

MEĐUNARODNI RAČUNOVODSTVENI STANDARD 29

Finansijsko izvještavanje u hiperinflacionim ekonomijama

Djelokrug

1. **Ovaj Standard se treba primijeniti na finansijske izvještaje, uključujući konsolidirane finansijske izvještaje, svakog subjekta koji izvještava u valuti hiperinflacione ekonomije.**
2. U hiperinflacionim uslovima nije korisno izvještavati o poslovnim rezultatima i finansijskom položaju u domaćoj valuti bez prepravljajanja finansijskih izvještaja. Novac gubi kupovnu snagu po takvoj stopi da je pogrešno upoređivati iznose transakcija i drugih poslovnih događaja koji su se dogodili u različitim vremenima, čak i one unutar istog obračunskog perioda.
3. Ovaj Standard ne utvrđuje apsolutnu stopu kod koje se smatra da je nastala hiperinflacija. Stvar je procjene kada postoji nužnost da se finansijski izvještaji ponovo iskazuju u skladu sa ovim Standardom. Hiperinflaciju pokazuju karakteristike ekonomskog okruženja zemlje koje uključuju sljedeće (ali se ne ograničava na to):
 - (a) stanovništvo općenito radije drži svoje bogatstvo u nenovčanoj imovini ili nekoj relativno stabilnoj stranoj valuti. Iznosi domaće valute odmah se ulažu da bi se održala kupovna moć;
 - (b) stanovništvo uglavnom ne promatra novčane iznose prema domaćoj valuti već prema relativno stabilnoj stranoj valuti. Cijene mogu biti navedene u toj valuti;
 - (c) prodaja i kupovina na kredit odvija se po cijenama koje kompenziraju očekivani gubitak kupovne moći za vrijeme kreditnog perioda, čak ako je taj period kratak;
 - (d) kamatne stope, plaće i cijene vezane su uz indeks cijena; i
 - (e) kumulativna stopa inflacije kroz tri godine se približava, ili premašuje, 100%.
4. Preporučuje se da svi subjekti koji izvještavaju u valuti iste hiperinflacijske ekonomije, ovaj Standard primjenjuju od istog datuma. Ipak, taj se Standard odnosi na finansijske izvještaje svakog subjekta od početka izvještajnog perioda u kojem on utvrdi nastanak hiperinflacije u zemlji u čijoj valuti izvještava.

Prepravljajanje finansijskih izvještaja

5. Cijene se tokom vremena mijenjaju kao rezultat različitih specifičnih ili opštepoličkih, ekonomskih i društvenih uticaja. Specifični uticaji, kao što su promjene ponude i potražnje i tehnološke promjene mogu izazvati značajan porast ili smanjenje pojedinih cijena, i to nezavisno jedno od drugog. Osim toga, opšti uticaji mogu dovesti do promjena opšteg nivoa cijena i uslijed toga i promjene opšte kupovne moći novca.

6. U većini zemalja, finansijski izvještaji se sastavljaju na računovodstvenoj osnovi historijskog troška, bez obzira na promjene opšteg nivoa cijena ili porast cijena pojedinih stavki priznate imovine i priznatih obaveza. Izuzetak su ona imovina i one obaveze koje je subjekt dužan mjeriti ili je odabrao da ih mjeri po fer vrijednosti. Na primjer, nekretnine, postrojenja i oprema mogu se revalorizirati po fer vrijednosti, dok se biološka imovina u pravilu obavezno vrednuje po fer vrijednosti. Neki subjekti, međutim, prezentiraju finansijske izvještaje koji se zasnivaju na pristupu tekućeg troška koji odražava učinke promjena pojedinih cijena imovine koju drže.
7. Finansijski izvještaji u hiperinflacionim uslovima, bilo da su zasnovani na pristupu historijskog troška ili na pristupu tekuće cijene, korisni su samo ako su izraženi mjernom jedinicom koja vrijedi na datum izvještaja o finansijskom položaju. Proizlazi da se ovaj Standard odnosi na finansijske izvještaje subjekata koji izvještavaju u valuti hiperinflacione ekonomije. Nije dopušteno prezentiranje informacija zahtijevanih ovim Standardom kao dodatak finansijskim izvještajima koji nisu prepravljani. Takođe se ne podržava odvojena prezentacija finansijskih izvještaja prije prepravljanja.
8. **Finansijski izvještaji subjekta čija funkcionalna valuta je valuta hiperinflacione ekonomije, bilo da su zasnovani na pristupu historijskog troška ili na pristupu tekućeg troška, iskazuju se primjenom tekuće mjerne jedinice na kraju izvještajnog perioda. Odgovarajući uporedni podaci za prethodni period koje zahtijeva MRS 1 - *Prezentacija finansijskih izvještaja* (revidiran 2007.) i sve informacije koje se tiču ranijih perioda takođe se iskazuju primjenom tekuće mjerne jedinice na kraju izvještajnog perioda. U svrhu prezentacije uporednih podataka u drugačijoj izvještajnoj valuti primjenjuju se tačke 42.(b) i 43. MRS-a 21 - *Učinci promjena kurseva stranih valuta*.**
9. **Dobitak ili gubitak od neto monetarnog položaja treba uključiti u dobit ili gubitak i odvojeno objaviti.**
10. Prepravljanje finansijskih izvještaja u skladu sa ovim Standardom zahtijeva primjenjivanje određenih postupaka kao i prosuđivanje. Dosljedna primjena tih postupaka i prosuđivanja, iz perioda u period, važnija je od pretjerane tačnosti proizašlih iznosa koji su uključeni u prepravljene finansijske izvještaje.

Finansijski izvještaji na osnovu historijskog troška

Izveštaj o finansijskom položaju

11. Iznosi u izvještaju o finansijskom položaju koji još nisu iskazani pomoću tekuće mjerne jedinice se na datum izvještajnog perioda prepravljaju primjenom opšteg indeksa cijena.
12. Monetarne stavke se ne prepravljaju, jer su već iskazane pomoću tekuće mjerne jedinice na datum izvještaja o finansijskom položaju. Monetarne su stavke novac koji se drži i one stavke koje treba primiti ili platiti u novcu.
13. Imovina i obaveze vezani sporazumom na promjene cijena, kao što su indeksom vezane obaveznice i zajmovi, usklađuju se u skladu sa sporazumom, kako bi se utvrdio neplaćeni iznos na datum izvještaja o finansijskom položaju. Te se stavke u prepravljenom izvještaju o finansijskom položaju iskazuju po tom usklađenom iznosu.

14. Sva druga imovina i obaveze su nemonetarne stavke. Neke nemonetarne stavke se iskazuju po tekućim iznosima na kraju izvještajnog perioda, kao što su neto ostvariva vrijednost i fer vrijednost, tako da se one ne prepravljaju. Sva druga nemonetarna imovina i obaveze se prepravljaju.
15. Većina nemonetarnih stavki se iskazuje po trošku ili po trošku umanjenom za amortizaciju; stoga se one iskazuju po tekućim iznosima na datum njihove nabavke. Prepravljani trošak ili trošak umanjen za amortizaciju svake stavke utvrđuje se primjenom promjene opšteg indeksa cijena od datuma nabavke do datuma izvještaja o finansijskom položaju, na njen historijski trošak nabavke i ispravak vrijednosti. Na primjer, nekretnine, postrojenja i oprema, zalihe sirovina i trgovačke robe, goodwill, patenti, zaštitni znakovi i slična imovina se prepravljaju od datuma njihove nabavke. Zalihe nedovršenih i gotovih proizvoda se prepravljaju od datuma nastanka troškova nabavke i konverzije.
16. Detaljne evidencije o datumima nabavke predmeta nekretnina, postrojenja i opreme možda nisu raspoloživi ili se ne mogu procijeniti. U tim rijetkim slučajevima može biti nužno da se, u prvom periodu primjene ovog Standarda, primijeni samostalna stručna procjena vrijednosti stavki kao osnova za njihovo prepravljavanje.
17. Opšti indeks cijena možda nije raspoloživ za periode za koje se ovim Standardom zahtijeva prepravljavanje nekretnina, postrojenja i opreme. U nekim rijetkim slučajevima nužno je primijeniti procjenu zasnovanu, na primjer, na kretanjima valutnog kursa izvještajne valute u odnosu na relativno stabilnu stranu valutu.
18. Neke nemonetarne stavke se iskazuju po tekućim iznosima na datume koji su drukčiji od datuma nabavke ili izvještaja o finansijskom položaju; na primjer, nekretnine, postrojenja i oprema koji su bili revalorizirani na neki raniji datum. U tim slučajevima, knjigovodstvene vrijednosti se prepravljaju od datuma revalorizacije.
19. Prepravljani iznos nemonetarne stavke se umanjuje, u skladu s odgovarajućim MSFI-jem, kada prelazi njen nadoknadivi iznos. Na primjer, prepravljani iznos nekretnina, postrojenja i opreme, goodwilla, patenata i zaštitnih znakova se smanjuje do neto nadoknadivog iznosa, a prepravljani iznosi zaliha se svode na neto nadoknadivi iznos.
20. Subjekt u koje je izvršeno ulaganje koje se obračunava metodom udjela može izvještavati u valuti ekonomije u kojoj prevladava hiperinflacija. Izvještaj o finansijskom položaju i izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti takvog subjekta se prepravljaju u skladu sa ovim Standardom kako bi se izračunao udio ulagača u neto imovini i dobiti ili gubitku tog subjekta. Ako su prepravljani finansijski izvještaji subjekta u koje je izvršeno ulaganje iskazani u stranoj valuti, oni se preračunavaju po zaključnim kursovima.
21. Uticaj inflacije obično se priznaje u troškovima pozajmljivanja. Nije primjereno prepravljati i ulaganja u stalnu imovinu finansirana pozajmljivanjem i kapitalizirati taj dio troškova pozajmljivanja kojima se kompenzira inflacija za vrijeme istoga perioda. Taj dio troškova pozajmljivanja se priznaje kao rashod u periodu u kojem su ti troškovi nastali.

22. Subjekt može nabaviti imovinu na osnovu sporazuma koji mu dopušta odgodu plaćanja bez izričitog nastajanja troška kamate. Ondje gdje je neizvodljivo uračunavanje iznosa kamata, takva se imovina prepravlja od datuma plaćanja, a ne od datuma nabavke.
23. [brisan]
24. Na početku prvog perioda primjene ovog Standarda prepravljaju se dijelovi kapitala osim zadržane dobiti i revalorizacijske rezerve, i to tako da se primijeni opšti indeks cijena od datuma kada su ti dijelovi uloženi ili nastali na drugi način. Revalorizacijska rezerva proizašla iz prethodnih perioda, eliminira se. Prepravljajanje zadržane dobiti izvodi se iz drugih iznosa u prepravljenom izvještaju o finansijskom položaju.
25. Na kraju prvog perioda i u kasnijim periodima prepravljaju se svi sastavni dijelovi kapitala, primjenjujući opšti indeks cijena od početka perioda ili datuma uloga, ako je kasniji. Kretanja u kapitalu za period, objavljuju se u skladu sa MRS-om 1.

Izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti

26. Ovaj Standard zahtijeva da se sve stavke u izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti iskazuju pomoću tekuće mjerne jedinice na datum izvještaja o finansijskom položaju. Zato se svi iznosi trebaju prepraviti primjenjujući promjenu opšteg iznosa cijena od datuma kada su stavke prihoda i rashoda u finansijskim izvještajima bile početno evidentirane.

Dobitak ili gubitak od neto monetarnog položaja

27. Subjekt koji u periodu inflacije drži višak monetarne imovine iznad monetarnih obaveza gubi kupovnu moć, a subjekt s viškom monetarnih obaveza iznad monetarne imovine povećava kupovnu moć u mjeri u kojoj imovina i obaveze nisu vezani za nivo cijena. Taj dobitak ili gubitak od neto monetarnog položaja može se izvesti kao razlika koja proizlazi iz prepravljajanja nemonetarne imovine, kapitala i stavki iz izvještaja o sveobuhvatnoj dobiti te usklađivanja imovine i obaveza vezanih za indeks. Dobitak ili gubitak može se procijeniti primjenjujući promjenu opšteg indeksa cijena na ponderisani prosjek razlike između monetarne imovine i monetarnih obaveza perioda.
28. Dobitak ili gubitak po neto monetarnom položaju se uključuje u dobit ili gubitak. Usklađenje imovine i obaveza vezanih sporazumom na promjene cijena provedeno u skladu sa tačkom 13. se prebija sa dobitkom ili gubitkom po neto monetarnom položaju. Druge stavke prihoda i rashoda, kao što su prihod i rashod od kamata i kursne razlike koje se odnose na uloženu ili pozajmljenu novčanu imovinu, također su povezane sa neto monetarnim položajem. Iako se takve stavke objavljuju odvojeno, one mogu biti korisne ako se prezentiraju zajedno s dobitkom ili gubitkom od neto monetarnog položaja u izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti.

Finansijski izvještaji na osnovu tekućeg troška

Izvještaj o finansijskom položaju

29. Stavke iskazane po tekućem trošku ne prepravljaju se jer su već izražene u obliku tekuće mjerne jedinice na datum izvještaja o finansijskom položaju. Druge stavke u izvještaju o finansijskom položaju prepravljaju se u skladu sa tačkama 11.-25.

Izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti

30. Izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti pripremljen na osnovu tekućeg troška prije prepravljavanja, općenito izvještava o tekućim troškovima u vremenu u kojem su navedene transakcije ili događaji nastali. Troškovi prodaje i amortizacija evidentiraju se po tekućim troškovima u vremenu potrošnje; prodaja i drugi rashodi evidentiraju se po njihovim novčanim iznosima kada su se dogodili. Stoga se svi iznosi trebaju prepraviti u tekuću mjernu jedinicu na datum izvještaja o finansijskom položaju, primjenjujući opšti indeks cijena.

Dobitak ili gubitak od neto monetarnog položaja

31. Dobitak ili gubitak od neto monetarnog položaja obračunava se u skladu sa tačkama 27. i 28.

Porezi

32. Prepravljavanje finansijskih izvještaja u skladu sa ovim Standardom može dovesti do razlike između knjigovodstvene vrijednosti pojedine imovine i obaveza u izvještaju o finansijskom položaju i njihovih poreznih osnovica. Te se razlike obračunavaju u skladu sa MRS-om 12 - *Porezi na dobit*.

Izvještaj o novčanim tokovima

33. Ovaj Standard zahtijeva da se sve stavke u izvještaju o novčanim tokovima iskazuju u obliku tekuće mjerne jedinice na datum izvještaja o finansijskom položaju.

Uporedni podaci

34. Uporedni iznosi za prethodni izvještajni period, bilo da su bili zasnovani na pristupu historijskog troška ili na pristupu tekućeg troška, prepravljaju se primjenjujući opšti indeks cijena tako da su uporedivi finansijski izvještaji prezentirani primjenom tekuće mjerne jedinice na kraju izvještajnog perioda. Informacija koja je objavljena u odnosu na raniji period takođe se izražava primjenom tekuće mjerne jedinice na kraju izvještajnog perioda. U svrhu prikazivanja uporednih podataka u različitoj izvještajnoj valuti primjenjuju se tačke 42.(b) i 43. MRS-a 21.

Konsolidirani finansijski izvještaji

35. Matica koja izvještava u valuti hiperinflacione ekonomije može imati zavisne subjekte koji takođe izvještavaju u valutama hiperinflacione ekonomije. Finansijski izvještaji svakog takvog zavisnog subjekta trebaju se prepraviti primjenjujući opšti indeks cijena zemlje u čijoj valuti izvještava, prije nego se uključi u konsolidirane finansijske izvještaje koje izdaje njegova matica. Tamo gdje je takav zavisni subjekt inostrani zavisni subjekt, njegovi prepravljani finansijski izvještaji se preračunavaju po zaključnom kursu. Finansijski izvještaji zavisnih subjekata koji ne izvještavaju u valutama hiperinflacione ekonomije, obrađuju se u skladu sa MRS-om 21.

36. Ako su finansijski izvještaji sa različitim krajevima izvještajnih perioda konsolidirani, sve stavke, bilo nemonetarne ili monetarne, trebaju se prepraviti u tekuću mjernu jedinicu na datum konsolidiranih finansijskih izvještaja.

Izbor i korištenje opšteg indeksa cijena

37. Prepravljavanje finansijskih izvještaja u skladu sa ovim Standardom zahtijeva korištenje opšteg indeksa cijena koji odražava promjene u opštoj kupovnoj moći. Poželjno je da svi subjekti koji izvještavaju u valuti iste zemlje koriste isti indeks.

Ekonomije koje prestaju biti hiperinflacione

38. Kada ekonomija prestaje biti hiperinflaciona i subjekt prekida pripremanje i prezentaciju finansijskih izvještaja pripremljenih u skladu sa ovim Standardom, s iznosima iskazanim u tekućoj mjernoj jedinici na kraju prethodnog izvještajnog perioda treba postupati kao s osnovom za knjigovodstvene iznose u njegovim narednim finansijskim izvještajima.

Objavljivanje

39. Treba objaviti sljedeće:
- (a) činjenicu da su finansijski izvještaji i uporedni podaci za prethodne periode prepravljani za promjene u opštoj kupovnoj moći izvještajne valute te su kao rezultat toga iskazani primjenom tekuće mjerne jedinice na datum izvještaja o finansijskom položaju;
 - (b) jesu li finansijski izvještaji zasnovani na pristupu historijskog troška ili na pristupu tekućeg troška; i
 - (c) karakteristike i nivo indeksa cijene na datum izvještaja o finansijskom položaju kao i kretanje tog indeksa za vrijeme tekućeg i prethodnog izvještajnog perioda.
40. Objavljivanja koja se zahtijevaju ovim Standardom potrebna su kako bi se objasnila osnova obračuna efekata inflacije u finansijskim izvještajima. Ona takođe trebaju pružiti i druge informacije neophodne za razumijevanje te osnove i iznosa koji iz toga proizlaze.

Datum stupanja na snagu

41. Ovaj Međunarodni računovodstveni standard stupa na snagu za godišnje periode koji počinju na dan ili poslije 1. januara 1990. godine.