

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 373

Branżowe problemy rachunkowości i podatków

Redaktorzy naukowi
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 Poniatowska: 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

Yury Karaleu

Międzynarodowy Uniwersytet MITSO w Mińsku

PROCEDURA PRZEKSZTAŁCANIA POZYCJI SPRAWOZDANIA FINANSOWEGO ZGODNIE Z MIĘDZYNARODOWYM STANDARDEM RACHUNKOWOŚCI 29 „SPRAWOZDAWCZOŚĆ FINANSOWA W WARUNKACH HIPERINFLACJI”*

Streszczenie: Poziom inflacji w Republice Białorusi należy do najwyższych w Europie. Aby zmniejszyć jego wpływ na gospodarkę, do obowiązującego ustawodawstwa krajowego i metodologii rachunkowości wprowadzono szereg zasad i przepisów. Na bazie koncepcji i metod zaczerpniętych z Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej, m.in.: MSR 29 „Sprawozdawczość finansowa w warunkach hiperinflacji”, MSR 21 „Skutki zmian kursów wymiany walut obcych”, w artykule zbadano kierunki przeszacowań, ich metody, algorytmy obliczania wskaźników poziomu informacji, klasyfikację pozycji sprawozdawczych na pieniężne i niepieniężne oraz podlegające i niepodlegające korekcie, sposób określenia czystej pozycji pieniężnej, a także określono etapy korekt prowadzących do przeszacowania pozycji sprawozdań finansowych. Celem artykułu była analiza wpływu inflacji na rozwiązania przyjmowane w rachunkowości, związane głównie z przeszacowaniem składników majątku. Jako metodę badawczą zastosowano wnioskowanie dedukcyjne.

Słowa kluczowe: inflacja, hiperinflacja, Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej.

DOI: 10.15611/pn.2014.373.08

1. Wstęp

Tempo wzrostu inflacji w Republice Białorusi osiągnęło jeden z najwyższych poziomów w Europie. Według danych Narodowego Komitetu Statystyki, w maju 2014 r. wskaźnik cen towarów i usług konsumpcyjnych (*consumer price index* – CPI) w stosunku do poprzedzającego miesiąca osiągnął poziom 102,2%, a w stosunku do początku bieżącego roku – 108,9%. W okresie od stycznia do maja tego roku wskaź-

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

nik cen dóbr konsumpcyjnych osiągnął poziom 116,6% w porównaniu z tym samym okresem ubiegłego roku.

Białoruś jest zatem liderem w Europie pod względem tempa wzrostu inflacji. Drugie miejsce zajmuje Rosja, gdzie ceny wzrosły o 6,1%, a trzecie – Wielka Brytania i Finlandia (wzrost cen o 1,9%). W niektórych krajach europejskich można natomiast zaobserwować deflację: ceny we Włoszech spadły o 2,1% w porównaniu do grudnia 2013 r., natomiast w Belgii, Hiszpanii, na Malcie i w Portugalii zanotowano ich spadek od 1,4 do 1,9%.

Według prognoz Banku Światowego, w bieżącym roku inflacja na Białorusi przekroczy 16%, co oznacza, że znacznie przewyższy zaplanowany przez białoruski rząd roczny poziom inflacji, który według prognoz z początku 2014 r. miał osiągnąć poziom 11%. Niektórzy krajowi eksperci przewidują nawet roczną stopę inflacji na poziomie 20% [Инфляция в Беларуси ... 2014]. Dynamika zmian wskaźnika cen towarów i usług konsumpcyjnych w latach 2010-2013 oraz w bieżącym roku (2014) została przedstawiona w dalszej części artykułu, w tab. 1 oraz na schematach (rys. 1 i 2).

Ze względu na panujące warunki gospodarcze, na bazie koncepcji i metod zaczerpniętych z Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej, takich jak: międzynarodowy standard rachunkowości MSR 29 „Sprawozdawczość finansowa w warunkach hiperinflacji”, MSR 21 „Skutki zmian kursów wymiany walut obcych” itp. w artykule dokonano analizy kierunków przeszacowań oraz ich metod, algorytmów obliczania wskaźników poziomu informacji, klasyfikacji pozycji sprawozdawczych na pieniężne i niepieniężne oraz podlegające i niepodlegające korekcie pozycje oraz sposobu określenia czystej pozycji pieniężnej, jak również określono etapy przeprowadzenia korekt prowadzących do przeszacowania pozycji sprawozdań finansowych.

Celem artykułu była analiza wpływu inflacji na rozwiązania przyjmowane w rachunkowości, w szczególności związane z przeszacowaniem składników majątku. Jako metodę badawczą zastosowano wnioskowanie dedukcyjne oraz analizę materiałów źródłowych.

2. Regulacje antyinflacyjne w rachunkowości w Republice Białorusi

Obniżenie poziomu inflacji wciąż pozostaje jednym z priorytetowych zadań rządu białoruskiego. Należy przy tym podkreślić, że nawet osiągnięcie wzrostu przez białoruską gospodarkę staje się coraz mniej istotne w porównaniu z chęcią spełnienia inflacyjno-dewaluacyjnych oczekiwań i w przyszłym roku (2015) władze gotowe są nie stawiać na głównym planie wzrostu gospodarczego, lecz skupić się na rozwiązaniu tylko jednego problemu – obniżeniu stopy inflacji [*Снопков ставит задачу...* 2014].

W celu zmniejszenia zgubnego wpływu inflacji na gospodarkę kraju, w obowiązującym ustawodawstwie krajowym i metodologii rachunkowości wprowadzono szereg zasad i przepisów mających na celu zarówno uwzględnienie, jak i zmniejszenie jej destrukcyjnego wpływu. Do najważniejszych, mających istotne znaczenie przepisów i regulacji można zaliczyć następujące:

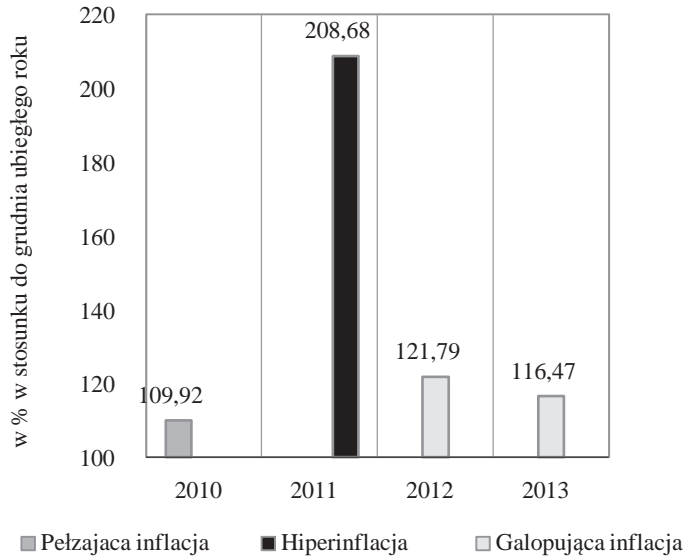
1. Regulacje prawne dotyczące odpowiedzialności za niewywiązanie się z zobowiązań finansowych.
2. Indeksowanie dochodów społeczeństwa z uwzględnieniem inflacji.
3. Zróżnicowane podejście do aktualizacji wyceny środków trwałych oraz inwestycji w aktywa trwałe, w zależności od poziomu inflacji.

Tabela 1. Wskaźniki cen towarów i usług konsumpcyjnych w Republice Białorusi (grudzień poprzedniego roku = 100)

Rok	Styczeń	Luty	Marzec	Kwiecień	Maj	Czerwiec	Lipiec	Sierpień	Wrzesień	Październik	Listopad	Grudzień
2010	100,79	101,32	102,45	103,14	103,95	104,14	104,44	105,08	106,77	107,89	108,86	109,92
2011	101,42	104,15	106,12	110,85	125,42	136,23	141,01	153,60	174,47	188,72	204,03	208,68
2012	101,93	103,50	105,01	106,81	108,50	110,47	111,95	114,56	116,05	118,12	120,12	121,79
2013	103,01	104,29	105,39	105,87	106,63	106,98	108,03	108,17	109,98	112,01	113,75	116,47
2014	101,61	103,63	104,94	106,57	108,94	-	-	-	-	-	-	-

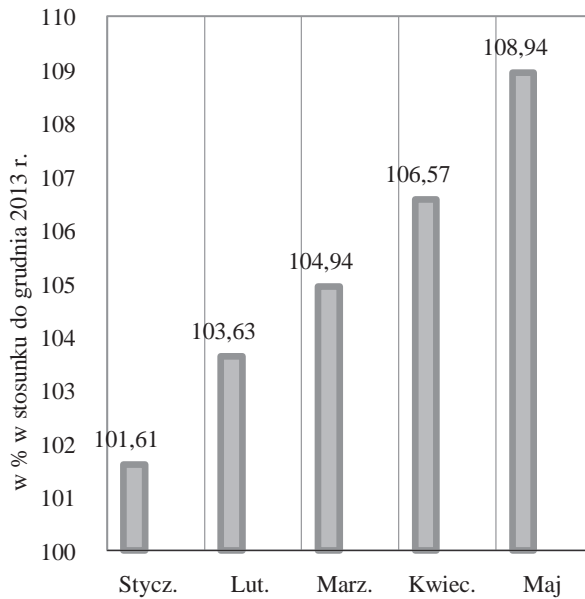
Źródło: [Индексы потребительских цен ... 2014].

Ustanawiając odpowiedzialność cywilną z tytułu niewykonania lub nienależytego wykonania zobowiązań, w ustawodawstwie Białorusi określono podstawy i zasady tej odpowiedzialności, w tym za niewykonanie zobowiązań finansowych. Na podstawie art. 366 ust.1 Kodeksu Cywilnego Republiki Białorusi (KC) (postanowienie Sądu Konstytucyjnego Białorusi) za korzystanie z cudzych środków pieniężnych posiadanych ze względu na ich nielegalne przetrzymywanie, za unikanie ich zwrotu, innych opóźnień w ich zapłacie, ich bezpodstawnego otrzymania lub oszczędzania kosztem interesów innej osoby, wierzycielowi należą się odsetki od wartości tych środków. Dla tego rodzaju odsetek przyjmuje się stopę procentową, określoną na podstawie stopy refinansowej Narodowego Banku Republiki Białorusi, na dzień spłaty zobowiązania lub jego odpowiedniej części, z wyjątkiem odzyskania długu w postępowaniu sądowym, kiedy sąd zaspokaja roszczenie wierzyciela, wychodząc od stawki refinansowej Narodowego Banku Republiki Białorusi na dzień wydania wyroku. Przepisy te stosuje się, jeżeli inna wysokość oprocentowania nie została określona w drodze umowy lub szczególnych przepisów.



Rys. 1. Dynamika indeksów cen dóbr konsumenckich w latach 2010-2014

Źródło: [Индексы потребительских цен ... 2014].



Rys. 2. Dynamika indeksów cen dóbr konsumenckich w 2014 roku

Źródło: [Индексы потребительских цен... 2014].

Jeżeli kwota zobowiązania pieniężnego, zgodnie z obowiązującym prawem, jest płatna w białoruskich rublach, ale stanowi równowartość kwoty określonej w walucie obcej lub w jednostkach umownych, odsetki są naliczane od kwoty podlegającej zapłacie wyrażonej w rublach białoruskich, przeliczonej po oficjalnym kursie danej waluty lub umownych jednostek pieniężnych, na dzień dokonania zapłaty zobowiązania lub jego części, a w razie windykacji należności na drodze sądowej – na dzień wydania wyroku przez sąd. W ust. 2 art. 366 Kodeksu Cywilnego przewidziano, że jeżeli straty poniesione przez wierzyciela na skutek bezprawnego wykorzystania jego środków pieniężnych lub wartość samego długu, powiększona o wartość inflacji, przewyższają sumę odsetek należnych mu na podstawie ust. 1 omawianego artykułu, to ma on prawo żądać od dłużnika wyrównania straty lub zwrotu długu w wartości uwzględniającej inflację.

Zgodnie z „Ustawą Republiki Białorusi z dnia 21.12.1990 Nr 476-XII o indeksacji dochodów społeczeństwa z uwzględnieniem inflacji” (z późniejszymi zmianami) [Использование индексов... 2014], do krajowej praktyki rachunkowości wprowadzono kategorię „indeksowanie”. Indeksowanie to korekta, nie mających jednokrotnego charakteru, dochodów osób fizycznych otrzymywanych ze źródeł budżetowych (renty, stypendia, wynagrodzenia za pracę, żołydy), wprowadzona w celu częściowego wyrównania strat wywołanych inflacją. Indeksowanie dotyczy również oszczędności pieniężnych osób fizycznych przechowywanych w formie depozytów, w walucie Republiki Białorusi (ruble białoruskie) w państwowych instytucjach należących do systemu kredytowo-finansowego, jak również państwowych obligacji Republiki Białorusi.

Warunkiem wystąpienia indeksowania jest wzrost wskaźnika cen dóbr konsumpcyjnych, liczonego narastająco od momentu ostatniego indeksowania, o 5%. W takim przypadku następuje automatyczna korekta dochodów nominalnych, mająca na celu wyrównanie strat wywołanych wzrostem cen dóbr konsumpcyjnych.

W ramach kolejnych etapów prac związanych z wprowadzaniem na terytorium Białorusi Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej, Dekretem Prezydenta Republiki Białorusi z dnia 16 stycznia 2014 r. nr 37 „W sprawie wprowadzenia zmian i uzupełnień do dekretów Prezydenta Republiki Białorusi” [Комментарий к Указу № 37... 2014] na Białorusi wprowadzono zróżnicowanie podejścia do aktualizacji wyceny środków trwałych i inwestycji w aktywa trwałe.

Dla budynków, uzbrojeń i urzędzeń do transmisji (które stanowią oddzielne rodzaje środków trwałych lub inwestycji w aktywa trwałe) ustanowiony został wskaźnik, którego osiągnięcie rodzi obowiązek przeszacowania. Jest to stopa inflacji liczona za okres od dnia ostatniej aktualizacji wyceny, przeprowadzonej zgodnie z obowiązującym prawem, przekraczająca 100 lub więcej procent.

Wskaźnik poziomu inflacji będzie obliczany i publikowany przez Narodowy Komitet Statystyczny w grudniu bieżącego roku kalendarzowego i będzie odzwierciedlał zmiany poziomu cen w listopadzie bieżącego roku w stosunku do listopada roku poprzedzającego przeprowadzenie ostatniej obowiązkowej aktualizacji wy-

ceny. Jeżeli wysokość tego wskaźnika nie osiągnie określonego prawem poziomu, przeprowadzenie aktualizacji wyceny wymienionych składników majątku zależy od samodzielnie podjętej przez podmiot gospodarczy lub właściciela majątku decyzji. W stosunku do wszystkich innych rodzajów środków trwałych i inwestycji w rzeczowe aktywa trwałe (poza budynkami, uzbrojeniami i urządzeniami do transmisji) oraz urządzeń przeznaczonych do montażu przewidziano przeprowadzenie aktualizacji wyceny na podstawie suwerennej decyzji podmiotu lub właściciela majątku.

Oprócz tego, w związku ze zmianami wprowadzonymi do Rozporządzenia Prezydenta Republiki Białorusi z dnia 20.10.2006 nr 622 „O problemach aktualizacji wartości środków trwałych, niezakończonych budów i niezainstalowanych urządzeń” [Указ Президента Республики Беларусь от 20.10.2006, № 622 ... 2006], niedopuszczalne jest wykorzystanie kwot będących skutkiem aktualizacji wyceny na pokrycie strat wynikających z działalności gospodarczej podmiotu, w tym również strat powstałych na skutek spisania ze stanu elementów majątku.

W tym miejscu należy również podkreślić, że wcześniej, w celu zabezpieczenia realizacji „Postanowienia o porządku indeksowania odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych w Republice Białorusi, zatwierdzonego postanowieniem Ministerstwa Gospodarki Republiki Białorusi, Ministerstwa Finansów Republiki Białorusi i Ministerstwa Statystyki i Analiz Republiki Białorusi” z dnia 26 października 2000 r. Nr 207 / 115/78 [Положение о порядке индексации амортизационных ... 2000] i wprowadzenia indeksacji odpisów amortyzacyjnych ustalono, że przy indeksacji odpisów amortyzacyjnych będzie wykorzystywany wskaźnik procentowego wzrostu cen dóbr konsumpcyjnych, ustalany w prognozach społeczno-gospodarczego rozwoju Republiki Białorusi na odpowiedni rok obrachunkowy:

- w 2000 roku – w wysokości średnio 5,5% miesięcznie,
- w 2001 roku – w wysokości średnio 3,5% miesięcznie.

Jednak w chwili obecnej wspomniane wyżej postanowienie przestało działać, a indeksacja odpisów amortyzacyjnych uzależniona od poziomu inflacji nie jest przeprowadzana. Aby zrekompensować straty wynikające z inflacji oraz stworzyć warunki do modernizacji (wymiany) przez podmioty gospodarcze środków trwałych w działającej obecnie „Instrukcji o porządku naliczania amortyzacji środków trwałych i wartości niematerialnych” [Инструкция о порядке начисления амортизации ... 2009] przewiduje się możliwość stosowania nieliniowych metod amortyzacji, takich jak metoda sumy okresów (progresywna i degresywna) oraz metoda degresywna (malejącego salda).

W ten sposób, jak widać na podstawie powyższych przykładów, w Republice Białorusi już przez długi czas stosuje się wiele instrumentów i mechanizmów pozwalających nie tylko uwzględnić wpływ inflacji na gospodarkę białoruskich przedsiębiorstw, lecz także ten destrukcyjny wpływ zmniejszyć.

3. Podstawowe problemy związane z przeszacowaniem pozycji sprawozdania finansowego

Pomimo istnienia w Republice Białorusi antyinflacyjnych regulacji prawnych w zakresie rachunkowości, inflacja pozostaje obecnie jedną z głównych przyczyn nieprawidłowości występujących w sprawozdawczości finansowej, która stanowi najważniejszą bazę informacyjną dla analizy i oceny gospodarczej i finansowej efektywności działalności podmiotów gospodarczych. W związku z tym nadal aktualna jest potrzeba opracowania procedury przekształcania pozycji sprawozdania finansowego w celu osiągnięcia maksymalnego, możliwego poziomu jego wiarygodności i pewności co do zawartych w nim informacji dzięki wyeliminowaniu obiektywnych, istniejących nieprawidłowości w tych informacjach (w tym dotyczących braku porównywalności danych).

Możliwość przeszacowywania pozycji sprawozdania finansowego wymaga bardzo szczegółowych badań oraz rozwiązania następujących kluczowych problemów związanych z:

- 1) określeniem kierunku wprowadzania przeszacowań,
- 2) wyborem metod przeszacowania,
- 3) obliczeniem wskaźników poziomu inflacji,
- 4) sklasyfikowaniem pozycji sprawozdania finansowego w podziale na pieniężne i niepieniężne, podlegające i niepodlegające przeszacowaniu i określeniem czystej pozycji finansowej,
- 5) określeniem kolejności etapów przeprowadzania przeszacowań poszczególnych pozycji sprawozdania finansowego.

Określenie kierunku wprowadzania przeszacowań. Należy zauważyć, że problemy związane z wyborem podstawy służącej doprowadzeniu do porównywalności informacji sprawozdawczych dają się rozwiązać w dość łatwy sposób: w zależności od tego, która wartość (okresu bazowego lub sprawozdawczego) została wybrana jako podstawa zapewnienia porównywalności informacji w sprawozdaniach finansowych, można wyodrębnić dwa kierunki przeszacowywania poszczególnych pozycji sprawozdania finansowego.

W razie wykorzystania rzeczywistej wartości z okresu sprawozdawczego w celu zapewnienia porównywalności informacji sprawozdawczych, jak jest to przewidziane w Międzynarodowym Standardzie Rachunkowości MSR 29 „Sprawozdawczość finansowa w warunkach hiperinflacji” („Financial Reporting in Hyperinflationary Economies”) [International Accounting Standard 29 ... 2014], przeliczane są pozycje z poprzedzających okresów. Taki sposób korygowania można nazwać procesem inflacjonowania, ponieważ jego realizacja wymaga nałożenia na sprawozdania finansowe z poprzednich okresów wskaźników wzrostu inflacji.

Proces odwrotny, związany z wykorzystywaniem rzeczywistych wartości z bazowego okresu sprawozdawczego jako podstawy porównania sprawozdań finansowo-

wych, tj. polegający na przeliczeniu następnych okresów (w stosunku do wartości bazowych), jest odwrotnością procesu inflacjonowania i może zostać nazwany procesem deflacjonowania.

Wybór metod przeszacowania. Istnieją dwa podstawowe podejścia do przeszacowywania sprawozdań finansowych w celu doprowadzenia do porównywalności zawartych w nich informacji w warunkach inflacji [Karaleu 2011, s. 60-66; 2012, s. 9-14; 2013, s. 294-312]:

- podejście oparte na wahaniami kursów walut,
- podejście oparte na wahaniami cen.

Możliwe jest albo statyczne, albo dynamiczne przeszacowanie pozycji sprawozdania finansowego oparte na wahaniami kursów walut. W pierwszym przypadku przeszacowania dokonuje się na moment sporządzenia sprawozdania finansowego, poprzez przeliczenie wszystkich pozycji bilansowych, z wyjątkiem należności i zobowiązań, których przeszacowanie możliwe jest tylko wtedy, gdy w treści odpowiedniej umowy było przewidziane wykorzystanie stabilnej waluty jako punktu odniesienia. Przy przeliczeniu wykorzystuje się kurs waluty obowiązujący na dzień sporządzenia sprawozdania.

Dynamiczne przeszacowanie zakłada wykonywanie założonej procedury codziennie. Taka metodyka postępowania jest bardzo pracochłonna i w rzeczywistości możliwa do zastosowania tylko w warunkach pełnej informatyzacji rachunkowości. Podobne idee dotyczące przeszacowania pozycji sprawozdania finansowego według kursów walutowych rozwijał Wimbl (1953) w ramach konwersyjnej teorii rachunkowości. Podejście to pozwala uzyskać rzeczywiste rezultaty tylko w przypadku, jeżeli siła nabywcza waluty bazowej odpowiada dokładnie sile nabywczej waluty „pływającej”. W praktyce gospodarczej taka sytuacja praktycznie nie ma miejsca z różnych przyczyn, wśród których można wymienić określone regulacje kursów walutowych wprowadzane przez państwo, protekcjonizm państwa w stosunku do krajowych produktów i inne.

W nowoczesnej teorii ekonomii znane są dwie metody przeliczenia walut, z których żadna nie jest pozbawiona wad:

- 1) metoda bieżącego kursu wymiany (*current rate method*),
- 2) metoda początkowego kursu wymiany (*temporal method of translation*).

Pierwsza z metod polega na wykorzystaniu do przeszacowania pozycji bilansowych kursu walutowego obowiązującego na koniec okresu sprawozdawczego, a do przeliczenia pozycji rachunku zysków i strat – średniorocznego kursu waluty. W ramach metody opartej na początkowym kursie wymiany mogą natomiast istnieć bardzo liczne warunki transformacji poszczególnych pozycji, na przykład sprzedaż produktów gotowych i koszty ponoszone równomiernie w ciągu roku mogą być przeliczane po kursie średniorocznym, środki trwałe, naliczona amortyzacja, materiały przeznaczone do produkcji – po kursie początkowym (na dzień nabycia środków trwałych, surowców, materiałów), a pozostałe pozycje będą przeliczane po

kursie bieżącym (ostatnim w okresie sprawozdawczym). Dodatkowo istnieje wiele odmian tych dwóch metod.

Każda z wymienionych metod prowadzi do uzyskania różnych wyników, które przez przeliczenie wyrażone są w różnej co do wielkości kwocie zysku (straty). Na przykład, w swojej książce „Comparative International Accounting” C. Nobes i R. Parker przedstawiają trzy zmodyfikowane metody przeliczenia kursu waluty:

1) metoda końcowego kursu wymiany, który jest wykorzystywany dla wszystkich aktywów i zobowiązań,

2) metoda bieżącego kursu wymiany, który wykorzystuje końcowy kurs dla aktywów obrotowych i zobowiązań, a początkowy kurs dla wszystkich pozostałych aktywów,

3) metoda pieniężna, która wykorzystuje końcowy kurs dla pozycji pieniężnych (środki pieniężne na rachunkach bankowych, należności i zobowiązania i inne) oraz kurs początkowy dla pozycji niepieniężnych (środki trwałe, zapasy, aktywa trwałe).

Każda z metod daje inny wynik konwersji. W różnych krajach (np. w Japonii) uznanie powstałej przy konwersji różnicy za zysk lub stratę odkładane jest w czasie poprzez zaewidencjonowanie jej na specjalnych kontach („Odroczone płatności”, „Odroczone przychody (lub koszty)”). W wielu krajach, gdzie nie ma gwałtownych wahań bieżącego kursu, takich jak na przykład Wielka Brytania czy USA, w razie dużej liczby operacji walutowych, w celu uproszczenia ewidencji, dopuszcza się bieżące przeliczanie operacji gospodarczych na lokalną walutę, według umownego kursu, zbliżonego do rzeczywistego. Jako umowny kurs można wykorzystać kurs średni z niezbyt długiego okresu, takiego jak tydzień lub miesiąc, lub kurs z ostatniego dnia minionego okresu sprawozdawczego.

Metody korekty pozycji sprawozdania finansowego oparte na wahaniami kursów walutowych mają wiele wad. Pierwszą z nich (charakterystyczną dla gospodarki narodowej Białorusi) jest wielość występujących kursów wymiany walut, z którą trzeba było się zmierzyć w 2011 r., w czasie kryzysu gospodarczego na Białorusi.

Drugą, bardzo istotną wadą metody przeszacowywania pozycji sprawozdania finansowego opartej na wahaniami kursów walut jest występowanie w ciągu ostatnich pięciu dziesięcioleci stałych tendencji inflacyjnych, zarówno w gospodarce USA, jak i innych światowych mocarstwach, których waluty są wykorzystywane, jako bardziej stabilne, do przeliczenia wyników finansowych. Zgodnie z zasadami rządzącymi inflacją, procesy inflacyjne powodują nie tylko ogólny wzrost cen, ale i spadek wartości takich walut, jak amerykański dolar, euro, japoński jen czy innych.

W związku z tym zdecydowanie bardziej metodologicznie uzasadnione jest podejście, zgodnie z którym sprawozdanie finansowe może zostać przeszacowane, a jego pozycje wyrażone w jakiejś twardszej walucie tylko po przeprowadzeniu korekty (przeliczeniu) wyrażonych w białoruskich rublach pozycji tego sprawozdania o wskaźnik inflacji, według prawidłowych zasad, przewidzianych w MSR 29

„Sprawozdawczość finansowa w warunkach hiperinflacji” („Financial Reporting in Hyperinflationary Economies”). Przeliczenie to ma na celu usunięcie zniekształceń występujących w sprawozdaniach finansowych poprzez wycenę występujących w nich wartości na poziomie zbliżonym do wartości godziwej. Zatem, zgodnie z MSR 21 „Skutki zmian kursów wymiany walut obcych” („The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates”) [International Accounting Standard 21 ... (2014)], przeliczone w taki sposób kwoty wyrażone w białoruskich rublach mogą być konwertowane na wybraną, twardą walutę po kursie wymiany obowiązującym na określony dzień.

Właśnie dlatego w światowej praktyce bardziej rozpowszechniona jest druga grupa metod przeszacowywania, oparta na wahaniami poziomu cen. Grupę tę również charakteryzują dwa podejścia do przeszacowywania pozycji sprawozdania finansowego.

Zgodnie z pierwszym podejściem preferowana jest wycena przedmiotów rachunkowości w jednostkach pieniężnych o jednakowej sile nabywczej lub w cenach stałych (General Price Level – GPL lub General Purchasing Power – GPP). Drugie podejście (zwane dalej metodą GPP) oparte jest na zastosowaniu ogólnego indeksu cen do okresowego przeliczania pozycji sprawozdania finansowego z uwzględnieniem zmian siły nabywczej jednostki pieniężnej. Metoda GPP opiera się na koncepcji finansowej natury kapitału i podstawowym celem dokonania przy jej użyciu przeszacowania jest przedstawienie sprawozdania finansowego w jednostkach pieniężnych o jednolitej sile nabywczej. Nie uwzględnia się przy tym dynamiki cen dla poszczególnych elementów aktywów i pasywów.

Stosując metodę GPP, można określić rzeczywistą (bieżącą) wartość aktywów (SS) na podstawie bieżącej siły nabywczej jednostki pieniężnej. Aby to osiągnąć, konieczne jest pomnożenie początkowej (historycznej) wartości tych aktywów (NS) przez ogólny indeks cen na dzień bilansowy (π_2), a następnie podzielenie uzyskanej wartości przez ogólny indeks cen na dzień nabycia odpowiednich aktywów (π_1):

$$SS = \frac{NS \cdot \pi_2}{\pi_1}. \quad (1)$$

Nadwyżka bieżącej wartości nad wartością początkową, zgodnie z zasadami ewidencji korekt przy zmianie ogólnego poziomu cen, stanowi pośredni zysk lub stratę (R):

$$R = SS - NS = \frac{NS \cdot \pi_2}{\pi_1} - NS = NS \cdot \left(\frac{\pi_2}{\pi_1} - 1 \right). \quad (2)$$

Metoda GPP, pomimo swoich licznych zalet, nie zadowala wielu teoretyków i praktyków. Ich zdaniem, opieranie się na ogólnym indeksie cen nie jest w pełni uzasadnione, ponieważ każde konkretne przedsiębiorstwo podlega wpływowi inflacji tylko w pewnym ogólnym stopniu. Natomiast z praktycznego punktu widzenia każde konkretne przedsiębiorstwo w znacznie większym stopniu jest zainteresowa-

ne zmianą cen surowców, materiałów, półproduktów, usług itp., które wykorzystuje w procesie produkcji, a także zmianą cen jego własnych wyrobów, a nie dynamiką ogólnego wzrostu cen.

Podobny rozrzut w tempie wzrostu cen jest niwelowany przy wykorzystaniu metody GPP i przy prowadzeniu rozliczeń, natomiast nieadekwatna do realnej sytuacji rynkowej wycena aktywów może doprowadzić do nieprawidłowych wniosków i pociągnąć za sobą podjęcie błędnych decyzji zarządczych.

W świetle powyższych argumentów, w nauce i praktyce rachunkowości rozwinęło się drugie podejście, oparte, co do zasady, na ewidencji w bieżących cenach i przewidujące przeszacowanie przedmiotów rachunkowości według bieżącej (rynkowej) wartości (*current value accounting* – CVA, dalej: metoda CVA).

Istotą tej metody jest przeliczenie każdego rodzaju aktywów na dzień sporządzenia sprawozdania finansowego, w zależności od zmiany indywidualnych cen poszczególnych rodzajów wyrobów gotowych, towarów, usług itp. Jest oczywiste, że tylko takie przeliczenie, oparte na aktualnych cenach poszczególnych aktywów, pozwala określić rzeczywisty poziom wyników prowadzonej działalności. Pośredni zysk (strata) w razie korzystania z metody CVA jest ustalany jako suma różnic między historyczną oraz bieżącą wartością aktywów.

Jedyna różnica między modyfikacjami analizowanej metody: metodą RCA (*replacement cost accounting*) i metodą RVA (*realizable value accounting*) polega na tym, że metoda RCA wymaga wykorzystania do wyceny poszczególnych pozycji sprawozdania finansowego wartości odtworzeniowej aktywów, a metoda RVA – możliwej do uzyskania ceny sprzedaży netto.

Ponieważ bieżąca wycena licznych pozycji bilansowych jest dość trudna i obciążona dużą dozą subiektywizmu, jak również, zdaniem wielu ekspertów, ani wartość odtworzeniowa, ani możliwa do uzyskania cena sprzedaży netto nie pozwalają na obiektywną wycenę aktywów, metoda CVA poddawana jest obecnie silnej krytyce, co doprowadziło do rozwoju jeszcze jednej modyfikacji analizowanej metody – modelu ewidencji opartej na cenach bieżących (*current cost accounting* – CCA, dalej CCA), opartej na wykorzystaniu sumy ekonomicznie uzasadnionych wydatków (oczekiwanych zdyskontowanych przepływów pieniężnych).

W przeciwieństwie do dwóch innych modyfikacji (RCA i RVA), metoda CCA przewiduje zastosowanie indywidualnych wskaźników cen, które odzwierciedlają zmianę wartości oddzielnych rodzajów aktywów. Metodyka stosowania rozpatrywanej metody została opracowana najbardziej szczegółowo, a jej praktyczne wykorzystanie było przewidziane na przykład w brytyjskim standardzie SSAP 16 (Statement of Standart Accounting Practice 16) – „Ewidencja w cenach bieżących” [SSAP 16]. Current cost liaccounting], amerykańskim FASB 89 (Financial Reporting and ChangingPrices) – „Sprawozdawczość finansowa w warunkach zmian cen” [Statement of Financial Accounting Standards No. 89 (2014)], jak również obecnie nieobowiązującym MSR 15 „Informacje odzwierciedlające skutki zmian cen”.

Wszystkie późniejsze opracowane metody niwelowania skutków wpływu zmian cen na pozycje sprawozdania finansowego, w opinii autora, nie wniosły żadnych istotnych zmian do metodyki CCA. Nawet opracowana w późniejszym okresie metoda kombinowana jest tylko modyfikacją metody CCA i wprowadza podział wyników na uzyskane od momentu zmiany indywidualnych cen i mające odniesienie do ogólnej inflacji. Zgodnie z tą metodą źródła środków własnych przeliczane są zgodnie ze zmianą ogólnego indeksu cen (jak w metodzie GPP), aktywa – według indywidualnych indeksów cen, a różnice między przeliczonymi wartościami aktywów i pasywów rozpatrywane są jako pośredni zysk (strata) powstałe pod wpływem inflacji.

Analiza wymienionych metod przeszacowywania pozycji sprawozdania finansowego według wahań poziomu cen pozwala stwierdzić, że za najbardziej odpowiednie należy uznać metody GPP, CCA i metodę kombinowaną. Właśnie spośród tych metod, w opinii autora, należy wybrać najbardziej przydatną, biorąc pod uwagę ich zalety i wady (tab. 2).

Tabela 2. Charakterystyka porównawcza metod przeszacowywania pozycji sprawozdania finansowego w warunkach inflacji

Oceniana cecha	Metoda GPP	Metoda CCA	Metoda kombinowana
Poziom dokładności uzyskiwanej wyceny	±	±	±
Dokładność rozliczenia dochodu inflacyjnego	±	±	±
Rekomendacje MSSF	+	±	±
Poziom ostatecznego opracowania metodyki rozliczenia w literaturze naukowej	-	-	-
Możliwość sformalizowania	+	+	+
Stosunkowa prostota algorytmu rozliczenia	+	±	-
Dostępność informacji o poziomie inflacji	+	±	±
Prostota przeprowadzenia kontroli prawidłowości wprowadzonych korekt wartości wyceny pozycji	±	-	-

Źródło: opracowanie własne.

Obliczanie wskaźników poziomu inflacji. Z teoretycznego punktu widzenia, w światowej praktyce, w badaniu makroekonomicznych procesów, szczególnie inflacyjnych, używa się dwóch podstawowych indeksów cen:

- 1) indeks Paaschego (*Paasche price index*),
- 2) indeks Laspeyresa (*Laspeyres price index*).

Oba indeksy są używane do pomiaru kosztów życia, tzn. wydatków na podtrzymanie określonego standardu (poziomu) życia.

Kiedy ceny na różne towary zmieniają się w sposób nierównomierny, indeks Laspeyresa odzwierciedla wzrost kosztów utrzymania w sposób bardziej znaczący w porównaniu z indeksem Paaschego. Dużą wartość indeksu Laspeyresa w sto-

sunku do indeksu Paaschego można wyjaśnić tym, że pierwszy z nich obliczany jest dla określonego koszyka towarów, których ilość przyjmowana jest na poziomie okresu bazowego i nie bierze się pod uwagę możliwości zamiany najdroższych towarów tańszymi. W indeksie Paaschego natomiast odwrotnie, bierze się pod uwagę możliwość takiej zamiany. Jednak indeks Paaschego nie odzwierciedla mającego przy takiej zamianie miejsca spadku poziomu poczucia dobrobytu, ponieważ ilość produktów przyjmowana jest na poziomie okresu sprawozdawczego.

Procesy inflacyjne w gospodarce krajowej są w praktyce oceniane za pomocą obu rozpatrywanych wyżej indeksów. Jednak należy zauważyć, że statystyczne badania cen uwzględniają również obliczanie innych indeksów cen.

Z praktycznego punktu widzenia istotne jest to, że według formuły indeksu Laspeyresa oblicza się indeks cen dóbr konsumpcyjnych (CPI), który w światowej praktyce jest najczęściej używany jako wskaźnik poziomu inflacji, a tym samym zmiany poziomu cen.

Głównym powodem obliczania indeksu jest ocena dynamiki wzrostu cen dóbr konsumpcyjnych. W rezolucji Międzynarodowej Organizacji Pracy (MOP) (International Labour Organization – ILO) zapisano, że „celem obliczania CPI jest ocena zmian w czasie ogólnego poziomu cen towarów i usług nabywanych, wykorzystywanych lub opłacanych przez społeczeństwo w celu wykorzystywania do celów nieprodukcyjnych”.

CPI reprezentuje jedno z podejść do mierzenia skoków cen rynkowego koszyka wybranego z niezmierzonej ilości towarów i usług. CPI to miara ogólnego poziomu cen, który odzwierciedla zmiany cen wielu konsumpcyjnych towarów i usług oraz reprezentuje stosunek ceny koszyka konsumenckiego do jego ceny w roku bazowym.

Zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) również wymaga się zastosowania ogólnego indeksu, który odzwierciedla zmiany ogólnej siły nabywczej. Ponadto MSSF odnoszą się do społeczeństwa jako całości, a nie do konkretnej, specyficznej grupy. Z tego powodu, z punktu widzenia MSSF, zastosowanie indeksu dóbr konsumenckich również wydaje się najbardziej właściwe.

W Stanach Zjednoczonych Rada Standardów Rachunkowości Finansowej zaleca używanie do przeliczania sprawozdań finansowych właśnie indeksu cen dóbr konsumpcyjnych. CPI, wśród innych ogólnych indeksów, jest publikowany przez Biuro Statystyki Pracy przy Departamencie Pracy USA w comiesięcznym periodyku „Monthly Labor Review”. Indeks ten jest więc dostępny, porównywalny z innymi ogólnymi indeksami, a w dodatku metodologia jego obliczania nie była zmieniana od momentu jego pierwszej publikacji w 1967 roku.

Narodowy Komitet Statystyczny Republiki Białorusi również co miesiąc oblicza, nie później niż do 20 dnia miesiąca następującego po miesiącu sprawozdawczym, oraz publikuje w krajowych mediach indeksy cen dóbr konsumpcyjnych. CPI odzwierciedla zmianę w czasie wartości stałego koszyka dóbr i usług fak-

tycznie użytkowanego przez społeczeństwo. Indeks dóbr konsumpcyjnych stanowi wyłącznie miarę zmian cen, a nie kosztów życia, ponieważ nie uwzględnia zmian w strukturze bieżących potrzeb konsumpcyjnych społeczeństwa. Sposób jego obliczania jest oparty na międzynarodowym dokumencie „Przewodnik po indeksie cen dóbr konsumpcyjnych. Teoria i praktyka „, wydanym w 2004 r. w Genewie przez Międzynarodową Organizację Pracy. W warunkach gospodarki rynkowej CPI jest jednym z najważniejszych wskaźników zmian cen i jest wykorzystywany jako najbardziej rozpowszechniona miara inflacji. CPI stanowi główne źródło informacji na temat zmian cen w gospodarce narodowej dla rządu, kręgów biznesu, związków zawodowych i obywateli. Indeks i jego składowe są używane do uszczegółowienia innych wskaźników ekonomicznych, aby uwzględnić w nich zmiany cen, to znaczy „przetłumaczyć” te wskaźniki i wyrazić w porównywalnych cenach, jak również stosuje się go do korekty rozmiarów (indeksacji) dochodów konsumentów: wynagrodzeń za pracę, emerytur, zasiłków itp.

Zatem na podstawie wskaźników CPI obliczonych na początek i na koniec analizowanego okresu, jak również średnich indeksów cen w analizowanym i poprzedzających okresach sprawozdawczych, określa się współczynniki przeszacowania pozycji sprawozdania finansowego przedsiębiorstwa.

Przy wykorzystaniu indeksów cen na początek i koniec analizowanego okresu oblicza się współczynniki służące do skorygowania tzw. wskaźników momentalnych (*snaps hot figures*), to znaczy takich, które charakteryzują stan w określonym momencie (np. moment bilansowy). Do takich wskaźników zaliczane są na przykład pozycje bilansu przedsiębiorstwa, odzwierciedlające wartościową wycenę majątku przedsiębiorstwa i źródeł jego pochodzenia na początek i koniec okresu sprawozdawczego.

Średnie poziomy indeksów cen służą do korekty wartości parametrów należących do kategorii „przepływu” (*flow figures*), a konkretnie – pozycji przychodów, kosztu własnego, przychodów, kosztów itp.

Klasyfikacja pozycji sprawozdania finansowego w podziale na pieniężne i niepieniężne, podlegające i niepodlegające przeszacowaniu i określenie czystej pozycji pieniężnej. Przy rozwiązywaniu problemu rozwoju teoretycznych podstaw metodologii przeszacowywania sprawozdań finansowych jednym z najważniejszych kwestii jest budowa klasyfikacji pozycji sprawozdań finansowych w celu ich podziału na aktywa (pozycje) pieniężne (*monetary assets* – MA) i aktywa (pozycje) niepieniężne (*nonmonetary assets* – NMA).

Należy zauważyć, że w chwili obecnej nie istnieje jeden punkt widzenia dotyczący sztywnego podziału aktywów na pieniężne i niepieniężne. Na tę sytuację wskazano w FASB 89. Jednocześnie od zasadności zakwalifikowania tych czy innych pozycji sprawozdania finansowego do pieniężnych lub niepieniężnych w większej mierze zależy wiarygodność uzyskanych przy przeszacowaniu rezultatów, ponieważ zgodnie z wymaganiami MSSF przeliczeniu podlegają tylko pozycje niepieniężne.

W praktyce, co do zasady, do pieniężnych pozycji bilansowych zaliczane są środki pieniężne, należności, długoterminowe i krótkoterminowe zobowiązania, które są denominowane w lokalnej (krajowej) walucie. Odpowiednio, do niepieniężnych pozycji bilansowych zaliczane są wszystkie środki pozostałe, nie zaliczone do pieniężnych (zapasy przemysłowe, towary, aktywa podlegające długotrwałemu wykorzystaniu i inne naturalne rodzaje majątku).

W praktyce międzynarodowej do aktywów niepieniężnych zaliczane są również pozycje rachunku wyników: przychody, koszty, zyski i straty.

Różnica pomiędzy aktywami pieniężnymi (MA) i pieniężnymi pasywami (zobowiązaniami) (L) oznacza czystą pozycję pieniężną netto (*net monetary position* – NMP):

$$NMP = MA - L. \quad (3)$$

Wielkość czystej pozycji pieniężnej netto jest dodatnia, jeżeli wartość aktywów pieniężnych przewyższa wartość pasywów pieniężnych, a ujemna w sytuacji odwrotnej.

W warunkach gospodarki inflacyjnej dla przedsiębiorstwa korzystne jest, aby jego czysta pozycja pieniężna netto była ujemna, to znaczy, aby jego pieniężne zobowiązania, wyrażone w miejscowej walucie, przewyższały wartością pieniężne aktywa, ponieważ właśnie ta nadwyżka stanowi podstawę obliczenia wartości inflacyjnego wyniku (zysku lub straty) przedsiębiorstwa.

Na dany moment t_0 sytuację finansową dowolnego przedsiębiorstwa można wyrazić następującym równaniem bilansowym:

$$MA + NMA = E + L, \quad (4)$$

gdzie NMA – aktywa niepieniężne; E – kapitał własny.

Procedura przekształcania pozycji sprawozdania finansowego. Po rozwiązaniu teoretycznych problemów dotyczących wyboru i określenia metod przekształcania pozycji sprawozdania finansowego, metod i wskaźników pomiaru inflacji, jak również współczynników korygujących, można zaproponować następującą, etapową metodykę realizacji procedury przeszacowania zgodnie z wymaganiami międzynarodowych Standardów Rachunkowości – MSR 29 „Sprawozdawczość finansowa w warunkach hiperinflacji”:

- 1) ocena poziomu inflacji w okresie sprawozdawczym za pomocą CPI,
- 2) klasyfikacja pozycji bilansowych na podlegające i niepodlegające przekształceniu (finansowe i niefinansowe),
- 3) określenie czystej pozycji pieniężnej na początek okresu sprawozdawczego i korekta ich wielkości zgodnie z poziomem inflacji w okresie sprawozdawczym,
- 4) określenie zmiany czystej pozycji pieniężnej w okresie sprawozdawczym,

- 5) określenie przeszacowanej wartości czystej pozycji pieniężnej na koniec okresu sprawozdawczego,
- 6) określenie wartości czystej pozycji pieniężnej na koniec okresu sprawozdawczego według informacji zawartych w bilansie zamknięcia,
- 7) określenie inflacyjnego zysku lub straty,
- 8) przeliczenie niepieniężnych pozycji sprawozdania finansowego,
- 9) sporządzenie sprawozdania finansowego na podstawie przeszacowanych wartości.

Celowe byłoby zilustrowanie przedstawionej wyżej procedury przykładem liczbowym, pozwalającym zademonstrować jej wykorzystanie w praktyce. Jednak mając na uwadze ograniczoną objętość niniejszego artykułu, można jedynie zachęcić do przejrzania innych pozycji literatury [Karaleu 2011, s. 60-66; 2012, s. 9-14; 2013, s. 294-312], zawierających podobne przykłady.

4. Podsumowanie

Zapewnienie porównywalności sprawozdań finansowych jest szczególnie trudne w warunkach inflacji.

Można stwierdzić, na podstawie przeprowadzonej analizy, że zastosowanie przedstawionej w artykule procedury, opartej na zasadach i podejściach prezentowanych w opisanych wyżej międzynarodowych standardach, pozwoli, zdaniem autora, zapewnić porównywalność informacji zawartych w sprawozdaniach finansowych białoruskich przedsiębiorstw.

Dopracowanie w przyszłości tej procedury, wdrożenie jej do praktyki rachunkowości oraz wykorzystanie jej do analizowania sytuacji finansowej i majątkowej przedsiębiorstw białoruskich może pomóc wszystkim użytkownikom informacji sprawozdawczej w uzyskaniu bardziej wiarygodnej i obiektywnej informacji o sytuacji podmiotów gospodarczych prowadzących działalność w warunkach wysokiej inflacji.

Literatura

- Индексы потребительских цен по Республике Беларусь. – 2014. – [zasób elektroniczny], http://belstat.gov.by/ofitsialnaya-statistika/otrasli-statistiki/tseny/operativnaya-informatsiya_4/indeksy-potrebitelskih-tsen-po-respublike-belarus/ (data dostępu: 01.06.2014).
- Инструкция о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов. Постановление Министерства экономики Республики Беларусь, Министерства финансов Республики Беларусь и Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь 27.02.2009 № 37/18/6. – Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь, № 149 (опубликован 24.06.2009).
- Инфляция в Беларуси превысит 20% в год. – 2014. – [zasób elektroniczny], <http://www.moyby.com/news/140372/>, datadostępu: 01.06.2014.

- International Accounting Standard 21. The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates. – 2014. – [zasób elektroniczny], http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/;ELX_SESSIONID=5TJW2h-hQknHN3KK1QB9bbZpbJ3X_MdZnNvVWjdW2xQ3TjwjB8X2QG!-1781699526?uri=CELEX-:32008R1126 (data dostępu: 01.06.2014).
- International Accounting Standard 29. Financial Reporting in Hyperinflationary Economies. – 2014. – [zasób elektroniczny], http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/;ELX_SESSIONID=5TJW2h-hQknHN3_KK1QB9bb_ZpbJ3XMdZnN_VWjdW2xQ3TjwjB8X2QG!-1781699526?uri=CELEX-:32008R1126 (data dostępu: 01.06.2014).
- Использование индексов потребительских цен в практике бухгалтерского учета. – 2014. – [zasób elektroniczny], <http://www.glavbuh.by/7304.html> (datadostepu: 01.03.2013).
- Комментарий к Указу № 37 от 16 января 2014 г. – 2014. – [zasób elektroniczny], http://president.gov.by/ru/news_ru/view/kommentarij-k-ukazu-37-ot-16-janvarja-2014-g-7854/ (data dostępu: 01.06.2014).
- Королев Ю.Ю., Обеспечение сопоставимости экономических показателей в условиях инфляции. Инновации и современная наука: материалы международной заочной научно-практической конференции. Часть II. (12 декабря 2011 г.). – Новосибирск: Изд. «Сибирская ассоциация консультантов», 2011. – с. 60-66.
- Королев Ю.Ю., Определение инфляционной прибыли в гиперинфляционной среде. Векторы финансово-экономического развития в условиях глобализации: материалы Междунар. Научно-практ. Конф., Минск, 26 апр. 2012 г. / редкол. Ю.Ю. Королев (гл. ред.), Л.П. Кисель, Н.В. Кочетов. – Минск: Междунар. Ун-т «МИТСО», 2012. – с. 9-14.
- Королев Ю.Ю., Методика подготовки финансовой отчетности в условиях инфляции. Актуальные вопросы развития национальной экономики: материалы междунар. заоч. науч.-практ. конф. (5 апреля 2013 г.): в 2 т. / Перм. гос. нац. исслед. Ун-т. – Пермь, 2013. – Т. 2. – 319 с. – с. 294-312.
- Манцера Т.Ф., Статистика: Курс лекций – Мн.: Академия управления при Президенте Республики Беларусь, 2003. – 196 с.
- Национальный правовой Интернет-портал Республики Беларусь, 10.11.2012, 6/1247. Решение Конституционного суда Республики Беларусь 31 октября 2012 г. № Р-777/2012 – 2012. – [zasób elektroniczny], <http://www.pravo.by/main.aspx?guid=3871&p0=K91200777&p1=1>.
- Положение о порядке индексации амортизационных отчислений по основным средствам в Республике Беларусь, утвержденного постановлением Министерства экономики Республики Беларусь, Министерства финансов Республики Беларусь и Министерства статистики и анализа Республики Беларусь от 26 октября 2000 г. № 207/115/78. – Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь, № 114 (опубликован 13.12.2000).
- Снопков ставит задачу: инфляция в 2015 году должна снизиться. – 2014. – [zasób elektroniczny], <http://www.moyby.com/news/141083/> (datadostepu: 01.03.2013).
- Соколова Г.Н., Информационные технологии экономического анализа. – М.: «Экзамен», 2002 г. – 320 с. Справочник по прикладной статистике под ред. Э. Лойда, Ю. Н. Тюрина – М.: Финансы и статистика, 1989 г.
- SSAP 16. Current cost accounting. – 2014. – [zasóbelektroniczny], http://link.springer.com/chapter/10.1007/978-1-4899-7096-1_15#page-1. – (data dostępu: 01.06.2014).
- Statement of Financial Accounting Standards No. 89. – 2014. – [zasób elektroniczny], <http://www.fasb.org/cs/BlobServer?blobkey=id&blobnocache=true&blobwhere=1175820923637&blobheader=application%2Fpdf&blobheadername2=Content-Length&blobheadername1=Content-Disposition&blobheadervalue2=692295&blobheadervalue1=filename%3Dfas89.pdf&blobcol=urldata&blobtable=MungoBlobs> (data dostępu: 01.06.2014).
- Указ Президента Республики Беларусь от 20.10.2006 № 622 «О вопросах переоценки основных средств, не завершенных строительством объектов и неустановленного оборудования». – Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь, № 171 (опубликован 26.10.2006).

ADJUSTMENT PROCEDURE OF FINANCIAL STATEMENTS INDICATORS IN ACCORDANCE WITH IAS 29 "FINANCIAL REPORTING IN HYPERINFLATIONARY ECONOMIES"

Summary: Inflation in the Republic of Belarus remains one of the highest in Europe. A number of national rules and regulations in the current Belarusian legislation and accounting methodology are designed today to envisage and reduce the harmful effects of inflation on the economy. The article investigates the methods of adjustment of financial statements indicators in terms of inflation. On the base of IAS 29 "Financial Reporting in Hyperinflationary Economies", IAS 21 "The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates", etc. the analysis of direction of adjustments, methods of adjustment, calculation of inflation rate, monetary and non-monetary indicators classification and determination of the net monetary position, and adjustment procedure are determined in the present article.

Keywords: inflation, hyperinflation, International Financial Reporting Standards.