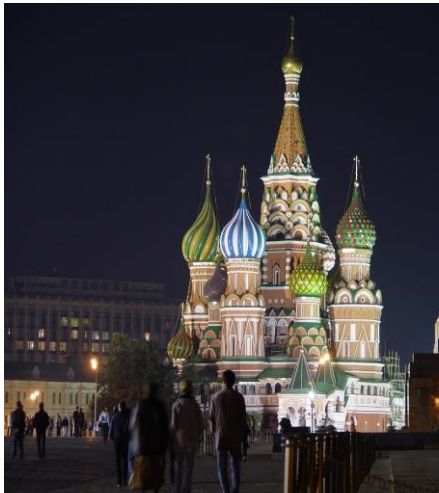


# ПОСОБИЕ ПО МСФО

**ДЛЯ СПЕЦИАЛИСТОВ  
В ОБЛАСТИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ**



**МСФО (IAS) 29  
ФИНАНСОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ В УСЛОВИЯХ ГИПЕРИНФЛЯЦИИ**

**<http://www.finotchet.ru/standard.html?id=20#tab3>**

**2012г.**

## УЧЕБНЫЕ ПОСОБИЯ ПО МСФО (миллион скачанных копий)

Вас приветствует пятый выпуск (2012 г.) учебных пособий по МСФО, выходящих в рамках проекта TACIS при поддержке Евросоюза! По сравнению с выпуском 2011 года были сделаны небольшие изменения, не касающиеся новых стандартов, вышедших в прошлом году. Основные изменения, которые еще не завершены, ожидаются в МСФО (IFRS) 9, МСФО (IFRS) 4, МСФО (IAS) 17 и МСФО (IAS) 18. В рамках учебных пособий мы добавили новую статью: «МСФО: Разрушение мифов», часть из которой была опубликована на русском языке на сайте Bankir.ru. В этой статье затрагиваются проблемы преподавания МСФО для каждого стандарта с различных ракурсов и поднимаются вопросы для обсуждения.

Комплект пособий предлагает в настоящее время для каждого стандарта отдельную книгу. Пособия для Стандартов (IFRS) с 9 по 13 были написаны для выпуска 2011 года по аналогии с книгами, выпущенными отдельно для МСФО (IAS) 27,28 и 32 (на которые по-прежнему распространяются консолидированный комплект всех Учебных Пособий, а также книги по МСФО (IAS) 32/39). Учет финансовых инструментов рассматривается в МСФО (IAS) 32/39 (книга 3) и в МСФО (IFRS) 9. МСФО (IFRS) 7 дополнен подходом FINREP, который лучше иллюстрирует практическое применение этого стандарта и форматы его представления. Дополняет весь комплект введение в МСФО и трансформационная модель российской бухгалтерской отчетности в соответствии с МСФО.

На мой взгляд, МСФО (и USGAAP, который построен по тем же принципам) сталкивается в настоящее время с серьезными проблемами в области банковских и финансовых услуг. У многих работающих на рынке западных банков рыночная стоимость стала намного ниже их чистых активов. Инвесторы считают, что активы банков завышаются, обязательств занижаются или одновременно происходит и то и другое. Финансовая отчетность этих банков не является достоверной. Кроме того, многие финансовые учреждения скрывают за балансом риски на миллиарды и даже триллионы долларов США, несмотря на хаос, вызванный такими же действиями во времена глобального кризиса в 2007-2008 годах. Вкладывая огромные денежные средства (при такого же размера рисках), и не найдя их в финансовой отчетности, пользователи вправе не доверять этой финансовой отчетности.

Выражаем искреннюю признательность тем, кто сделал возможными эти издания, а также к вам, наши читатели, за вашу неизменную поддержку. Я хотел бы выразить свою благодарность **Игорю Сухареву** и **Татьяне Трифионовой** из Министерства Финансов, рекомендовавших наши пособия ссылкой на сайте Министерства, **Аделю Валееву** и **Гульнаре Махмутовой** за перевод на русский язык и редакцию, **Марине Корф** и **Юлии Ухановой** (bankir.ru) за оказанную помощь, советы и продвижение материалов на своем сайте, а также **Сергею Дорожкову** и **Элине Бузиной** из Института Банковского Дела Ассоциации Российских банков (<http://www.ibdarb.ru/msfo.php>) продвинувших отличные курсы МСФО по всем стандартам, которые позволили нам протестировать этот материал и обрести совместно с участниками новый взгляд на него. Пожалуйста, присоединяйтесь к нам и к лучшему консолидированному курсу в России!

Введение к четвертому изданию приводится ниже, разъясняя детали авторских прав и историю самой серии.

Пожалуйста, расскажите своим друзьям и коллегам, где найти наши пособия. Мы надеемся, что вы сочтете их полезными для себя.

### **Робин Джойс**

Профессор Финансового Университета при Правительстве РФ

Профессор, ВШФМ, Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ

Почётный профессор Сибирской Академии Финансов и Банковского Дела

Москва, Россия 2012г.

### УЧЕБНЫЕ ПОСОБИЯ ПО МСФО

(миллион скачанных копий)

Перед вами Учебное пособие по МСФО. Это последняя версия легендарных учебных пособий на русском и английском языке, подготовленных в рамках трех проектов TACIS, которые выполнялись консорциумом, возглавляемым ЗАО «ПрайсвотерхаусКуперс Аудит» при финансовой поддержке Европейского Союза (2003-2009 гг.). Эти пособия были также размещены на веб-сайте Министерства финансов Российской Федерации.

В настоящих учебных пособиях рассматриваются различные концепции учета, основанного на МСФО. Данная серия задумана как практическое пособие для профессиональных бухгалтеров, желающих самостоятельно получить дополнительные знания, информацию и навыки.

Каждый сборник представляет собой самостоятельный краткий курс, рассчитанный не более чем на три часа занятий. Несмотря на то, что данные учебные пособия представляют собой часть серии материалов, каждое из них является самостоятельным курсом, не зависящим от других. Каждое учебное пособие включает в себя информацию, примеры, вопросы для самопроверки и ответы. Предполагается, что пользователи будут иметь базовые знания в области бухгалтерского учета; если учебное пособие требует дополнительных знаний, это отмечается в начале раздела.

Мы планируем доработать первые три выпуска пособий и предоставить их для свободного доступа. **Пожалуйста, сообщите об этом Вашим друзьям и коллегам.** Что касается первых трех выпусков и обновленных текстов, авторское право на материалы каждого сборника принадлежит Европейскому Союзу, в соответствии с политикой которого разрешается бесплатное использование данных материалов в некоммерческих целях. Нам принадлежит авторское право на более поздние выпуски и доработанные версии, а также мы несем за них ответственность. Наша политика авторского права такая же, как и у Европейского Союза.

Мы хотим выразить особую благодарность **Элизабет Апраксин** (Европейский Союз), куратору вышеупомянутых проектов TACIS, **Ричарду Дж. Грегсону** (Партнер, PricewaterhouseCoopers), директору проектов, и **всем нашим друзьям из bankir.ru**, за то, что разместили эти учебные пособия.

Партнеры по проекту TACIS: **Росэкспертиза** (Россия), **АССА** (Великобритания), **Agriconsulting** (Италия), **ФБК** (Россия), и **European Savings Bank Group** (Брюссель).

Выражаем искреннюю признательность за помощь **Филипу В. Смиту** (редактор третьего выпуска) и **Аллану Гамборгу** - менеджерам проектов, а также **Екатерине Некрасовой**, Директору PricewaterhouseCoopers, которая руководила подготовкой русской версии (2008-2009 гг.). Идея публикации принадлежит **Глину Р. Филлипсу**, менеджеру первых двух проектов, который составлял учебные пособия и редактировал первые две версии. Мы гордимся своей причастностью к осуществлению этой идеи.

#### **Робин Джойс**

Профессор кафедры «Международные валютно-кредитные и финансовые отношения»  
Финансового Университета при Правительстве РФ

Почётный профессор Сибирской Академии Финансов и Банковского Дела

Россия, Москва, 2011 г. (обновленная редакция)

## **СОДЕРЖАНИЕ**

<b>ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ</b> .....	<b>5</b>	<b>ПРИЗНАКИ ПРЕКРАЩЕНИЯ ГИПЕРИНФЛЯЦИИ</b> .....	<b>13</b>
<b>СФЕРА ПРИМЕНЕНИЯ</b> .....	<b>5</b>	<b>ПРОЦЕДУРЫ ПЕРЕСЧЕТА НЕДЕНЕЖНЫХ СТАТЕЙ БУХГАЛТЕРСКОГО БАЛАНСА</b> .....	<b>14</b>
<b>ПРЕИМУЩЕСТВА ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ, СКОРРЕКТИРОВАННОЙ С УЧЕТОМ ИЗМЕНЕНИЯ ПОКУПАТЕЛЬНОЙ СПОСОБНОСТИ ДЕНЕГ</b> .....	<b>6</b>	<b>ПЕРЕСЧЕТ СТАТЕЙ ОТЧЕТА О ПРИБЫЛЯХ И УБЫТКАХ</b> ....	<b>23</b>
<b>ЦЕЛИ МСФО (IAS) 29</b> .....	<b>7</b>	<b>КОРРЕКТИРОВКИ ИЛИ ПЕРЕКЛАССИФИКАЦИЯ СТАТЕЙ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ, СОСТАВЛЕННОЙ В СООТВЕТСТВИИ С НАЦИОНАЛЬНЫМИ СТАНДАРТАМИ, ПРИ ПОДГОТОВКЕ ОТЧЕТНОСТИ ПО МСФО (ПО ФАКТИЧЕСКОЙ СТОИМОСТИ)</b> .....	<b>26</b>
<b>ВНУТРИГРУППОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ</b> .....	<b>7</b>	<b>ДЕНЕЖНЫЙ ДОХОД ИЛИ УБЫТОК</b> .....	<b>27</b>
<b>ПЕРЕХОД НА МСФО</b> .....	<b>7</b>	<b>ОТЧЕТ О ДВИЖЕНИИ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ (СМ. УЧЕБНОЕ ПОСОБИЕ ПО МСФО (IAS) 7)</b> .....	<b>33</b>
<b>ПРИМЕНЕНИЕ МСФО (IAS) 29</b> .....	<b>7</b>	<b>КРАТКОЕ ОБОБЩЕНИЕ ОСНОВНЫХ ПОЛОЖЕНИЙ</b> .....	<b>35</b>
<b>ВЫБОР ИНДЕКСА ЦЕН</b> .....	<b>8</b>	<b>ВОПРОСЫ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЯ (МНОЖЕСТВЕННЫЙ ВЫБОР)</b> .....	<b>41</b>
<b>РАЗДЕЛЕНИЕ СТАТЕЙ БУХГАЛТЕРСКОГО БАЛАНСА НА ДЕНЕЖНЫЕ И НЕДЕНЕЖНЫЕ</b> .....	<b>9</b>	<b>ОТВЕТЫ НА ВОПРОСЫ</b> .....	<b>44</b>
<b>ПЕРЕСЧЕТ НЕДЕНЕЖНЫХ СТАТЕЙ</b> .....	<b>10</b>	<b>ПРИЛОЖЕНИЕ 1 – ТОЛКОВАНИЕ КРМСФО 7</b> .....	<b>45</b>
<b>РАСЧЕТ ДЕНЕЖНЫХ ДОХОДОВ ИЛИ УБЫТКОВ</b> .....	<b>12</b>		
<b>ПЕРЕСЧЕТ СРАВНИТЕЛЬНЫХ ПОКАЗАТЕЛЕЙ</b> .....	<b>13</b>		

## Общие положения

Решение о том, является ли отчетная валюта (см. Учебное пособие по МСФО (IAS) 21) компании гиперинфляционной, принимается коллективно, а не индивидуальным бухгалтером. В соответствии с коллективным решением в 2003 году было признано, что российский рубль перестал быть гиперинфляционным.

До тех пор, пока рубль снова не станет гиперинфляционным, применение МСФО (IAS) 29 в Российской Федерации будет ограничиваться консолидацией отчетности дочерних компаний, совместных предприятий и ассоциированных компаний, отчетная валюта которых, по-прежнему, официально признается гиперинфляционной.

## Сфера применения

МСФО (IAS) 29 применяется компанией при подготовке финансовой отчетности, в том числе консолидированной финансовой отчетности, составленной в валюте страны с гиперинфляционной экономикой.

Скорректированная на инфляцию финансовая отчетность является продолжением, а не отходом от метода учета по фактической стоимости. Цель МСФО (IAS) 29 заключается в преодолении ограничений, свойственных отчетности, которая подготовлена на основе метода фактической стоимости, в условиях гиперинфляции.

В гиперинфляционной экономике отчетность о результатах деятельности и финансовом состоянии в национальной валюте без пересчета не представляется ценной, и сопоставление результатов за различные временные периоды не позволяет сделать обоснованные выводы. При росте цен стоимость денег (общая покупательная способность) снижается, так как за единицу валюты можно купить меньше.

Деньги теряют покупательную способность в таком темпе, что сравнения сумм при совершении операций и наступлении иных событий за различные периоды времени, а иногда даже в пределах одного отчетного периода, вводят в заблуждение.

Финансовая отчетность, не скорректированная с учетом инфляции, не отражает надлежащим образом состояние компании на отчетную дату, результаты ее деятельности или движение денежных средств.

МСФО (IAS) 29 не устанавливает абсолютную ставку, при которой предполагается наличие гиперинфляции. В соответствии с МСФО (IAS) 29 необходимость пересчета финансовой отчетности определяется на основе профессионального суждения.

Гиперинфляция определяется на основе характеристик экономических условий в стране, которые включают, но не ограничиваются следующими:

1. население предпочитает хранить свои сбережения в неденежной форме (предпочитая бартерные сделки денежным расчетам) или в относительно стабильной иностранной валюте. Имеющиеся суммы национальной валюты

незамедлительно инвестируются в целях поддержания покупательной способности;

2. население склонно выражать денежные суммы не в национальной валюте, а в относительно стабильной иностранной валюте. В этой же валюте могут устанавливаться цены;

**ПРИМЕР: установление цен в иностранной валюте**

В начале 2007 года Государственная Дума Российской Федерации представила законопроект, предусматривающий запрет на установление цен в иной валюте, нежели рубль.

Этот шаг является отражением того, что из-за нестабильности рубля в предыдущие периоды цены на территории России как для физических лиц, так и для бизнеса, как правило, устанавливались в долларах США и евро, а не в национальной валюте.

3. продажи и покупки в кредит производятся по ценам, которые компенсируют предполагаемую потерю покупательной способности в течение срока кредита, даже если этот период непродолжителен;

4. процентные ставки, заработная плата и цены привязаны к индексу цен;

5. кумулятивный индекс инфляции за три года примерно равен или превышает 100%.

Предпочтительно, чтобы все компании, составляющие отчетность в валюте одной страны с гиперинфляционной

**МСФО (IAS) 29 Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции**

экономикой, применяли МСФО (IAS) 29 с одной и той же даты (что, как правило, и происходит).

МСФО (IAS) 29 применяется в отношении финансовой отчетности компании с начала отчетного периода, в котором выявлено наличие гиперинфляции в стране, в валюте которой составлена отчетность.

**ПРИМЕР: экономика, выходящая из состояния гиперинфляции**

Если кумулятивный индекс инфляции в гиперинфляционной экономике опустился ниже 100% за трехлетний период, следует ли рассматривать это как прекращение гиперинфляции?

Вероятно, экономика вышла из состояния гиперинфляции. Однако данный количественный параметр должен оцениваться в контексте общего направления экономического развития и существующих тенденций.

Хотя ответ на вопрос о том, можно ли в дальнейшем не считать экономику гиперинфляционной, в значительной степени является результатом профессионального суждения, все компании должны прекратить применение МСФО (IAS) 29 с одной и той же даты с целью обеспечения сопоставимости данных отчетности разных компаний.

**Преимущества финансовой отчетности, скорректированной с учетом изменения покупательной способности денег**

Финансовая отчетность, представленная в соответствии с МСФО (IAS) 29 с учетом покупательной способности денежной

единицы на отчетную дату, имеет несколько важных преимуществ:

- она содержит сопоставимую во времени информацию для руководства, акционеров и прочих пользователей о результатах деятельности, размере капитала и основных тенденциях развития;
- она позволяет руководству принимать более обоснованные решения в отношении капиталовложений, так как финансовая отчетность более адекватно отражает состояние компании;
- она становится более полезной иностранным инвесторам и прочим пользователям финансовой отчетности, так как обеспечивает более высокий уровень сопоставимости с данными других компаний, работающих в той же отрасли.

### **Цели МСФО (IAS) 29**

Подход МСФО (IAS) 29 заключается в пересчете всех статей финансовой отчетности (включая сравнительные показатели) с учетом общей покупательной способности отчетной валюты по состоянию на конец отчетного года.

Влияние применения МСФО (IAS) 29 на финансовую отчетность зависит от уровня инфляции и состава активов и обязательств компании.

### **Внутригрупповая отчетность**

**Материнская компания может потребовать от зарубежной дочерней компании, работающей в условиях**

### **МСФО (IAS) 29 Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции**

гиперинфляционной экономики, представлять отчетность в стабильной валюте, как правило, в **Функциональной валюте группы** (см. Учебное пособие по МСФО (IAS) 21). **МСФО (IAS) 21** устанавливает, что в этом случае зарубежная дочерняя компания должна применить **МСФО (IAS) 29** в отношении финансовой отчетности по МСФО, составленной в национальной валюте, до ее конвертирования в **Функциональную валюту группы**.

### **Переход на МСФО**

МСФО (IFRS) 1 (первое применение МСФО) требует ретроспективного применения положений МСФО, действующих на отчетную дату представления компанией первой финансовой отчетности по МСФО. То есть, как если бы соответствующие положения каждого действующего стандарта применялись всегда, если только стандарт не предусматривает исключения. Это включает ретроспективное применение действующих положений МСФО (IAS) 29.

### **Применение МСФО (IAS) 29**

МСФО (IAS) 29 требует пересчитать показатели финансовой отчетности, включая показатели отчета о движении денежных средств, с учетом реальной покупательной способности на отчетную дату.

Для этого необходимо выполнение ряда процедур, а также профессиональное суждение. При этом последовательное применение процедур более важно, чем исключительная точность результатов.

Основные процедуры пересчета включают:

- выбор общего индекса цен,
- разделение статей бухгалтерского баланса на денежные и неденежные;
- пересчет неденежных статей бухгалтерского баланса,
- пересчет показателей отчета о прибылях и убытках;
- расчет и подтверждение денежного дохода или убытка;
- подготовку отчета о движении денежных средств с учетом инфляции;
- пересчет сравнительных показателей.

#### **Выбор индекса цен**

МСФО (IAS) 29 требует использовать общий индекс цен, который отражает изменение покупательной способности денег. Большинство стран публикует несколько периодических индексов цен, которые различаются по сфере применения. Желательно, чтобы все компании, подготавливающие отчетность в валюте одной страны, применяли один и тот же индекс.

Самым надежным показателем изменений общего уровня цен считается индекс цен на потребительские товары. Такой индекс, как правило, наиболее близок к понятию общего индекса цен, требуемого МСФО (IAS) 29, так как замыкает

#### **МСФО (IAS) 29 Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции**

цепочку поставок и отражает влияние цен на потребительскую корзину всего населения.

#### **Надежный общий индекс цен характеризуется следующими важными свойствами:**

- большая сфера охвата, в частности, включение большинства товаров и услуг, производимых в экономике, для учета различных ценовых колебаний;
- точное отражение изменений цен;
- доступность цен как за прошлый, так и за текущий год;
- регулярный, желательно, ежемесячный расчет индекса;
- соблюдение принципов последовательности, единообразия и непрерывности.

Затем необходимо определить коэффициенты пересчета. Эти коэффициенты рассчитываются исходя из накопленного увеличения общего индекса цен. Они предназначены для пересчета фактической стоимости объектов с учетом текущей покупательной стоимости денег.



**Пример**

Объект основных средств приобретен в декабре 2ХХ0 года по цене 200 млн. денежных единиц.

Скорректированная фактическая стоимость данного объекта на 31 декабря 2ХХ2 года, определенная с использованием нижеуказанных коэффициентов пересчета, составляет  $200 \times 4.114 = 822.8$  млн. денежных единиц с учетом покупательной способности на 31 декабря 2ХХ2 года.

1.1	1.2 Общий индекс цен	1.3 Коэффициент пересчета
31 декабря 2ХХ0 года:	54.224	4.114 (223.100/ 54.224)
31 декабря 2ХХ2 года:	223.100	1.000 (223.100/223.100)

Примечание: чем больше времени прошло с даты приобретения, тем выше будет индекс, применяемый к данному активу.

**Разделение статей бухгалтерского баланса на денежные и неденежные**

Стандарт требует пересчитать все статьи бухгалтерского баланса, не выраженные в денежной единице с учетом покупательной способности на отчетную дату.

Денежные статьи **не** пересчитываются, поскольку они представляют денежные средства, имеющиеся в наличии, к получению или к уплате.

Соответственно, в денежных статьях уже отражена текущая покупательная способность денег.

Все статьи бухгалтерского баланса должны быть разделены на денежные и неденежные. Большая часть статей бухгалтерского баланса довольно просто делится на денежные и неденежные. В более сложных случаях определение того, является ли статья денежной, зависит от ее основополагающих характеристик.

Например, резерв сомнительных долгов считается денежной статьей, поскольку соответствующая дебиторская задолженность является денежной статьей. Однако резерв под снижение стоимости запасов считается неденежной статьей, так как запасы являются неденежной статьей.

Примерами денежных активов и обязательств являются:

**Активы**

Денежные средства в кассе и банке  
Рыночные долговые ценные бумаги  
Дебиторская задолженность покупателей и заказчиков  
Векселя полученные  
Прочие дебиторы

**Обязательства**

Кредиторская задолженность поставщиков и подрядчиков  
Начисленные расходы и прочие кредиторы  
Налоги, включая взимаемые у источника, к уплате  
Займы  
Векселя выданные

**Активы и обязательства, отличные от денежных, называются неденежными. Все составляющие акционерного капитала с момента их оплаты или накопления в фондах рассматриваются как неденежные.**

**Примерами неденежных статей являются:**

**Активы**

Расходы будущих периодов  
Авансы, уплаченные в счет покупки запасов\*  
Запасы  
Рыночные долевые ценные бумаги  
Инвестиции в ассоциированные компании  
Основные средства  
Нематериальные активы

**Обязательства**

Авансы, полученные в счет продаж\*  
Доходы будущих периодов (например, государственные

субсидии)  
Акционерный капитал

\* Авансы уплаченные и полученные считаются неденежными статьями, если их суммы увязаны с конкретными физическими объемами покупок или продаж. В противном случае их следует рассматривать как денежные статьи.

**Пересчет неденежных статей**

Неденежные активы и обязательства пересчитываются с учетом покупательной способности денежной единицы на отчетную дату. Пересчет ведется на основе увеличения общего индекса цен за период с даты совершения операции, когда актив или обязательство возникло, до отчетной даты.

Сложности возникают в тех случаях, когда балансовая стоимость активов становится выше их чистой продажной стоимости, а также когда неденежные активы отражаются в отчетности по справедливой стоимости.

**Отчет о прибылях и убытках**

Отчет о прибылях и убытках, подготовленный на основе фактической стоимости, в общем отражает доходы и расходы с учетом покупательной способности денег в момент события или совершения операции. Все статьи отчета о прибылях и убытках должны быть выражены в денежной единице с учетом ее покупательной способности на отчетную дату.

Поэтому все суммы должны быть пересчитаны исходя из изменения общего индекса цен, начиная с даты возникновения соответствующих статей доходов и расходов. Статьи отчета о прибылях и убытках, как правило, пересчитываются ежемесячно.

Отдельные виды доходов и расходов (например, процентные доходы и расходы, курсовые разницы по инвестициям или займам) связаны с чистыми денежными активами. Эти статьи корректируются с учетом влияния инфляции и наряду с денежным доходом или убытком показываются в отчете о прибылях и убытках отдельной строкой после результата от операционной деятельности.



## Пересчет сравнительных показателей

**Сравнительные показатели за предыдущий год пересчитываются с учетом покупательной способности денежной единицы на конец самого последнего отчетного периода. В том случае, если финансовая отчетность за предыдущий год была подготовлена в соответствии с МСФО (IAS) 29, к показателям этой финансовой отчетности применяются коэффициенты пересчета отчетного года.**

## Признаки прекращения гиперинфляции

При установлении момента, когда экономика прекращает быть гиперинфляционной, необходимо опираться на профессиональное суждение. Следует рассмотреть ряд качественных и количественных параметров, например, стабилизацию уровня цен и усиление предпочтений хранить сбережения в национальной, а не в стабильной иностранной валюте или неденежных активах.

Хотя особая значимость придается уменьшению кумулятивного индекса инфляции за три года ниже 100%, иные качественные факторы могут свидетельствовать о временном характере стабилизации, соответственно, о том, что страна не вышла из состояния гиперинфляции. Представляется нецелесообразным изменять финансовую отчетность компании исходя из требований для условий гиперинфляции в течение короткого периода времени.

Компания должна прекратить применение МСФО (IAS) 29 в конце отчетного периода, предшествующего дате, на которую страна выходит из состояния гиперинфляции.

Суммы в финансовой отчетности по состоянию на указанную дату должны рассматриваться в качестве основы для определения балансовой стоимости в финансовой отчетности последующих периодов. Иными словами, пересчитанные суммы продолжают использоваться для оценки неденежных статей бухгалтерских балансов последующих периодов..

**ПРИМЕР – Экономика, вышедшая из состояния гиперинфляции**  
1

Страна выходит из состояния гиперинфляции 31 октября 2005 года. Показатели последней финансовой отчетности компании за год, оканчивающийся 31 декабря 2004 года, будут использоваться для оценки неденежных статей на отчетную дату или после 1 ноября 2005 года.

Указанное требование МСФО (IAS) 29 обуславливает игнорирование инфляции за период 10 месяцев с 1 января 2005 года по 31 октября 2005 года.

Инфляция в период, предшествующий выходу из состояния гиперинфляции должна быть незначительной, так как уменьшение уровня инфляции служит одним из оснований, что экономика более не является гиперинфляционной.

Возможно, что компания представила промежуточную отчетность до выхода страны из состояния гиперинфляции. Эта промежуточная отчетность не требует существенной корректировки в целях исключить пересчет, отражающий влияние гиперинфляции.

Компания должна рассматривать дату представления последней промежуточной отчетности в качестве «конца предыдущего отчетного периода» для определения

стоимостных параметров неденежных статей на последующие отчетные даты в периоды после прекращения гиперинфляции.

Компании, впервые подготавливающие финансовую отчетность в соответствии с МСФО, в тех странах, где гиперинфляция прекратилась, должны провести кумулятивную корректировку неденежных статей бухгалтерского баланса. В этом случае все корректировки неденежных статей будут отнесены на нераспределенную прибыль, увеличивая или уменьшая ее.

**ПРИМЕР – экономика, вышедшая из состояния гиперинфляции 2**

Экономика вышла из состояния гиперинфляции 31 октября 2005 года.

У компании «А» последняя промежуточная финансовая отчетность подготовлена за шесть месяцев до 30 июня 2005 года, а последняя финансовая отчетность на конец года – за год, оканчивающийся 31 декабря 2004 года.

Компания «Т» подготавливает только годовую финансовую отчетность; последняя отчетная дата – 31 декабря 2004 года.

Как следует этим компаниям применять МСФО (IAS) 29 при подготовке своей финансовой отчетности за 2005 год?

Для определения стоимостных параметров неденежных статей на 31 декабря 2005 года компании «А» необходимо рассматривать дату последней промежуточной отчетности (30 июня 2005 года) в качестве «конца предыдущего отчетного периода».

## **МСФО (IAS) 29 Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции**

Что касается компании «Т», то для определения стоимостных параметров неденежных статей на 31 декабря 2005 года будут использованы пересчитанные суммы финансовой отчетности на 31 декабря 2004 года.

### **Процедуры пересчета неденежных статей бухгалтерского баланса**

Когда компания впервые применяет МСФО (IAS) 29, все неденежные статьи бухгалтерского баланса, за исключением нераспределенной прибыли, пересчитываются с помощью общего индекса цен с соответствующих дат возникновения этих статей.

Пересчитанная величина нераспределенной прибыли, за минусом прибыли отчетного года, является балансирующей величиной, получаемой в результате пересчета всех остальных статей бухгалтерского баланса на начало отчетного периода.

### **Неденежные статьи в оценке по справедливой стоимости или чистой продажной стоимости**

Некоторые неденежные активы могут быть отражены в отчетности по справедливой стоимости по состоянию на отчетную дату. Например, основные средства, переоцененные независимым оценщиком в соответствии с МСФО (IAS) 16, рыночные долевые ценные бумаги, оцененные по справедливой стоимости согласно МСФО (IAS) 39, инвестиции в недвижимость, отраженные по справедливой стоимости в соответствии с МСФО (IAS) 40.

Суммы фактической стоимости должны быть пересчитаны для того, чтобы определить соответствующий денежный доход или

убыток. Затем пересчитанная справедливая стоимость должна быть сопоставлена с «текущей» стоимостью, а разница, если таковая образуется, увеличивает или уменьшает показатели отчета о прибылях и убытках или акционерный капитал согласно требованиям соответствующих стандартов.

Чистая продажная стоимость актива может быть меньше его величины, полученной в результате пересчета.

В связи с этим, применение обычного правила по обесценению приведет к уменьшению балансовой стоимости в пересчитанной финансовой отчетности, **даже если в финансовой отчетности, подготовленной на основе метода фактической стоимости, не требовалось оценивать обесценение актива.**

#### **Расходы будущих периодов**

- Распределить расходы будущих периодов по срокам возникновения.
- Пересчитать расходы будущих периодов с даты платежа до отчетной даты.

#### **Рыночные долевые ценные бумаги**

**Следует ли пересчитывать стоимость долевых ценных бумаг, учитываемых по справедливой стоимости? (см. Учебные пособия по МСФО (IAS) 32/39 и МСФО (IFRS) 9)**

В соответствии с МСФО (IAS) 39 долевые ценные бумаги, классифицируемые либо как активы, имеющиеся в наличии для продажи, либо отнесенные по справедливой стоимости на прибыль или убыток (включая активы, удерживаемые для

#### **МСФО (IAS) 29 Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции**

продажи), отражаются в бухгалтерской балансе по справедливой стоимости.

Прибыли или убытки от изменения справедливой стоимости торговых активов признаются немедленно в отчете о прибылях и убытках.

Прибыли или убытки от изменения справедливой стоимости активов, имеющихся в наличии для продажи, признаются в капитале. Прибыли или убытки от изменения справедливой стоимости, накопленные в капитале, попадают в отчет о прибылях и убытках при выбытии или обесценении.

**Фактическая стоимость долевых ценных бумаг подлежит пересчету.** Разница между справедливой стоимостью долевых ценных бумаг и их пересчитанной фактической стоимостью представляет собой доход или убыток от изменения справедливой стоимости.

#### **Авансы уплаченные**

- Подготовить расшифровку авансов уплаченных, подтверждающую, что соответствующие авансы были зачтены против сумм кредиторской задолженности;
- Распределить авансы, уплаченные в счет будущих приобретений запасов, основных средств или нематериальных активов, по срокам возникновения с указанием сумм и дат платежа;
- Пересчитать авансы на основании распределения по срокам возникновения, начиная с даты платежа, до отчетной даты.

- После получения запасов, основных средств или нематериального актива включить пересчитанную балансовую стоимость аванса в состав пересчитанной стоимости актива.

### **Запасы (см. Учебное пособие по МСФО (IAS) 2)**

#### **Сырье и материалы**

- Подготовить информацию о фактической себестоимости и датах приобретения сырья и материалов. Если точная информация о датах приобретения запасов отсутствует, то их средний «возраст» (с учетом критерия существенности) определяется из срока оборачиваемости запасов.
- При использовании метода ФИФО или средневзвешенной стоимости пересчитать стоимостью сырья и материалов на основе «возраста» соответствующих запасов с учетом роста общего индекса цен за период с даты приобретения до отчетной даты.
- При использовании метода среднегодовой стоимости пересчитать величину сырья и материалов с учетом среднегодового роста общего индекса цен.

#### **Полуфабрикаты и готовая продукция**

- Распределить полуфабрикаты и готовую продукцию по срокам принятия к учету.
- Сторнировать включенную в себестоимость полуфабрикатов амортизацию фактической стоимости основных средств, так как впоследствии ее необходимо заменить на пересчитанную сумму начисленной амортизации.

### **МСФО (IAS) 29 Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции**

- При использовании метода ФИФО или средневзвешенной стоимости пересчитать остаток полуфабрикатов на основе сроков возникновения элементов затрат, включенных в эту категорию запасов. При использовании метода среднегодовой стоимости пересчитать с учетом среднегодового роста общего индекса цен.
- После завершения указанных пересчетов прибавить к величине запасов соответствующую сумму амортизации, начисленную в отношении пересчитанной суммы основных средств.
- По окончании пересчета запасов рассмотреть их пересчитанную величину для определения необходимости ее уменьшения до чистой продажной стоимости.

#### **Запасы**

#### **Влияет ли метод оценки запасов (например, ФИФО или средневзвешенной стоимости) на пересчет их стоимости в соответствии с МСФО (IAS) 29?**

Метод оценки не влияет на конечный результат пересчета запасов, если их цена не изменилась в реальном выражении. Пересчет приведет к одной и той же стоимости запасов, если их цена не изменялась в реальном выражении.

Однако на практике результаты могут незначительно различаться ввиду того, что изменение стоимости запасов не всегда бывает равно изменению общего индекса цен (например, может быть изменение стоимости запасов в реальном выражении).



**Как запасы и связанный с ними резерв по чистой продажной стоимости учитывается при последующей продаже или списании?**

Запасы являются неденежной статьей. В связи с этим балансовая стоимость запасов и связанный с ними резерв по чистой продажной стоимости должны пересчитываться с учетом инфляции за время до даты их продажи или списания.

#### **Инвестиции в ассоциированные компании**

- Подготовить информацию о первоначальной фактической стоимости и датах инвестиций в соответствии с датой приобретения и затратами на приобретение.
- Пересчитать остаток инвестиций исходя из роста общего индекса цен с даты приобретения до отчетной даты.
- Сравнить пересчитанный остаток инвестиций с рыночной стоимостью и скорректировать его в случае выявления обесценения.

#### **Дочерние и ассоциированные компании**

**Какие обменные курсы следует использовать при консолидации отчетности зарубежной дочерней компании и отчетности группы, которая представляет свою консолидированную финансовую отчетность в гиперинфляционной валюте?**

Если зарубежная дочерняя компания функционирует в стране, экономика которой не считается гиперинфляционной, и отчетная валюта которой, соответственно, не является гиперинфляционной, то показатели отчета о прибылях и

убытках должны быть конвертированы в гиперинфляционную валюту с использованием обменных курсов на дату совершения операции. На практике в качестве примерных величин можно использовать средние значения обменных курсов за месяц или за неделю.

Затем статьи отчета о прибылях и убытках должны быть пересчитаны в соответствии с МСФО (IAS) 29 на дату совершения операции, которая будет той же самой датой, используемой для конвертирования стабильной иностранной валюты в гиперинфляционную валюту, в которой представляется отчетность. Это облегчит исключение каких-либо внутрифирменных операций, так как данные об операциях будут отражаться на основе одного метода учета и, соответственно, будут сопоставимыми.

Бухгалтерский баланс должен быть конвертирован в валюту страны с гиперинфляционной экономикой по курсу на конец отчетного периода. Доля инвестора в чистых активах дочерней компании на начало года (рассчитанная на основе метода долевого участия) должна быть скорректирована с учетом инфляции отчетного года.

Разница между долей материнской компании в чистых активах дочерней компании на конец отчетного периода и суммарной величиной этой доли на начало отчетного периода и прибыли за этот период, скорректированными с учетом инфляции, как описано выше, списывается на капитал как курсовая разница.

**Какой курс следует использовать при отражении показателей зарубежной ассоциированной компании в финансовой отчетности материнской компании, составляемой в гиперинфляционной валюте?**

Доля инвестора в прибыли ассоциированной компании со стабильной отчетной валютой, должна быть конвертирована в гиперинфляционную отчетную валюту группы по курсу на дату возникновения прибыли. Затем эта прибыль пересчитывается в консолидированной финансовой отчетности с учетом изменения покупательной способности денег с даты конвертации в отчетную валюту до отчетной даты.

Входящий остаток инвестиций, отраженный на основе метода долевого участия по курсу на начало года, должен быть скорректирован с учетом инфляции и покупательной способности денег на конец года.

Для того, чтобы подсчитать величину чистых инвестиций в ассоциированную компанию, бухгалтерский баланс этой компании должен быть конвертирован в валюту материнской отчетности по курсу на конец года. Это обеспечит формирование балансовой стоимости инвестиций.

Разница между балансовой стоимостью и входящим остатком инвестиций плюс прибыль за период, скорректированными с учетом инфляции, списывается на капитал в качестве курсовой разницы.

**Основные средства и накопленная амортизация (см. учебные пособия по МСФО (IAS) 16, МСФО (IAS) 2, МСФО (IAS) 11, МСФО (IAS) 36 и МСФО (IAS) 23)**

- Подготовить информацию о первоначальной фактической стоимости и датах приобретения основных средств. Пересчет стоимости этих активов производится с даты первоначального приобретения, а не с даты принятия к учету в качестве основных средств.

- Исключить из финансовой отчетности, составленной по МСФО, суммы всех переоценок (если таковые проводились) незавершенного строительства и основных средств, а также связанные с ними суммы накопленной амортизации, если такие переоценки не соответствуют МСФО (IAS) 16.
- Пересчитать с помощью общего индекса цен первоначальную стоимость основных средств с даты приобретения каждого объекта до отчетной даты.
- Рассчитать амортизационные отчисления за этот период на основании пересчитанной стоимости основных средств. Величина накопленной амортизации на начало периода также получается расчетным путем на основании пересчитанной стоимости основных средств.
- Определить первоначальную фактическую стоимость и даты приобретения списанных с баланса основных средств. Рассчитать их стоимость с учетом инфляции, а затем вычесть пересчитанную стоимость и сумму накопленной амортизации.
- Первоначальные амортизационные отчисления, включенные в общие и административные расходы, издержки, связанные с простым оборудованием, себестоимость проданных товаров и стоимость запасов заменить суммой амортизации, определенной на основе пересчитанной стоимости основных средств.
- Подготовить информацию о фактической стоимости и датах принятия к учету объектов незавершенного строительства и пересчитать их величину посредством индексации с даты совершения операции. При завершении строительства и переводе объекта в состав основных средств

скорректированная с учетом инфляции сумма добавляется к стоимости соответствующего актива.

- Если компания капитализирует проценты в соответствии с МСФО (IAS) 23, то часть капитализированных затрат по займам, которая компенсирует влияние инфляции в течение этого периода, отражается как расход в период осуществления данных затрат.
- В первый год применения альтернативного подхода, разрешенного МСФО (IAS) 16 (переоценка основных средств), пересчитать первоначальную фактическую стоимость актива в соответствии с МСФО (IAS) 29 для получения правильной суммы денежного дохода или убытка в отчете о прибылях и убытках. Затем пересчитанная балансовая стоимость заменяется переоцененной стоимостью, а разница отражается в соответствии с МСФО (IAS) 16.
- В соответствии с МСФО (IAS) 36 оценить, не произошло ли обесценение основных средств.

#### **Основные средства**

**Какие индексы используются для пересчета стоимости незавершенного строительства? Как влияет пересчет стоимости незавершенного строительства на будущую стоимость основных средств?**

Стоимость незавершенного строительства должна быть пересчитана, начиная с дат соответствующих платежей. Актив или проект в составе незавершенного строительства подлежит пересчету в составе незавершенного строительства. После

принятия к учету объекта основных средств скорректированная с учетом инфляции сумма должна быть добавлена к стоимости этого объекта.

В первый год применения МСФО (IAS) 29 в условиях, когда гиперинфляция существовала в предыдущие годы, необходимо учитывать влияние инфляции на стоимость активов, находившиеся ранее в составе незавершенного строительства

**Каков порядок пересчета согласно МСФО (IAS) 29 стоимости тех активов, которые были переоценены независимым оценщиком в соответствии с МСФО (IAS) 16?**

В том периоде, когда производится переоценка, первоначальная фактическая стоимость должна пересчитываться для получения правильной суммы денежного дохода или убытка. Затем пересчитанная стоимость сравнивается с переоцененной стоимостью, а образовавшаяся разница отражается в соответствии с МСФО (IAS) 16.

В последующие годы балансовая стоимость, полученная в результате переоценки, и резерв по переоценке должны быть пересчитаны с учетом влияния инфляции, кроме случая применения МСФО (IAS) 29 в первый раз, когда резерв по переоценке полностью исключается из отчетности.

**Нематериальные активы (см. Учебное пособие по МСФО (IAS) 38)**

- Пересчитать стоимость нематериальных активов, включая гудвилл, по аналогии со стоимостью основных средств.

**Авансы полученные**

- Подготовить расшифровку авансов полученных, подтверждающую, что соответствующие авансы были зачтены против сумм дебиторской задолженности.
- Распределить авансы по срокам получения.
- Пересчитать авансы в соответствии с разбивкой по срокам получения и ростом общего индекса цен с даты получения до отчетной даты.
- После признания выручки включить пересчитанные суммы полученных авансов в сумму выручки.

#### **Доходы будущих периодов**

- Распределить суммы доходов будущих периодов по срокам получения.
- Пересчитать первоначальную сумму полученных доходов будущих периодов с даты совершения операции до отчетной даты.
- Рассчитать суммы накопленной амортизации и амортизации за текущий период на основе пересчитанной величины доходов будущих периодов.
- Заменить суммы фактической амортизации, списанные на отчет о прибылях и убытках, на рассчитанные на основе пересчитанной величины доходов будущих периодов.

**Являются ли резервы предстоящих расходов и платежей денежными или неденежными статьями?**

Резервы предстоящих расходов и платежей могут быть

денежными статьями, привязанными к уровню инфляции, или неденежными статьями. Их классификация зависит от характера обязательства.

Например, если обязательства по гарантийному обслуживанию ограничены заранее определенной суммой, то соответствующий резерв является денежной статьей. Когда же обязательство компании состоит в ремонте или замене товара по гарантии, то такое обязательство является неденежным.

#### **Пересчет акционерного капитала**

- Составляющие акционерного капитала, отраженные в бухгалтерском балансе на начало первого периода применения МСФО (IAS) 29 (за исключением нераспределенной прибыли) пересчитываются с использованием общего индекса цен с даты возникновения этих составляющих. Резерв по переоценке, образовавшийся в предыдущие периоды, подлежит исключению. Пересчитанная величина нераспределенной прибыли является балансирующей статьей, которая получается в результате пересчета всех остальных статей бухгалтерского баланса на начало периода.
- В конце первого периода и в последующие периоды все составляющие акционерного капитала пересчитываются с применением общего индекса цен с начала периода или с даты возникновения соответствующих статей, в зависимости от того, какая дата является более поздней. Этот пересчет является частью расчета денежного дохода или убытка.

- Возникший в последующие периоды резерв по переоценке, которая проведена согласно требованиям национального законодательства (и не соответствует требованиям МСФО (IAS) 16) исключается в корреспонденции со счетами учета соответствующих переоцененных активов.
- Пересчитанная чистая прибыль текущего года прибавляется к пересчитанной сумме нераспределенной прибыли на начало периода.
- Для составления отчета об изменениях капитала дивиденды, выплаченные за период, подлежат пересчету с помощью общего индекса цен с даты установления права акционеров на получение дивидендов до отчетной даты.

#### **Капитал**

**Какие составляющие акционерного капитала подлежат пересчету? С какой даты следует проводить пересчет?**

Все составляющие акционерного капитала подлежат пересчету, при определенных условиях кроме резерва по переоценке. Резервы, образовавшиеся в соответствии с требованиями законодательства, и резервы по чрезвычайным обстоятельствам обычно становятся частью нераспределенной прибыли при составлении отчетности в соответствии с МСФО. В связи с этим данные резервы не подлежат отдельному пересчету. Однако может оказаться полезным раскрыть первоначальную фактическую величину созданных в соответствии с национальным законодательством резервов в пояснениях к финансовой отчетности.

Увеличение капитала подлежит пересчету с даты поступления оплаты за акции. Если же акции были оплачены в неденежной

форме (например, путем передачи основных средств), то в качестве фактической стоимости приобретения используется справедливая стоимость актива.

**Можно ли отражать отдельно в бухгалтерском балансе уставной капитал по первоначальной фактической стоимости и сумму корректировки, определенную согласно МСФО (IAS) 29?**

Нет. В бухгалтерском балансе должна быть отражена величина уставного капитала, определенная с учетом покупательной способности денег на конец года.

Однако компания может в пояснениях указать первоначальную фактическую стоимость уставного капитала и дать объяснения относительно суммы корректировки в соответствии с МСФО (IAS) 29.

**Каким образом должен пересчитываться резерв по переоценке в составе капитала?**

Очень часто законодательство стран с гиперинфляционной экономикой позволяет компаниям увеличивать балансовую стоимость основных средств в соответствии с установленными правилами с одновременным увеличением капитала, обычно называемым резервом по переоценке. Как правило, эта переоценка не соответствует требованиям МСФО (IAS) 16 и должна быть исключена при составлении финансовой отчетности согласно МСФО.

Если переоценка в соответствии с МСФО (IAS) 16 проводилась по состоянию на конец года, то резерв переоценки будет представлять собой разницу между первоначальной фактической стоимостью, пересчитанной в соответствии с МСФО (IAS) 29, и переоцененной стоимостью в соответствии с

МСФО (IAS) 16. Поскольку в этом случае резерв по переоценке выражен в денежных единицах с учетом покупательной способности денег на конец года, он не корректируется с учетом инфляции.

**Как следует отражать увеличение уставного капитала за счет резерва по переоценке, проводимой в соответствии с требованиями национального законодательства?**

Как отмечено выше, резерв по переоценке, проводимой в соответствии с требованиями национального законодательства, исключается из финансовой отчетности, составленной в соответствии с требованиями МСФО. Поэтому увеличение уставного капитала за счет этого резерва не рассматривается при пересчете оплаченного капитала.

Увеличение уставного капитала будет происходить за счет уменьшения нераспределенной прибыли для отражения операций, осуществленных в соответствии с требованиями национального законодательства.

Представленная в отчетности сумма этого увеличения будет равна разрешенной законодательством сумме увеличения, скорректированной на величину изменения индекса инфляции с даты принятия решения об увеличении.

**Как следует пересчитывать дивиденды к выплате?**

Дивиденды к выплате представляют собой денежное обязательство, являющееся источником денежного дохода для компании. Соответственно, суммы дивидендов исключаются из нераспределенной прибыли на дату признания задолженности по выплате дивидендов.

**Нужно ли проводить корректировку величины неоплаченного капитала, в отношении которого акционеры имеют обязательства по оплате?**

Порядок пересчета неоплаченного капитала зависит от того, является ли взнос юридическим обязательством акционера, или это всего лишь обещание с его стороны.

Если это обязательство юридически не закреплено, то в отчетности компании соответствующая дебиторская задолженность не отражается. В этом случае информация о фактической стоимости неоплаченного капитала и обязательстве будет раскрываться в пояснениях как возмещение, которое должна получить компания.

При этом денежный доход или убыток останутся без изменений ввиду того, что компания не имеет дебиторской задолженности, которая может быть взыскана.

Однако когда требование осуществить взнос является юридически обязательным и утвержденным общим собранием акционеров, компания отражает в отчетности дебиторскую задолженность акционеров с одновременным увеличением уставного капитала (тот факт, что капитал еще не оплачен, отражается в пояснениях). Уставный капитал пересчитывается на величину изменения индекса инфляции, что приводит к признанию денежного убытка в отчете о прибылях и убытках, связанных с наличием дебиторской задолженности.

**Переход на МСФО (см. Учебное пособие по МСФО (IFRS) 1)**

МСФО (IFRS) 1 требует ретроспективного применения положений МСФО (IAS) 29, действующих на дату представления компанией первой финансовой отчетности по

МСФО, то есть, как если бы действующие положения МСФО (IAS) 29 применялись всегда.

Компания должна пересчитать свои неденежные активы и обязательства, которые были приобретены (или возникли) в течение прошлого периода гиперинфляции с учетом изменений покупательной способности денег с даты совершения операции до конца периода гиперинфляции. Составляющие капитала (например, уставный капитал) также подлежат пересчету.

Указанные исключения не должны применяться по аналогии к другим статьям. МСФО (IFRS) 1 предусматривает ряд исключений из требования ретроспективного применения МСФО к некоторым статьям капитала. Например, вышеуказанный стандарт допускает исключение из требования об определении резерва кумулятивной курсовой разницы на дату перехода на МСФО. Однако стандарт также устанавливает, что эти исключения не должны применяться по аналогии к другим статьям.

#### **Пересчет показателей отчетности при переходе на МСФО**

**Страна вышла из состояния гиперинфляции восемь лет назад. Возможно ли при переходе на МСФО избежать пересчета в соответствии с МСФО (IAS) 29, решив применять исключение, предусмотренное МСФО (IFRS) 1 о «справедливой стоимости в качестве предполагаемой стоимости»?**

Исключение МСФО (IFRS) 1 о применении «справедливой стоимости в качестве предполагаемой стоимости» распространяется только на основные средства и инвестиции в недвижимость, учитываемые на основе метода по фактическим

#### **МСФО (IAS) 29 Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции**

затратам, а нематериальные активы отражаются в отчетности по справедливой стоимости

В бухгалтерском балансе компании может не быть неденежных обязательств, требующих пересчета (например, доходов будущих периодов). Нематериальные активы, отраженные по фактическим затратам за вычетом амортизации, например, при отсутствии активного рынка, также потребуют пересчета согласно МСФО (IAS) 29, если они были приобретены в течение периода гиперинфляции.

Составляющие капитала, например, уставный капитал, подлежат пересчету с учетом влияния инфляции с даты операции до конца периода гиперинфляции.

#### **Пересчет статей отчета о прибылях и убытках**

Все статьи отчета о прибылях и убытках подлежат пересчету с учетом изменения общего индекса цен с того момента, когда доходы и расходы были первоначально признаны в финансовой отчетности.

При относительно стабильном уровне инфляции в течение года большинство компаний производят пересчет показателей деятельности, используя среднемесячные индексы. При этом исходят из допущения, что все операции осуществляются равномерно в течение соответствующего периода.

#### **Выручка**

- Подготовить разбивку выручки по месяцам.
- Пересчитать суммы каждого периода с использованием соответствующих индексов до конца года.
-

### Выбор индекса

**Какой правильный индекс должен использоваться для пересчета сумм, отраженных в отчете о прибылях и убытках?**

Суммы, отраженные в отчете о прибылях и убытках, должны пересчитываться с дат совершения операций. Вместе с тем такой расчет обычно нецелесообразен с практической точки зрения, поэтому можно использовать средние значения индекса.

Однако решение, какие средние индексы использовать, будет зависеть от периодичности совершения операций (например, выручка поступает равномерно в течение периода) и относительной стабильности инфляции на протяжении всего периода.

Если операции, отраженные в отчете о прибылях и убытках, осуществлялись равномерно в течение года без сезонных колебаний, и если уровень инфляции в течение года был относительно стабилен, то пересчет можно производить с использованием среднегодового индекса.

В периоды нестабильной инфляции, или когда сезонные колебания оказывают влияние на суммы, отраженные в отчете о прибылях и убытках, более обосновано использование поквартальных или помесечных индексов.

### Себестоимость проданной продукции

- Подготовить помесечную расшифровку сумм, включенных в производственные затраты.

- Пересчитать все компоненты производственных затрат, кроме амортизации и затрат на сырье и материалы, начиная с того месяца, когда эти затраты были осуществлены, до конца года.
- Рассчитать стоимость сырья и материалов, используемых в производстве, путем выверки пересчитанных остатков запасов сырья на начало и на конец периода.
- Рассчитать сумму амортизации, являющуюся частью производственных затрат, на основе пересчитанной стоимости основных средств, как указано в разделе по пересчету статей бухгалтерского баланса. Эта пересчитанная сумма должна заменить сумму амортизации, начисленную исходя из первоначальной фактической стоимости.
- Пересчитать фактическую стоимость готовой продукции и полуфабрикатов на начало и конец периода в порядке, описанном в разделе по пересчету статей бухгалтерского баланса.
- Пересчитанная себестоимость проданной продукции получается как сумма следующих величин: пересчитанной стоимости приобретенных в течение периода и отпущенных в производство сырья и материалов; пересчитанных с момента возникновения производственных затрат; пересчитанной стоимости готовой продукции и полуфабрикатов на начало периода, - за вычетом пересчитанной стоимости готовой продукции и полуфабрикатов на конец периода. Пересчет готовой продукции и полуфабрикатов на начало периода производится путем:



- пересчета величины остатков с учетом покупательной способности денег на предыдущую отчетную дату;
- корректировки пересчитанной стоимости остатков на начало периода (в соответствии с вышеописанным порядком) с помощью годового индекса инфляции за отчетный период.

**Амортизация основных средств и нематериальных активов, списание доходов и расходов будущих периодов (субсидий)**

- Расчет производится на основе пересчитанного сальдо активов или обязательств.

**Прочие статьи, включенные в отчет о прибылях и убытках**

- Подготовить разбивку прочих статей по месяцам.
- Пересчитать все статьи за каждый месяц с учетом роста общего индекса цен за период с соответствующего месяца или квартала до конца года.
- Некоторые неденежные статьи, отраженные в бухгалтерском балансе на начало периода, в течение этого периода могут быть учтены в отчете о прибылях и убытках, например, запасы и выбывшие основные средства. В этом случае пересчет должен производиться с учетом суммы инфляционной поправки, накопленной за период, пока указанная статья отражалась в бухгалтерском балансе.

**Валютные операции**

**Подлежат ли пересчету проценты, полученные или уплаченные, и курсовые доходы или убытки?**

Все статьи отчета о прибылях и убытках подлежат пересчету. Исключения из этого требования не предусмотрены.

**Убыток от обесценения и сомнительной дебиторской задолженности**

Если убыток от обесценения и сомнительной дебиторской задолженности покупателей и заказчиков корректируется с учетом инфляции, сверка начального и конечного сальдо соответствующего резерва невозможна. Как в этом случае следует проводить сверку на начало и конец периода?

Резерв создается в момент признания задолженности сомнительной. Резерв является денежной статьей, так как связанный с ним актив является денежным.

Поэтому при наличии этого резерва образуется денежный доход (который фактически компенсирует денежный убыток, возникающий в связи с наличием дебиторской задолженности). Убыток от обесценения и сомнительной дебиторской задолженности корректируется с учетом инфляции, начиная с даты создания резерва.

Для сверки начального и конечного остатка резерва все статьи должны быть выражены в денежных единицах с учетом их покупательной стоимости на отчетную дату. Разница между пересчитанным остатком на начало периода, пересчитанной суммой расходов текущего периода (за вычетом пересчитанной суммы сторнированного резерва) и остатком на конец периода составляет денежный доход.

**Корректировки или переклассификация статей финансовой отчетности, составленной в соответствии с национальными стандартами, при подготовке отчетности по МСФО (по фактической стоимости)**

- Если корректировка или переклассификация в целях применения МСФО относится к конкретному периоду или конкретной дате, то сумма данной поправки в оценке по фактической стоимости должна быть пересчитана с учетом роста общего индекса цен с конкретной даты до отчетной даты.

**Налог на прибыль (см. Учебное пособие по МСФО (IAS) 12)**

**Текущие налоги**

- Подготовить помесечные или поквартальные расчеты налога на прибыль исходя из величины налогооблагаемой прибыли за месяц или квартал. Пересчитать суммы налога за месяц или квартал с покупательной способности денег на отчетную дату, используя рост общего индекса цен, начиная с соответствующего месяца или квартала до отчетной даты

**Отложенные налоги**

- При переходе с налоговой отчетности на финансовую отчетность по МСФО (по фактической стоимости) рассчитать отложенные налоговые расходы/возмещение и отложенные налоговые обязательства/активы на основе корректировок по фактической стоимости (при необходимости таковых).

- Рассчитать величину отложенного налога в отношении временной разницы, возникающей в результате пересчета неденежных активов и обязательств. Отложенные налоги рассчитываются в отношении всей суммы временной разницы, возникающей в результате пересчета неденежных активов и обязательств.
- Ввиду того, что остаток отложенных налогов на конец периода рассчитывается как разница между налоговой базой и показателями бухгалтерского баланса, скорректированными согласно МСФО (IAS) 29 (т.е. выраженными в денежной единице с учетом покупательной способности на отчетную дату), нет необходимости корректировать отложенный налоговый актив или обязательство с учетом инфляции.

Практический подход к отложенным налогам предусматривает изменение налоговых показателей в отчете о прибылях и убытках с учетом разницы между отложенным налоговым активом или обязательством на начало периода, скорректированной с учетом покупательной способности денег на конец периода, и отложенным налоговым активом или обязательством на конец периода.

- Отложенный налог на начало периода рассчитывается так, как если бы МСФО (IAS) 29 применялся всегда. По результатам расчета определяется временная разница между налоговой базой активов и обязательств и их балансовой стоимостью, выраженной с учетом покупательной способности денег на отчетную дату начала периода. Затем рассчитанный налог корректируется с учетом покупательной способности денег на отчетную дату конца периода.

- Движение сальдо отложенного налога за отчетный период включает денежный доход или убыток по налоговой базе активов и обязательств. Например, если налоговая база основных средств на начало периода составляет 100, инфляция за год – 50%, а ставка налога на прибыль – 30%, в соответствии с КРМСФО (IFRIC) 7 (см. Приложение 1) убыток по налоговой базе основных средств равен 15 (т.е.  $30\% \times (100 \times 1.5 - 100)$ ).

#### **Денежный доход или убыток в отчете о прибылях и убытках**

- Доход или убыток по чистым денежным активам возникает по имеющимся денежным активам и обязательствам и отражается в пересчитанном отчете о прибылях и убытках отдельной статьей (см. ниже). Денежный доход или убыток определяется в результате пересчета статей бухгалтерского баланса на конец периода (за вычетом суммы инфляционных корректировок статей бухгалтерского баланса на начало периода, выраженных в денежных единицах с учетом покупательной способности денег на конец предыдущего года) и статей отчета о прибылях и убытках.
- КРМСФО (IFRIC) 7 (см. Приложение 1) также предусматривает определение инфляционных доходов или убытков по налоговой базе активов и обязательств в качестве отдельной составляющей денежного дохода или убытка, что является дополнением к доходу или убытку по чистым денежным активам, образующегося

при изменении балансовой стоимости денежных активов и обязательств.

- Полученный денежный доход или убыток может потребоваться дополнительно зачесть против суммы разницы от индексации, образовавшейся в отчете о прибылях и убытках по тем денежным статьям, которые привязаны к индексу инфляции и поэтому не несут в себе инфляционные риски или выгоды, определяющие денежные доходы или убытки.

#### **Денежный доход или убыток**

Расчет и подтверждение величины денежного дохода или убытка, образующегося при изменении балансовой стоимости денежных активов и обязательств, являются важными элементами применения МСФО (IAS) 29.

Пересчет в соответствии с МСФО (IAS) 29 требует применения определенных процедур и профессионального суждения. Соответственно, необходимо проверить обоснованность результатов. В ходе проверки могут быть выявлены ошибки, допущенные при пересчете.

Денежный доход или убыток можно рассчитать путем корректировки изменения средневзвешенной разницы между денежными активами и денежными обязательствами на изменение общего индекса цен.

Для расчета можно использовать средневзвешенную величину чистых денежных активов на начало и конец отчетного периода.

Однако исчисленная таким образом величина денежного дохода или убытка может значительно отличаться от суммы денежного дохода или убытка в отчете о прибылях и убытках по причине значительных колебаний чистых денежных активов в течение года.

Поэтому в случае значительных колебаний чистых денежных активов величина денежного дохода или убытка может быть подтверждена более точно, если для этого используются средневзвешенные величины чистых денежных активов за квартал или месяц.

**Подтверждение – метод средних чистых денежных активов**

Ниже приведен упрощенный пример с постоянной величиной чистых денежных активов. В этом примере используется средневзвешенная величина чистых денежных активов на начало и конец периода.

**Подтверждение – метод подготовки отчета об источниках и использовании чистых денежных активов и обязательств**

Альтернативным способом подтверждения чистого денежного дохода или убытка является подготовка отчета об источниках и использовании чистых денежных активов и обязательств (см. ниже). Для этого, во-первых, анализируются статьи, повлекшие изменения в денежных активах или обязательствах. Во-вторых, определяется чистая сумма денежных активов или обязательств: сначала без учета изменений, а затем с корректировкой на сумму изменений текущего года.

Приблизительная величина денежного дохода или убытка определяется в результате пересчета и сравнения с

фактической чистой суммой и движением денежных активов или обязательств.

**Коэффициент пересчета за год 1.649**

	На начало периода, в денежных единицах	Корректировки на инфляцию	На конец периода с покупательной способностью на отчетную дату
Бухгалтерский баланс:			
– денежные средства	10,000	–	10,000
– уставный капитал	10,000	6,490	16,490
– нераспределенная прибыль	–	(6,490)	(6,490)
Отчет о прибылях и убытках:			
– денежный убыток		(6,490)	(6,490)
<b>Подтверждение денежного убытка:</b>			
Средняя величина чистых денежных активов за год $(10,000+10,000)/2$			10,000
Изменение коэффициента пересчета $(1.649-1.000)$			0.649
Денежный убыток, рассчитанный за год			6,490
Денежный убыток согласно отчету о прибылях и убытках			(6,490)

Отчет об источниках и использовании чистых денежных активов и обязательств подготавливается на основе следующих процедур:

**Графа «фактически»**

1. Рассчитать величину чистых денежных активов на начало периода, в отношении которого производится пересчет на инфляцию.
2. Определить все статьи, которые обусловили изменение чистых денежных активов в течение периода. Это должны быть фактические или изменения чистых денежных активов, не скорректированные на инфляцию. Данные суммы можно получить из отчета о прибылях и убытках или отчета о движении денежных средств, составленных на основе фактической стоимости.
3. Рассчитать величину чистых денежных активов на конец периода путем прибавления или вычитания выявленных изменений. Убедиться, что рассчитанная таким образом величина равна фактическим чистым денежным активам на конец периода.

**Графа «с учетом инфляции»**

4. Рассчитать величину чистых денежных активов на начало периода в соответствии с пунктом 1, но пересчитав ее с учетом уровня инфляции за весь отчетный период. Корректировка на уровень инфляции позволяет пересчитать чистые денежные активы на начало года так, как если бы денежный доход или убыток отсутствовали, т.е. скорректировать чистые денежные активы на начало периода, как если бы денежные активы и обязательства не потеряли часть своей стоимости в результате инфляции.
5. Скорректировать изменения чистых денежных активов с учетом инфляции (см. пункт 2), но так, как если бы денежный доход или убыток отсутствовали, корректируя изменения в чистых денежных активах на инфляцию.. т.е. так, как если бы денежные активы и обязательства, поступившие или выбывшие в течение периода не потеряли своей стоимости в результате инфляции. Данные суммы можно получить из отчета о прибылях и убытках или отчета о движении денежных средств, пересчитанных с учетом влияния инфляции.
6. Определить чистые денежные активы, пересчитанные на конец периода так, как если бы влияние инфляции на денежные активы и обязательства отсутствовало. При этом необходимо учитывать, что реальная величина чистых денежных активов не меняется в результате инфляционной корректировки.

**Подтверждение**

7. Сравнить фактическую величину чистых денежных активов на конец периода в графе «фактически» с пересчитанной величиной чистых денежных активов в графе «с учетом инфляции». Разница между фактической и пересчитанной величинами чистых денежных активов дает приблизительную сумму денежного дохода или убытка. Эта сумма сравнивается с чистым доходом или убытком в отчете о прибылях и убытках.

На следующей странице приведен пример.

В данном примере коэффициент пересчета составляет 1.650; в течение периода равномерно были совершены операции двух видов

	На начало периода	На конец периода	корректировки на конец инфляцию	На конец периода с учетом покупательной способности на конец периода
<b>Бухгалтерский баланс:</b>				
– денежные средства	100	100	-	100
– дебиторская задолженность	-	200	-	200
	<hr/>	<hr/>		
	100	300		
– кредиторская задолженность	-	100	-	100
– уставный капитал	100	100	65	165
– прибыль текущего года	-	100	(65)	35
	100	300		
<b>Отчет о прибылях и убытках</b>				
– выручка		200	60	260
– себестоимость проданной продукции		(100)	(30)	(130)
– денежный убыток *		-	(95)	(95)
– прибыль		<hr/>	<hr/>	<hr/>
		100	(65)	35
* Расчет денежного убытка:				
			Денежный убыток, связанный с выручкой	60
			Денежный убыток, связанный с себестоимостью проданной продукции	(30)





использует косвенный метод подготовки отчета о движении денежных средств, в разделе 7 приведены подробные примеры по двум методам.

Отчет о движении денежных средств, подготовленный в валюте страны, находящейся в состоянии гиперинфляции, имеет две особенности:

- Чистая прибыль до налогообложения корректируется на сумму денежного дохода или убытка за отчетный период;

- Денежные убытки по денежным средствам и их эквивалентам отражаются отдельно.

В следующем примере показано, как денежный доход влияет на финансовую деятельность.

### 1.6 ПРИМЕР

Ниже приведено движение задолженности компании по полученному кредиту в фактических и пересчитанных с учетом изменений цен суммах. Инфляция за год составила 100%, средний уровень инфляции за год равен 41%; предположительно, изменения распределены равномерно.

	Остаток 20X7 г.	Получен кредит	Погашен кредит	Денежный доход	Остаток 20X8 г.
Фактические потоки денежных средств	1,000	500	(700)	-	800
Коэффициент пересчета	2.0	1.41	1.41		1.0
Скорректированные потоки денежных средств	2,000	705	(987)	(918)	800

Потоки денежных средств от финансовой деятельности включают сумму кредита (705) и сумму его погашения (987). Денежный доход в сумме 918 отражается в отчете о прибылях и убытках и исключается из отчета о движении денежных средств как неденежная статья. Представляется целесообразным в пояснениях раскрыть сумму денежного дохода, что позволит пользователям понять движение задолженности в бухгалтерском балансе.

### КРАТКОЕ ОБОБЩЕНИЕ ОСНОВНЫХ ПОЛОЖЕНИЙ

## Пересчет статей финансовой отчетности

В течение времени цены изменяются под действием различных специфических или общих политических, экономических и социальных сил. Специфические силы, например, изменения в предложении и спросе, или технологические изменения, могут обусловить значительный рост или падение цен на отдельные виды продукции, при этом независимо друг от друга. Помимо этого, общие силы могут обусловить изменение общего уровня цен и, соответственно, общей покупательной способности денег.

В большинстве стран финансовая отчетность готовится на основе метода фактической стоимости безотносительно к изменениям общего уровня цен или росту цен на конкретный имеющийся актив, за исключением возможной переоценки основных средств и инвестиций. Однако некоторые компании представляют финансовую отчетность, подготовленную с применением подхода на основе текущей стоимости, которая отражает изменения в ценах конкретных имеющихся активов.

В гиперинфляционной экономике финансовая отчетность, независимо от того, подготовлена ли она на основе метода фактической или текущей стоимости, представляется полезной только в том случае, если ее показатели выражены в денежной единице с учетом покупательной способности на отчетную дату.

В результате, МСФО (IAS) 29 применяется к финансовой отчетности компаний, составленной в валюте страны с гиперинфляционной экономикой.

**Представление требуемой МСФО (IAS) 29 информации в качестве дополнения к непересчитанной финансовой отчетности не допускается. Также не одобряется**

## **МСФО (IAS) 29 Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции отдельное представление финансовой отчетности до пересчета.**

Финансовая отчетность компании, составленная в гиперинфляционной валюте, независимо от того, основывается ли она на методе фактической или текущей стоимости, должна быть представлена в денежной единице с учетом покупательной способности на отчетную дату.

Соответствующие показатели за предыдущий период и данные за более ранние периоды также должны быть представлены в денежной единице с учетом покупательной способности на отчетную дату.

Порядок представления сравнительных сумм в различной валюте регламентируется МСФО (IAS) 21 «Влияние изменений валютных курсов».

Доход или убыток по чистым денежным активам должен включаться в прибыль или убыток и отражаться отдельно.

Пересчет финансовой отчетности в соответствии с МСФО (IAS) 29 требует применения определенных процедур, а также профессионального суждения.

### **Финансовая отчетность, составленная на основе метода фактической стоимости Бухгалтерский баланс**

Суммы в бухгалтерском балансе, еще не выраженные в денежной единице с учетом покупательной способности на отчетную дату, пересчитываются с применением общего индекса цен.

Денежные статьи не пересчитываются, так как они уже выражены в денежной единице с учетом покупательной способности на отчетную дату. Денежные статьи - это имеющиеся в наличии денежные средства и дебиторская и кредиторская задолженность в денежной форме.

Активы и обязательства, в соответствии с договорными условиями привязанные к изменениям цен, например, индексируемые облигации и займы, в целях установления непогашенной суммы на отчетную дату корректируются в соответствии с договорными условиями. Указанные статьи отражаются по этой скорректированной стоимости в пересчитанном бухгалтерском балансе.

Все иные активы и обязательства являются неденежными. Некоторые неденежные статьи отражаются по стоимости с учетом покупательной способности денег на отчетную дату, например, по чистой продажной стоимости и рыночной стоимости, соответственно, они не пересчитываются. Все прочие неденежные активы и обязательства подлежат пересчету.

Большинство неденежных статей отражается по фактической стоимости или стоимости за вычетом амортизации, поэтому они отражаются суммами с учетом покупательной способности денег на дату их приобретения.

Стоимость или стоимость за вычетом амортизации по каждой статье определяется путем пересчета фактической стоимости и накопленной амортизации с учетом изменения общего индекса цен с даты приобретения до отчетной даты.

Следовательно, стоимость основных средств, инвестиций, запасов сырья и материалов, гудвилла, патентов, товарных знаков и аналогичных активов пересчитывается с даты их

**МСФО (IAS) 29 Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции** приобретения. Стоимость запасов полуфабрикатов и готовой продукции пересчитывается с даты учета затрат на приобретение или использования в производстве.

Подробные сведения о датах приобретения основных средств могут отсутствовать, или их анализ может быть затруднителен. Соответственно, в первый период применения МСФО (IAS) 29 в качестве основы для пересчета может потребоваться использовать независимую профессиональную оценку стоимости статей.

Могут отсутствовать сведения об общем индексе цен за периоды, когда в соответствии с МСФО (IAS) 29 требуется пересчитать основные средства. В таких случаях может быть необходимым использовать оценку, основывающуюся, например, на движении обменного курса отчетной валюты и относительно стабильной иностранной валюты.

Отдельные неденежные статьи отражаются по стоимости с учетом покупательной способности денег на дату, отличную от даты приобретения или отчетной даты, например, в случае переоценки основных средств на некоторую более раннюю дату. В таких случаях балансовая стоимость пересчитывается на дату переоценки.

Пересчитанная стоимость неденежной статьи уменьшается согласно соответствующим стандартам в случае превышения возмещаемой суммы по статье актива, предназначенного для использования в будущие периоды (включая ценность от использования, продажу или иное выбытие). Соответственно, в таких случаях:

- пересчитанная стоимость основных средств, гудвилла, патентов и товарных знаков уменьшается до возмещаемой суммы;

- пересчитанная стоимость запасов уменьшается до чистой стоимости реализации;
- пересчитанная стоимость текущих инвестиций уменьшается до рыночной стоимости.

Инвестируемая компания, в отношении которой применяется метод долевого участия, может составлять отчетность в валюте страны с гиперинфляционной экономикой. Для расчета доли инвестора в чистых активах и результатах деятельности такой инвестируемой компании показатели ее бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках пересчитываются в соответствии с МСФО (IAS) 29.

**В том случае, если пересчитанные показатели финансовой отчетности инвестируемой компании выражены в иностранной валюте, их необходимо конвертировать по курсу на конец периода.**

Влияние инфляции, как правило, признается в затратах по займам. Не допускается одновременный пересчет капитальных затрат, финансируемых за счет займов, и капитализация той части затрат по займам, которая компенсирует влияние инфляции в течение того же самого периода. Эта часть затрат по займам признается в качестве расхода в период осуществления затрат.

Компания может приобрести активы в рамках соглашения, которое позволяет ей отсрочить оплату, при этом, не предусматривая явную выплату процентов. В тех случаях, когда с практической точки зрения представляется нецелесообразным начислять проценты, стоимость таких активов пересчитывается с **даты оплаты**, а не с даты приобретения.

## МСФО (IAS) 29 Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции

В начале первого периода применения МСФО (IAS) 29 составляющие акционерного капитала, за исключением нераспределенной прибыли и дохода от переоценки, пересчитываются с применением общего индекса цен с даты взноса или иного способа появления таких составляющих.

**Доход от переоценки, возникший в предыдущие периоды, исключается из отчетности. Пересчет нераспределенной прибыли производится на основе всех прочих сумм в пересчитанном бухгалтерском балансе.**

В конце первого периода и в последующие периоды все составляющие акционерного капитала пересчитываются с применением общего индекса цен с начала периода или с даты взноса, в зависимости от того, какая дата является более поздней.

Информация о движении акционерного капитала за отчетный период подлежит раскрытию в соответствии с требованиями МСФО (IAS) 1.

### Отчет о прибылях и убытках

МСФО (IAS) 29 требует, чтобы **все статьи отчета о прибылях и убытках были выражены в денежной единице с учетом ее покупательной способности на отчетную дату**. Поэтому все суммы должны быть пересчитаны исходя из изменения общего индекса цен, начиная с даты первоначального отражения соответствующих статей доходов и расходов в финансовой отчетности.

## **Доход или убыток по чистым денежным активам**

В период инфляции:

- компания, у которой имеющиеся денежные активы превышают денежные обязательства, теряет покупательную способность;
- компания, у которой имеющиеся денежные обязательства превышают денежные активы, улучшает покупательную способность в той степени, в какой активы и обязательства не привязаны к уровню цен.

Этот доход или убыток по чистым денежным активам представляет собой разницу, возникающую в результате пересчета неденежных активов, акционерного капитала и статей отчета о прибылях и убытках, а также корректировки индексируемых активов и обязательств.

Доход или убыток может быть определен путем применения изменения общего индекса цен к средневзвешенной (за период) разницы между денежными активами и денежными обязательствами.

Доход или убыток по чистым денежным активам относится на чистую прибыль. Корректировка тех активов и обязательств, которые по договорным условиям привязаны к изменениям уровня цен, компенсируется доходом или убытком по чистым денежным активам.

Иные статьи отчета о прибылях и убытках, например, процентные доходы/расходы и курсовая разница, связанная с инвестициями или займами, также связаны с чистыми денежными активами.

## **МСФО (IAS) 29 Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции**

Несмотря на то, что информация о таких статьях раскрывается отдельно, в отчете о прибылях и убытках представляется целесообразным их представить вместе с доходом или убытком по чистым денежным активам.

### **Финансовая отчетность, составленная на основе метода текущей стоимости**

#### **Бухгалтерский баланс**

Статьи, отраженные по текущей стоимости, не пересчитываются, поскольку они уже выражены в денежной единице с учетом ее покупательной способности на отчетную дату. Иные статьи бухгалтерского баланса подлежат пересчету, как указано выше.

#### **Отчет о прибылях и убытках**

Отчет о прибылях и убытках, составленный до пересчета на основе метода текущей стоимости, как правило, содержит показатели с учетом покупательной способности денег на момент соответствующего события или совершения операции. Себестоимость проданной продукции и амортизация отражаются в отчетности по текущей стоимости на момент потребления. Прочие расходы отражаются по своим денежным суммам на момент возникновения. Соответственно, все суммы необходимо пересчитать, выразив их в денежной единице с учетом ее покупательной способности на отчетную дату с применением общего индекса цен.

#### **Доход или убыток по чистым денежным активам**

Доход или убыток по чистым денежным активам учитывается в соответствии с порядком, указанным выше.

## Налоги

Пересчет показателей финансовой отчетности в соответствии с МСФО (IAS) 29 может привести к образованию разницы между балансовой стоимостью отдельных активов и обязательств, отраженных в бухгалтерском балансе, и их налоговой базой. Эта разница учитывается в соответствии с требованиями МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль» (см. Приложение 1).

## Отчет о движении денежных средств

МСФО (IAS) 29 требует, чтобы все статьи отчета о движении денежных средств были выражены в денежной единице с учетом ее покупательной способности на отчетную дату.

## Сравнительные показатели

Сравнительные показатели за предыдущий отчетный период, независимо от того, были ли они определены на основе метода фактической или текущей стоимости, пересчитываются с применением общего индекса цен, чтобы сравнительная финансовая отчетность была представлена в денежной единице с учетом ее покупательной способности на конец самого последнего отчетного периода.

Информация, раскрываемая в отношении более ранних периодов, также выражается в денежной единице с учетом ее покупательной способности на конец самого последнего отчетного периода.

Для представления сравнительных показателей в различных отчетных валютах применяется МСФО (IAS) 21.

## МСФО (IAS) 29 Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции Консолидированная финансовая отчетность

Материнская компания, составляющая свою отчетность в валюте страны с гиперинфляционной экономикой, может иметь дочерние компании, которые также составляют отчетность в валюте страны с гиперинфляционной экономикой.

Финансовая отчетность таких дочерних компаний подлежит пересчету с применением общего индекса цен страны, в валюте которой она составлена, до ее включения в консолидированную финансовую отчетность материнской компании.

В тех случаях, когда дочерняя компания является зарубежной дочерней компанией, пересчитанные показатели ее финансовой отчетности конвертируются по курсу на конец отчетного периода. Финансовая отчетность дочерних компаний, составляемая не в валюте стран с гиперинфляционной экономикой, готовится в соответствии с МСФО (IAS) 21.

При консолидации финансовой отчетности с различными отчетными датами все статьи, независимо от того, являются ли они денежными или неденежными, подлежат пересчету в денежную единицу с учетом ее покупательной способности на дату представления консолидированной финансовой отчетности.

## Выбор и применение общего индекса цен

Пересчет показателей финансовой отчетности в соответствии с МСФО (IAS) 29 требует использования общего индекса цен, который отражает изменения в общей покупательной способности. Желательно, чтобы все компании, составляющие



отчетность в валюте одной страны, применяли один и тот же индекс.

### **Выход экономики из состояния гиперинфляции**

Когда экономика выходит из состояния гиперинфляции, и компания перестает готовить и представлять финансовую отчетность в соответствии с МСФО (IAS) 29, то при подготовке последующей финансовой отчетности суммы, выраженные в денежной единице с учетом ее покупательной способности на конец предыдущего отчетного периода должны использоваться в качестве основы для определения балансовой стоимости.

### **Раскрытие информации**

Необходимо раскрыть следующую информацию:

1. факт, что финансовая отчетность и сравнительные показатели за предыдущие периоды были пересчитаны с учетом изменения покупательной способности отчетной валюты и, таким образом, представлены в единицах измерения, действующих на отчетную дату.
2. метод, применяемой для подготовки финансовой отчетности (метод фактической или текущей стоимости);
3. тип и уровень общего индекса цен на отчетную дату, а также его изменение в течение текущего и предшествующего отчетных периодов.

Информация, подлежащая раскрытию в соответствии с требованиями МСФО (IAS) 21, необходима для уяснения основы, на которой учитывается влияние инфляции на показатели финансовой отчетности. Также раскрытию

**МСФО (IAS) 29 Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции** подлежит иная информация, необходимая для понимания основы расчетов и полученных сумм.

### **Вопросы для самоконтроля (множественный выбор)**

1. В настоящее время российский рубль является гиперинфляционным, и МСФО (IAS) 29 подлежит применению:

1. Да.
2. Нет.

2. МСФО (IAS) 29 применяется в отношении финансовой отчетности, в том числе консолидированной финансовой отчетности:

1. Да.
2. Нет.

3. При увеличении цен стоимость денег (общая покупательная способность):

1. Увеличивается.
2. Уменьшается.

4. Показатели финансовой отчетности, не скорректированные с учетом инфляции, не отражают адекватно состояние компании на отчетную дату, результаты ее деятельности или движение денежных средств.

1. Верно.
2. Неверно.

5. Валюта является гиперинфляционной, если кумулятивный индекс инфляции за три года примерно равен или превышает 100%.

1. Да.
2. Нет.
3. Возможно.

6. Подход МСФО (IAS) 29 заключается в пересчете всех статей финансовой отчетности (включая сравнительные показатели) по состоянию на конец отчетного года с учетом:

1. индекса стоимости замещения активов, принадлежащих компании.
2. общей покупательной способности отчетной валюты

7. Компании, впервые применяющие МСФО, не обязаны применять МСФО (IAS) 29 ретроспективно.

1. Верно.
2. Неверно.

8. Наиболее надежный показатель изменений общего индекса цен:

1. индекс оптовых цен.
2. индекс заработной платы.
3. индекс цен на потребительские товары.

9. Индекс необходим для пересчета:

1. показателей фактической стоимости с учетом покупательной способности денег;
2. покупательной способности денег с учетом показателей фактической стоимости;
3. показателей фактической стоимости в справедливую стоимость.

10. Денежные статьи подлежат пересчету

1. Верно.
2. Неверно.

## МСФО (IAS) 29 Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции

11. Резерв сомнительных долгов считается денежной статьей.

1. Верно.
2. Неверно.

12. Резерв по устареванию запасов считается денежной статьей.

1. Верно.
2. Неверно.

### 13. Активы

Расходы будущих периодов

Авансы, уплаченные в счет покупки запасов s

Запасы

Рыночные долевые ценные бумаги

Инвестиции в ассоциированные компании

Основные средства

Нематериальные активы

### Обязательства

Авансы, полученные в счет продаж

Доходы будущих периодов (например, государственные субсидии)

Акционерный капитал

1. Являются денежными статьями.
2. Являются неденежными статьями.

### 14. Активы

Денежные средства в кассе и банке

Рыночные долговые ценные бумаги

Дебиторская задолженность покупателей и заказчиков

Векселя полученные  
Прочие дебиторы

#### Обязательства

Кредиторская задолженность поставщиков и подрядчиков  
Начисленные расходы и прочие кредиторы  
Налоги, включая взимаемые у источника, к уплате  
Займы  
Векселя выданные

1. Являются денежными статьями.
  2. Являются неденежными статьями.
15. Чистая денежная позиция равна чистой неденежной позиции..
1. Верно.
  2. Неверно.
16. Сравнительные показатели за предыдущий год:
1. Не скорректированы с применением индекса.
  2. Скорректированы с применением индекса к уровню, превалирующему на конец самого последнего отчетного периода.
  3. Скорректированы с применением индекса к уровню на конец самого последнего отчетного периода.
17. Чистая продажная стоимость актива может быть меньше его пересчитанной суммы, но выше балансовой стоимости, определенной на основе первоначальной фактической стоимости. Статья отражается в отчетности по:
1. первоначальной фактической стоимости.
  2. пересчитанной сумме.

#### **МСФО (IAS) 29 Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции**

3. чистой продажной стоимости.

18. Валютные операции

Подлежат ли пересчету процентные доходы или расходы, а также прибыль или убытки, образовавшиеся в результате валютных операций?

1. Да.
2. Нет.

19. Денежная прибыль или убыток определяется посредством пересчета:

1. статей бухгалтерского баланса на начало отчетного периода и статей о отчета о прибылях и убытках.

2. статей бухгалтерского баланса на конец отчетного периода (за вычетом инфляционных корректировок в бухгалтерском отчете на начало отчетного периода с учетом покупательной способности на конец предыдущего года) и статей отчета о прибылях и убытках.

20. Отчет о движении денежных средств, подготовленный в валюте страны, находящейся в состоянии гиперинфляции, имеет две особенности:

- Чистая прибыль до налогообложения корректируется на сумму денежного дохода или убытка за отчетный период;
- Денежные убытки по денежным средствам и их эквивалентам отражаются отдельно.

1. Верно.
2. Неверно.

## Ответы на вопросы

Вопрос	Ответ
1.	2
2.	1
3.	2
4.	1
5.	3
6.	2
7.	2
8.	3
9.	1
10.	2
11.	1
12.	2
13.	2
14.	1
15.	1
16.	3
17.	3
18.	1
19.	2
20.	1

## **ПРИЛОЖЕНИЕ 1 – Толкование КРМСФО 7**

### **Применение метода пересчета в соответствии с МСФО (IAS) 29**

#### **Общие положения**

КРМСФО (IFRIC) 7 содержит методические указания по применению МСФО (IAS) 29 в отчетный период, когда компания выявляет гиперинфляцию в экономике страны, в валюте которой составлена ее отчетность. При этом в предыдущий период экономика не находилась в состоянии гиперинфляции, соответственно, компания пересчитывает показатели своей финансовой отчетности в соответствии с МСФО (IAS) 29.

#### **Вопросы**

В КРМСФО (IFRIC) 7 рассматриваются следующие вопросы:

- (1) как компании следует толковать требование МСФО (IAS) 29 «выраженная в денежной единице с учетом ее покупательной способности на отчетную дату» при применении указанного стандарта?
- (2) как компании следует отражать отложенные налоги на начало периода в своей пересчитанной финансовой отчетности?

#### **Выработанное согласованное решение**

В отчетный период, когда компания выявила наличие гиперинфляции в экономике страны, в валюте которой составлена ее отчетность (при этом в предыдущий период гиперинфляция отсутствовала), компания применяет требования МСФО (IAS) 29, как если бы экономика всегда была гиперинфляционной.

## **МСФО (IAS) 29 Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции**

В отношении неденежных статей, отраженных по первоначальной фактической стоимости, показатели бухгалтерского баланса компании на начало самого раннего периода, представленного в финансовой отчетности, подлежат пересчету для учета влияния инфляции с даты приобретения активов или возникновения/принятия обязательств до отчетной даты конца отчетного периода.

В отношении неденежных статей, отраженных в бухгалтерском балансе на начало отчетного периода по текущей стоимости с учетом покупательной способности на даты, отличные от дат приобретения или возникновения, при пересчете необходимо учитывать влияние инфляции с дат определения соответствующих показателей балансовой стоимости до отчетной даты конца отчетного периода.

Отложенные налоги отражаются в отчетности и определяются в соответствии с МСФО (IAS) 12 на отчетную дату конца периода. Однако показатели отложенных налогов в бухгалтерском балансе на начало отчетного периода должны определяться следующим образом:

- (1) компания переоценивает показатели отложенных налогов в соответствии с МСФО (IAS) 12 после пересчета показателей номинальной балансовой стоимости своих неденежных статей на дату начала отчетного периода путем применения денежной единицы измерения на эту дату.
- (2) показатели отложенных налогов, переоцененные в соответствии с пунктом (1), пересчитываются с учетом изменений денежной единицы измерения с даты начала отчетного периода до отчетной даты конца этого периода.

Эта процедура повторяется в отношении показателей отложенных налогов в бухгалтерском балансе на начало отчетного периода по всем представленным сравнительным периодам.

После того, как компания пересчитала показатели своей финансовой отчетности, все сравнительные показатели в финансовой отчетности за предыдущий отчетный период, включая отложенные налоги, пересчитываются с учетом изменений денежной единицы измерения за этот последующий отчетный период только по пересчитанной финансовой отчетности за предыдущий отчетный период.

### **Метод пересчета**

В соответствии с МСФО (IAS) 29 цель пересчета показателей финансовой отчетности в гиперинфляционной экономике - учесть влияние на компанию изменений общей покупательной способности денег.

Соответственно, показатели бухгалтерского баланса на начало периода необходимо пересчитать для учета изменений общего индекса цен только за отчетный период, но не изменений общего индекса цен до начала отчетного периода, даже если отдельные статьи бухгалтерского баланса были приобретены или учтены до этой даты.

Компания применяет требования МСФО (IAS) 29 к своей финансовой отчетности с начала отчетного периода до отчетной даты, а не только с даты, когда ею было выявлено наличие гиперинфляции.

Соответственно, МСФО (IAS) 29 не исключает из пересчета показателей бухгалтерского баланса компании на начало

**МСФО (IAS) 29 Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции** периода изменений общего уровня цен до начала отчетного периода, в котором компания выявила наличие гиперинфляции.

Пересчет показателей финансовой отчетности за отчетный период, в котором компания выявила наличие гиперинфляции, должен проводиться на основе метода пересчета, применяемого в отношении последующих отчетных периодов.

В первый период применения МСФО (IAS) 29 может оказаться необходимым использование независимой профессиональной оценки показателей отчетности в качестве основы для их пересчета.

При отсутствии общего индекса цен может оказаться необходимым использовать оценочные параметры, основанные, например, на движении обменного курса отчетной валюты и относительно стабильной иностранной валюты.

Пересчет требуется по причине того, что гиперинфляция может сделать нескорректированную финансовую отчетность малопригодной или вводящей в заблуждение. Однако компании, впервые применяющие МСФО, могут использовать, например, справедливую стоимость на дату перехода в качестве предполагаемой стоимости в отношении основных средств, а в некоторых случаях и в отношении инвестиций в недвижимость и нематериальных активов.

Соответственно, если компания, впервые применяющая МСФО, которая бы в противном случае должна была применить МСФО (IAS) 29 при переходе на МСФО, использует исключение, предусмотренное МСФО (IFRS) 1 в отношении определения справедливой стоимости, то она будет применять МСФО (IAS) 29 к периодам только после даты, на которую определена справедливая стоимость. Соответственно, такие

перерасчеты позволят компании, впервые применяющей МСФО, уменьшить необходимый объем работ по пересчету показателей своей финансовой отчетности.

В отношении изменения в отчетной валюте КРМСФО (IFRIC) указывает, что существование гиперинфляции может (но не обязательно должно) обусловить такое изменение. В КРМСФО (IFRIC) отмечается, что изменение в отчетной валюте представляет собой изменение, которое, как правило, учитывается при установлении цен в рамках совершаемых компанией операций.

Цель пересчета на гиперинфляцию состоит в учете влияния изменений в покупательной способности в стране, в валюте которой составлена отчетность компании. Соответственно, КРМСФО (IFRIC) считает необоснованным, чтобы учет влияния гиперинфляции основывался на учете изменения в отчетной валюте компании.

В заключении КРМСФО (IFRIC) указывается, что показатели бухгалтерского баланса на начало отчетного периода, в котором компания выявляет наличие гиперинфляции, подлежат пересчету, как если бы компания всегда применяла метод пересчета в соответствии с МСФО (IAS) 29. В КРМСФО (IFRIC) подтверждена позиция, что такой подход аналогичен ретроспективному применению изменений в учетной политике, предусмотренному МСФО (IAS) 8.

### **Отложенные налоги**

В Комитет по разъяснению международной финансовой отчетности (IFRIC) было направлено обращение о разработке методических указаний по учету отложенных налогов в том случае, когда компания пересчитывает показатели своей

**МСФО (IAS) 29 Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции** финансовой отчетности в соответствии с МСФО (IAS) 29. В частности, его попросили разработать методические указания по определению величины отложенных налогов в бухгалтерском балансе на начало отчетного периода, в котором компания выявляет наличие гиперинфляции.

МСФО (IAS) 12 устанавливает:

Пересчет показателей финансовой отчетности может привести к образованию разницы между балансовой стоимостью отдельных активов и обязательств, отраженной в бухгалтерском балансе, и их налоговой базой. Указанная разница отражается в отчетности в соответствии с МСФО (IAS) 12.

Соответственно, на отчетную дату конца периода компания переоценивает свои отложенные налоги на основе пересчитанных показателей финансовой отчетности, а не применяет общие требования по пересчету денежных и неденежных статей.

Однако, как отметил вышеуказанный Комитет, существовала неясность, как компания должна отражать в своей отчетности сравнительные показатели по отложенным налогам.

Комитет подтвердил, что его заключение выше должно применяться и к отложенным налогам. Другими словами, отложенные налоги в бухгалтерском балансе на начало отчетного периода, в котором компания выявляет наличие гиперинфляции, должны рассчитываться, как если бы экономика всегда находилась в состоянии гиперинфляции.

МСФО (IAS) 12 содержит пояснение:

Неденежные активы пересчитываются с учетом покупательной способности денежной единицы измерения на отчетную дату (см. МСФО (IAS) 29), при этом для определения налогов аналогичные корректировки не производятся.

(примечания: (1) отложенный налог отражается в отчете о прибылях и убытках; (2) если, помимо пересчета, неденежные активы также и переоцениваются, отложенный налог, связанный с переоценкой, относится на капитал, а отложенный налог, связанный с пересчетом, отражается в отчете о прибылях и убытках.)

Соответственно, Комитет подтвердил свое заключение, что пересчет сравнительных показателей отложенных налогов потребует от компании:

во-первых, переоценить свои отложенные налоги на основе показателей финансовой отчетности за предыдущий отчетный период, которые были пересчитаны с применением общего индекса цен, отражающего уровень цен на конец этого периода;

**МСФО (IAS) 29 Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции** во-вторых, пересчитать указанные рассчитанные показатели отложенных налогов с учетом изменения общего уровня цен за отчетный период.

Примечание: в данном учебном пособии использованы следующие публикации компании ПрайсвогтерхаусКуперс:

- Применение МСФО
- Новости МСФО
- Решения по бухгалтерскому учету и отчетности