

Međunarodni računovodstveni standard 29

Finansijsko izvještavanje u hiperinflacionim privredama¹

Djelokrug

1. **Ovaj Standard se treba primijeniti na finansijske izvještaje, uključujući konsolidirane finansijske izvještaje, svih subjekata čija funkcionalna valuta je valuta hiperinflacione privrede.**
2. U hiperinflacionoj privredi izvještavanje o poslovnim rezultatima i finansijskom položaju u lokalnoj valuti nije upotrebljivo bez prepravljanja. Novac gubi kupovnu moć takvom brzinom da poređenje iznosa transakcija i drugih događaja koji su se desili na druge datume, čak i unutar istog izvještajnog perioda, može dovesti do pogrešnih zaključaka.
3. Ovaj Standard ne utvrđuje apsolutnu stopu kojom se smatra da nastaje hiperinflacija. Određivanje kada je neophodno prepravljanje finansijskih izvještaja u skladu s ovim Standardom je pitanje procjene. Na hiperinflaciju ukazuju karakteristike ekonomskog okruženja neke države koje uključuju, ali nisu ograničene na sljedeće:
 - (a) Većina stanovništva preferira da svoju imovinu drži u nenovčanom obliku ili u nekoj relativno stabilnoj stranoj valuti. Iznosi koji se drže u domaćoj valuti se odmah ulažu kako bi se održala kupovna moć.
 - (b) Većina stanovništva o novčanim iznosima ne razmišlja u domaćoj valuti, već u relativno stabilnoj stranoj valuti. I cijene se možda navode u toj valuti.
 - (c) Prodaja i kupovina na kredit se vrši po cijenama koje kompenziraju očekivani gubitak kupovne moći tokom kreditnog perioda, čak i ako je taj period kratak.
 - (d) Kamatne stope, plaće i cijene su povezane s indeksom cijena.
 - (e) Kumulativna stopa inflacije u periodu od tri godine se približava ili prelazi 100%.
4. Preporučljivo je da svi subjekti koji finansijske izvještaje podnose u valuti iste hiperinflacione privrede primjenjuju ovaj Standard od istog datuma. Bez obzira na to, ovaj Standard se primjenjuje na finansijske izvještaje svih subjekata od početka izvještajnog perioda u kojem subjekti utvrde postojanje hiperinflacije u državi u čijoj valuti podnose izvještaje.

Prepravljanje finansijskih izvještaja

5. Cijene se tokom vremena mijenjaju kao rezultat različitih, specifičnih ili općih, političkih, ekonomskih i društvenih utjecaja. Specifični faktori, kao što su promjene ponude i potražnje i tehnološke promjene, mogu uzrokovati da

¹ U okviru dokumenta *Poboljšanja MSFI-jeva* koji je objavljen u maju 2008. godine, Odbor za Međunarodne računovodstvene standarde (IASB) je izmijenio termine korištene u MRS 29 kako bi bili dosljedni sa drugim MSFI, kako slijedi: (a) "tržišna vrijednost" je izmijenjena u "fer vrijednost", i (b) "rezultati poslovanja" i "neto prihod" su izmijenjeni u "dobit ili gubitak".

pojedinačne cijene značajno rastu ili opadaju, i to nezavisno jedna od druge. Pored toga, opći faktori mogu prouzrokovati promjene općeg nivoa cijena a time i do promjene opće kupovne moći novca.

6. Subjekti koji finansijske izvještaje pripremaju na računovodstvenom osnovu historijskog troška to rade bez obzira na promjene općeg nivoa cijena ili na povećanja cijena pojedinih stavki priznate imovine ili obaveza. Izuzetak su ona imovina i obaveze koje je subjekt obavezan, ili je odlučio, mjeriti po fer vrijednosti. Na primjer, nekretnine, postrojenja i oprema se mogu revalorizirati na fer vrijednost, a biološka imovina se generalno obavezno mjeri po fer vrijednosti. Međutim, neki subjekti prezentiraju finansijske izvještaje koji se zasnivaju na pristupu tekućeg troška, koji odražava efekte promjena cijena određenih stavki imovine koju drže.
7. Finansijski izvještaji su korisni u hiperinflacionoj privredi samo ako su izraženi u mjernoj jedinici koja je važeća na kraju izvještajnog perioda, bez obzira na to zasnivaju li se na pristupu historijskog troška ili pristupu tekućeg troška. Kao rezultat toga, ovaj Standard se primjenjuje na finansijske izvještaje subjekata koji izvještaje podnose u valuti hiperinflacione privrede. Nije dozvoljeno da se informacije koje zahtijeva ovaj Standard prezentiraju kao dodatak neprepravljenim finansijskim izvještajima. Također, ne preporučuje se odvojeno prezentiranje finansijskih izvještaja prije prepravljanja.
8. **Finansijski izvještaji subjekta čija funkcionalna valuta je valuta hiperinflacione privrede se iskazuju u mjernoj jedinici koja je važeća na kraju izvještajnog perioda, bez obzira na to zasnivaju li se na pristupu historijskog troška ili pristupu tekućeg troška. Odgovarajući iznosi za prethodni period prema zahtjevima MRS 1 – *Prezentacija finansijskih izvještaja* (revidiranog 2007. godine), kao i sve informacije koje se tiču ranijih perioda se također iskazuju u mjernoj jedinici važećoj na kraju izvještajnog perioda. Za svrhe prezentiranja uporednih iznosa u drugog izvještajnoj valuti primjenjuju se tačke 42.(b) i 43. MRS 21 – *Efekte promjena kursa 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 s ovim Standardom zahtijeva primjenu određenih procedura i prosuđivanja. Dosljedna primjena tih procedura i prosuđivanja iz perioda u period je važnija od potpune tačnosti rezultirajućih iznosa uključenih u prepravljene finansijske izvještaje.

Finansijski izvještaji zasnovani na historijskom trošku

Izvještaj o finansijskom položaju

11. Iznosi koji u izvještaju o finansijskom položaju nisu već izraženi u mjernoj jedinici važećoj na kraju izvještajnog perioda se prepravljaju primjenom općeg indeksa cijena.
12. Monetarne stavke se ne prepravljaju jer su već izražene u mjernoj jedinici važećoj na kraju izvještajnog perioda. Monetarne stavke su novac koji se drži i stavke koje će se naplatiti ili platiti u novcu.

13. Imovina i obaveze koje su sporazumom povezane s promjenama cijena, kao što su indeksirane obveznice i krediti, se usklađuju u skladu sa sporazumom kako bi se utvrdio neizmireni iznos na kraju izvještajnog perioda. Te stavke se u prepravljenom izvještaju o finansijskom položaju iskazuju u tom usklađenom iznosu.
14. Sva ostala imovina i obaveze su nemonetarne. Neke nemonetarne stavke se iskazuju po iznosima važećim na kraju izvještajnog perioda, kao na primjer neto ostvariva vrijednost i fer vrijednost, tako da se one ne prepravljaju. Sva ostala nemonetarna imovina i obaveze se prepravljaju.
15. Većina nemonetarnih stavki se iskazuju po trošku nabavke ili trošku nabavke umanjenom za amortizaciju; prema tome, iskazuju se u iznosima važećim na datum njihovog stjecanja. Prepravljani trošak nabavke ili trošak nabavke umanjen za amortizaciju svake stavke se utvrđuje tako što se na njen historijski trošak i akumuliranu amortizaciju primjenjuje promjena opšteg indeksa cijena od datuma nabavke do kraja izvještajnog perioda. 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 poluproizvoda i gotovih proizvoda se prepravljaju od datuma kada su nastali troškovi nabavke i konverzije.
16. Moguće je da ne postoji detaljna evidencija o datumima nabavki stavki nekretnina, postrojenja i opreme, ili da se oni ne mogu procijeniti. U tim rijetkim slučajevima, u periodu kada se ovaj Standard prvi put primjenjuje, može biti neophodno da se primijeni nezavisna stručna procjena vrijednosti tih stavki kao osnov za njihovo prepravljanje.
17. Moguće je da nije raspoloživ opći indeks cijena za periode za koje je ovaj Standard zahtijeva prepravljanje nekretnina, postrojenja i opreme. U tim okolnostima može biti neophodno da se napravi procjena zasnovana, na primjer, na kretanjima deviznog kursa između funkcionalne valute i neke relativno stabilne strane valute.
18. Neke nemonetarne stavke se iskazuju u iznosima važećim na datume koji nisu datumi nabavke ni datumi izvještaja o finansijskom položaju, na primjer, nekretnine, postrojenja i oprema koji su revalorizirani na neki raniji datum. U tim slučajevima, knjigovodstvena vrijednost se prepravlja od datuma revalorizacije.
19. Prepravljani iznos nemonetarne stavke se, u skladu s odgovarajućim MSFI, umanjuje kada prelazi svoj nadoknadivi iznos. Na primjer, prepravljani iznosi nekretnina, postrojenja i opreme, goodwilla, patenata i zaštitnih znakova se smanjuju na nadoknadivi iznos, a prepravljani iznosi zaliha se smanjuju na neto ostvarivu vrijednost.
20. Subjekt u koji je izvršeno ulaganje koje se obračunava metodom udjela može podnositi izvještaje u valuti hiperinflacione privrede. Izvještaj o finansijskom položaju i izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti tog subjekta u koji je izvršeno ulaganje se prepravljaju u skladu s ovim Standardom kako bi se izračunao udio ulagača u neto imovini i dobiti ili gubitku subjekta. Kada su prepravljani finansijski izvještaji subjekta u koji je izvršeno ulaganje izraženi u stranoj valuti, preračunavaju se po zaključnim kursovima.

21. Utjecaj inflacije se obično priznaje u troškovima pozajmljivanja. Nije primjereno prepravljati i kapitalne izdatke financirane pozajmljivanjem i kapitalizirati onaj dio troškova pozajmljivanja koji kompenzira inflaciju tokom istog perioda. Taj dio troškova pozajmljivanja se priznaje kao rashod u periodu u kojima su troškovi nastali.
22. Subjekt može steći imovinu u okviru aranžmana koji mu dopušta odgodu plaćanja bez nastajanja izričitog troška kamate. U slučajevima kada je neizvodljivo uračunavanje iznosa kamata, takva imovina se prepravlja od datuma plaćanja, a ne od datuma nabavke.
23. [brisan]
24. Na početku perioda u kojem se ovaj Standard prvi put primjenjuje, komponente vlasničkog kapitala, osim zadržane dobiti i revalorizacijske rezerve, se prepravljaju tako da se primijeni opći indeks cijena od datuma kada su te komponente nastale ulaganjem ili na neki drugi način. Svaki revalorizacijska rezerva proizašla iz prethodnih perioda se eliminira. Prepravljene zadržane dobiti se izvode iz svih ostalih iznosa u prepravljenom izvještaju o finansijskom položaju.
25. Na kraju prvog perioda primjene i u kasnijim periodima, prepravljaju se sve komponente vlasničkog kapitala primjenom općeg indeksa cijena od početka perioda ili datuma ulaganja, zavisno od toga šta je kasnije. Kretanja vlasničkog kapitala za taj period se objavljuju u skladu s MRS 1.

Izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti

26. Ovaj Standard zahtijeva da se sve stavke u izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti izražavaju u mjernoj jedinici koja je važeća na kraju izvještajnog perioda. Prema tome, svi iznosi se moraju prepraviti primjenom promjena općeg indeksa cijena od datuma kada su stavke prihoda i rashoda početno evidentirane u finansijskim izvještajima.

Dobitak ili gubitak od neto monetarnog položaja

27. U periodu inflacije, subjekt čiji je iznos viška monetarne imovine veći od iznosa monetarnih obaveza gubi kupovnu moć, a subjekt koji ima više monetarnih obaveza nego monetarne imovine dobija kupovnu moć, u mjeri u kojoj predmetna imovina i obaveze nisu vezane za nivo cijena. Taj dobitak ili gubitak od neto monetarnog položaja se može izvesti kao razlika proizašla iz prepravljanja nemonetarne imovine, vlasničkog kapitala i stavki u izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti, i usklađivanja imovine i obaveza vezanih za indeks. Dobitak ili gubitak se može procijeniti primjenom promjene općeg indeksa cijena na ponderirani prosjek razlike između monetarne imovine i monetarnih obaveza za taj period.
28. Dobitak ili gubitak od neto monetarnog položaja se uključuje u dobit ili gubitak. Usklađivanja one imovine i obaveza koje su sporazumom vezane za promjene cijena izvršena u skladu s tačkom 13. se prebijaju sa dobitkom ili gubitkom od neto monetarnog položaja. Ostale stavke prihoda i rashoda, kao na primjer prihod i rashod od kamata i kursne razlike vezane za uložena ili zadužena sredstva, se također povezuju s neto monetarnim položajem. Iako se takve stavke odvojeno objavljuju, može biti korisno da se u izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti prezentiraju zajedno sa dobitkom ili gubitkom od neto monetarnog položaja.

Finansijski izvještaji na osnovu tekućeg troška

Izvještaj o finansijskom položaju

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

Izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti

30. Izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti zasnovan na tekućem trošku prije prepravljanja obično izvještava o troškovima koji su bili tekući u vrijeme nastanka relevantnih transakcija ili događaja. Troškovi prodaje i amortizacije se evidentiraju po troškovima koji su bili tekući u vrijeme potrošnje; prodaja i drugi rashodi se evidentiraju po njihovim novčanim iznosima u trenutku kada su se dogodili. Stoga se svi iznosi trebaju prepraviti u mjernu jedinicu važeću na datum izvještaja o finansijskom položaju, primjenjujući opći indeks cijena.

Dobitak ili gubitak od neto monetarnog položaja

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

Porezi

32. Prepravljanje finansijskih izvještaja u skladu sa ovim Standardom može dovesti do razlika između knjigovodstvene vrijednosti pojedinih stavki imovine i obaveza u izvještaju o finansijskom položaju i njihovih poreznih osnovica. Takve razlike se obračunavaju u skladu s MRS 12 – *Porezi na dobit*.

Izvještaj o novčanim tokovima

33. Ovaj Standard zahtijeva da sve stavke u izvještaju o novčanim tokovima budu izražene u mjernoj jedinici važećoj na kraju izvještajnog perioda.

Uporedni podaci

34. Uporedni podaci za prethodni izvještajni period se prepravljaju primjenom općeg indeksa cijena, bez obzira na to zasnivaju li se na pristupu historijskog troška ili pristupu tekućeg troška, i to tako da se uporedni finansijski izvještaji prezentiraju u mjernoj jedinici važećoj na kraju izvještajnog perioda. Informacije objavljene u vezi sa ranijim periodima se također izražavaju u mjernoj jedinici tekućoj na kraju izvještajnog perioda. Za svrhe prezentiranja uporednih iznosa u drugoj valuti izvještavanja se primjenjuju tačke 42.(b) i 43. MRS-a 21.

Konsolidirani finansijski izvještaji

35. Matični subjekt koji izvještaje podnosi u valuti hiperinflacione privrede može imati zavisne subjekte koji također podnose izvještaje u valutama hiperinflacionih privreda. Finansijski izvještaji svih takvih zavisnih subjekata se trebaju prepraviti

primjenom općeg indeksa cijena države u čijoj valuti takav zavisni subjekt podnosi izvještaje prije nego što se uključe u konsolidirane finansijske izvještaje koje podnosi njihov matični subjekt. Ako je takav zavisni subjekt inostrani zavisni subjekt, njegovi prepravljani finansijski izvještaji se preračunavaju po zaključnim kursovima. Sa finansijskim izvještajima zavisnih subjekata koji izvještaje ne podnose u valutama hiperinflacijskih privreda se postupa u skladu s MRS-om 21.

36. Ako se konsolidiraju finansijski izvještaji s izvještajnim periodima koji završavaju na različite datume, sve stavke se moraju prepraviti u mjernu jedinicu tekuću na datum konsolidiranog finansijskog izvještaja, bez obzira na to jesu li stavke monetarne ili nemonetarne.

Izbor i korištenje općeg indeksa cijena

37. Prepravljanje finansijskih izvještaja u skladu s ovim Standardom zahtijeva korištenje općeg indeksa cijena koji odražava promjene u općoj kupovnoj moći. Poželjno je da svi subjekti koji izvještaje podnose u valuti iste privrede koriste isti indeks.

Privrede koje prestaju biti hiperinflacione

38. **Kada neka privreda prestane biti hiperinflaciona i subjekt svoje finansijske izvještaje prestane pripremati i prezentirati u skladu s ovim Standardom, iznose izražene u mjernoj jedinici važećoj na kraju prethodnog izvještajnog perioda subjekt tretira kao osnov za knjigovodstvene iznose u narednim finansijskim izvještajima.**

Objavljivanje

39. **Subjekt je dužan objaviti sljedeće:**
- (a) činjenicu da su finansijski izvještaji i uporedni podaci za prethodne periode prepravljani za promjene opće kupovne moći funkcionalne valute i, posljedično, izraženi u mjernoj jedinici važećoj na kraju izvještajnog perioda;
 - (b) jesu li finansijski izvještaji zasnovani na pristupu historijskog troška ili pristupu tekućeg troška; i
 - (c) izvor i nivo indeksa cijena na kraju izvještajnog perioda i kretanja unutar indeksa tokom tekućeg i prethodnog izvještajnog perioda.
40. Objavljivanja propisana ovim Standardom su potrebna da bi bio jasan osnov po kojem se u finansijskim izvještajima postupa sa efektima inflacije. Namjena im je također da pruže dodatne informacije neophodne za razumijevanje tog osnova i rezultirajućih iznosa.

Datum stupanja na snagu

41. Ovaj Standard se primjenjuje na finansijske izvještaje za periode koji počinju 1. januara 1990. godine ili nakon toga.