

Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 29

Финансовая отчетность в гиперинфляционной экономике*

Сфера применения

- 1 Настоящий стандарт должен применяться в отношении финансовой отчетности, включая консолидированную финансовую отчетность, всех предприятий, функциональная валюта которых является валютой страны с гиперинфляционной экономикой.
- 2 В условиях гиперинфляционной экономики финансовая отчетность о результатах деятельности и финансовом положении предприятия, составленная в местной валюте без пересчета, является малосодержательной. Деньги теряют покупательную способность с такой скоростью, что сопоставление сумм операций и других событий, произошедших в разное время даже в пределах одного отчетного периода, будет вводить в заблуждение.
- 3 Настоящий стандарт не устанавливает абсолютного значения уровня инфляции, при котором она считается переходящей в стадию гиперинфляции. То, в какой момент возникает необходимость пересчета финансовой отчетности в соответствии с настоящим стандартом, определяется на основе профессионального суждения. На наличие гиперинфляции указывают характеристики экономической среды в соответствующей стране, в число которых входят, помимо прочего, следующие:
 - (a) основная часть населения предпочитает хранить свои сбережения в немонетарных активах или в относительно стабильной иностранной валюте; имеющиеся суммы в местной валюте немедленно инвестируются для сохранения покупательной способности;
 - (b) основная часть населения рассчитывает денежные суммы не в местной валюте, а в относительно стабильной иностранной валюте; цены могут указываться в этой иностранной валюте;
 - (c) продажи и покупки с отсрочкой платежа производятся по ценам, компенсирующим ожидаемые потери покупательной способности в течение периода отсрочки платежа, даже если этот период является краткосрочным;
 - (d) процентные ставки, заработная плата и цены привязаны к ценовому индексу;
 - (e) совокупный уровень инфляции за три года приближается к 100% или превышает этот уровень.
- 4 Желательно, чтобы все компании, составляющие отчетность в валюте одной и той же страны с гиперинфляционной экономикой, применяли настоящий стандарт с одной и той же даты. Тем не менее, настоящий стандарт применяется к финансовой отчетности предприятия с начала отчетного периода, в котором оно выявляет наличие гиперинфляции в стране, в валюте которой составляется отчетность.

Пересчет финансовой отчетности

- 5 Цены изменяются с течением времени под воздействием различных политических, экономических и социальных факторов, носящих специфический или общий характер. Специфические факторы, такие, как изменения в объеме спроса и предложения или технологические изменения, могут вызвать значительное и независимое повышение или снижение цен на отдельные продукты. Кроме того, факторы общего характера могут привести к изменениям в общем уровне цен и, соответственно, общей покупательной способности денег.
- 6 Предприятия, составляющие финансовую отчетность на основе исторической стоимости, ведут такой учет, не принимая во внимание изменения в общем уровне цен или повышение цен на конкретные признанные активы или обязательства. Исключением являются те активы или обязательства, которые предприятие

* В рамках «Улучшений в МСФО (IFRS)», опубликованных в мае 2008 г., Совет следующим образом изменил термины, используемые в МСФО (IAS) 29, чтобы привести их в соответствие с другими МСФО: (a) термин «рыночная стоимость» был изменен на «справедливая стоимость», и (b) термины «результаты деятельности» и «чистый доход» были изменены на «прибыль или убыток».

обязано или желает измерять по справедливой стоимости. Например, основные средства могут быть переоценены до справедливой стоимости, а биологические активы обычно должны измеряться по справедливой стоимости. Тем не менее, некоторые предприятия составляют финансовую отчетность с использованием метода учета по восстановительной стоимости, которая отражает изменения в ценах на конкретные имеющиеся активы.

- 7 Финансовая отчетность в гиперинфляционной экономике (вне зависимости от используемого подхода — на основе исторической стоимости или на основе метода учета по восстановительной стоимости) полезна только тогда, когда она выражена в единицах измерения, действующих на конец отчетного периода. Поэтому к финансовой отчетности предприятий, составляющих отчетность в валюте страны с гиперинфляционной экономикой, применяется настоящий стандарт. Представление требуемой настоящим стандартом информации в виде дополнения к непересчитанной финансовой отчетности не разрешено. Также не приветствуется отдельное представление финансовой отчетности до пересчета.
- 8 **Финансовая отчетность предприятия, функциональная валюта которого является валютой страны с гиперинфляционной экономикой (вне зависимости от используемого подхода — на основе исторической стоимости или на основе метода учета по восстановительной стоимости) должна представляться в единицах измерения, действующих на конец отчетного периода. Соответствующие показатели за предыдущий период, требуемые МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности», и любая информация, относящаяся к более ранним периодам, также должна представляться в единицах измерения, действующих на конец отчетного периода. Применительно к представлению сравнительных сумм в иной валюте представления действуют пункты 42 (b) и 43 МСФО (IAS) 21 «Влияние изменений обменных курсов валют» (в редакции 2003 г.).**
- 9 Доходы или расходы по чистой монетарной позиции должны включаться в состав прибыли или убытка и раскрываться отдельно.
- 10 Пересчет финансовой отчетности в соответствии с настоящим стандартом требует применения определенных процедур, а также профессионального суждения. Последовательное применение этих процедур и профессионального суждения из периода в период является более важным, нежели абсолютная точность сумм, включенных в пересчитанную финансовую отчетность.

Финансовая отчетность на основе исторической стоимости

Отчет о финансовом положении

- 11 Показатели отчета о финансовом положении, не выраженные в единицах измерения, действующих на конец отчетного периода, пересчитываются с применением общего ценового индекса.
- 12 Монетарные статьи не пересчитываются, поскольку они уже выражены в денежных единицах, действующих на конец отчетного периода. Монетарные статьи представляют собой имеющиеся денежные средства, а также статьи, которые подлежат получению или выплате в денежной форме.
- 13 Активы и обязательства, по условиям договора привязанные к изменениям в ценах, например, индексированные облигации и займы, корректируются в соответствии с договором, с тем, чтобы установить сумму, оставшуюся непогашенной на конец отчетного периода. Эти статьи учитываются в пересчитанном отчете о финансовом положении на основе такой скорректированной суммы.
- 14 Все прочие активы и обязательства являются немонетарными. Некоторые немонетарные статьи учитываются на основе сумм, определяемых на конец отчетного периода, таких, как возможная чистая стоимость реализации и справедливая стоимость, поэтому они не пересчитываются. Все прочие немонетарные активы и обязательства пересчитываются.
- 15 Большинство немонетарных статей учитываются по себестоимости или по себестоимости за вычетом амортизации, то есть, они выражены в суммах, определенных на дату приобретения. Пересчитанная себестоимость, или себестоимость за вычетом амортизации, каждой статьи определяется путем умножения ее исторической стоимости и накопленной амортизации на коэффициент изменения в общем ценовом индексе с даты приобретения по дату окончания отчетного периода. Например, стоимость основных средств, инвестиций, запасов сырья и товаров, гудвилла, патентов, товарных знаков и аналогичных активов пересчитывается с даты их покупки. Запасы незавершенного производства и готовой продукции пересчитываются с дат, когда были понесены соответствующие затраты на приобретение и обработку.
- 16 Точные сведения о датах приобретения объектов основных средств могут отсутствовать, или их установление на основе расчетной оценки может оказаться невозможным. В этих редких случаях в первом отчетном периоде, в котором будет применяться настоящий стандарт, может возникнуть необходимость в

- использовании независимой профессиональной оценки стоимости статей в качестве основы для их дальнейшего пересчета.
- 17 В отношении отчетных периодов, для которых настоящий стандарт требует пересчета стоимости основных средств, может отсутствовать общий ценовой индекс. В таких случаях может возникнуть необходимость в использовании расчетной оценки, основанной, например, на изменениях обменного курса между функциональной валютой и относительно стабильной иностранной валютой.
- 18 Некоторые немонетарные статьи учитываются на основе стоимости, определенной на дату, отличную от даты приобретения или даты окончания отчетного периода, например, основные средства, которые переоценивались по состоянию на более раннюю дату. В таких случаях балансовая стоимость пересчитывается с даты переоценки.
- 19 Пересчитанная стоимость немонетарной статьи снижается в соответствии с требованиями применимых стандартов, если она превышает возмещаемую стоимость. Например, пересчитанная стоимость основных средств, гудвила, патентов и товарных знаков снижается до возмещаемой стоимости, а пересчитанная величина запасов до возможной чистой стоимости реализации.
- 20 Объект инвестиций, учитываемый по методу долевого участия, может составлять отчетность в валюте страны с гиперинфляционной экономикой. Отчет о финансовом положении и отчет о совокупной прибыли такого объекта инвестиций пересчитываются в соответствии с настоящим стандартом, с тем, чтобы рассчитать долю инвестора в его чистых активах и в его прибыли или убытках. Если пересчитанная финансовая отчетность объекта инвестиций выражена в иностранной валюте, она переводится по курсу закрытия.
- 21 Инфляция обычно влияет на затраты по займам. Пересчет капитальных затрат, финансируемых при помощи заемных средств, с одновременной капитализацией в течение того же периода, затрат по займам в той части, в которой они компенсируют инфляцию, не допускается. Указанная часть затрат по займам признается в качестве расхода в периоде возникновения соответствующих затрат.
- 22 Предприятие может приобрести активы по договору, разрешающему отсрочку оплаты без явного начисления процентов. При отсутствии практической возможности рассчитать вмененную сумму процентов такие активы пересчитываются с даты оплаты, а не с даты покупки.
- 23 [Удален]
- 24 На начало первого отчетного периода, в котором применяется настоящий стандарт, компоненты капитала, за исключением нераспределенной прибыли и прироста стоимости от переоценки, пересчитываются с использованием общего ценового индекса с даты внесения средств в капитал или иного возникновения компонентов. Прирост стоимости от переоценки, возникший в предыдущих отчетных периодах, исключается. Пересчитанная нераспределенная прибыль определяется как остаточная величина на основе всех остальных сумм в пересчитанном отчете о финансовом положении.
- 25 В конце первого отчетного периода и в последующие отчетные периоды все компоненты капитала пересчитываются с использованием общего ценового индекса с начала периода или с даты внесения в капитал, если эта дата наступает позднее. Изменения в капитале за отчетный период подлежат раскрытию в соответствии с МСФО (IAS) 1.

Отчет о совокупной прибыли

- 26 Настоящий стандарт требует, чтобы все статьи в отчете о совокупной прибыли были выражены в единицах измерения, действующих на конец отчетного периода. Соответственно, все суммы должны быть пересчитаны с использованием изменения в общем ценовом индексе с дат, когда статьи доходов и расходов были первоначально признаны в финансовой отчетности.

Прибыль или убыток по чистой монетарной позиции

- 27 В период инфляции предприятие, имеющее превышение монетарных активов над монетарными обязательствами, теряет покупательную способность, а предприятие, имеющее превышение монетарных обязательств над монетарными активами, увеличивает покупательную способность в той мере, в которой указанные активы и обязательства не привязаны к уровню цен. Такая прибыль или убыток по чистой монетарной позиции может быть выведена как разница, возникающая при пересчете немонетарных активов, капитала и статей в отчете о совокупной прибыли и корректировке индексируемых активов и обязательств. Расчетная оценка этой прибыли или убытка может быть получена путем применения изменения в общем ценовом индексе к средневзвешенному значению разницы между монетарными активами и монетарными обязательствами за отчетный период.

- 28 Прибыль или убыток по чистой монетарной позиции включается в состав прибыли или убытка. Производимая согласно пункту 13 корректировка активов и обязательств, привязанных к изменениям в ценах на основании договора, зачитывается против прибыли или убытка по чистой монетарной позиции. Прочие статьи доходов и расходов, например, процентные доходы и расходы и курсовые разницы, относящиеся к инвестированным или заемным средствам, также связаны с чистой монетарной позицией. Несмотря на то, что такие статьи должны раскрываться отдельно, их представление в отчете о совокупной прибыли вместе с прибылью или убытком по чистой монетарной позиции может оказаться полезным.

Финансовая отчетность, составленная на основе метода учета по текущей стоимости

Отчет о финансовом положении

- 29 Статьи, учитываемые по текущей стоимости, не пересчитываются, поскольку они уже выражены в единицах измерения, действующих на конец отчетного периода. Прочие статьи отчета о финансовом положении пересчитываются в соответствии с пунктами 11–25.

Отчет о совокупной прибыли

- 30 До пересчета отчет о совокупной прибыли, составленный на основе метода учета по текущей стоимости, обычно отражает затраты, действительные на момент совершения соответствующих операций или возникновения других событий. Себестоимость реализованной продукции и амортизация учитываются по текущей стоимости на момент потребления, выручка и прочие расходы — по своей денежной стоимости на момент возникновения. Соответственно, все суммы должны пересчитываться в единицы измерения, действующие на конец отчетного периода, с применением общего ценового индекса.

Прибыль или убыток по чистой монетарной позиции

- 31 Прибыль или убыток по чистой монетарной позиции учитываются в соответствии с пунктами 27 и 28.

Налоги

- 32 Пересчет финансовой отчетности в соответствии с настоящим стандартом может привести к возникновению разницы между балансовой стоимостью отдельных активов и обязательств в отчете о финансовом положении и их налоговой базой. Эта разница учитывается в соответствии с МСФО (IAS) 12 «Налог на прибыль».

Отчет о движении денежных средств

- 33 Настоящий стандарт требует, чтобы все статьи в отчете о движении денежных средств были выражены в единицах измерения, действующих на конец отчетного периода.

Сравнительные показатели

- 34 Сравнительные показатели за предыдущий отчетный период, вне зависимости от используемого подхода (на основе исторической стоимости или на основе метода учета по восстановительной стоимости), пересчитываются с использованием общего ценового индекса, с тем, чтобы сравнительная финансовая отчетность была представлена в единицах измерения, действующих на конец отчетного периода. Информация, которая раскрывается в отношении более ранних периодов, также должна быть выражена в единицах измерения, действующих на конец отчетного периода. Применительно к представлению сравнительных сумм в иной валюте представления действуют пункты 42 (b) и 43 МСФО (IAS) 21.

Консолидированная финансовая отчетность

- 35 Материнское предприятие, составляющее отчетность в валюте страны с гиперинфляционной экономикой, может иметь дочерние предприятия, которые также составляют отчетность в валютах стран с гиперинфляционной экономикой. Финансовая отчетность любого такого дочернего предприятия должна пересчитываться с использованием общего ценового индекса страны, в валюте которой составляется его

отчетность, до включения в консолидированную финансовую отчетность, выпускаемую материнским предприятием. Если такое дочернее предприятие является зарубежным дочерним предприятием, его пересчитанная финансовая отчетность переводится по курсу закрытия. К финансовой отчетности дочерних предприятий в валюте, не являющейся валютой страны с гиперинфляционной экономикой, применяется подход, установленный МСФО (IAS) 21.

- 36 При консолидации финансовой отчетности с несовпадающими датами окончания отчетных периодов все статьи, как немонетарные, так и монетарные, должны пересчитываться в единицы измерения, действующие на дату консолидированной финансовой отчетности.

Выбор и использование общего ценового индекса

- 37 Пересчет финансовой отчетности в соответствии с настоящим стандартом требует использования общего ценового индекса, который отражает изменения в общей покупательной способности. Желательно, чтобы все предприятия, составляющие отчетность в валюте одной и той же страны с гиперинфляционной экономикой, использовали один и тот же индекс.

Экономика, выходящая из периода гиперинфляции

- 38 Когда экономика выходит из периода гиперинфляции, и предприятие прекращает составлять и представлять финансовую отчетность в соответствии с требованиями настоящего стандарта, оно должно использовать суммы, выраженные в единицах измерения, действующих на конец предыдущего отчетного периода, в качестве основы для определения балансовой стоимости в финансовой отчетности последующих отчетных периодов.

Раскрытие

- 39 Раскрытию подлежит следующая информация:
- (a) тот факт, что финансовая отчетность и соответствующие показатели предыдущих периодов были пересчитаны с учетом изменений в общей покупательной способности функциональной валюты и, таким образом, представлены в единицах измерения, действующих на конец отчетного периода;
 - (b) подход к составлению финансовой отчетности — на основе исторической стоимости или на основе метода учета по восстановительной стоимости;
 - (c) наименование и уровень ценового индекса на конец отчетного периода, а также изменение индекса в текущем и предыдущем отчетных периодах.
- 40 Раскрытие информации, требуемое в соответствии с настоящим стандартом, необходимо для пояснения метода отражения эффекта инфляции в финансовой отчетности. Оно также предназначено для представления прочей информации, необходимой для понимания этого метода и возникающих в результате его применения сумм.

Дата вступления в силу

- 41 Настоящий стандарт вступает в силу в отношении финансовой отчетности за отчетные периоды, начинающиеся 1 января 1990 г. или после указанной даты.