

Bożena NADOLNA, Marzena RYDZEWSKA-WŁODARCZYK

KSIĘGOWE UJĘCIE AKTYWÓW BIOLOGICZNYCH

ACCOUNTING RECOGNITION OF BIOLOGICAL ASSETS

Katedra Rachunkowości, Zachodniopomorski Uniwersytet Technologiczny w Szczecinie
ul. Żołnierska 47, 71-210 Szczecin

Abstract: The specificity of agricultural production makes it difficult and restricts the use of traditional methods of valuation and recognition of economic events in the accounting. Currently in force in this regard, two basic rules: the Law on Accounting and International Accounting Standard 41. The solutions used in these regulations are often incompatible. With particular reference to biological assets. The purpose of article is to present specific solutions for accounting recognition of biological assets in the applicable accounting in Poland.

Słowa kluczowe: aktywa biologiczne, ewidencja aktywów biologicznych, klasyfikacja aktywów biologicznych, wartość aktywów biologicznych.

Key words: biological assets, classification of biological assets, recording of biological assets, value of biological assets.

WSTĘP

Odmienność rolnictwa i złożoność zdarzeń gospodarczych, zachodzących w przedsiębiorstwach rolniczych, powodują trudności w pełnym ukazaniu ich istoty za pomocą rachunkowości. Zagadnienia dotyczące rolnictwa nie znajdują też odzwierciedlenia ani w przepisach wykonawczych do Ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (DzU z 2009 r., nr 152, poz. 1223 ze zm.), ani w przepisach podatkowych. W odniesieniu do rolnictwa problematyczna jest zarówno wycena zachodzących zdarzeń, jak i zasady ich ujęcia w księgach rachunkowych oraz prezentacji w sprawozdaniach finansowych (Kiziukiewicz 1999; Sawicki 1999; Wasilewski i Rusinkiewicz 2006). Ze względu na występowanie przemiany biologicznej szczególne trudności wiążą się z księgowym ujęciem aktywów biologicznych (Nadolna 2006; Kucharczyk 2008; Agrilès i Slof 2001).

Celem artykułu jest przedstawienie ujęcia w księgach rachunkowych aktywów biologicznych, zgodnie z obowiązującymi w Polsce zasadami rachunkowości.

MATERIAŁ I METODY

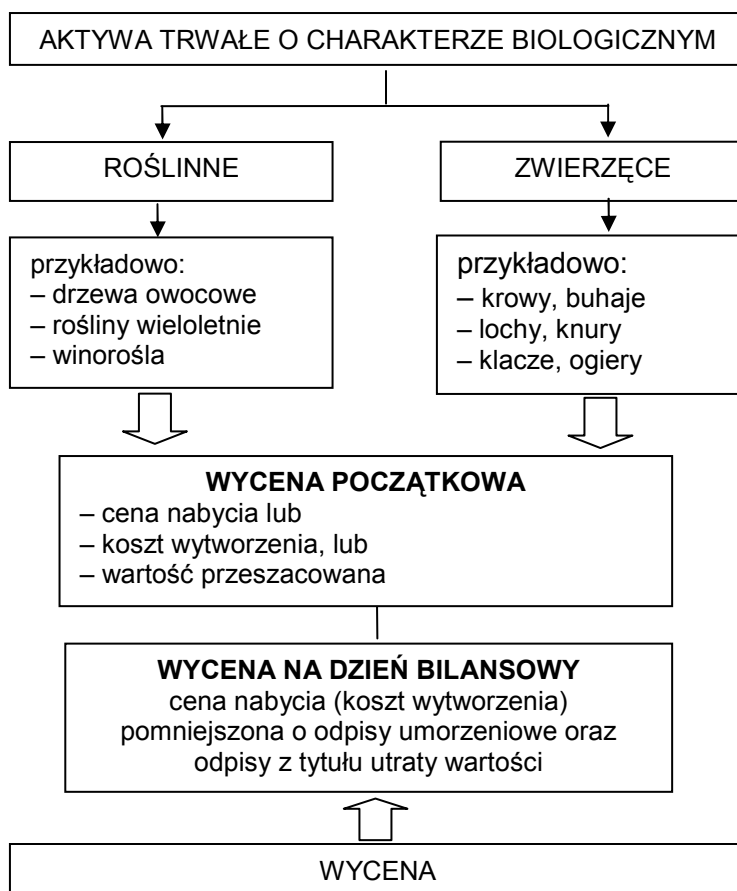
Na potrzeby artykułu analizą objęto źródła literaturowe w językach polskim i angielskim, dotyczące ujęcia aktywów biologicznych w księgach rachunkowych przedsiębiorstw rolniczych. Obecnie w Polsce, niezależnie od formy prawnej, jednostki prowadzące działalność rolniczą i podlegające przepisom Ustawy o rachunkowości stosują określone

przez nią zasady, z uwzględnieniem specyfiki działalności oraz warunków jej prowadzenia. Wyjątek stanowią spółki rolnicze notowane na giełdzie papierów wartościowych. Są one zobowiązane do stosowania zasad rachunkowości zawartych w Międzynarodowych Standardach Rachunkowości/Międzynarodowych Standardach Sprawozdawczości Finansowej (MSR/MSSF). Ponadto wszystkie jednostki są zobowiązane do stosowania zasad MSR/MSSF w punktach, w których zagadnienia te nie są regulowane przez Ustawę o rachunkowości lub krajowe standardy rachunkowości. Z tego względu w artykule skoncentrowano się na tych dwóch regulacjach prawnych.

Przedmiotem badań jest sposób ujmowania aktywów biologicznych w księgach rachunkowych zgodnie z regulacjami rachunkowości. Główną metodą stosowaną w badaniach była metoda analizy źródeł oraz metoda dedukcji.

ZASADY WYCENY AKTYWÓW BIOLOGICZNYCH

Zgodnie z Ustawą o rachunkowości zasady wyceny i ewidencji aktywów biologicznych są zdeterminowane sposobem ich klasyfikowania. Ustawa o rachunkowości bezpośrednio nie definiuje pojęcia aktywów biologicznych, ale wyodrębnia hodowlany inwentarz żywy jako element aktywów trwałych. Pozostały inwentarz jest traktowany jako element rzeczowych aktywów obrotowych.



Schemat 1. Wycena początkowa roślin uprawnych i zwierząt hodowlanych (środków trwałych) według Ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości

Mimo braku ustawowych zapisów w odniesieniu do aktywów biologicznych pochodzenia roślinnego wydaje się, iż należy stosować ich podział na aktywa trwałe i obrotowe. Aktywa roślinne (plantacje), o przewidywanym okresie użytkowania dłuższym niż rok i zachowujące potencjał wytwórczy, należy zakwalifikować do aktywów trwałych, a pozostałe aktywa roślinne – do aktywów obrotowych. Wyodrębniając zatem spośród aktywów roślinnych aktywa trwałe i obrotowe, należy zastosować ogólną definicję środków trwałych i obrotowych, a także uwzględnić zdolność zwierząt lub plantacji do wytwarzania produktów gotowych lub możliwość pozyskania z nich innych aktywów biologicznych. Należy mieć również na uwadze dodatkowe kryteria, takie jak rozmnażanie, dojrzewanie, rozwój, starzenie oraz zmiany przeznaczenia. Zasady wyceny roślin i zwierząt, zaliczanych do aktywów trwałych, prezentuje schemat 1.

MSR 41 Rolnictwo, podobnie jak Ustawa o rachunkowości, wskazuje, że zaliczenie określonych składników majątku jednostki do aktywów biologicznych determinuje wybór metody ich wyceny oraz sposób ujęcia w księgach rachunkowych. W MSR 41 Rolnictwo za podstawową kategorię wyceny aktywów biologicznych, zarówno w momencie ich początkowego ujęcia w księgach rachunkowych, jak i na dzień bilansowy, uznaje się wartość godziwą pomniejszoną o kwotę szacunkowych kosztów związanych ze sprzedażą tych aktywów, poniesionych do dnia ich zbiorów/pozyskania¹. Przyjęcie takiego rozwiązania w regulacjach międzynarodowych spowodowało powstanie rozbieżności między nimi a Ustawą o rachunkowości, co przedstawia tab. 1.

Tabela 1. Porównanie zasad wyceny aktywów biologicznych określonych w Ustawie o rachunkowości oraz MSR 41 Rolnictwo

Moment wyceny	Ustawa o rachunkowości – produkcyjne aktywa biologiczne (środki trwałe)*	MSR 41 Rolnictwo
Wycena początkowa	<ul style="list-style-type: none"> – cena nabycia – koszt wytworzenia – wartość przeszacowana – cena sprzedaży takiego samego lub podobnego aktywu 	<ul style="list-style-type: none"> – wartość godziwa pomniejszona o szacunkowe koszty związane ze sprzedażą – cena nabycia lub koszt wytworzenia pomniejszone o dotychczasowe umorzenie i zakumulowane odpisy z tytułu utraty wartości, jeżeli nie można wiarygodnie ustalić wartości godziwej
Wycena na dzień bilansowy	cena nabycia (koszt wytworzenia) pomniejszone o odpisy umorzeniowe oraz odpisy z tytułu utraty wartości	<ul style="list-style-type: none"> – wartość godziwa pomniejszona o szacunkowe koszty związane ze sprzedażą – cena nabycia, gdy wartości godziwej nie można ustalić wiarygodnie

* Aktywa produkcyjne obejmują aktywa biologiczne utrzymywane w celu uzyskania z nich produktów rolniczych lub innych aktywów biologicznych. Są to krowy, jałóвки, buhaje, opasy, knury, maciory, tryki, owce, plantacje wieloletnie, winnice, drzewa owocowe.

Według Ustawy o rachunkowości podstawą wyceny aktywów biologicznych (środków trwałych) jest:

- w momencie ich początkowego ujęcia cena nabycia (koszt wytworzenia),
- na dzień bilansowy cena nabycia skorygowana o odpisy umorzeniowe i z tytułu trwałej utraty wartości.

¹ Wartości tej, zgodnie z MSR 2 Zapasy, odpowiada cena nabycia lub koszt wytworzenia – zob. Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF), t. II, 2007, 1612, B 42.

W odróżnieniu od regulacji krajowych według MSR 41 za podstawę wyceny aktywów biologicznych należy przyjmować ich wartość godziwą, pomniejszoną o szacunkowe koszty związane ze sprzedażą. Do kosztów tych zalicza się koszty przeprowadzenia transakcji sprzedaży, z wyłączeniem kosztów transportu oraz innych kosztów wprowadzenia aktywów na rynek. Za podstawę szacowania wartości godziwej aktywów biologicznych przyjmuje się najczęściej cenę rynkową. Jednak ustalenie ceny rynkowej może okazać się niemożliwe, na przykład ze względu na brak aktywnego rynku na określone aktywa biologiczne. Wówczas zgodnie z MSR 41 można wykorzystać inne sposoby szacowania tej wartości zawarte w tab. 2.

Tabela 2. Podstawa szacowania wartości godziwej aktywów biologicznych według MSR 41

Wyszczególnienie	Podstawa ustalenia wartości godziwej aktywów biologicznych
Istnieje aktywny rynek na dane zasoby	cena rynkowa
Istnieje więcej niż jeden aktywny rynek	cena istniejąca na rynku, z którego przedsiębiorstwo zamierza skorzystać
Nie istnieje aktywny rynek	aktualne ceny transakcji rynkowych, na przykład cena ostatniej transakcji, pod warunkiem, że między datą transakcji a dniem bilansowym nie wystąpiły znaczące zmiany sytuacji gospodarczej ceny rynkowe podobnych aktywów, skorygowane o istotne różnice wartościowe między tymi aktywami branżowe jednostki pomiaru (jednostki parametryczne), na przykład: wartość bydła rzeźnego wyrażona w kilogramach żywej wagi
Ceny lub wartości rynkowe są niedostępne	bieżąca wartość oczekiwanych wpływów środków pieniężnych netto z aktywów w ich obecnym stanie, zdyskontowana o aktualnie obowiązującą rynkową stopę dyskontową
Nie istnieje aktywny rynek na pewne aktywa biologiczne, lecz istnieje aktywny rynek na kombinację tych aktywów z innymi, przy czym tak określony zespół aktywów stanowi pakiet	różnica między wartością godziwą zespołu aktywów a wartością godziwą pojedynczych aktywów, których wartość można ustalić

Źródło: opracowanie na podstawie: Ustawa o rachunkowości (2009) oraz MSR 41 Rolnictwo (2009).

EWIDENCJA AKTYWÓW BIOLOGICZNYCH

Podobnie jak pomiar wartości, również sposób ujęcia aktywów biologicznych w księgach rachunkowych wymaga uwzględnienia przynależności składników majątku do określonej grupy rodzajowej aktywów, to jest stosowania podziału zwierząt i roślin na ich rodzaje, a także odmiany, wiek i ilość, a także przeznaczenie i pochodzenie – na przykład zwierząt z zakupu albo z własnej hodowli. W związku z tym jest konieczne dostosowanie do tego podziału zakładowego planu kont – zarówno w zakresie kont syntetycznych, jak i analitycznych. Zgodnie z przedstawionym podziałem zwierzęta mogą być ewidencjonowane (Rachunkowość... 2007):

1) na kontach syntetycznych oddzielnych dla zwierząt zaliczanych do środków trwałych i zwierząt zaliczanych do aktywów obrotowych albo

2) wyłącznie na koncie „Inwentarz żywy”.

Łatwiejsze wydaje się pierwsze rozwiązanie ze względu na nieustanne przemiany biologiczne właściwe dla tej grupy aktywów oraz możliwe zmiany przeznaczenia zwierząt. Rozwiązanie to wymaga jednak bieżącego podziału zwierząt na zaliczane i niezaliczane do aktywów trwałych i konieczność ich wyceny z uwzględnieniem przyrostu wagi i zmiany cech użytkowych.

Zgodnie z uregulowaniami MSR 41 Rolnictwo jednostka gospodarcza powinna obejmować ewidencją księgową tylko te aktywa biologiczne i produkty rolnicze (Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej, 2007, t. I, 1391, par. 10):

a) które są przez jednostkę kontrolowane w wyniku zdarzeń przeszłych, a więc przykładowo zboża zebrane przez jednostkę z własnych upraw albo z upraw nabytych przed zbiorem;

b) co do których istnieje prawdopodobieństwo, że jednostka uzyska korzyści ekonomiczne w związku z zarządzaniem przemianą biologiczną danego aktywów, przykładowo, gdy:

- zebrane jabłka nie są zgniłe i nadają się do sprzedaży, zużycia lub przetworzenia lub
- krowa nadaje się do sprzedaży, lub hodowli, lub
- mleko pozyskiwane od krowy nadaje się do sprzedaży bądź przerobu;

c) dla których można wiarygodnie ustalić wartość godziwą.

Należy podkreślić, że w przypadku działalności rolniczej dowodem na sprawowanie przez jednostkę kontroli może być na przykład:

- tytuł prawny własności (akt notarialny), wypalony znak własności, kolczyk lub innego rodzaju oznakowanie zwierzęcia w momencie zakupu, narodzin lub odłączenia od matki;
- umowa dzierżawy;
- dowód zakupu;
- wpis w księdze zarodowej i inne.

Przyszłe korzyści ekonomiczne, możliwe do uzyskania z tytułu zarządzania przemianą biologiczną aktywów biologicznych i produktów rolniczych, ocenia się zazwyczaj przez wycenę ich istotnych cech fizycznych (Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej, t. I, 2007, 1391–1392, par. 11).

Warto zaznaczyć, że MSR 41 nie określa sposobu ujęcia aktywów biologicznych i produktów rolniczych w księgach rachunkowych, ale ich ewidencja powinna być prowadzona w sposób dostosowany do potrzeb sprawozdawczości. MSR 41 na potrzeby sporządzania sprawozdań zaleca (Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej, t. I, 2007, 1397, par. 43) grupowanie aktywów biologicznych z podziałem na co najmniej aktywa produkcyjne i aktywa konsumpcyjne, a ponadto z podziałem na aktywa dojrzałe i niedojrzałe. Ewidencja aktywów biologicznych powinna być również prowadzona z podziałem na te grupy rodzajowe. Przykładowo, w księgach rachunkowych jednostki należy w ewidencji syntetycznej wyodrębnić co najmniej konta: „Aktywa biologiczne trwałe” i „Aktywa biologiczne obrotowe”, natomiast ewidencję szczegółową należy prowadzić z podziałem na aktywa biologiczne produkcyjne i konsumpcyjne. Aktywa obrotowe konsumpcyjne należy dodatkowo podzielić na aktywa biologiczne konsumpcyjne niedojrzałe i aktywa biologiczne gotowe do zbioru lub pozyskania.

Bez względu na przyjęty wariant ewidencji w trakcie okresu sprawozdawczego na kontach aktywów zaliczanych do inwentarza żywego ujmuje się zmiany stanu i wartości zwierząt w sposób przedstawiony w tab. 3.

Zasady wyceny oraz ewidencji aktywów biologicznych w przypadku hodowli bydła przedstawiono w przykładzie 1.

Przykład 1. Przedsiębiorstwo rolne (podatnik VAT) zajmuje się hodowlą bydła mlecznego. Stado składa się z:

- 12 krów mlecznych o łącznej wartości 80 000 zł;
- dwóch buhajów o wartości 5000 zł i 7000 zł;
- trzech jałówek o wartości początkowej 2300 zł, 1900 zł i 1800 zł, przeznaczonych do dalszej hodowli oraz
- pięciu jałówek w wieku 0,5–1,5 roku o łącznej wartości 3500 zł.

Tabela 3. Ujęcie księgowe zmian wartości aktywów biologicznych na przykładzie zwierząt zaliczanych do środków trwałych

Operacja gospodarcza	Konto	
	strona Wn	strona Ma
1. Zakup zwierząt z przeznaczeniem na remont lub zwiększenie stada podstawowego	„Środki trwałe” lub „Inwentarz żywy”	konta środków pieniężnych lub rozrachunków
2. Zwiększenie stanu zwierząt zaliczanych do aktywów trwałych pochodzących z własnej hodowli oraz przyrosty wagi zwierząt w tuczu lub hodowli	„Środki trwałe” lub „Inwentarz żywy”	konta kosztów odpowiedniej działalności
3. Wzrost wartości zwierząt zaliczanych do środków trwałych (aktualizacja wyceny)	„Odpisy aktualizujące wartość środków trwałych”	„Pozostałe przychody operacyjne”
4. Zmniejszenie stanu zwierząt w wyniku sprzedaży zwierząt zaliczanych do stada podstawowego	„Pozostałe koszty operacyjne” (wartość sprzedanych składników środków trwałych)	„Środki trwałe” lub „Inwentarz żywy”
5. Upadki zwierząt	„Pozostałe koszty rodzajowe”	„Środki trwałe” lub „Inwentarz żywy”
6. Przekwalifikowanie zwierząt: a) z aktywów obrotowych do środków trwałych b) ze środków trwałych do aktywów obrotowych c) zmiana wartości zwierząt w momencie przekwalifikowania: wzrost wartości spadek wartości	„Środki trwałe” lub „Inwentarz żywy” „Zapasy” lub „Inwentarz żywy” „Środki trwałe” lub „Inwentarz żywy” „Pozostałe koszty operacyjne”	„Zapasy” lub „Inwentarz żywy” „Środki trwałe” lub „Inwentarz żywy” „Pozostałe przychody operacyjne” „Środki trwałe” lub „Inwentarz żywy”

Źródło: Nadolna i Rydzewska-Włodarczyk (2009).

Wszystkich zwierząt nie można traktować jednakowo, a okres użytkowania nie może być jedynym kryterium ich klasyfikacji. Podczas podziału należy uwzględnić przeznaczenie zwierząt i ich dojrzałość do rozrodu. Do grupy zwierząt hodowlanych (środków trwałych) należy zaliczyć krowy mleczne i buhaje, a także trzy jałówki przeznaczone do dalszej hodowli (zacielenia). Pozostałe jałówki w wieku 0,5–1,5 roku stanowią aktywa obrotowe.

W analizowanym okresie sprzedano buhaja oraz przekwalifikowano trzy jałówki do grupy zwierząt przeznaczonych do dalszej hodowli. Zasady ujęcia tych transakcji w księgach rachunkowych przedstawia tab. 4.

Tabela 4. Sposób ujęcia transakcji związanych z obrotem bydła

Treść operacji gospodarczej	Kwota [zł]	Konto – strona Wn	Konto – strona Ma
1. Wystawiono fakturę za sprzedanego buhaja:			
a) wartość netto	7000	„Rozrachunki z odbiorcami”	„Pozostałe przychody operacyjne”
b) podatek VAT 3%	210	„Rozrachunki z odbiorcami”	„Rozrachunki z tytułu VAT” (podatek należny)
2. Wyksięgowano z ewidencji sprzedanego buhaja	5000	„Pozostałe koszty operacyjne”	„Inwentarz żywy – środki trwałe”
3. Na koniec roku przekwalifikowano trzy jałówki do inwentarza hodowlanego z przeznaczeniem na remont stada:			
a) wartość księgowa trzech jałówek	6000		„Inwentarz żywy – zapasy”
b) wartość rynkowa trzech jałówek	6600	„Inwentarz żywy – środki trwałe”	
c) różnica z wyceny inwentarza żywego	600		„Pozostałe przychody operacyjne”

Jak wynika z przedstawionego przykładu, aktywa biologiczne jednostki gospodarczej na dzień bilansowy mają następującą wartość:

- 1) środki trwałe – inwentarz hodowlany – 93 600 zł,
- 2) zapasy – inwentarz żywy – 3500 zł.

Niezależnie od przyjętego przez przedsiębiorstwo rozwiązania na koncie „Inwentarz żywy” nie należy księgować:

- 1) zwierząt żywych zakupionych z przeznaczeniem do odsprzedaży (skup zwierząt) – zwierzęta takie zalicza się do towarów;
- 2) zwierząt zakupionych z przeznaczeniem do sprzedaży po uboju – są one produktem;
- 3) zwierząt nabytych z przeznaczeniem na ubój i dalszy przerób we własnym zakresie – takie aktywa należy zaliczyć do materiałów.

Zgodnie z Ustawą o rachunkowości zwierzęta pochodzące z zakupu, inaczej niż w wypadku uregulowań MSR 41, powinny być wyceniane:

- a) w cenie nabycia – zwierzęta stanowiące środki trwałe lub rzeczowe aktywa obrotowe, lub
- b) w cenie zakupu – zwierzęta stanowiące aktywa obrotowe.

Znajdujące się w tuczu lub odchowicie zwierzęta z własnej produkcji powinny natomiast być wyceniane według kosztów ich wytworzenia albo po cenie sprzedaży netto w wypadku trudności z ustaleniem tego kosztu.

Jak wspomniano, polskie prawo bilansowe nie zawiera szczegółowych rozwiązań dotyczących przedsiębiorstw rolniczych, w tym nie określa odrębnych zasad wyceny produktów pochodzenia roślinnego lub zwierzęcego. W związku z tym zwykle wycenę produktów rolniczych przeprowadza się podobnie jak wycenę produktów nierolniczych.

WNIOSKI

Zasady ujmowania, wyceny, prezentacji i ujawniania informacji finansowych, związanych z działalnością rolniczą w Polsce, są uregulowane Ustawą o rachunkowości oraz MSR 41 Rolnictwo. Są one stosowane zarówno w przypadku produktów rolniczych, jak i aktywów biologicznych oraz zachodzących w nich zmian, rozumianych jako efekty transformacji biologicznej roślin uprawnych i zwierząt hodowlanych. Odmienne zasady klasyfikacji tych aktywów w wymienionych unormowaniach powodują brak możliwości porównywania tych wielkości między spółkami giełdowymi a pozostałymi podmiotami, które nie mają obowiązku stosowania międzynarodowych standardów sprawozdawczości finansowej.

Zaprezentowane rozbieżności nie podważają jednak wiarygodności informacji o wartościach początkowych, ich zmianach podczas przemian aktywów biologicznych, a także o wartościach tych aktywów prezentowanych w sprawozdaniach finansowych omawianych podmiotów gospodarczych.

Należy również podkreślić, iż rachunkowość, bez względu na przyjęte rozwiązania w zakresie wyceny i ujęcia zdarzeń gospodarczych w księgach rachunkowych, powinna:

- dostarczać rzetelnych, pełnych i obiektywnych informacji na potrzeby sporządzania sprawozdań finansowych i deklaracji podatkowych;
- stanowić podstawę do obiektywnej oceny sytuacji majątkowej i finansowej jednostki oraz jej wyniku;
- zapewnić skuteczną kontrolę wewnętrznych procesów zachodzących w jednostce.

Sposób ujęcia aktywów biologicznych w księgach rachunkowych powinien być określony w polityce rachunkowości zgodnie z regulacjami prawa bilansowego i/lub MSSF. Przyjęte przez jednostkę rozwiązania w tym zakresie determinują konstrukcję zakładowego planu kont.

PIŚMIENNICTWO

- Agriès J.M., Siof E.J.** 2001. New opportunities for farm accounting. *The European Account. Rev.* 10 (2), 371–378.
- Kiziukiewicz T.** 1999. Kształtowanie modelu rachunkowości rolnej w Polsce [w: *Rachunkowość rolna w teorii i praktyce*]. Szczecin, AR w Szczecinie.
- Kucharczyk M.** 2008. Wartość godziwa w działalności rolnej [w: *System rachunkowości w nurcie wyzwań XXI w.*]. Red. E. Śnieżek. Warszawa, Difin.
- Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF)**, t. I. 2007. Londyn, IASCF.
- Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF)**, t. II. 2007, Londyn, IASCF.
- MSR 41 Rolnictwo.** 2009. Red. T. Kiziukiewicz. Warszawa, Difin.
- Nadolna B.** 2006. Wycena i ujmowanie w sprawozdaniach finansowych aktywów biologicznych w MSR 41 „Rolnictwo” [w: *Standardy Rachunkowości wobec wezwań współczesnej gospodarki*]. Red. Z. Messner. Katowice, AE im. K. Adamieckiego.
- Nadolna B., Rydzewska-Włodarczyk M.** 2009. Zasady wyceny i ewidencji aktywów biologicznych i produktów rolniczych w ujęciu ustawy o rachunkowości [w: *MSR 41 Rolnictwo*]. Red. T. Kiziukiewicz. Warszawa, Difin, 141–159.
- Rachunkowość w jednostkach prowadzących działalność rolniczą – produkcja zwierzęca.** 2007. Zesz. Metod. Rach. 15, 18–25.
- Rydzewska-Włodarczyk M.** 2009. Wycena aktywów biologicznych – regulacje polskie i międzynarodowe. Zesz. Nauk. USzczec. 542 (417), 409–420.
- Sawicki K.** 1999. Konieczność wprowadzenia rachunkowości w gospodarstwach rolniczych. *Więś Jutra* 2, 30–34.
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości.** DzU z 2009 r., nr 152, poz. 1223, z późn. zm.
- Wasilewski M., Rusinkiewicz M.** 2006. Prawo bilansowe i MSR/MSSF w kształtowaniu sytuacji finansowej przedsiębiorstwa. *Zag. Ekon. Rol. Zesz. Nauk. SGGW, Ser. Ekonomika i Organizacja Gospodarki Żywnościowej* 61, 39–54.