

МСБОДС 10 - ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ В УМОВАХ ГІПЕРІНФЛЯЦІЇ

Цей Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку для державного сектору базується в основному на Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку (МСБО) 29 „Чистий прибуток або збиток за період, суттєві помилки та зміни в обліковій політиці”, опублікованому Комітетом з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (КМСБО). У 2001 році була створена Рада з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (РМСБО) і Фонд Комітету з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (ФКМСБО), які замінили КМСБО. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (МСБО), опубліковані КМСБО, залишаються чинними до їх зміни або вилучення РМСБО. У цьому виданні Комітету з питань державного сектору Міжнародної федерації бухгалтерів витяги з МСБО 29 наводяться з дозволу РМСБО.

Затвердженим текстом Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку (МСБО) є текст, опублікований РМСБО англійською мовою, примірники якого можна отримати безпосередньо у видавничому відділі РМСБО, розташованому за адресою: 7th Floor, 166 Fleet Street, London EC4A 2DY, United Kingdom.

Адреса електронної пошти: publications@iasb.org.uk
Сторінка в Інтернеті: <http://www.iasb.org.uk>

Авторське право на Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, на Проекти для обговорення та інші публікації КМСБО та РМСБО належить ФКМСБО.

“МСБО”, “РМСБО”, “КМСБО”, “ФКМСБО” та “Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку” є торговими знаками Фонду Комітету з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (ФКМСБО) і не повинні використовуватися без затвердження ФКМСБО.

Липень 2001 р.

**МСБОДС 10 - ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ В УМОВАХ
ГІПЕРІНФЛЯЦІЇ**

ЗМІСТ

	Параграфи
СФЕРА ЗАСТОСУВАННЯ.....	1–6
ВИЗНАЧЕННЯ.....	7
ПЕРЕРАХУНОК ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ.....	8–36
ЗВІТ ПРО ФІНАНСОВИЙ СТАН.....	14–28
ЗВІТ ПРО ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ.....	29
ПРИБУТКИ АБО ЗБИТКИ ВІД ЧИСТИХ МОНЕТАРНИХ ПОЗИЦІЙ.....	30-31
ЗВІТ ПРО РУХ ГРОШОВИХ КОШТІВ.....	32
ВІДПОВІДНІ ДАНІ.....	33
КОНСОЛІДОВАНІ ФІНАНСОВІ ЗВІТИ.....	34-35
ВИБІР ТА ВИКОРИСТАННЯ ЗАГАЛЬНОГО ІНДЕКСУ ЦІН.....	36
ПОСТГІПЕРІНФЛЯЦІЙНА ЕКОНОМІКА.....	37
РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ.....	38–39
ДАТА НАБРАННЯ ЧИННОСТІ.....	40-41
ДОДАТОК – ПЕРЕРАХУНОК ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ ПОРІВНЯННЯ З МСБО 29	

МСБОДС 10 - ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ В УМОВАХ ГІПЕРІНФЛЯЦІЇ

Положення стандартів, виділені напівжирним курсивом, слід читати в контексті параграфів з коментарями в цьому Стандарті, наведеними звичайним шрифтом, а також у контексті Передмови до Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку для державного сектору не призначені для застосування до несуттєвих статей.

Сфера застосування

1. *Цей Стандарт слід застосовувати суб'єктові господарювання, який готує та подає фінансові звіти за обліковим принципом нарахування, до основних фінансових звітів (у тому числі до консолідованих) будь-якого суб'єкта господарювання, який складає звітність у грошовій одиниці країни з гіперінфляційною економікою.*
2. *Цей Стандарт застосовується до всіх суб'єктів господарювання державного сектору, крім Державних підприємств.*
3. В умовах гіперінфляційної економіки звітність про результати операційної діяльності та фінансовий стан у національній валюті без перерахунку не є корисною. Купівельна спроможність грошей зменшується такими темпами, що порівняння сум, отриманих від операцій та інших подій, що відбулися в різні проміжки часу, навіть у той самий звітний період, вводить в оману.
4. Цей Стандарт не встановлює абсолютний рівень, досягнення якого вважається моментом виникнення гіперінфляції. Необхідність здійснення перерахунку фінансових звітів відповідно до цього Стандарту є питанням суджень. Показником гіперінфляції є певні характеристики економічного середовища в країні, зокрема такі (але не тільки ці характеристики):
 - а) основна маса населення віддає перевагу збереженню своїх цінностей у формі немонетарних активів або у відносно стабільній іноземній валюті. Суми, утримувані в національній валюті, негайно інвестуються для збереження купівельної спроможності;
 - б) основна маса населення розглядає грошові суми не в національній грошовій одиниці, а у порівняно стабільній іноземній валюті. Ціни можуть також наводитись у цій валюті;
 - в) продаж та придбання у кредит здійснюється за цінами, які компенсують очікувану втрату купівельної спроможності протягом періоду кредиту, навіть якщо цей період є коротким;
 - г) ставки відсотка, заробітна плата та ціни індексуються;
 - г) кумулятивний темп інфляції за період трьох років наближається до 100% або перевищує цей рівень.
5. Було б краще, щоб усі підприємства, які звітують у валюті певної країни з гіперінфляційною економікою, застосовували цей Стандарт, починаючи з однієї дати. Проте цей Стандарт застосовують до фінансових звітів будь-якого суб'єкта господарювання з початку звітного періоду, в якому суб'єкт господарювання

визначає існування гіперінфляції в країні, у національній валюті якої подається звітність.

6. Державні комерційні підприємства (ДКП) повинні дотримуватися Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (МСБО), розроблених Комітетом з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. В Рекомендації № 1 “Фінансова звітність державних комерційних підприємств” зазначається, що положення МСБО поширюються на всі комерційні підприємства, незалежно від того, в якому секторі вони працюють – у державному чи в приватному. Рекомендація № 1 зазначає, що ДКП мають подавати фінансові звіти, які відповідають МСБО у всіх суттєвих аспектах.

Визначення

7. *Терміни, використовувані в цьому Стандарті, мають такі значення:*

Балансова вартість активу – сума, за якою актив визнають у звіті про фінансовий стан після вирахування будь-якої суми накопиченої амортизації та накопичених збитків від зменшення його корисності.

Балансова вартість зобов'язання – сума, за якою зобов'язання визнають у звіті про фінансовий стан.

Грошові кошти – готівка в касі й депозити до запитання.

Монетарні статті – утримувані гроші, а також активи та зобов'язання, які мають бути отримані або сплачені у фіксованій або визначеній сумі грошей.

Немонетарні статті – статті, які не є монетарними статтями.

Терміни, визначені в інших Міжнародних стандартах бухгалтерського обліку для державного сектору, вживаються в цьому Стандарті з тим самим значенням, що й у відповідних інших Стандартах, і подаються у Глосарії термінів, який публікується окремо.

Перерахунок фінансових звітів

8. У результаті дії різних специфічних або загальних політичних, економічних та соціальних факторів ціни з часом змінюються. Специфічні фактори, наприклад, зміни попиту та пропозиції або зміни технології, можуть спричинити значне підвищення або зниження окремих цін незалежно одна від одної. Крім того, загальні фактори можуть привести до змін загального рівня цін, а отже, і загальної купівельної спроможності грошей.
9. В умовах гіперінфляції фінансові звіти корисні лише в тому разі, якщо вони виражені в тій одиниці виміру, яка діє на дату балансу. Отже, цей Стандарт застосовується до основних фінансових звітів суб'єктів господарювання, що подають звітність у валюті країни з гіперінфляційною економікою. Не дозволяється подавати інформацію, що її вимагає цей Стандарт, у вигляді додатка до неперерахованих фінансових звітів. Окрім того, не рекомендується окреме подання неперерахованих фінансових звітів.
10. Багато суб'єктів господарювання державного сектору включають до своїх

фінансових звітів відповідну бюджетну інформацію, щоб спростити порівняння з бюджетом. Коли так буває, бюджетну інформацію слід також перераховувати відповідно до цього Стандарту.

11. *Фінансові звіти суб'єкта господарювання, який звітує у валюті країни з гіперінфляційною економікою, мають бути виражені в тій одиниці виміру, яка діє на дату звітності. Відповідні дані для попереднього періоду, що їх вимагають згідно з Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку для державного сектору (МСБОДС) 1 "Подання фінансових звітів," а також будь-яку інформацію, що стосується попередніх періодів, також слід викладати в тій одиниці виміру, яка діє на дату звітності.*
12. *Інформацію про надлишок або дефіцит від чистих монетарних позицій слід розкривати окремо у звіті про фінансові результати.*
13. Для перерахунку фінансових звітів відповідно до цього Стандарту необхідно застосовувати певні процедури, а також судження. Послідовне застосування цих процедур та суджень від періоду до періоду має важливіше значення, ніж абсолютна точність остаточних сум, включених до перерахованих фінансових звітів.

Звіт про фінансовий стан

14. Суми у звіті про фінансовий стан, які ще не виражені в тій одиниці виміру, що діє на дату звітності, перераховуються із застосуванням загального індексу цін.
15. Монетарні статті не перераховуються, оскільки вони вже виражені в тій одиниці виміру, що діє на дату звітності. Монетарні статті – це утримувані суб'єктом господарювання гроші, а також активи та зобов'язання, які мають бути отримані або сплачені у визначених сумах грошових коштів або у сумах, які можна визначити.
16. Активи і зобов'язання, що індексуються відповідно до змін цін, наприклад індексовані облігації або позики, коригуються згідно з цим індексом з метою визначення суми, не сплаченої на дату балансу. Ці статті відображаються за цією скоригованою сумою у перерахованому звіті про фінансовий стан.
17. Усі інші активи і зобов'язання є немонетарними. Деякі немонетарні статті переносяться за сумами, що діють на дату звітності, такими як чиста вартість реалізації та ринкова вартість. Тому вони не перераховуються. Усі інші немонетарні активи і зобов'язання перераховуються.
18. Більшість немонетарних статей переносяться за їхньою собівартістю або собівартістю за вирахуванням амортизації; таким чином, вони виражені в сумах, що діють на дату їх придбання. Перерахована собівартість кожної статті або її собівартість за вирахуванням амортизації визначається шляхом застосування змін загального індексу цін до її історичної собівартості та накопиченої амортизації, починаючи з дати придбання до дати звітності. Отже, основні засоби та інвестиції переносяться за собівартістю, запаси сировини і товарів, гудвіл, патенти, торгові марки та подібні активи перераховуються з дати їх придбання. Запаси частково готової та готової продукції перераховуються з дати понесення витрат на придбання та переробку.

19. Детальних записів дат придбання одиниць основних засобів може не бути або їх не можна оцінити. За таких обставин у перший період застосування цього Стандарту можна скористатися незалежною професійною оцінкою вартості одиниць активів як основи для перерахування.
20. Загальний індекс цін може не бути в наявності за періоди, за які, згідно з цим Стандартом, необхідно здійснити перерахування основних засобів. За таких рідкісних обставин можна скористатися оцінкою на основі, наприклад, змін курсу обміну валюти звітності на відносно стабільну іноземну валюту.
21. Деякі немонетарні статті (наприклад, основні засоби, дата переоцінки яких є більш ранньою) відображаються за сумами, дійсними на дати, відмінні від дат їх придбання або дат звітності. У таких випадках балансова вартість перераховується з дати переоцінки.
22. Щоб визначити, чи погіршилась якість перерахованої суми немонетарної статті і чи слід її зменшити, суб'єкт господарювання застосовує відповідні тести погіршення якості, передбачені міжнародними та/або національними стандартами бухгалтерського обліку. Отже, в таких випадках перерахована сума основних засобів, гудвілу, патентів і торгових марок зменшується до суми очікуваного відшкодування; перераховані суми запасів зменшуються до чистої вартості реалізації, а перераховані суми поточних інвестицій зменшуються до ринкової вартості.
23. Об'єкт інвестування, облік якого здійснюється за методом пайової участі в капіталі, може складати звіти у валюті країни з гіперінфляційною економікою. Звіт про фінансовий стан та звіт про фінансові результати такого об'єкта інвестування перераховуються відповідно до цього Стандарту для обчислення частки інвестора в його чистих активах / власному капіталі та результатах діяльності такого об'єкта. Якщо перераховані фінансові звіти такого об'єкта інвестування виражені в іноземній валюті, вони переводяться за курсом при закритті.
24. Вплив інфляції, як правило, визнається у витратах на позики. Недоречним є як перерахування капітальних витрат, що фінансуються позиками, так і капіталізація тієї частини витрат на позики, яка компенсує інфляцію протягом того самого періоду. Ця частина витрат на позики визнається як витрати того періоду, в якому вони були понесені.
25. Суб'єкт господарювання може придбати активи за угодою, яка дозволяє йому відстрочити платіж без виникнення витрат на сплату відсотків. Якщо неможливо умовно нарахувати суму відсотків, такі активи перераховуються з дати платежу, а не з дати придбання.
26. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку для державного сектору (МСБОДС) 4 "Вплив змін валютних курсів" дозволяє суб'єктові господарювання включати курсову різницю на позики у балансову вартість активів після значної останньої девальвації. Така практика недоречна для суб'єкта господарювання, який звітує у валюті країни з гіперінфляційною економікою, якщо балансова вартість активу перераховується з дати його придбання.

27. На початку першого періоду застосування цього Стандарту складники чистих активів / власного капіталу, крім нерозподіленого надлишку / дефіциту та будь-якої дооцінки, перераховуються з використанням загального індексу цін із дати, коли ці складники були внесені або виникли іншим чином. Будь-яка дооцінка, що виникла у попередні звітні періоди, вилучається. Перерахований нерозподілений надлишок / дефіцит обчислюється з усіх інших сум у перерахованому звіті про фінансовий стан.
28. Наприкінці першого періоду і в наступні періоди всі складники чистих активів / власного капіталу перераховуються з використанням загального індексу цін із початку звітного періоду або дати внеску, якщо вона була пізніше. Зміни в чистих активах / власному капіталі протягом певного періоду розкриваються відповідно до МСБОДС 1.

Звіт про фінансові результати

29. Згідно з цим Стандартом, необхідно, щоб усі статті у звіті про фінансові результати були виражені в тій одиниці виміру, яка діє на дату звітності. Тому всі суми необхідно перерахувати з використанням змін загального індексу цін, починаючи з дат, коли статті доходів або витрат були первісно відображені у фінансових звітах.

Прибутки або збитки від чистих монетарних позицій

30. У період інфляції суб'єкт господарювання, який має перевищення монетарних активів над монетарними зобов'язаннями, втрачає купівельну спроможність, а суб'єкт господарювання, який має перевищення монетарних зобов'язань над монетарними активами, збільшує купівельну спроможність тією мірою, якою активи та зобов'язання не індексуються відповідно до зміни цін. Такий надлишок або дефіцит від чистих монетарних позицій можна визначити як різницю в результаті перерахування немонетарних активів, нерозподіленого надлишку / дефіциту і статей звіту про фінансові результати, а також у результаті коригування індексованих активів і зобов'язань. Надлишок або дефіцит можна оцінити шляхом застосування зміни загального індексу цін до середньозваженої для певного періоду різниці між монетарними активами і монетарними зобов'язаннями.
31. Надлишок або дефіцит за чистою монетарною позицією включається до звіту про фінансові результати. Коригування цих активів і зобов'язань, індексованих відповідно до зміни цін, здійснене згідно з параграфом 16, згортається з надлишком або дефіцитом від чистих монетарних позицій. Інші статті звіту про фінансові результати, такі як дохід від відсотків та витрати на відсотки, курсова різниця, пов'язана з інвестуванням або запозиченням коштів, також стосуються чистої монетарної позиції. Хоча такі статті розкриваються окремо, корисно подавати їх разом із надлишком або дефіцитом від чистої монетарної позиції у звіті про фінансові результати.

Звіт про рух грошових коштів

32. Цей Стандарт вимагає, щоб усі статті звіту про рух грошових коштів були виражені в тій одиниці виміру, яка діє на дату звітності.

Відповідні дані

33. Відповідні дані для попереднього звітного періоду, незалежно від того, чи базуються вони на підході за історичною, чи поточною собівартістю, перераховуються із застосуванням загального індексу цін так, щоб зіставні фінансові звіти були подані в тій одиниці виміру, яка діє на кінець звітного періоду. Інформація, яка розкривається про більш ранні періоди, також виражається в тій одиниці виміру, яка діє наприкінці звітного періоду.

Консолідовані фінансові звіти

34. Контролюючий суб'єкт господарювання, який звітує у валюті країни з гіперінфляційною економікою, може мати контрольовані суб'єкти господарювання, які також складають звіти у валюті країни з гіперінфляційною економікою. Фінансові звіти будь-якого такого контрольованого суб'єкта господарювання необхідно перерахувати із застосуванням загального індексу цін країни, у валюті якої воно складає звіти, до включення в консолідовані фінансові звіти, що їх публікує контролюючий суб'єкт господарювання. Якщо такий контрольований суб'єкт господарювання є зарубіжним, то його перераховані фінансові звіти переводяться за курсом при закритті. Фінансові звіти контрольованих суб'єктів господарювання, які не звітують у валюті країни з гіперінфляційною економікою, розглядаються відповідно до МСБОДС 4.
35. Якщо консолідується фінансові звіти з різними датами, то всі статті (як монетарні, так і немонетарні) необхідно перерахувати в тій одиниці виміру, яка діє на дату консолідованих фінансових звітів.

Вибір та використання загального індексу цін

36. Перерахування фінансових звітів згідно з цим Стандартом вимагає використання загального індексу цін, який відображає зміни загальної купівельної спроможності. Бажано, щоб усі суб'єкти господарювання, що складають звіти у валюті однієї країни, використовували той самий індекс.

Постгіперінфляційна економіка

37. *Коли економіка країни перестає бути гіперінфляційною і суб'єкт господарювання припиняє складати та подавати фінансові звіти відповідно до цього Стандарту, йому слід розглядати суми, виражені в тій одиниці виміру, яка діяла наприкінці попереднього звітного періоду, як основу балансової вартості у подальших фінансових звітах.*

Розкриття інформації

38. *Слід розкривати таку інформацію:*

а) факт, що фінансові звіти і відповідні дані для попередніх періодів були перераховані згідно зі зміною загальної купівельної спроможності валюти звітності і, як наслідок цього, виражені в тій одиниці виміру, яка діє на дату звітності;

б) ідентичність та рівень індексу цін на дату звітності і зміни індексу протягом поточного та попереднього звітного періоду.

39. Розкриття інформації, якої вимагає цей Стандарт, необхідне для пояснення основи, на якій розглядається вплив інфляції у фінансових звітах. Розкриття інформації призначене також для надання іншої інформації, необхідної для розуміння цієї основи та остаточних сум.

Дата набрання чинності

40. *Цей Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку для державного сектору набирає чинності для річних фінансових звітів за періоди, що починаються 1 липня 2001 р. або пізніше. Застосування до вказаної дати заохочується.*
41. Якщо суб'єкт господарювання приймає для цілей фінансової звітності принцип нарахування (як визначено Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку для державного сектору) після вказаної дати набрання чинності, то цей Стандарт застосовується до річних фінансових звітів суб'єкта господарювання, що охоплюють періоди, які починаються в день прийняття облікової політики або пізніше.

Перерахунок фінансових звітів

Цей Додаток є тільки прикладом і не входить до стандартів. Мета цього Додатка – показати на прикладі застосування стандартів і допомогти з'ясувати їхній зміст.

Стандарт визначає вимоги щодо перерахування фінансових звітів, у тому числі консолідованих фінансових звітів, суб'єктів господарювання у валюті країни з гіперінфляційною економікою.

Наведений далі приклад ілюструє процес перерахування фінансових звітів. Умови прикладу такі:

- надлишок за чистою монетарною позицією за відповідний період був опосередковано отриманий як різниця від перерахування немонетарних активів та зобов'язань, нерозподіленого надлишку / дефіциту та статей у звіті про фінансові результати (див. параграф 30);
- зроблено припущення, що наявні запаси товарно-матеріальних цінностей на кінець звітного періоду придбані пізніше у звітному періоді, коли загальний рівень інфляції дорівнював 170;
- загальний рівень інфляції дорівнював 120 на початку періоду, 180 на кінець періоду і в середньому становив 150 протягом періоду;
- передбачалося, що доходи та витрати, за винятком амортизації, накопичуються рівномірно протягом звітного періоду.
- активи, історична вартість яких становила 7500, були повністю амортизовані; їхня залишкова вартість дорівнювала нулю.

Фінансова звітність в умовах інфляції

Приклад

Звіт про фінансовий стан	01.01.X0 (Згідно з МСБОДС 12)	31.12.X0 (не ско- риговане)	Множник індексації	31.12.X0 (Згідно з МСБОДС 12)		Надлишок / дефіцит за чистою монетарною позицією
Грошові кошти та інвестиції	5000	10000	–	10000		–
Запаси	–	2000	180/170	2118	<i>перераховано</i>	118
<i>Фізичні активи:</i>						
Історична вартість	47500	40000	180/120	60000		20000
Накопичена амортизація	(22500)	(20000)	180/120	(30000)		(10000)
Чиста балансова вартість	25000	20000	180/120	30000	<i>перераховано</i>	10000
Разом активи	30000	32000		42118		
Запозичені кошти	26000	26000	–	26000		
Чисті активи						
Перенесені на майбутні періоди	4000	4000	180/120	6000	<i>перераховано</i>	(2000)
Чистий надлишок за період (див. далі)		2000	Див. далі	10118		1100
	4000	6000		16118		9218
Звіт про фінансові результати						
Дохід		50000	180/150	60000	<i>перераховано</i>	10000
Амортизація		(5000)	180/120	(7500)	<i>перераховано</i>	(2500)
Інші витрати		(43000)	180/150	(51600)	<i>перераховано</i>	(8600)
Надлишок за чистою монетарною позицією				9218		
Надлишок за рік		2000		10118		(1100)

Цей Стандарт (параграф 29) вимагає, щоб статті звіту про фінансові результати перераховувались із застосуванням змін індексу від дат, коли операції були занесені в реєстр. У цьому прикладі статті доходу та витрат, окрім амортизації, накопичуються упродовж звітного періоду, а для перерахунку застосовується показник середнього рівня інфляції. Надлишок за чистою монетарною позицією отримано непрямо (див. останній стовпчик) шляхом застосування загального індексу цін до немонетарних статей у звіті про фінансовий стан та у звіті про фінансові результати (параграф 30).

Порівняння з МСБО 29

В основу Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку для державного сектору (МСБОДС) 10 „Фінансова звітність в умовах гіперінфляції” покладено переважно Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку (МСБО) 29 „Фінансова звітність в умовах гіперінфляції.” Основні відмінності між МСБОДС 10 та МСБО 29 такі:

- У МСБОДС 10 включено додатковий, порівняно з МСБО 29, коментар для роз'яснення застосовності стандартів для обліку суб'єктами господарювання державного сектору.
- У деяких випадках в МСБОДС 10 використовується інша, відмінна від МСБО 29 термінологія. Найбільш важливими прикладами є використання в МСБОДС 10 термінів „суб'єкт господарювання”, „звіт про фінансові результати”, „звіт про фінансовий стан”, „чисті активи / власний капітал.” Еквівалентні терміни в МСБО 29 такі: „підприємство”, „звіт про прибутки та збитки”, „баланс”, „капітал.”
- МСБО 29 містить рекомендації щодо перерахунку поточної вартості фінансових звітів. МСБОДС 10 не містить таких рекомендацій.
- У МСБОДС 10 є додаток, який ілюструє процес перерахунку за допомогою непрямого методу фінансових звітів суб'єкта господарювання, що складає звітність у валюті країни з гіперінфляційною економікою.