

MEĐUNARODNI RAČUNOVODSTVENI STANDARD 29

Financijsko izvještavanje u hiperinflacijskim gospodarstvima

Djelokrug

1. **Ovaj se Standard treba primijeniti na financijske izvještaje, uključujući konsolidirane financijske izvještaje svakog subjekta koji izvještava u valuti hiperinflacijskog gospodarstva.**
2. U hiperinflacijskom gospodarstvu nije korisno izvještavati o poslovnim rezultatima i financijskom položaju u domaćoj valuti bez prepravljavanja financijskih izvještaja. Novac gubi kupovnu snagu po takvoj stopi da je pogrešno uspoređivati iznose transakcija i drugih poslovnih događaja što su se dogoditi u različitim vremenima, čak i one unutar istog obračunskog razdoblja.
3. Ovaj Standard ne utvrđuje apsolutnu stopu kod koje se smatra da je hiperinflacija nastala. Stvar je procjene kada postoji nužnost da se ponovno iskazuju financijski izvještaji sukladno ovom Standardu. Hiperinflaciju pokazuju karakteristike gospodarskog 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 inozemnoj 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 razdoblja, čak ako je razdoblje i kratko;
 - d) kamatne stope, plaće i cijene vezane su uz indeks cijena; i
 - e) kumulativna se stopa inflacije kroz tri godine približava, ili premašuje, 100%.
4. Preporuča se da svi subjekti koji izvještavaju u valuti istog hiperinflacijskog gospodarstva, primjenjuju ovaj Standard od istog datuma. Ipak, taj se Standard odnosi na financijske izvještaje svakog subjekta od početka izvještajnog razdoblja u kojem on utvrdi nastanak hiperinflacije u zemlji u čijoj valuti izvještava.

Prepravljavanje financijskih izvještaja

5. Cijene se mijenjaju tijekom vremena kao rezultat različitih specifičnih ili općepolitičkih, gospodarskih i društvenih snaga. Specifične snage, kao što su promjene ponude i potražnje i tehnološke promjene mogu izazvati značajan porast ili smanjenje pojedinih cijena, i to neovisno jedno o drugome. Osim toga, opće snage mogu dovesti do promjena opće razine cijena i uslijed toga i promjene opće kupovne moći novca.

6. Subjekti koji financijske izvještaje sastavljaju na računovodstvenoj osnovi povijesnog troška, bez obzira na to da li je riječ o promjenama opće razine cijena ili o porastu cijena pojedine priznate imovine i priznatih obveza. Iznimke su ona imovina i one obveze koje je subjekt dužan ili je odabrao mjeriti po fer vrijednosti. Primjerice, nekretnine, postrojenja i oprema mogu se revalorizirati po fer vrijednosti, dok se biološka imovina u pravilu obvezno vrednuje po fer vrijednosti. Neki subjekti, međutim, prezentiraju financijske izvještaje koji se zasnivaju na pristupu tekućeg troška koji odražava učinke promjena pojedinih cijena imovine koju drže.
7. U hiperinflacijskom gospodarstvu su financijski izvještaji, bilo da su zasnovani na pristupu povijesnog troška ili na pristupu tekuće cijene, korisni samo ako su izraženi i mjernom jedinicom koja vrijedi na datum izvještaja o financijskom položaju. Kao što proizlazi, ovaj se Standard odnosi na financijske izvještaje u valuti izvještajnih subjekata hiperinflacijskog gospodarstva. Nije dopušteno prezentiranje informacija zahtijevanih ovim Standardom kao dodatak financijskim izvještajima koji nisu prepravljani. Također se ne podržava odvojena prezentacija financijskih izvještaja prije prepravljanja.
8. **Financijski izvještaji subjekta čija je funkcionalna valuta, valuta hiperinflacijskog gospodarstva, bilo da su temeljeni na pristupu povijesnog troška ili na pristupu tekućeg troška, iskazuju se primjenom tekuće mjerne jedinice na kraju izvještajnog razdoblja. Odgovarajući usporedni podaci za prethodno razdoblje koje zahtijeva MRS 1 - *Prezentiranje financijskih izvještaja* (revidiran 2007.) i sve informacije koje se tiču ranijih razdoblja također se iskazuju primjenom tekuće mjerne jedinice na kraju izvještajnog razdoblja. U svrhu prezentiranja usporednih podataka u drugačijoj izvještajnoj valuti primjenjuju se točke 42.(b) i 43. MRS-a 21 - *Učinci promjena tečajeva stranih valuta*.**
9. **Dobitak ili gubitak od neto monetarnog položaja treba uključiti u dobit ili gubitak i odvojeno objaviti.**
10. Prepravljanje financijskih izvještaja u skladu s ovim Standardom zahtijeva primjenjivanje određenih postupaka kao i prosudbu. Dosljedna primjena tih postupaka i prosudbi iz razdoblja u razdoblje važnija je nego pretjerana točnost proizašlih iznosa koji su uključeni u prepravljene financijske izvještaje.

Financijski izvještaji na temelju povijesnog troška

Izveštaj o financijskom položaju

11. Iznosi u izvještaju o financijskom položaju koji još nisu iskazani pomoću tekuće mjerne jedinice na datum izvještaja o novčanom toku prepravljaju se primjenom općeg indeksa cijena.
12. Monetarne stavke se ne prepravljaju, jer su već iskazane pomoću tekuće mjerne jedinice na datum izvještaja o financijskom položaju. Monetarne su stavke novac koji se drži i one stavke koje treba primiti ili platiti u novcu.
13. Imovina i obveze vezani sporazumom na promjene cijena, kao što su indeksom vezane obveznice i zajmovi, usklađuju se sukladno sporazumu, kako bi se utvrdio

neplaćeni iznos na datum izvještaja o financijskom položaju. Te se stavke knjiže po tom usklađenom iznosu u prepravljenom izvještaju o financijskom položaju.

14. Sva druga imovina i obveze su nemonetarne stavke. Neke nemonetarne stavke knjiže se po tekućim iznosima na kraju izvještajnog razdoblja, kao što su neto utržiiva vrijednost i fer vrijednost, tako da se one ne prepravljaju. Sva druga nemonetarna imovina i obveze se prepravljaju.
15. Većina se nemonetarnih stavki knjiži po trošku ili po trošku umanjenom za amortizaciju; stoga se one iskazuju po tekućim iznosima na datum njihove nabave. Prepravljene trošak ili trošak umanjen za amortizaciju svake stavke utvrđuje se primjenjujući promjenu općeg indeksa cijena od datuma nabave do datuma izvještaja o financijskom položaju na njen povijesni trošak nabave i ispravak vrijednosti. Primjerice, nekretnine, postrojenja i oprema, zalihe sirovina i trgovačke robe, goodwill, patenti, zaštitni znakovi i slična imovina se prepravljaju od datuma njihove nabave. Zalihe nedovršenih i gotovih proizvoda se prepravljaju od datuma nastanka troškova nabave i konverzije.
16. Detaljne evidencije o datumima nabave predmeta nekretnina, postrojenja i opreme možda nisu raspoloživi ili se ne mogu procijeniti. U tim rijetkim slučajevima može biti nužno da se, u prvom razdoblju primjene ovog Standarda, primijeni samostalna stručna procjena vrijednosti stavaka kao osnova za njihovo prepravljavanje.
17. Opći indeks cijena možda nije raspoloživ za razdoblja za koja se ovim Standardom zahtijeva prepravljavanje nekretnina, postrojenja i opreme. U nekim rijetkim slučajevima nužno je primijeniti procjenu temeljenu, na primjer, na kretanjima valutnog tečaja izvještajne valute u odnosu na relativno stabilnu stranu valutu.
18. Neke nemonetarne stavke knjiže se po tekućim iznosima na datume koji su drukčiji od datuma nabave ili izvještaja o financijskom položaju; primjerice nekretnina, postrojenja i oprema koji su bili revalorizirani po nekom ranijem datumu. U tim se slučajevima knjigovodstvena vrijednosti prepravljaju od datuma revalorizacije.
19. Prepravljene iznos nemonetarne stavke se umanjuje, u skladu s odgovarajućim MSFI-jem, kada prelazi njen nadoknadiivi iznos. Primjerice, prepravljene iznos nekretnina, postrojenja i opreme, goodwilla, patenata i zaštitnih znakova se smanjuje do neto nadoknadiivog iznosa, a prepravljene iznosi zaliha se svode na neto nadoknadiivi iznos.
20. Subjekt u koje je izvršeno ulaganje koji se obračunava metodom udjela može izvještavati u valuti gospodarstva u kojem prevladava hiperinflacija. Izvještaj o financijskom položaju i izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti takvog subjekta se prepravljaju u skladu s ovim Standardom kako bi se izračunao udjel ulagača u neto imovini i dobiti ili gubitku toga subjekta. Ako su prepravljene financijski izvještaji subjekta u koje je izvršeno ulaganje iskazani u stranoj valuti, oni se preračunavaju po zaključnim tečajevima.
21. Utjecaj inflacije obično se priznaje u troškovima posudbe. Nije primjereno prepravljati i ulaganja u stalnu imovinu financirana posudbom i kapitalizirati taj dio troškova posudbe kojima se kompenzira inflacija za vrijeme istoga razdoblja. Taj dio troškova posudbe priznaje se kao rashod u razdoblju u kojem su ti troškovi nastali.

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

Izveštaj o sveobuhvatnoj dobiti

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

Dobitak ili gubitak od neto monetarnog položaja

27. Subjekt koji u razdoblju inflacije drži višak monetarne imovine iznad monetarnih obveza gubi kupovnu moć, a subjekt s viškom monetarnih obveza iznad monetarne imovine povećava kupovnu moć u mjeri u kojoj imovina i obveze nisu vezani za razinu cijena. Taj dobitak ili gubitak od neto monetarnog položaja može se izvesti kao razlika koja proizlazi iz prepravljanja nemonetarne imovine, kapitala iz stavaka izvještaja o sveobuhvatnoj dobiti te usklađivanja imovine i obveza vezanih za indeks. Dobitak ili gubitak može se procijeniti primjenjujući promjenu općeg indeksa cijena na ponderirani prosjek razlike između monetarne imovine i monetarnih obveza razdoblja.
28. Dobitak ili gubitak po neto monetarnom položaju se uključuje se u dobit ili gubitak. Usklađenje imovine i obveza vezanih sporazumom na promjene cijena provedeno u skladu s točkom 13. se prebija s dobitkom ili gubitkom po neto monetarnom položaju. Druge stavke prihoda i rashoda, kao što su prihod i rashod od kamata i tečajne razlike koje se odnose na uloženu ili posuđenu novčanu imovinu, također su povezane s 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.

Financijski izvještaji na temelju tekućeg troška

Izveštaj o financijskom položaju

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

Izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti

30. Izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti pripremljen na osnovi 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 financijskom položaju, primjenjujući opći indeks cijena.

Dobitak ili gubitak od neto monetarnog položaja

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

Porezi

32. Prepravljavanje financijskih izvještaja u skladu s ovim Standardom može dovesti do razlike između knjigovodstvene vrijednosti pojedine imovine i obveza u izvještaju o financijskom položaju i njihovih poreznih osnovica. Te se razlike obračunavaju u skladu s 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 financijskom položaju.

Usporedni podaci

34. Usporedni iznosi za prethodno izvještajno razdoblje, bilo da su bili utemeljeni na pristupu povijesnog troška ili na pristupu tekućeg troška, prepravljaju se primjenjujući opći indeks cijena tako da su usporedivi financijski izvještaji prezentirani primjenom tekuće mjerne jedinice na kraju izvještajnog razdoblja. Informacija koja je objavljena u odnosu na ranije razdoblje također se izražava primjenom tekuće mjerne jedinice na kraju izvještajnog razdoblja. U svrhu prikazivanja usporednih podataka u različitoj izvještajnoj valuti primjenjuju se točke 42.(b) i 43. MRS-a 21.

Konsolidirani financijski izvještaji

35. Matica koja izvještava u valuti hiperinflacijskog gospodarstva može imati ovisne subjekte koji također izvještavaju u valutama hiperinflacijskih gospodarstava. Financijski izvještaji svakog ovisnog subjekta trebaju se prepraviti primjenjujući opći indeks cijena zemlje u čijoj valuti izvještava prije nego se uključi u konsolidirane financijske izvještaje koje izdaje njegova matica. Tamo gdje je takav ovisni subjekt inozemni ovisni subjekt, njegovi prepravljani financijski izvještaji preračunavaju se po zaključnom tečaju. Financijski izvještaji ovisnih subjekata koji ne izvještavaju u valutama hiperinflacijskog gospodarstva, obrađuju se u skladu s MRS-om 21.

36. Ako su financijski izvještaji s različitim krajevima izvještajnih razdoblja konsolidirani, sve stavke, bilo nemonetarne ili monetarne, trebaju se prepraviti u tekuću mjernu jedinicu na datum konsolidiranih financijskih izvještaja.

Izbor i korištenje općeg indeksa cijena

37. Prepravljavanje financijskih izvještaja u skladu s ovim Standardom zahtijeva korištenje općeg indeksa cijena koji odražava promjene u općoj kupovnoj moći. Poželjno je da svi subjekti koji izvještavaju u valuti iste zemlje koriste isti indeks.

Gospodarstva koja prestaju biti hiperinflacijska

38. Kada gospodarstvo prestaje biti hiperinflacijsko i subjekt prekida pripremanje i prezentiranje financijskih izvještaja pripremljenih u skladu s ovim Standardom, s iznosima iskazanim u tekućoj mjernoj jedinici na kraju prethodnog izvještajnog razdoblja treba postupati kao s osnovom za knjigovodstvene iznose u njegovim narednim financijskim izvještajima.

Objavljivanje

39. Treba objaviti sljedeće:
- a) činjenicu da su financijski izvještaji i usporedni podaci za prethodna razdoblja prepravljani za promjene u općoj kupovnoj moći izvještajne valute te su kao rezultat toga iskazani primjenom tekuće mjerne jedinice na datum izvještaja o financijskom položaju,
 - b) jesu li financijski izvještaji zasnovani na pristupu povijesnog troška ili na pristupu tekućeg troška, i
 - c) karakteristike i razinu indeksa cijene na datum izvještaja o financijskom položaju kao i kretanje toga indeksa za vrijeme tekućeg i prethodnog izvještajnog razdoblja.
40. Objavljivanja koja se zahtijevaju ovim Standardom potrebna su kako bi se objasnila osnova obračuna učinaka inflacije u financijskim izvještajima. One su također namijenjene u pružanju drugih informacija neophodnih za razumijevanje te osnove i iznosa koji iz toga proizlaze.

Datum stupanja na snagu

41. Ovaj Međunarodni računovodstveni standard stupa na snagu za godišnja razdoblja koja počinju na dan ili poslije 1. siječnja 1990. godine.