

# Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 29

## «Финансовая отчетность в гиперинфляционной экономике»<sup>\*</sup>

### 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 обязано или желает оценивать по справедливой стоимости. Например, основные средства могут быть переоценены до справедливой стоимости, а биологические активы обычно должны оцениваться по справедливой стоимости. Тем не менее, некоторые предприятия составляют финансовую

<sup>\*</sup> В рамках «Улучшений в МСФО (IFRS)», опубликованных в мае 2008 г., Правление следующим образом изменило 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».

- 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 пересчитанной 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, индексируемые 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 совокупном доходе 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 совокупном доходе**

- 26 Настоящий стандарт требует, чтобы все статьи в отчете о совокупном доходе 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 совокупном доходе 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 совокупном доходе 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 совокупном доходе**

- 30 До пересчета отчет о совокупном доходе, 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 текущей 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 текущей 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.