

Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 29

Фінансова звітність в умовах гіперінфляції¹

Сфера застосування

- 1 Цей Стандарт слід застосовувати до фінансової звітності, зокрема до консолідованої фінансової звітності будь-якого суб'єкта господарювання, функціональною валютою якого є валюта країни з гіперінфляційною економікою.
- 2 У країні з гіперінфляційною економікою звітність про результати операційної діяльності та фінансовий стан, подана в національній валюті без перерахунку, є некорисною. Купівельна спроможність грошей втрачається настільки швидко, що порівняння сум, отриманих від операцій та інших подій, що відбулися в різні проміжки часу, навіть у той самий обліковий період, вводить в оману.
- 3 Цей Стандарт не встановлює абсолютного рівня, на якому вважається, що виникає гіперінфляція. Необхідність перераховувати фінансові звіти згідно з цим Стандартом є питанням судження. Показником гіперінфляції є характеристики економічного середовища в країні, які включають таке (але не обмежуються таким):
 - а) основна маса населення віддає перевагу збереженню своїх цінностей у формі немонетарних активів або у відносно стабільній іноземній валюті. Суми, утримувані в національній валюті, негайно інвестуються для збереження купівельної спроможності;
 - б) основна маса населення розглядає грошові суми не в національній валюті, а у відносно стабільній іноземній валюті. Ціни можуть також наводитися в цій валюті;
 - в) продаж та придбання на умовах відстрочки платежу здійснюється за цінами, які компенсують очікувану втрату купівельної спроможності протягом періоду відстрочки платежу, навіть якщо цей період є коротким;
 - г) ставки відсотка, заробітна плата та ціни індексуються згідно з індексом цін; та
 - г) кумулятивний рівень інфляції за трирічний період наближається до 100% або перевищує цей рівень.
- 4 Вважається за краще, щоб усі суб'єкти господарювання, які звітують у валюті тієї самої країни з гіперінфляційною економікою, застосовували цей Стандарт, починаючи з тієї самої дати. Проте цей Стандарт застосовують до фінансової звітності будь-якого суб'єкта господарювання з початку звітного періоду, в якому суб'єкт господарювання визначив існування гіперінфляції в країні, у національній валюті якої подається звітність.

Перерахунок фінансової звітності

- 5 Ціни змінюються з часом у результаті дії різних специфічних або загальних політичних, економічних та соціальних факторів. Специфічні фактори (наприклад, зміни попиту та пропозиції або зміни технології) можуть спричинити те, що окремі ціни значно підвищуються або знижуються незалежно одна від одної. Крім того, загальні чинники можуть привести до змін загального рівня цін, а отже, і загальної купівельної спроможності грошей.
- 6 Суб'єкти господарювання, які складають фінансову звітність на обліковій основі історичної собівартості, не враховують змін загального рівня цін або зростання конкретних цін визнаних суб'єктом господарювання активів чи зобов'язань. Винятком є ті активи або зобов'язання, які суб'єкт господарювання оцінює за справедливою вартістю відповідно до вимог або ж за власним вибором. Наприклад, переоцінку основних засобів можна здійснювати до справедливої вартості, а оцінку біологічних активів згідно із загальними вимогами слід, як правило, робити за справедливою вартістю. Проте деякі суб'єкти господарювання подають фінансову звітність на основі поточного витратного підходу, який відображає вплив змін конкретних цін на утримувані активи.

¹ Згідно з документом "Вдосконалення МСФЗ", випущеним у травні 2008 р., Рада змінила терміни, що використовуються в МСБО 29, для узгодженості з іншими МСФЗ, а саме: а) «ринкова вартість» була замінена терміном «справедлива вартість», та б) «результати операційної діяльності» та «чистий прибуток» були замінені на «прибуток або збиток».

- 7 В умовах гіперінфляції фінансова звітність, незалежно від того, чи є вона на основі підходу за історичною собівартістю чи на основі поточного витратного підходу, корисна лише тоді, коли вона виражена в одиниці виміру, яка діє на кінець звітного періоду. Отже, цей Стандарт застосовується до фінансової звітності суб'єктів господарювання, що подають звітність у валюті країни з гіперінфляційною економікою. Не дозволяється подавати інформацію, що вимагається цим Стандартом, у вигляді додатка до неперерахованої фінансової звітності. Окрім того, не рекомендується окреме подання фінансової звітності до її перерахування.
- 8 **Фінансова звітність суб'єкта господарювання, функціональною валютою якого є валюта країни з гіперінфляційною економікою, незалежно від того, чи є вона на основі підходу за історичною собівартістю чи на основі поточного витратного підходу, має бути виражена в одиниці виміру, яка діє на кінець звітного періоду. Відповідні дані для попереднього періоду, що вимагаються згідно з МСБО 1 “Подання фінансової звітності” (переглянутого у 2007 році), а також будь-яка інформація, що стосується більш ранніх періодів, також мають бути виражені в одиниці виміру, яка діє на кінець звітного періоду. З метою подання порівняльних сум в іншій валюті подання застосовують пункти 42 б) та 43 МСБО 21 “Вплив змін валютних курсів”.**
- 9 **Прибуток або збиток від чистої монетарної позиції слід включати до прибутку або збитку і розкривати окремо.**
- 10 Для перерахунків фінансової звітності відповідно до цього Стандарту треба застосовувати певні процедури, а також судження. Послідовне застосування цих процедур та суджень від одного звітного періоду до іншого звітного періоду має важливіше значення, ніж абсолютна точність остаточних сум, включених до перерахованої фінансової звітності.
- Фінансова звітність за історичною собівартістю**
- Звіт про фінансовий стан**
- 11 Суми у звіті про фінансовий стан, які ще не виражені в одиниці виміру, що діє на кінець звітного періоду, перераховуються із застосуванням загального індексу цін.
- 12 Монетарні статті не перераховуються, оскільки вони вже виражені в грошовій одиниці виміру, що діє на кінець звітного періоду. Монетарні статті – це утримувані суб'єктом господарювання гроші, а також статті, які мають бути отримані або сплачені у грошовій формі.
- 13 Активи і зобов'язання, пов'язані угодою про зміни цін (такі як індексовані облігації та позики), коригуються згідно з цією угодою з метою визначення суми, не сплаченої за станом на кінець звітного періоду. Ці статті відображаються за цією скоригованою сумою в перерахованому звіті про фінансовий стан.
- 14 Усі інші активи і зобов'язання є немонетарними. Деякі немонетарні статті відображаються за сумами, що діють на кінець звітного періоду, такі як чиста вартість реалізації та справедлива вартість. Тому вони не перераховуються. Усі інші немонетарні активи і зобов'язання перераховуються.
- 15 Більшість немонетарних статей відображаються за їхньою собівартістю або собівартістю за вирахуванням амортизації; таким чином, вони виражені в сумах, що діють на дату їх придбання. Перерахована собівартість кожної статті або її собівартість за вирахуванням амортизації визначається шляхом застосування змін загального індексу цін до її історичної собівартості і накопиченої амортизації, починаючи з дати придбання до кінця звітного періоду. Наприклад, основні засоби, запаси сировини і товарів, гудвіл, патенти, торгові марки та подібні активи перераховуються з дати їх придбання. Запаси частково готової та готової продукції перераховуються з дати понесення витрат на придбання та переробку.
- 16 Детальних записів дат придбання об'єктів основних засобів може не бути або їх не можна попередньо оцінити. За таких окремих обставин у перший період застосування цього Стандарту може бути необхідним провести незалежну професійну оцінку вартості об'єктів як основи для їх перерахування.
- 17 Може не бути загального індексу цін за ті періоди, за які, згідно з цим Стандартом, треба перерахувати основні засоби. За таких обставин можна скористатися оцінкою на основі, наприклад, змін курсу обміну між функціональною валютою та відносно стабільною іноземною валютою.
- 18 Деякі немонетарні статті (наприклад, основні засоби), дата переоцінки яких відбулася раніше, відображаються за сумами, дійсними на дати, відмінні від дат їх придбання або дат підготовки звіту про фінансовий стан. В таких випадках балансова вартість перераховується з дати переоцінки.
- 19 Перерахована вартість немонетарної статті зменшується, згідно з відповідними МСФЗ, якщо вона перевищує суму очікуваного відшкодування. Наприклад, перераховані суми основних засобів, гудвілу, патентів і торгових марок зменшуються до суми очікуваного відшкодування; а перераховані суми запасів зменшуються до чистої вартості реалізації.
- 20 Об'єкт інвестування, облік якого здійснюється за методом участі в капіталі, може складати звіти у валюті країни з гіперінфляційною економікою. Звіт про фінансовий стан і звіт про сукупний дохід

такого об'єкта інвестування перераховуються відповідно до цього Стандарту для обчислення частки інвестора в його чистих активах і в прибутках або збитках. Якщо перерахована фінансова звітність такого об'єкта інвестування виражена в іноземній валюті, її перераховують за курсом при закритті.

- 21 Вплив інфляції, як правило, визнається при визначенні витрат за позиками. Недоречним є і перерахування капітальних витрат, що фінансуються за рахунок позик, і одночасна капіталізація тієї частини витрат за позиками, яка компенсує інфляцію протягом того самого періоду. Ця частина витрат за позиками визнається як витрати того періоду, в якому вони були понесені.
- 22 Суб'єкт господарювання може придбати активи за угодою, яка дозволяє йому відстрочити платіж без сплати додаткових відсотків. Якщо неможливо умовно нарахувати суму відсотків, такі активи перераховуються з дати платежу, а не з дати придбання.
- 23 [Вилучено]
- 24 На початку першого періоду застосування цього Стандарту складові частини власного капіталу (крім нерозподіленого прибутку та будь-якої дооцінки) перераховуються з використанням загального індексу цін з дати, коли ці складники були внесені або виникли іншим чином. Будь-яка дооцінка, що виникла в попередні звітні періоди, виключається. Перерахований нерозподілений прибуток обчислюється як балансуєча сума з усіх інших сум у перерахованому звіті про фінансовий стан.
- 25 Наприкінці першого періоду і в подальші періоди всі складники власного капіталу перераховуються з використанням загального індексу цін з початку звітного періоду або дати внеску, якщо вона була пізніше. Зміни у власному капіталі протягом певного періоду розкриваються відповідно до МСБО 1.

Звіт про сукупний дохід

- 26 Цим Стандартом вимагається, щоб усі статті у звіті про сукупний дохід були виражені в одиниці виміру, яка діє на кінець звітного періоду. Тому всі суми треба перерахувати з використанням змін загального індексу цін, починаючи з дат, коли окремі суми доходів або витрат були первісно відображені у фінансовій звітності.

Прибутки або збитки від чистої монетарної позиції

- 27 У період інфляції суб'єкт господарювання, який утримує перевищення монетарних активів над монетарними зобов'язаннями, втрачає купівельну спроможність, а суб'єкт господарювання, який має перевищення монетарних зобов'язань над монетарними активами, збільшує купівельну спроможність в тому випадку, якщо активи та зобов'язання не підлягають індексації відповідно до зміни цін. Цей прибуток або збиток від чистої монетарної позиції можна визначити як різницю в результаті перерахування немонетарних активів, власного капіталу і статей звіту про сукупний дохід, та коригування індексованих активів і зобов'язань. Прибуток або збиток можна попередньо оцінити шляхом застосування зміни загального індексу цін до середньозваженої для певного періоду різниці між монетарними активами і монетарними зобов'язаннями.
- 28 Прибуток або збиток від чистої монетарної позиції включаються до прибутку або збитку. Коригування активів і зобов'язань, пов'язаних угодою про зміни цін, здійснене згідно з пунктом 13, згортається з прибутком або збитком від чистих монетарних позицій. Інші статті доходів і витрат (такі як дохід від відсотків та витрати на відсотки, курсові різниці, пов'язані з інвестуванням або запозиченням коштів) також стосуються чистої монетарної позиції. Хоча такі статті розкриваються окремо, корисно подавати їх разом з прибутком або збитком від чистих монетарних позицій у звіті про сукупний дохід.

Фінансова звітність за поточною собівартістю

Звіт про фінансовий стан

- 29 Статті, виражені за поточною собівартістю, не перераховуються, оскільки вони вже виражені в одиниці виміру, яка діє на кінець звітного періоду. Інші статті в звіті про фінансовий стан перераховуються відповідно до пунктів 11-25.

Звіт про сукупний дохід

- 30 До перерахування звіт про сукупний дохід, складений за поточною собівартістю, як правило, охоплює витрати, які є поточними на час, коли відбулися операції або події, що лежать у їхній основі. Собівартість реалізованої продукції та амортизація відображаються за поточною собівартістю на час використання; витрати на продаж та інші витрати відображаються в їхніх грошових сумах, коли вони здійснюються. Таким чином, усі суми треба перерахувати в ту одиницю виміру, яка діє на кінець звітного періоду, із застосуванням загального індексу цін.

Прибутки або збитки від чистої монетарної позиції

- 31 Облік прибутків або збитків від чистої монетарної позиції обліковується відповідно до пунктів 27 та 28.

Податки

- 32 Перерахування фінансової звітності відповідно до цього Стандарту може призвести до різниць між балансовою вартістю окремих активів та зобов'язань, відображеною у звіті про фінансовий стан, та їхніми податковими базами. Ці різниці відображаються в обліку відповідно до МСБО 12 *“Податки на прибуток”*.

Звіт про рух грошових коштів

- 33 Цей Стандарт вимагає, щоб усі статті звіту про рух грошових коштів були виражені в одиниці виміру, яка діє на кінець звітного періоду.

Відповідні дані

- 34 Відповідні дані для попереднього звітного періоду, незалежно від того, чи були вони на основі підходу за історичною собівартістю, чи на основі поточного витратного підходу, перераховуються із застосуванням загального індексу цін так, щоб порівняльна фінансова звітність була подана в одиниці виміру, яка діє на кінець звітного періоду. Інформація, яка розкривається про більш ранні періоди, також виражається в одиниці виміру, яка діє на кінець звітного періоду. З метою подання порівняльних сум в іншій валюті подання застосовуються пункти 42 б) і 43 МСБО 21.

Консолідована фінансова звітність

- 35 Материнське підприємство, яке звітує у валюті країни з гіперінфляційною економікою, може мати дочірні підприємства, які також складають звітність у валюті країни з гіперінфляційною економікою. Фінансову звітність будь-якого такого дочірнього підприємства необхідно перерахувати із застосуванням загального індексу цін країни, у валюті якої воно складає звітність, до включення в консолідовану фінансову звітність, яку випускає материнське підприємство. Якщо таке дочірнє підприємство є іноземним, то його перерахована фінансова звітність перераховується за курсом при закритті. Фінансова звітність дочірніх підприємств, які не звітують у валюті країни з гіперінфляційною економікою, розглядається відповідно до МСБО 21.
- 36 Якщо консолідується фінансова звітність з різними звітними датами, то всі статті (як монетарні, так і немонетарні) необхідно перерахувати в одиницю виміру, яка діє на дату консолідованої фінансової звітності.

Вибір та використання загального індексу цін

- 37 Перерахунок фінансової звітності згідно з цим Стандартом вимагає використання загального індексу цін, який відображає зміни загальної купівельної спроможності. Вважається за краще, щоб усі суб'єкти господарювання, що складають звітність у валюті однієї країни, використовували той самий індекс.

Постгіперінфляційна економіка

- 38 Коли економіка країни перестає бути гіперінфляційною і суб'єкт господарювання припиняє складати та подавати фінансову звітність відповідно до вимог цього Стандарту, йому слід розглядати суми, виражені в одиниці виміру, яка діяла на кінець попереднього звітного періоду, як основу для балансової вартості у своїй подальшій фінансовій звітності.

Розкриття інформації

- 39** Слід розкривати таку інформацію:
- а) факт, що фінансова звітність і відповідні дані для попередніх періодів були перераховані згідно зі зміною загальної купівельної спроможності функціональної валюти і, як наслідок цього, виражені в одиниці виміру, яка діє на кінець звітного періоду;
 - б) чи є фінансова звітність на основі підходу за історичною собівартістю, чи на основі поточного витратного підходу; та
 - в) щодо ідентифікації та рівня індексу цін станом на кінець звітного періоду і зміни індексу протягом поточного та попереднього звітних періодів.
- 40** Розкриття інформації, якої вимагає цей Стандарт, необхідне для пояснення основи, на якій розглядається вплив інфляції у фінансовій звітності. Розкриття інформації призначене також для надання іншої інформації, потрібної для розуміння цієї основи та остаточних сум.

Дата набрання чинності

- 41** Цей Стандарт набирає чинності для фінансової звітності, що охоплює період з 1 січня 1990 р. або пізніше.