bilansie zamknięcia.

Subkonto 20-2 „Hodowla” jest przeznaczone do ewidencji wszystkich kosztów związanych z chowem i tuczem zwierząt i wyprowadzania ze stanu gotowej produkcji zwierzęcej (bydła mlecznego i rzeźnego, owiec, świń, koni, drobiu, ryb, pszczół itp.), jak również kosztów związanych z chowem podrostków bydła roboczego.

Wszystkie koszty zebrane na subkoncie 20-2 „Hodowla” w pierwszej kolejności rozliczane są między przedmiotami kalkulacji. Przedmiotem kalkulacji w hodowli mogą być, na przykład, oddzielne rodzaje podstawowej lub sprzężonej produkcji (mleko, przychówek, przyrost żywej wagi, wełna, miód, jajka i inne).

Podsumowując, w odniesieniu do aktywów związanych z branżą rolniczą, podstawą ujmowania ich w ewidencji i wykazywania w sprawozdawczości finansowej jest metoda kosztowa. Jedynym sposobem zbliżenia się do wartości godziwej jest możliwość przeszacowania zapasów.

4. Sprawozdawczość finansowa zgodnie z MSR 41 Rolnictwo

Obowiązujący obecnie międzynarodowy standard rachunkowości MSR 41 Rolnictwo zawiera syntezę szczególnych cech rolnictwa, scharakteryzowanych w unikatowy sposób, jako odzwierciedlenie w rachunkowości zarządzania przemianą biologiczną. Wynika z tego konieczność stosowania (zgodnie z MSR 41) modelu ujmowania i wyceny aktywów biologicznych w wartości godziwej. Model ten pozwala na odzwierciedlenie w sprawozdawczości finansowej skutków biotransformacji, wyrażających się w zmianie wartości godziwej aktywów biologicznych. Wycena tych aktywów w sprawozdawczości finansowej według wartości godziwej daje możliwość realnej oceny sytuacji finansowej i wypłacalności podmiotów prowadzących działalność rolniczą. Oprócz tego stworzone zostaną warunki do, opartej na bardziej rzetelnych podstawach, analizy potencjału i efektywności zarządzania gospodarczo-finansową działalnością gospodarstw rolnych w krótkookresowej i strategicznej perspektywie.

Zgodnie z MSR 41 Rolnictwo wartość godziwa to kwota, za jaką na warunkach rynkowych składnik aktywów mógłby zostać wymieniony, a zobowiązanie uregulowane pomiędzy zainteresowanymi i dobrze poinformowanymi stronami transakcji.

W MSR 41 wskazano, że najlepsze warunki do wyceny aktywów według wartości godziwej stwarza istnienie aktywnego rynku, na którym regularnie zawierane są transakcje dotyczące jednorodnych towarów, w dowolnym momencie możliwe jest znalezienie sprzedawcy i nabywcy, zainteresowanych zawarciem transakcji, a informacja o cenach jest dostępna dla wszystkich zainteresowanych stron. Natomiast brak aktywnego rynku utrudnia określenie wartości godziwej. W MSR 41 dopuszczono również możliwość wykorzystania do ustalenia wartości godziwej metod alternatywnych. W związku z tym, w roli wartości godziwej, na równi z wartością rynkową mogą zostać wykorzystane: ceny transakcji rynkowych (z uwzględnieniem inflacji), wartość analogicznych aktywów, wartość nabycia, wartość sprzedaży, rzeczywisty lub normatywny koszt własny (skorygowany o wartość inflacji czy też wartość zdyskontowana).

MSR 41 charakteryzuje działalność rolniczą jako zarządzanie przemianą biologiczną zwierząt i roślin (aktywów biologicznych) w celu sprzedaży, wytworzenia produkcji rolnej lub wytworzenia dodatkowych aktywów biologicznych. Standard porządkuje odzwierciedlenie aktywów biologicznych w okresie ich wzrostu, degeneracji, wytwarzania produkcji i prokreacji, jak również wyceny początkowej produkcji rolniczej w momencie zbierania plonów. Jednak MSR 41 nie obejmuje swoim zakresem procesów przetwarzania zebranej produkcji rolnej, nawet jeśli te procesy realizowane są w tym samym gospodarstwie rolnym, w którym wytworzono (zebrano) dane produkty, ponieważ w MSSF są one rozpatrywane jak produkcja przemysłowa i podlegają regulacjom wynikającym z innych standardów (szczególnie MSR 2 Zapasy).

Ze względu na unikatowy charakter działalności rolniczej MSR 41 ustanawia standardy ujmowania aktywów biologicznych w okresie ich wzrostu, degeneracji, wytwarzania produkcji i prokreacji, jak również określa zasady ustalenia wartości początkowej produkcji rolnej w chwili zbiorów (wytworzenia). Od momentu ujęcia aktywów biologicznych po raz pierwszy do momentu zbiorów wycena produkcji rolnej odbywa się według wartości godziwej pomniejszonej o szacunkowe koszty sprzedaży, z wyjątkiem tych przypadków, kiedy w momencie ujęcia aktywów po raz pierwszy nie jest możliwe ustalenie wartości godziwej w dostatecznie wiarygodny sposób.

W MSR 41 przyjęto założenie, że wartość godziwą aktywów biologicznych można określić w wystarczająco wiarygodny sposób. Założenie to może zostać pominięte jedynie w momencie początkowego ujęcia składnika aktywów biologicznych, w stosunku do którego brakuje informacji o cenach rynkowych, a alternatywne szacunki wartości godziwej nie są wiarygodne. W takim przypadku, zgodnie z MSR 41, podmiot gospodarczy powinien ująć składnik aktywów biologicznych według ceny nabycia lub kosztu wytworzenia pomniejszonego o amortyzację i od-

pisy z tytułu utraty wartości. Jeśli tylko pojawia się możliwość ustalenia wartości godziwej składnika aktywów biologicznych w wystarczająco wiarygodny sposób, podmiot powinien niezwłocznie przejść na wycenę według wartości godziwej pomniejszonej o szacunkowe koszty sprzedaży.

We wszystkich przypadkach podmiot powinien w momencie zbiorów (ukończenia) produkcji rolnej ująć ją w wartości godziwej pomniejszonej o szacunkowe koszty sprzedaży. Wartość godziwa gotowej produkcji rolnej pomniejszona o szacunkowe koszty sprzedaży wpływa na wartość zysku lub straty netto okresu, w którym produkcja ta została ukończona.

Zgodnie z MSR 41 konieczne jest uwzględnienie zmian wartości godziwej aktywów biologicznych pomniejszonej o szacunkowe koszty sprzedaży przy ustalaniu zysku lub straty netto za okres, w którym dana zmiana miała miejsce. W działalności rolniczej zmiana rzeczywistych właściwości roślin od razu powoduje zwiększenie lub zmniejszenie korzyści ekonomicznych podmiotu.

Analizując różnice w metodologii ustalonej w prawie bilansowym Białorusi i w MSR 41 oraz możliwości zniwelowania tych różnic, należy podkreślić, że rozwiniętych (aktywnych) rynków pozwalających na ustalenie wartości godziwej aktywów biologicznych na Białorusi praktycznie nie ma. Po pierwsze, obowiązują ceny zakupu ustalone przez państwo, które w praktyce są skrajnie zaniżone. Po drugie, w przypadku niektórych rodzajów aktywów biologicznych w praktyce w ogóle nie istnieją ich rynki – na przykład nie istnieje rynek krów stada podstawowego, ponieważ nabywane są one jako młode jałówki.

Próby szacowania wartości godziwej na podstawie zdyskontowanych oczekiwanych przepływów pieniężnych netto (rozwiązanie proponowane w MSR 41) prowadzą do stwierdzenia, że sposób ten jest słabo związany z realiami gospodarczymi (np. Białorusi), jeśli podejmuje się próbę szacowania ich w okresie dłuższym niż rok. W warunkach niestabilnego poziomu inflacji metody tej praktycznie nie da się stosować z powodu utrudnionego wyboru odpowiedniej stawki procentowej. Dodatkowo jest to utrudnione ze względu na sezonowy charakter produkcji rolnej, ponieważ przy danej metodzie trudno jest przygotować analizę (prognozę) przyszłych przepływów pieniężnych z uwzględnieniem ich struktury, wielkości, czasu wystąpienia, częstotliwości, jak również określić stawki procentowe pozwalające określić przyszłą wartość.

Z matematycznego punktu widzenia stopa dyskontowa to stopa procentowa używana do konwersji przyszłych przepływów pieniężnych do bieżącej wartości. W zależności od specyfiki działalności podmiotu i perspektyw jego rozwoju można wykorzystać jeden z następujących sposobów ustalania stopy dyskontowej:

- metoda wartości likwidacyjnej – używana, jeżeli w dającej się przewidzieć przyszłości oczekuje się bankructwa podmiotu, którego skutkiem jest sprzedaż wszystkich aktywów,
- model średniej ważonej wartości kapitału – wykorzystywany w prognozowaniu opłacalności małych projektów inwestycyjnych,

- model wyceny aktywów kapitałowych – pozwala określić stopę dyskontową umożliwiającą ocenę prowadzonej działalności jako całości, jak również aktywów i zobowiązań.

Wykorzystując jedną z powyższych stawek, w modelu Gordona określa się współczynnik kapitalizacji jako różnicę między stawką dyskonta i długoterminowymi stopami wzrostu ocenianego wskaźnika.

Opisana metoda nosi dość subiektywny charakter i opiera się na szeregu przypuszczeń, dlatego możliwe, że metoda kosztowa uwzględniająca możliwość utraty wartości może być wykorzystana jako alternatywa dla przejścia na MSSF.

W MSR 41 Rolnictwo określono, że przemiana biologiczna obejmuje procesy wzrostu, umniejszenia (degeneracji), produkcji i prokrecji, które powodują jakościowe lub ilościowe zmiany składu aktywów biologicznych. Biotransformacja prowadzi do: zmiany aktywów w procesie wzrostu (zwiększenie liczby zwierząt i roślin lub ulepszenie ich cech jakościowych), zmiany w procesie degeneracji (zmniejszenie liczby zwierząt i roślin lub pogorszenie ich cech jakościowych), zmian w procesie prokrecji (pojawienie się dodatkowych zwierząt lub roślin), zmian w procesie produkcji rolnej.

Wszystkie te zmiany, zachodzące w procesie przemiany biologicznej, powinny znaleźć swoje odzwierciedlenie w księgach rachunkowych. Potrzeba ta wynika z faktu, że biotransformacja jest bardzo istotnym procesem, którego skutki należy uwzględnić przy ustalaniu zysku lub straty netto, ponieważ bez tego nie można ustalić rezultatów działalności podmiotu. Takie podejście do ewidencji księgowej jest zgodne z zasadą memoriału. Dla jasności i wygody przeprowadzenia wyceny aktywów biologicznych według wartości godziwej oraz w celu ujawnienia informacji na ich temat w sprawozdawczości finansowej podmiot gospodarczy może dzielić te aktywa na konsumpcyjne i produkcyjne.

Konsumpcyjne aktywa biologiczne to aktywa, które pozyskuje się jako produkty rolnicze bądź sprzedaje jako aktywa biologiczne.

Jako przykłady konsumpcyjnych aktywów biologicznych można wymienić aktywa materialne, takie jak: zwierzęta w tuczu (przeznaczone na produkcję mięsa), bydło i inny inwentarz przeznaczony na sprzedaż, uprawy zbóż i inne.

Produkcyjne aktywa biologiczne to wszystkie inne aktywa biologiczne nie zaliczane do konsumpcyjnych. Można do nich zaliczyć na przykład rogaciznę utrzymywaną w celu uzyskiwania mleka czy wieloletnie nasadzenia (sady, winnice itp.).

Aktywa biologiczne można również podzielić na dojrzałe i niedojrzałe. Dojrzałe aktywa biologiczne, w przeciwieństwie do niedojrzałych, to aktywa, które albo spełniają już parametry świadczące o ich gotowości do zbioru (pozyskania), albo których stan umożliwia regularne zbiory (pozyskanie).

Aktywa biologiczne uprawiane na ziemi i nierozzerwalnie (fizycznie) połączone z gruntem (np. uprawy zbóż, krzewy i drzewa owocowe) są ewidencjonowane oddzielnie od gruntów. Ziemia nierozzerwalnie związana z aktywami biologicznymi powinna być ujęta w wartości początkowej pomniejszonej o odpisy z tytułu trwałej

utrata wartości lub w wartości przeszacowanej zgodnie z MSR 16 Rzeczowe aktywa trwałe.

Zgodnie z MSR 41 aktywa biologiczne mogą być ujmowane w księgach rachunkowych podmiotu prowadzącego działalność rolniczą tylko wtedy, gdy:

- podmiot kontroluje dany składnik aktywów w wyniku przeszłych zdarzeń,
- istnieje możliwość, że podmiot uzyska przyszłe korzyści ekonomiczne z danego składnika aktywów w postaci produktów rolnych i innych zwiększeń,
- możliwe jest ustalenie w wiarygodny sposób wartości danego składnika aktywów według wartości godziwej lub ceny nabycia.

Sprawowanie kontroli w stosunku do konkretnego składnika aktywów można udowodnić na podstawie prawnego tytułu własności tego składnika aktywów lub ziemi, z którą jest on nierozdzielnie związany. Takim dowodem może być również umowa długoterwałego leasingu lub najmu, jak również – w przypadku zwierząt – odpowiednia zootechniczna ewidencja zwierząt prowadzona od momentu ich urodzenia lub nabycia. Przy wycenie w księgach rachunkowych biologicznych aktywów według wartości godziwej niezbędne jest odzwierciedlenie przychodów, kosztów, zysku lub straty z działalności rolniczej.

Na przychody z działalności rolniczej składa się wartość godziwa aktywów biologicznych i produktów z działalności rolniczej, obliczona w momencie ich ujęcia w księgach rachunkowych, a także będąca skutkiem zmian wartości godziwej aktywów biologicznych na kolejny moment bilansowy.

Za przychód uważa się również bezwarunkowe państwowe dotacje do aktywów biologicznych, wyceniane w wartości godziwej. Jest to przychód tego okresu sprawozdawczego, w którym dotacja taka stała się należna.

Wartość początkową (cenę nabycia) po odjęciu amortyzacji i odpisów z tytułu utraty wartości, na podstawie której można wycenić aktywa biologiczne w momencie ich pierwszego ujęcia w księgach, również należy odnosić do przychodów.

Koszty działalności rolniczej obejmują koszty zużycia zapasów materiałów, koszty wynagrodzeń za pracę, składki na ubezpieczenia społeczne, koszty amortyzacji i inne typowe koszty zwykłej działalności w danym roku obrotowym.

5. Podsumowanie

Należy podkreślić, że analiza różnic w metodologii określonej w ustawodawstwie Białorusi i w MSR 41 oraz analiza możliwości ich zniwelowania prowadzą do stwierdzenia, że na Białorusi praktycznie nie ma rozwiniętych rynków pozwalających określić wartość godziwą aktywów biologicznych.

Zastosowanie metody zdyskontowanych przepływów pieniężnych do ustalenia wartości godziwej, proponowanej do stosowania w MSR 41, pozwala wykazać, że metoda ta w praktyce ma niewielki związek z rzeczywistością gospodarczą przy podjęciu próby prognozowania na okres dłuższy niż rok. W warunkach niestabil-

nego poziomu inflacji metoda ta jest praktycznie niemożliwa do zastosowania ze względu na utrudniony wybór adekwatnej stawki procentowej.

Przejsie do wyceny aktywów biologicznych i produktów rolnych według wartości godziwej wymaga znaczących zmian w tradycyjnym systemie rachunkowości rolnej. Oprócz tego niezbędna jest zmiana warunków rynkowych funkcjonowania branży, tak aby prawdziwe rynki mogły regulować wartość godziwą aktywów biologicznych.

Literatura

- Фастова Е.В., Алборов Р.А., Концевая С.М., Учет биологических активов по справедливой стоимости в соответствии с МСФО 41 «Сельское хозяйство» // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. – 2007. - № 1.
- Инструкция о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов, утвержденной Постановлением Министерства экономики Республики Беларусь, Министерства финансов Республики Беларусь и Министерства строительства и архитектуры Республики Беларусь от 27.02.2009 N 37/18/6
- Хоружий Л.И., О концептуальных подходах к применению справедливой стоимости в бухгалтерском учете АПК // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. - 2007.
- Методические рекомендации по учету затрат и калькулированию себестоимости сельскохозяйственной продукции (работ, услуг), утвержденные Постановлением Министерства сельского хозяйства и продовольствия Республики Беларусь от 31.08.2009 N 65.
- MSR 41 Rolnictwo, data dostępu: 15.04.2014, <http://www.ifrs.org/Documents/IAS41.pdf>.
- Палий В.Ф., Учет сельскохозяйственной деятельности по МСФО // Бухгалтерский учет. – 2007. - № 13.
- План счетов бухгалтерского учета и инструкция по его применению, утвержденные Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 29.06.2011 N 50 (ред. от 02.12.2013).
- Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 29.06.2011 N 50 (ред. от 02.12.2013) «Об установлении типового плана счетов бухгалтерского учета, утверждении Инструкции о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларусь и их отдельных структурных элементов» <http://www.minfin.gov.by> (data dostępu: 15.04.2014).
- Постановление от 12.11.2010 № 133, Министерство финансов Республики Беларусь. «Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету запасов и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларусь и их отдельных структурных элементов», Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь, 03.02.2011, № 14, Газета «Рэспубліка», 26.01.2011, № 15.
- Постановление Министерства сельского хозяйства и продовольствия Республики Беларусь от 31.08.2009 N 65 «Об утверждении Методических рекомендаций по учету затрат и калькулированию себестоимости сельскохозяйственной продукции (работ, услуг)» (data dostępu: 15.04.2014), <http://www.minfin.gov.by>.

THE ACCOUNTING OF BIOLOGICAL ASSETS AT AGRICULTURAL ENTERPRISES: BELARUSIAN LOCAL STANDARDS AND IFRS

Summary: Accounting reform in the Republic of Belarus is carried out towards the transition of national accounting standards to the International Financial Reporting Standards (IFRS) or at least to make Belarusian rules as close as possible to IFRS. Over the past years, there have been the major changes, the base of which was the state program of transition to international accounting standards in the Republic of Belarus, which was adopted by the Council of Ministers of the Republic of Belarus in 1998. The article discusses current issues of agricultural products accounting in accordance with International Financial Reporting Standards and with Belarusian regulations. The most important question is the feasibility of determining the fair value of biological assets. The second problem is a comparison of the Belarusian rules and IFRS in accounting of that special group of assets .

Keywords: biological assets, fair value, costing of agricultural products, local Belarus standards, IFRS.