

# Међународни рачуноводствени стандард 29

## Финансијско извештавање у хиперинфлаторним привредама<sup>1</sup>

### Делокруг

---

- 1 Овај Стандард се примењује на финансијске извештаје, укључујући и консолидоване финансијске извештаје, сваког ентитета чија је функционална валута валута хиперинфлаторне привреде.
- 2 У хиперинфлаторној привреди извештавање о резултатима пословања и финансијској позицији у домаћој валути није употребљиво без преправљања. Новац губи куповну моћ таквом брзином да је упоређивање износа из трансакција и других догађаја који су настајали у различито време, чак у оквиру истог обрачунског периода, обмањујуће.
- 3 Овај стандард не установљава апсолутну стопу у вези са којом се сматра да ће се јавити хиперинфлација. Ствар је просуђивања када је неопходно преправљање финансијских извештаја у складу са овим стандардом. На хиперинфлацију указују карактеристике економског окружења једне земље, које обухватају, иако нису ограничене, на следеће:
  - (а) већина становништва преферира да чува своје богатство у немонетарним средствима или у релативно стабилној страниој валути. Износи који се поседују у домаћој валути инвестирају се одмах, да би се сачувала куповна моћ;
  - (б) већина становништва узима у обзир монетарне износе, који нису изражени у домаћој валути већ у релативно стабилној страниој валути. Цене могу бити наведене у тој валути;
  - (ц) продаје и куповине на кредит врше се по ценама које компензују очекивани губитак куповне моћи у току периода кредитирања, чак и ако је тај период кратак;
  - (д) каматне стопе, зараде и цене везују се за индекс цена; и
  - (е) кумулативна стопа инфлације током три године приближава се износу од 100 % или га премашује.
- 4 Препоручљиво је да сви ентитети који извештавају у валути исте хиперинфлаторне привреде примењују овај стандард од истог датума. Ипак, овај стандард се примењује на финансијске извештаје сваког ентитета од почетка извештајног периода у ком се идентификује постојање хиперинфлације у земљи у чијој валути се извештава.

### Преправљање финансијских извештаја

---

- 5 Цене се временом мењају као резултат различитих конкретних или општих политичких, економских и друштвених утицаја. Конкретни утицаји као што су промене понуде и тражње и технолошке промене, могу проузроковати да појединачне цене значајно расту или опадају и то независно једна од друге. Поред тога, општи утицаји могу да резултирају променама општег нивоа цена и стога и променом опште куповне моћи новца.
- 6 Ентитети који финансијске извештаје припремају на рачуноводственој основи историјског трошка то раде без обзира на промене општег нивоа цена или повећања конкретних цена признате имовине или обавеза. Изузетак је имовина или обавезе за које се од ентитета захтева или ентитет одлучи да их мери по фер вредности. На пример некретнине, постројења и опрема могу да се ревалоризују на фер вредност а за биолошка средства се генерално захтева одмеравање по фер вредности. Међутим, неки ентитети презентују финансијске извештаје који су засновани на приступу текућег трошка који одражава ефекте промена конкретних цена поседоване имовине.
- 7 У хиперинфлаторној привреди финансијски извештаји, било да су засновани на приступу историјског трошка или на приступу текућег трошка, су корисни само уколико су исказани мерним јединицама важећим на крају извештајног периода. Као резултат овај се стандард примењује на

<sup>1</sup> У оквиру *Побољшања IFRS*, објављених у мају 2008. године, Одбор је изменио терминологију коришћену у IAS 29 ради доследности са осталим IFRS, и то: (а) 'тржишна вредност' је измењена у 'фер вредност', и (б) 'резултати пословања' и 'нето приходи' су измењени у 'добитак или губитак'.

финансијске извештаје ентитета који извештавају у валути хиперинфлаторне привреде. Презентација информација које се захтевају овим стандардом, као допуна непреправљеним финансијским извештајима, није допуштена. Такође, не подстиче се одвојена презентација финансијских извештаја пре преправљања.

- 8 **Финансијски извештаји ентитета који извештава у валути хиперинфлаторне привреде, било да су засновани на приступу историјског трошка или приступу текућег трошка, исказују се у мерним јединицама важећим на крају извештајног периода. Одговарајуће бројке за претходни период, које се захтевају по IAS 1 – Презентација финансијских извештаја (ревизиран 2007. године) и свака информација у вези са ранијим периодима, такође се исказује мерним јединицама важећим на крају извештајног периода. За сврхе презентовања упоредних износа исказаних у различитој валути презентације примењују се параграфи 42(б) и 43 IAS 21 Ефекти промена девизних курсева.**
- 9 **Добитак или губитак на нето монетарној позицији се укључује у нето добитак или губитак и одвојено обелодањује.**
- 10 Преправљање финансијских извештаја у складу са овим стандардом захтева примену извесних процедура, као и примену просуђивања. Доследна примена тих процедура и просуђивања из периода у период је важнија од прецизности резултирајућих износа обухваћених непреправљеним финансијским извештајима.

## Финансијски извештаји по историјском трошку

### Извештај о финансијској позицији

- 11 Износи у билансу стања који нису већ исказани мерним јединицама важећим на крају извештајног периода преправљају се применом општег индекса цена.
- 12 Монетарне ставке се не преправљају због тога што су оне већ исказане монетарним јединицама важећим на крају извештајног периода. Монетарне ставке су новац који се држи и ставке које се примају или исплаћују у новцу.
- 13 Имовина и обавезе које су на основу споразума везане за промене цена, као што су обвезнице и зајмови везани за индексе, коригују се у складу са споразумом како би се установио неизмирени износ на крају извештајног периода. Ове ставке се књиже по овом коригованом износу у преправљеном билансу стања.
- 14 Сва остала имовина и обавезе су немонетарне. Неке немонетарне ставке се књиже по износима важећим на крају извештајног периода, као што су нето остварива вредност и фер вредност, тако да се оне не преправљају. Сва остала немонетарна имовина и обавезе се преправљају.
- 15 Већина немонетарних ставки се књижи по набавној вредности/цени коштања или набавној вредности/цени коштања умањеној за амортизацију; тако да су исказане по износима важећим на датум њиховог прибављања. Преправљена набавна вредност/цена коштања, или набавна вредност/цена коштања умањена за амортизацију, сваке ставке, утврђује се тако што се на њен историјски трошак и кумулирану амортизацију примењује промена општег индекса цена од датума набавке до краја извештајног периода. На пример, некретнине, постројења и опрема, залихе сировина и робе, гудвил, патенти, робне марке и слична имовина се преправљају од датума њихове куповине. Залихе полуготових и готових производа преправљају се од датума настанка трошкова набавке и конверзије.
- 16 Детаљна евиденција датума прибављања некретнина, постројења и опреме, може бити недоступна може бити немогуће проценити је. У тим ретким околностима, може бити неопходно да се, у првом периоду примене овог стандарда, користи независна професионална процена вредности ставки, као основе за њихово преправљање.
- 17 Општи индекс цена може бити недоступан за периоде за које се овим стандардом захтева преправљање некретнина, постројења и опреме. У тим ретким околностима може бити неопходно да се користи процена заснована, на пример, на кретањима девизног курса функционалне валуте и релативно стабилне стране валуте.
- 18 Неке немонетарне ставке се књиже по износима важећим на све друге датуме осим датума прибављања или датума биланса стања. На пример, некретнине, постројења и опрема која је ревалоризирана на неки ранији датум. У тим случајевима, књиговодствене вредности се преправљају од датума ревалоризације.

- 19 Преправљени износ немонетарне ставке умањује се у складу са одговарајућим IFRS када превазилази свој надокнадиви износ. На пример, преправљени износи некретнина, постројења и опреме, гудвила, патената и робних марки умањују се до надокнадивог износа а преправљени износи залиха умањују се на нето оствариву вредност.
- 20 Ентитет у који је инвестирано и који се рачуноводствено обухвата по методу удела (equity метод), може извештавати у валути хиперинфлаторне привреде. Биланс стања и биланс успеха, таквог ентитета се преправљају у складу са овим стандардом како би се израчунао удео инвеститора у нето имовини ентитета у који је инвестирано и добитка или губитка. Када су преправљени финансијски извештаји ентитета у који је инвестирано, исказани у иностраној валути, врши се њихово превођење по закључном курсу.
- 21 Утицај инфлације се обично признаје у трошковима позајмљивања. Није адекватно да се и преправљају капитални издаци финансирани позајмницом и да се капитализује онај део трошкова позајмљивања којим се компензује инфлација током истог периода. Тај део трошкова позајмљивања признаје се као расход у периоду у ком су трошкови настали.
- 22 Ентитет може прибављати имовину према аранжману који допушта да се плаћање одложи без експлицитних трошкова камате. Тамо где није изводљиво приписати износ камате, таква имовина се преправља од датума плаћања, а не од датума набавке.
- 23 [Брисан]
- 24 На почетку првог периода примене овог стандарда, компоненте власничког капитала, изузимајући нераспоређене добитке и сваки ревалоризациони вишак, преправљају се применом општег индекса цена од датума када су компоненте настале по основу улагања или на неки други начин. Сваки ревалоризациони вишак настао у претходним периодима се елиминише. Преправљени нераспоређени добици се изводе из свих осталих износа у преправљеном билансу стања.
- 25 На крају првог периода и у наредним периодима, све компоненте власничког капитала се преправљају применом општег индекса цена од почетка периода или датума улагања, уколико је тај датум каснији. Промене капитала током периода обелодањују се у складу са IAS 1.

### **Извештај о укупном резултату**

- 26 Овај стандард захтева да су све ставке у билансу успеха исказане мерним јединицама важећим на крају извештајног периода. Због тога све износе треба преправити применом промене општег индекса цена од датума када су ставке прихода и расхода иницијално евидентирани у финансијским извештајима.

### **Добитак или губитак на нето монетарној позицији**

- 27 У периоду инфлације, ентитет чији је износ монетарних средстава већи од износа монетарних обавеза губи куповну моћ, а ентитет чији је износ монетарних обавеза већи од износа монетарних средстава добија куповну моћ у мери у којој имовина и обавезе нису везане за ниво цена. Овај добитак или губитак на нето монетарној позицији се може извести као разлика која је резултат преправљања немонетарне имовине, власничког капитала и ставки у билансу успеха и кориговања имовине и обавеза које су везане за индекс. Добитак или губитак се могу проценити применом промене општег индекса цена на пондерисани просек разлике између монетарних средстава и монетарних обавеза за тај период.
- 28 Добитак или губитак на нето монетарној позицији укључује се у добитак или губитак. Кориговање оне имовине и обавеза које су на основу споразума везане за промене цена извршено у складу са параграфом 13 се пребија са добитком или губитком на нето монетарној позицији. Друге ставке прихода и расхода, као што су приход и расход по основу камате, и курсне разлике везане за инвестирана или позајмљена средства, такође су повезане са нето монетарном позицијом. Иако се такве ставке обелодањују одвојено, може бити корисно да се оне презентују заједно са добитком или губитком на нето монетарној позицији у билансу успеха.

## Финансијски извештаји по текућем трошку

### Извештај о финансијској позицији

- 29 Ставке исказане по текућем трошку се не преправљају због тога што су оне већ исказане мерним јединицама важећим на крају извештајног периода. Остале ставке у билансу стања се преправљају у складу са параграфима 11 до 25.

### Извештај о укупном резултату

- 30 Биланс успеха по текућем трошку, пре преправљања, генерално извештава о трошковима који су били текући у време у настанка релевантних трансакција или догађаја. Трошкови продаје и амортизација се евидентирају по текућим трошковима у време потрошње; продаја и други расходи се евидентирају по новчаним износима у тренутку њиховог настанка. Због тога, све износе треба преправљати у мерној јединици важећој на крају извештајног периода, применом општег индекса цена.

### Добитак или губитак на нето монетарној позицији

- 31 Добитак или губитак на нето монетарној позицији се обрачунава у складу са параграфима 27 и 28.

### Порези

- 32 Преправљање финансијских извештаја у складу са овим стандардом може проузроковати разлике између књиговодствене вредности појединачне имовине и обавеза у билансу стања и њихових пореских основица. Ове разлике се обрачунавају у складу са IAS 12 – *Порези на добитак*.

### Извештај о токовима готовине

- 33 Овај стандард захтева да се све ставке у извештају о токовима готовине исказују мерним јединицама важећим на крају извештајног периода.

### Кореспондирајуће бројке

- 34 Кореспондирајуће бројке за претходни извештајни период, било да су засноване на приступу историјског трошка или на приступу текућег трошка, преправљају се применом општег индекса цена тако да се компаративни упоредни финансијски извештаји презентују мерним јединицама важећим на крају извештајног периода. Информације које се обелодањују у вези са ранијим периодима, се исказују, такође, мерним јединицама важећим на крају извештајног периода. За сврхе презентације упоредних износа у различитој валути презентације примењују се параграфи 42(б) и 43 IAS 21.

### Консолидовани финансијски извештаји

- 35 Матични ентитет, који извештава у валути хиперинфлаторне привреде може имати зависне ентитете који такође извештавају у валутама хиперинфлаторне привреде. Финансијски извештаји сваког таквог зависног ентитета треба да се преправљају применом општег индекса цена земље у чијој се валути извештава, пре него што се укључе у консолидоване финансијске извештаје које објављује матични ентитет. Када је у питању зависни ентитет у иностранству, његови преправљени финансијски извештаји се преводе по закључном курсу. Финансијски извештаји зависних ентитета који не извештавају у валутама хиперинфлаторних привреда третирају се у складу са IAS 21.
- 36 Уколико се консолидују финансијски извештаји са извештајним периодима који се завршавају на различите датуме, све ставке, било да су немонетарне или монетарне, треба да се преправљају у мерним јединицама важећим на датум консолидованих финансијских извештаја.

## Избор и коришћење општег индекса цена

- 37 Преправљање финансијских извештаја у складу са овим стандардом захтева коришћење општег индекса цена који одражава промене опште куповне моћи. Препоручљиво је да сви ентитети који извештавају у валути исте привреде користе исти индекс.

## Привреде које престају да буду хиперинфлаторне

---

- 38 Када привреда престаје да буде хиперинфлаторна, а ентитет престаје да припрема и презентује финансијске извештаје састављене у складу с овим стандардом, третира износе исказане у мерној јединици важећој на крају претходног извештајног периода, као основу за књиговодствене вредности у својим наредним финансијским извештајима.

## Обелодањивања

---

- 39 Врше се следећа обелодањивања:
- (а) чињенице да су финансијски извештаји и кореспондирајуће бројке за претходне периоде преправљени за промене опште куповне моћи функционалне валуте и, да су као резултат тога саопштене мерном јединицом важећом на крају извештајног периода;
  - (б) да ли су финансијски извештаји засновани на приступу историјског трошка или на приступу текућег трошка; и
  - (ц) извор и ниво индекса цена на крају извештајног периода и промене индекса у текућем и претходном извештајном периоду.
- 40 Обелодањивања која се захтевају овим стандардом су потребна за појашњавање основе поступка са ефектима инфлације у финансијским извештајима. Она су такође намењена обезбеђивању других информација неопходних за разумевање те основе и резултирајућих износа.

## Датум ступања на снагу

---

- 41 Овај стандард се примењује на финансијске извештаје за периоде који почињу 1. јануара 1990. године или касније.