



Co-funded by the
Erasmus+ Programme
of the European Union



PASSFR.EU

A Digital Learning Platform for Generation Z:
Passport to IFRS®

A Digital Learning Platform for Generation Z: Passport to IFRS®

Международен МСС® 29 Финансово отчетане при свръхинфлационни икономики



Funded by the Erasmus+ Program of the European Union. However, European Commission and Turkish National Agency cannot be held responsible for any use which may be made of the information contained therein.

© Copyright 2021, Istanbul University

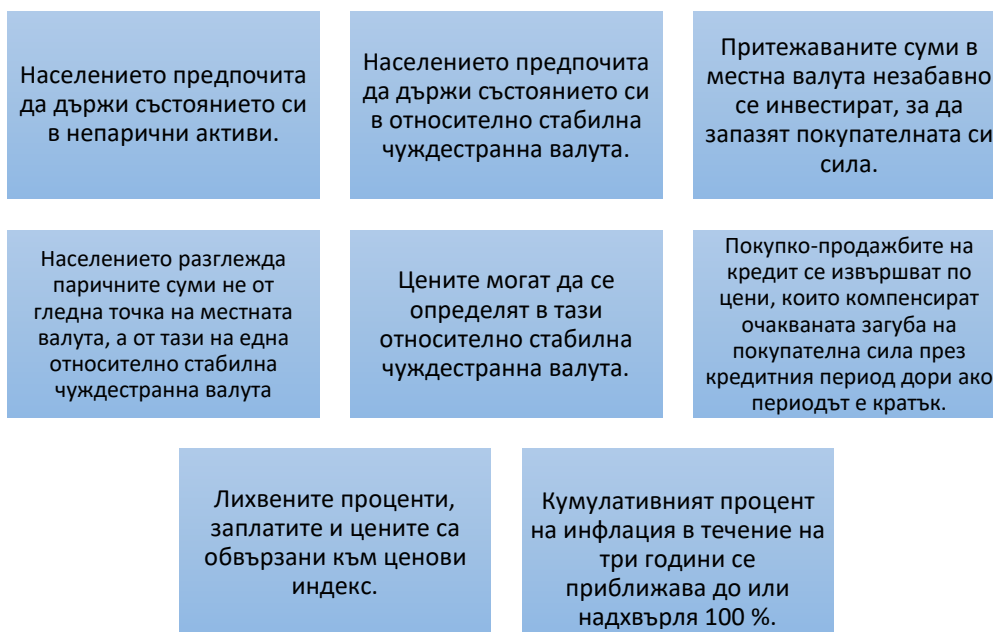
Международен счетоводен стандарт (МСС) 29 Финансово отчитане при свръхинфлационни икономики

Обхват и основни определения

В глобалния свят развитието на бизнеса няма граници и предприятия се създават в различни държави или създават нови бизнес комбинации и инвестират в различни континенти по света. Едно от икономическите предизвикателства, свързано с високи нива на инфлацията, е свързано с несигурност относно актуалността на информацията във финансовите отчети. На ниво предприятие не е ясно дали активите и пасивите отразяват действителното финансово състояние или представеното състояние е изкривено под влияние на високи нива на инфлация в дадената държава. На ниво групи от предприятия има съмнения дали е възможно да се консолидират такива различни видове информация. Друг проблем при изготвянето на сравнителна информация представлява фактът, че трябва да се прецени дали настоящата стойност на активи и пасиви, които са придобити в предходни периоди, е актуална и в настоящия момент, ако в периода от придобиването име имало високи нива на инфлация.

МСС 29 *Финансово отчитане в свръхинфлационни икономики* определя правилата за изготвяне на финансовите отчети на всяко предприятие или група предприятия, чиято функционалната валута е валутата на свръхинфлационна икономика. Такива финансови отчети трябва да се преизчисляват, тъй като без такова преизчисление отчитането на резултатите от операциите и данните за финансовото състояние в свръхинфлационна икономика са подвеждащи при вземането на решения. В една свръхинфлационна икономика парите губят покупателната си сила с такива темпове, че сравнението на сумите от сделки и други събития, които са настъпили в различно време е подвеждащо.

Фигура 1 представя характеристиките на икономическата среда на страна със свръхинфлационна икономика.



Фигура 1. Характеристики на страна със свръхинфлационна икономика

Предприятията следва да прилагат МСС 29 при изготвянето на своите финансови отчети за отчетни периоди, в които в страната е отчетена свръхинфлация. Освен това, за предпочитане е всички предприятия, които се отчитат във валутата на същата свръхинфлационна икономика, да прилагат стандарта от една и съща дата.

Основни определения:

Свръхинфлационна икономика – икономика, в която кумулативният процент на инфлация в течение на три години се приближава до или надхвърля 100 % (МСС 29.3).

Функционална валута – валутата на основната икономическа среда, в която функционира едно предприятие и в която то предимно генерира и изразходва парични средства (МСС 29.1).

Ценови индекс – индекс, който отразява промените в общата покупателна сила между определени периоди (МСС 29.37).

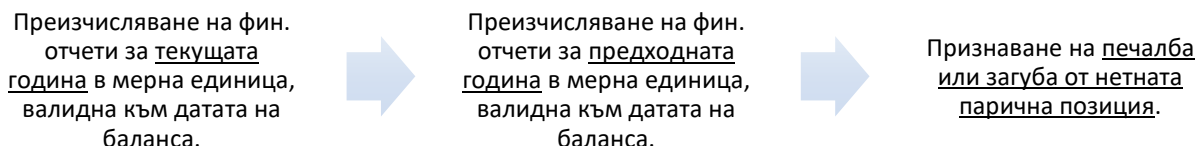
Печалба или загуба от нетна парична позиция – разликата, получена от преизчисляването на стойността на непаричните активи, собствения капитал и приходните и разходните статии в отчета за всеобхватния доход, обвързани към даден ценови индекс (МСС 29.27).

Основни въпроси: Признаване

Предприятията приемат различни счетоводни политики и определени счетоводни статии се представят във финансовите отчети по историческа стойност или по справедлива стойност. Когато предприятията изготвят финансови на база историческа стойност, в тях те не отчитат промените в общото ниво на цените или повишенията на конкретните цени на притежаваните активи или пасиви. Когато предприятието представя тези активи и пасиви чрез подхода на текущата стойност, ефектът от промените в цените е очевиден.

Предприятията не винаги могат да измерят стойността към момента на изготвяне на финансовите отчети чрез подхода на справедливата стойност. Следователно в една свръхинфлационна икономика е без значение дали финансовите отчети са изготвени са основани на метода на историческата стойност или на метода на текущата стойност. Тези стойности ще бъдат полезни, ако са само ако са изразени в мерни единици, валидни към датата на баланса.

Сравнителната информация за предходни периоди следва също да бъдат представена в мерни единици, валидни към датата на баланса. Разликите, произтичащи от преизчисляването в мерна единица, актуална към края на отчетния период, се признават като печалба или загуба от нетната парична позиция и се включват в отчета за печалбата или загубата и другия всеобхватен доход и се представят отделно (виж Фиг. 2).



Фигура 2. Стъпки за преизчисляване на финансовите отчети в свръхинфлационна икономика

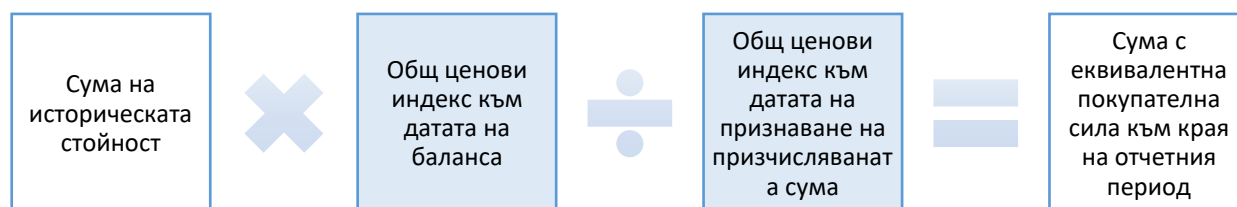
Следва да се подчертае, че в една свръхинфлационна икономика не се разрешава представяне на изискваната в МСС 29 информация като приложение към непреизчислените финансови отчети и не се насърчава отделно представяне на финансовите отчети преди преизчисляването.

Основни въпроси: Оценка

В този раздел ще разгледаме как се преизчисляват позициите във финансови отчети, съставени по исторически стойности и по текущи стойности.

Съставяне на финансови отчети по метода на историческата стойност

Сумите в баланса се преизчисляват чрез прилагането на общ ценови индекс (вж. Фиг. 3).



Фигура 3. Преизчисляване на сумите в баланса чрез общ ценови индекс

Обръщаме внимание, че паричните позиции не се преизчисляват, тъй като те вече са изразени в парични единици, валидни към датата на баланса. Допускат се определени изключения за активи и пасиви, обвързани със споразумение към промените на цените (например индексирани заеми). Не се преизчисляват активи и пасиви, които са непарични и се отчитат по текущи стойности (като нетна реализируема стойност и пазарна стойност) към датата на баланса. Всички други непарични активи и пасиви се преизчисляват. Компонентите на собствения капитал, с изключение на неразпределената печалба и всички преоценъчни резерви, се преизчисляват посредством прилагане на общ ценови индекс от датите, на които компонентите са били внесени или възникнали по друг начин. Преизчислената неразпределена печалба се получава от всички други суми в преизчисления баланс. В Таблица 1 е представен пример за такова преизчисляване.

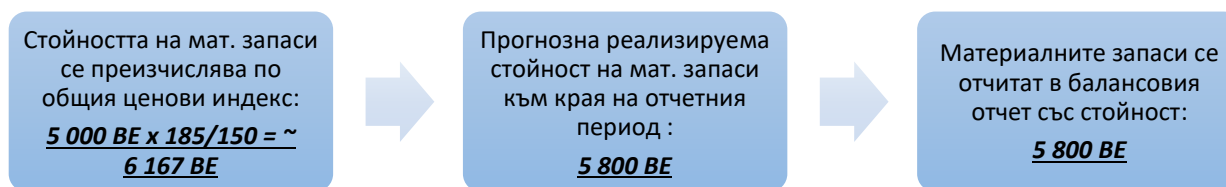
Таблица 1. Пример за преизчисляване в свръхинфлационни икономики

Елементи на отчета за финансовото състояние	Примери в свръхинфлационни икономики
<p>Материални запаси На 05 юли 20x1 г. предприятие закупува материални запаси на стойност 5 000 BE и не ги използва до края на годината, т.е. стойността на този актив към 31 декември 20x1 г. продължава да е 5 000 BE.</p>	<p>Общият ценови индекс към 05 юли 20x1 г. е бил 150, а към 31 дек. 20xx г. е бил 185. Следователно, стойността на материалните запаси трябва да се преизчисли както следва: $\frac{5\,000\text{ BE} \times 185}{150} = \sim 6\,167\text{ BE}$.</p> <p>Стойността на материалните запаси в отчета за финансовото състояние към 31 дек. 20x1 г. ще е 6 167 BE.</p>
<p>Материални нетекущи активи На 31 март 20x1 г. предприятие закупува производствено оборудване на стойност 10 000 BE, с полезен живот от 6 години и остатъчна стойност 1 000 BE. Съгласно възприетата счетоводна политика, предприятие прилага линеен метод на амортизация, при който начислява амортизация от</p>	<p>Общият ценови индекс към 31 март 20x1 г. е бил 150, а към 31 дек. 20xx г. е бил 110. Следователно, стойността на материалните нетекущи активи трябва да се преизчисли както следва: $\frac{8\,875\text{ BE} \times 110}{150} = \sim 6\,508\text{ BE}$.</p>

1 123 BE за 20x1 г. Към На 31 март 20x1 г. балансовата стойност на оборудването е 8 875 BE.	Стойността на актива в отчета за финансовото състояние към 31 дек. 20x1 г. ще е 6 508 BE.
Акционерен капитал Предприятие е основано на 05 февруари 20x1 г. с акционерен капитал от 50 000 BE. През отчетния период не са настъпвали промени в размера на акционерния капитал.	Общият ценови индекс към 05 февруари 20x1 г. е бил 220, а към 31 дек. 20xx г. е бил 180. Следователно, стойността на акционерния капитал трябва да се преизчисли както следва: <u>$50\,000\text{ BE} \times 180/220 = \sim 40\,909\text{ BE}$</u> Стойността на акционерния капитал в отчета за финансовото състояние към 31 дек. 20x1 г. ще е 40 909 BE.

След като бъдат преизчислени посредством прилагане на общ ценови индекс, всички позиции се представят в отчета за финансовото състояние като коригирани суми. Както е показано в примера (вж. Таблица 1), нетекущите активи (като имоти, производствени съоръжения и оборудване) се отчитат по историческа себестойност, намалена с амортизация. Следователно, преизчислената себестойност, намалена с амортизацията, на всяка една позиция се определя като към нейната историческа стойност и натрупана амортизация се приложи изменението на общия ценови индекс от датата на придобиването до датата на баланса. Изключения могат да се прилагат в нетипични случаи. Ако даден актив е придобит преди много време и датата на придобиване не може да бъде определена, в редки случаи тя може да се основава на оценка от независими оценители и тази оценка може да се използва като основа за преизчисления. Ако не е наличен общ ценови индекс за периода на придобиване, да се използва преценка, основана например на движенията на курса между функционалната валута и една относително стабилна чуждестранна валута. Ако методът на преоценка се използва за материални активи, тогава преизчисляването се извършва въз основа на датата на последната преоценка.

След преизчисляването трябва да се вземат предвид и приложимите счетоводни методи. Например, придобитите материални запаси се отчитат по по-ниската от себестойността и нетната им реализируема стойност. Следователно, ако стойността на материалните запаси е по-висока от реализируемата стойност след преизчисляването, тяхната сума трябва да бъде намалена до нетната им реализируема стойност (вж. Фиг. 4). Показателен пример са нетекущи активи, положителна репутация или патенти, чиято възстановима стойност е по-малка от преизчислената по общия ценови индекс сума.



Фигура 4. Определяне на реализируемата стойност

Ако дадено предприятие използва метода на собствения капитал за инвестиране и е инвестирало в друго предприятие, чиито финансови отчети са изготвени в свръхинфлационна икономика, финансовите отчети се преизчисляват съгласно изискванията на МСС 29, за да се изчисли делът на инвеститора в неговите нетни активи и печалба или загуба. Влиянието на инфлацията обикновено

е включено в разходите по заемите. Разходите по заеми се признават като разход през периода, през който са извършени разходите.

За да се подготви отчет за печалбата или загубата и друг всеобхватен доход в свръхинфлационна икономика, всички суми следва да се преизчислят, като се приложи изменението на общия ценови индекс от датите, на които сумите на приходите и разходите са били първоначално записани във финансовите отчети (вж. Таблица 2). Печалбата или загубата от нетната парична позиция може да бъде получена като разлика, получена от преизчисляването на стойността на непаричните активи, собствения капитал и статиите от отчета за доходите и корекцията на стойността на активите и пасивите, обвързани към даден индекс. Печалбата или загубата може да се оцени приблизително и посредством прилагане на изменението на общия ценови индекс към среднопотеглената величина на разликата между паричните активи и паричните пасиви за съответния период.

Таблица 2. Примери за преизчисляване на доходите и разходите в свръхинфлационни икономики

Позиции в отчета за печалбата и загубата и другия всеобхватен доход	Examples in hyperinflation economies																								
<p>Приходи от продажби През 20x1 г. предприятието признава следните приходи от оказани услуги: 05 януари: 20 000 BE; 01 април: 10 000 BE; 20 юли: 20 000 BE; 30 октомври: 30 000 BE. Общо за 20x1 г.: 80 000 BE.</p>	<p><i>Динамика на общия ценови индекс през 20x1 г.:</i></p> <table border="1"> <thead> <tr> <th><u>Месец</u></th> <th><u>Стойност</u></th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>януари</td> <td>110</td> </tr> <tr> <td>април</td> <td>80</td> </tr> <tr> <td>юли</td> <td>100</td> </tr> <tr> <td>октомври</td> <td>130</td> </tr> <tr> <td>декември</td> <td>150</td> </tr> </tbody> </table>	<u>Месец</u>	<u>Стойност</u>	януари	110	април	80	юли	100	октомври	130	декември	150												
	<u>Месец</u>	<u>Стойност</u>																							
	януари	110																							
	април	80																							
юли	100																								
октомври	130																								
декември	150																								
	<p><u>Алтернатива I: Преизчисляване за всеки период поотделно</u></p> <table border="1"> <thead> <tr> <th><u>Месец</u></th> <th><u>Приход, BE</u></th> <th><u>Ниво на ценовия индекс</u></th> <th><u>Преизчислен приход, BE</u></th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>януари</td> <td>20 000</td> <td>150/110</td> <td>27 272.73</td> </tr> <tr> <td>април</td> <td>10 000</td> <td>150/80</td> <td>18 750.00</td> </tr> <tr> <td>юли</td> <td>20 000</td> <td>150/100</td> <td>30 000.00</td> </tr> <tr> <td>октомври</td> <td>30 000</td> <td>150/130</td> <td>34 615.38</td> </tr> <tr> <td colspan="3" style="text-align: right;"><i>Общо:</i></td> <td>110,638.11</td> </tr> </tbody> </table>	<u>Месец</u>	<u>Приход, BE</u>	<u>Ниво на ценовия индекс</u>	<u>Преизчислен приход, BE</u>	януари	20 000	150/110	27 272.73	април	10 000	150/80	18 750.00	юли	20 000	150/100	30 000.00	октомври	30 000	150/130	34 615.38	<i>Общо:</i>			110,638.11
<u>Месец</u>	<u>Приход, BE</u>	<u>Ниво на ценовия индекс</u>	<u>Преизчислен приход, BE</u>																						
януари	20 000	150/110	27 272.73																						
април	10 000	150/80	18 750.00																						
юли	20 000	150/100	30 000.00																						
октомври	30 000	150/130	34 615.38																						
<i>Общо:</i>			110,638.11																						
	<p><u>Алтернатива II: Преизчисляване със среднопотеглена величина</u> <i>Изчислява се средната величина на индекса: (110+150)/2=130</i> <i>Преизчисляване на прихода: 80 000 BE x 150/130 = 92 307.69 BE</i></p>																								
<p>Разходи по продажби: През м. април 20x1 г. предприятието е закупило рекламни услуги за 20 000 BE.</p>	<p><i>Нива на общия ценови индекс през 20x1 г.:</i></p> <table border="1"> <thead> <tr> <th><u>Месец</u></th> <th><u>Ценови индекс</u></th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>април</td> <td>80</td> </tr> <tr> <td>декември</td> <td>150</td> </tr> </tbody> </table>	<u>Месец</u>	<u>Ценови индекс</u>	април	80	декември	150																		
	<u>Месец</u>	<u>Ценови индекс</u>																							
април	80																								
декември	150																								
	<p><i>Преизчисляване на разходите: 20 000 BE x 150/80 = 37 500 BE</i></p>																								

Съставяне на финансови отчети по метода на текущата стойност

Ако предприятието използва метода на текущата стойност за изготвяне на финансовите си отчети, елементите на финансовите отчети не се преизчисляват. В някои случаи обаче те трябва да бъдат преизчислени, като се използва същата методология, която се използва за отчитане по историческа стойност (вж. Таблица 3).

Таблица 3. Примери за отчитане по текуща стойност

Финансов отчет	Обяснение	Примери
Отчет за финансовото състояние	Статиите, отчетени по текуща стойност, не се преизчисляват.	Предприятието оценява материалните запаси по справедлива стойност, като справедливата стойност на материалните запаси към края на отчетния период е 10 000 BE. В отчета за финансовото състояние стойността на материалните запаси ще е 10 000 BE .
Отчет за печалбата и загубата и другия всеобхватен доход	Себестойността на продажбите и амортизацията се записват по текущите им стойности в момента на потреблението; продажбите и другите разходи се записват при настъпването им по техните парични стойности. Следователно всички суми следва да се преизчислят в мерни единици, валидни към датата на баланса, чрез прилагането на общ ценови индекс.	През м. юни 20x1 г. предприятието е закупило сграда на стойност 200 000 BE, която ще бъде използвана за срок от 10 години. Натрупаната амортизация за 20x1 г. е в размер на 10 000 BE. Стойността на актива се преизчислява чрез прилагане на общ ценови индекс, който за м. юни е бил 110 , а за м. декември е 150. След това се изчислява амортизацията върху преизчислената стойност на сградата: $200\ 000\ BE \times 150/110 = 272\ 727.27\ BE$. И амортизация за 20x1 г.: $272\ 727.27\ BE / 10\ години / 12\ месеца \times 6\ месеца = 13\ 636.36\ BE$. Стойността на амортизацията, която ще бъде представена в отчета ще е 13 636 BE.
Отчет за паричните потоци	Всички позиции в отчета за паричните потоци да бъдат изразени в мерни единици, валидни към датата на баланса.	От отчета за паричните потоци е видно, че предприятието е получило заем на стойност 200 000 BE през м. април. Общият ценови индекс за м. април е бил 120, за м. декември е 150. Стойността на заема ще бъде преизчислена като $200\ 000\ BE \times 150/120 = 250\ 000\ BE$. В отчета за паричните потоци заемът ще бъде вписан със стойност 250 000 BE.

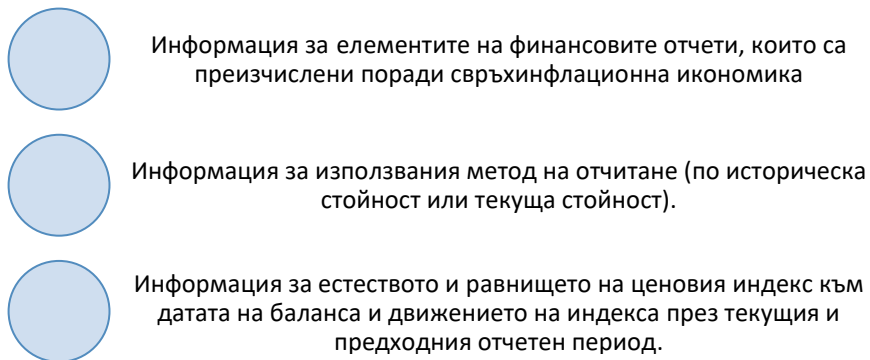
Основни Въпроси: прекратяване на преизчисляването и /или процедури

Прилагането на МСС 29 от всяко отделно предприятие зависи от това дали то оперира в свръхинфлационна икономика. Свръхинфлационните икономики се оповестяват публично от различни източници. Така например, Международната работна група по добри практики към Центъра за качество на одита ([The International Practices Task Force \(IPTF\) of the Center for Audit Quality \(CAQ\)](#)) извършва оценки на страни с висока инфлация и периодично докладва кои страни са със свръхинфлационни икономики. Страните са представени в различни групи в зависимост от това дали инфлацията им е надхвърлила 100 % и на какви нива е била за последните три години.

Когато една икономика престане да бъде свръхинфлационна и предприятието преустанови изготвянето и представянето на финансови отчети, изготвяни в съответствие с МСС 29, то следва да третира сумите, изразени в мерните единици, валидни в края на предходния отчетен период, като база за балансовите суми за следващите си финансови отчети.

Оповестяване

Информацията за потребителите на финансовите отчети трябва да разкрива елементите на финансовите отчети, които са преизчислени поради свръхинфлационна икономика. Освен това трябва да се оповестява и информация за използвания метод на отчитане (по историческа стойност или текуща стойност), както и информация за определянето на индекса на цените и неговите промени (вж. Фиг. 5).



Фигура 5. Оповестяване на информация за финансово отчитане в свръхинфлационни икономики

От изискванията, представени във Фиг. 5 се вижда, че тези оповестявания са необходими, за да уточни базата за отразяване на влиянието на инфлацията във финансовите отчети. Те също имат за цел да се осигури друга информация, необходима за разбиране на тази база и на произтичащите от това суми.

Примери (750–1000)

Пример № 1

През м. декември 20x1 г. се създава предприятие, което не сключва никакви сделки в периода 20x1 - 20x2 г. Предприятието оперира в свръхинфлационна икономика. Следните финансови отчети на предприятието са изготвени в неговата функционална валута.

Отчет за финансовото състояние		
Позиция	Текуща година, ВЕ	Предходна година, ВЕ
Парични средства	30,000	30,000
Общо:	30,000	30,000
Акционерен капитал	30,000	30,000
Общо:	30,000	30,000

Необходимо е да се изготвя финансови отчети (за финансовата състояние и за печалбата и загубата), преизчислени с общия ценови индекс поради свръхинфлация в съответната икономика. През 20x2 г. общият ценови индекс е нараснал с 60% (от 100 до 160).

Сумите в отчета за финансовата състояние се преизчисляват както следва:

Отчет за финансовото състояние						
Позиция	Текуща година			Предходна година		
	ВЕ	Ниво на индекса	КВЕ*	ВЕ	Ниво на индекса	КВЕ
Парични средства	30,000	-	30,000	30,000	160/100	48,000
Общо:	30,000		30,000	30,000		48,000
Акционерен капитал	30,000	160/100	48,000	30,000	160/100	48,000
Печалба	-	30,000-48,000	(18,000)			
Общо:	30,000		30,000	30,000		48,000
<i>Печалба (загуба) от нетната парична позиция</i>	<i>Изчислена както следва: Акционерен капитал 30,000 ВЕ – 48,000 = -18,000 ВЕ Общо: -18,000 ВЕ</i>			<i>Изчислена както следва: Парични средства 48,000-30,000 = 18,000 ВЕ Акционерен капитал 30,000 – 48,000 = -18,000 ВЕ Общо: 0.00 ВЕ</i>		

*конвертирани валутни единици

Данните за предходния период (независимо дали се използва методът на историческата стойност или методът на текущата стойност) се преизчисляват с помощта на текущия ценови индекс за текущия отчетен период. Паричните средства не се преизчисляват за текущата година, тъй като вече са представени в мерната единица, актуална към края на периода. Неразпределената печалба (печалба/загуба) се изчислява като разликата между стойността на активите и стойността на акционерния капитал. Получената печалба (загуба) от нетната парична позиция ще бъде представена в отчета за печалбата или загубата и другия всеобхватен доход.

Следните финансови отчети се оповестяват за потребителите на финансова информация:

Отчет за финансовото състояние			Отчет за печалбата или загубата и другия всеобхватен доход		
Позиция	Текуща година, КВЕ	Предходна година, КВЕ	Позиция	Текуща година, КВЕ	Предходна година, КВЕ
Парични средства	30,000	48,000	Печалба (загуба)	(18,000)	-
Общо:	30,000	48,000			
Акционерен капитал	48,000	48,000			
Печалба (загуба)	(18,000)				
Общо:	30,000	48,000	Общо:	(18,000)	-

Пример №. 2

Предприятието прилага метода на историческата стойност. Известно е, че предприятието предоставя различни услуги, като приходите от тази дейност финансовата година са както следва:

Месец	Текуща година, ВЕ
януари	20,000
март	40,000
април	60,000
юли	80,000
септември	20,000
декември	30,000
Общо:	250,000

Приходите в отчета за печалбата или загубата и другият всеобхватен доход трябва да бъдат преизчислени, ако предприятието работи в хиперинфлационна икономика. Ако приходите не са възникнали равномерно през годината, приходите за всеки месец трябва да бъдат преизчислени индивидуално чрез прилагане на ценовия индекс за всеки месец.

Стойности на ценовия индекс:

Месец	Ценови индекс
януари	220
март	170
април	180
юли	230
септември	250
декември	210

Преизчисляване на месечните приходи:

Месец	ВЕ	Ниво на индекса	КВЕ
януари	20,000	210/220	19,091
март	40,000	210/170	49,412
април	60,000	210/180	70,000
юли	80,000	210/230	73,043
септември	20,000	210/250	16,800
декември	30,000	210/210	30,000
Общо:	250,000		258,346

Общата сума на приходите в отчета за печалбата или загубата и другият всеобхватен доход ще е 258 346 ВЕ, а загубата от нетната парична позиция ще е 8 346 ВЕ.