



PASSFR.EU

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



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

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

Standardul IAS® 29 Raportare financiară în economiele hiperinflaționiste



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

Standardul IAS 29 Raportare financiară în economiile hiperinflaționiste

Domeniul de aplicare și definiții cheie

Într-o lume globală, dezvoltarea afacerilor nu are granițe, iar entitățile sunt înființate în diferite țări sau fac noi combinații de afaceri și investesc pe diferite continente din întreaga lume. Există provocări economice, când inflația este ridicată, și nu suntem siguri că informațiile din situațiile financiare sunt relevante astăzi. La nivelul entității, devine neclar dacă activele și datoriile reflectă poziția financiară reală sau dacă aceasta are influența inflației ridicate din țară. La nivelul grupurilor de entități și există îndoieli dacă este posibilă consolidarea unor tipuri de informații atât de diferite. O altă problemă la pregătirea informațiilor comparative include faptul că trebuie să analizăm dacă activele sau datoriile dobândite anterior și angajate la rata ridicată a inflației valorează aceeași sumă în prezent.

Standardul IAS® 29 Raportarea financiară în economiile hiperinflaționiste definește regulile de întocmire a situațiilor financiare ale unei entități sau ale unui grup de entități, atunci când moneda funcțională a entității este moneda unei economii hiperinflaționiste. Trebuie efectuate recalculări ale situațiilor financiare, deoarece, într-o economie hiperinflaționistă, rezultatele operațiunilor și datele privind poziția financiară fără aceste recalculări nu sunt relevante pentru luarea unor decizii informate. În cazul în care o entitate funcționează într-o economie hiperinflaționistă, banii își pierd puterea de cumpărare într-un ritm ridicat, iar compararea sumelor fără recalculare devine înșelătoare.

Figura 1 prezintă caracteristicile mediului economic al unei țări care pot indica faptul că economia țării respective este una hiperinflaționistă.

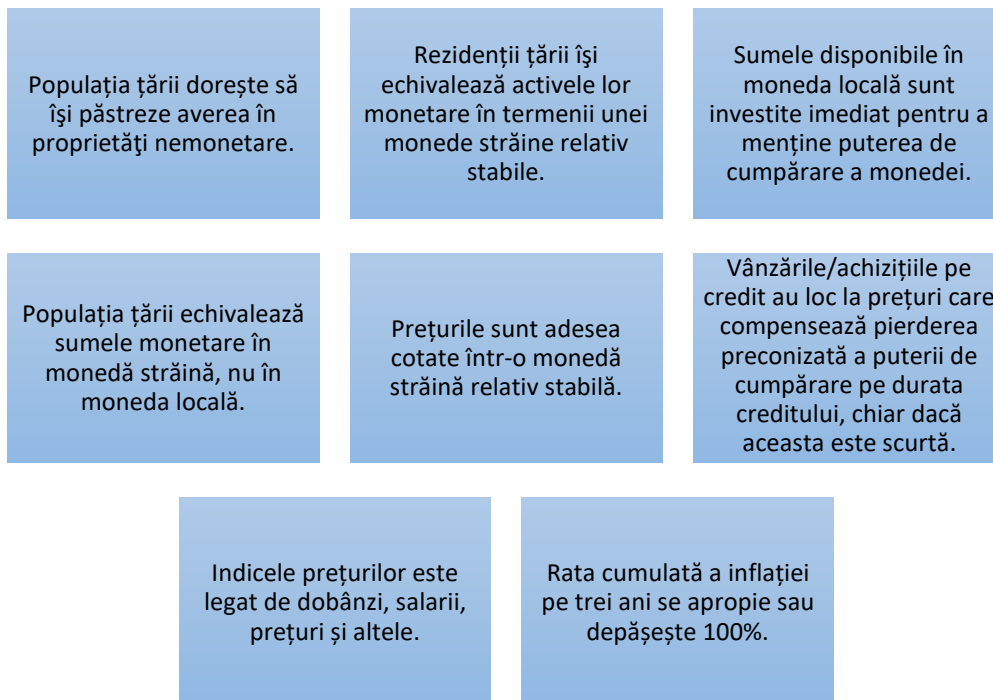


Figura 1. Caracteristicile unei economii hiperinflaționiste

Entitățile aplică IAS 29 la întocmirea situațiilor financiare din perioada de raportare în care începe hiperinflația în țară. În plus, pentru grupurile de entități care raportează în aceeași monedă într-o economie hiperinflaționistă, este de dorit ca toate entitățile să aplice standardul de la aceeași dată.

Definiții cheie:

Economie hiperinflaționistă - orice economie în care inflația depășește 100% pe o perioadă de trei ani (IAS 29.3).

Moneda funcțională - moneda este utilizată în mediul economic în care își desfășoară activitatea entitatea și în care entitatea generează și cheltuiește bani (IAS 29.1).

Indicele prețurilor - o măsură relativă a variației prețurilor care arată variația medie a prețurilor între perioade (IAS 29.37).

Câștig sau pierdere din poziția monetară netă - diferența dintre elementele de active nemonetare, capitaluri proprii și elemente de profit (pierdere) recalculat în funcție de indicele de preț (IAS 29.27).

Aspecte fundamentale: Recunoaștere

Entitățile aleg politici contabile diferite, în conformitate cu care anumite elemente contabile sunt prezentate în situațiile financiare la costul istoric sau la valoarea justă. Situațiile financiare întocmite de entitățile care se bazează pe costul istoric nu iau în considerare modificările nivelului general al prețurilor sau creșterile prețurilor unor active sau datorii specifice. În caz contrar, entitatea prezintă acele active și datorii la valoarea justă, caz în care efectul modificărilor de preț este evident.

Este posibil ca entitățile să nu fie întotdeauna în măsură să evalueze valoarea la momentul întocmirii situațiilor financiare folosind metode de evaluare la valoarea justă. Prin urmare, într-o economie hiperinflaționistă, este irelevant dacă situațiile financiare sunt întocmite folosind metoda costului istoric sau metoda costurilor curente. Aceste valori vor fi utile, dacă sunt convertite și exprimate în termenii unității de măsură curente la sfârșitul perioadei de raportare.

Informațiile comparative pentru anii anteriori trebuie recalculat și exprimate în funcție de unitatea de măsură în vigoare la sfârșitul perioadei de raportare. Diferențele care rezultă din recalcularea în funcție de unitatea de măsură curentă la sfârșitul perioadei de raportare sunt recunoscute ca un câștig sau o pierdere din poziția monetară netă și sunt incluse în profit sau pierdere și prezentate separat (a se vedea figura 2).

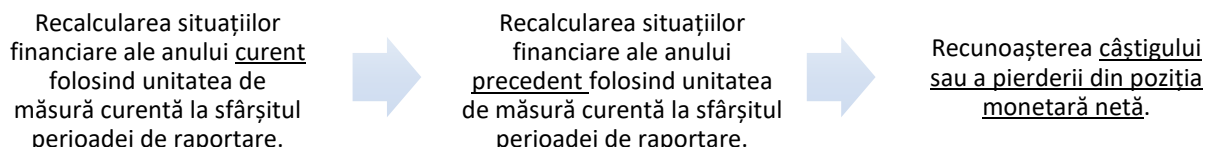


Figura 2. Elemente de recalculare a situațiilor financiare într-o economie hiperinflaționistă

Trebuie remarcat faptul că prezentarea de anexe la situațiile financiare întocmite în contextul unei economii hiperinflaționiste nu este permisă și nu se recomandă prezentarea situațiilor financiare înainte de recalculare.

Aspecte fundamentale: Evaluare

Această secțiune analizează modul de recalculare a datelor din situațiile financiare, în cazul în care o entitate utilizează metoda costurilor istorice și metoda costurilor curente.

Întocmirea situațiilor financiare atunci când se utilizează metoda costului istoric

Sumele din situațiile poziției financiare sunt recalculate cu ajutorul indicelui general al nivelului prețurilor (a se vedea figura 3).

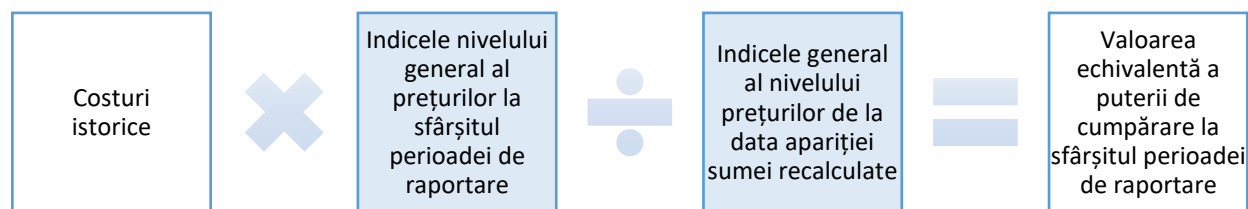


Figura 3. Recalcularea sumelor utilizând un indice general al nivelului prețurilor

Trebuie remarcat faptul că elementele monetare nu sunt recalculate, deoarece acestea sunt exprimate în unitatea monetară la sfârșitul perioadei de raportare. Se aplică anumite excepții, atunci când activele sau datoriile sunt legate de variațiile de preț (de exemplu, împrumuturile sunt legate de indicele prețurilor și sunt ajustate prin contract). În cazul în care alte active și datorii sunt nemonetare și au fost contabilizate la valoarea realizabilă netă sau la valoarea justă, acestea nu sunt recalculate. Toate celelalte active și datorii nemonetare sunt recalculate. În cazul în care contribuțiile proprietarilor sunt retratate de la data contribuției, rezultatul reportat se retratează din toate celelalte sume prezentate în situația retratată a poziției financiare. Tabelul 1 oferă exemple de astfel de recalculări.

Tabelul 1. Exemple de recalculare a activelor în economiile cu hiperinflație

Elemente ale situației poziției financiare	Exemple în economiile cu hiperinflație
Stocuri Entitatea a achiziționat stocuri la 5 iulie 20x1 pentru 5.000 u.m. și nu le-a utilizat până la sfârșitul anului. Soldul stocurilor la 31 decembrie 20x1 a rămas la 5.000 u.m..	<i>Indicele prețurilor la 5 iulie 20x1 era de 150, iar indicele prețurilor la 31 decembrie 20x1 era de 185. Prin urmare, valoarea stocurilor trebuie recalculează în funcție de nivelul indicelui general al prețurilor: $\frac{5.000 \text{ u.m.} \times 185}{150} = \sim 6.167 \text{ u.m.}$</i> Stocurile vor fi prezentate în situația poziției financiare (31 decembrie 20x1) la valoarea de 6.167 u.m..
Imobilizări corporale Entitatea a achiziționat echipamente de producție pentru 10.000 u.m. la 31 martie 20x1 și a stabilit o durată de viață utilă de 6 ani și o valoare reziduală de 1.000 u.m.. Entitatea aplică metoda de amortizare liniară și a calculat amortizarea la 1.125 u.m. pentru	<i>Indicele prețurilor la 31 martie 20x1 era de 150, iar indicele prețurilor la 31 decembrie 20x1 era de 110. Prin urmare, valoarea imobilizărilor corporale trebuie să fie recalculează în funcție de nivelul indicelui general al prețurilor: $8.875 \text{ u.m.} \times \frac{110}{150} = \sim 6.508 \text{ u.m.}$</i>

anul 20x1. Valoarea netă contabilă a echipamentului la 31 decembrie 20x1 este de 8.875 u.m..	Activele vor fi prezentate în situația poziției financiare (31 decembrie 20x1) la valoarea de 6.167 u.m..
Capitalul social Entitatea a fost înființată la 5 februarie 20x1 cu un capital social de 50.000 u.m. Valoarea capitalului social nu s-a modificat în perioada de raportare.	Indicele prețurilor la 5 februarie 20x1 era de 220, iar indicele prețurilor la 31 decembrie 20x1 era de 180. Prin urmare, valoarea capitalului social trebuie recalculată în funcție de nivelul indicelui general al prețurilor: $\frac{50.000 \text{ u.m.} \times 180}{220} = \sim 40.909 \text{ u.m.}$ Capitalul social va fi prezentat în situația poziției financiare (31 decembrie 20x1) la valoarea de 40.909 u.m.

În urma recalculării cu ajutorul unui indice general al nivelului prețurilor, toate elementele contabile sunt recunoscute în situațiile financiare la valoarea ajustată. După cum se arată în exemplu (a se vedea tabelul 1), în cazul activelor imobilizate (precum proprietăți, instalații de producție și echipamente), valoarea activelor este reprezentată de costurile istorice minus amortizarea. Prin urmare, recalcularea valorii activelor se face comparativ cu nivelul indicelui general al prețurilor la data achiziției. În cazuri atipice se pot aplica excepții. Dacă un activ a fost achiziționat de foarte mult timp și data achiziției nu poate fi determinată, în cazuri rare, aceasta se poate baza pe o evaluare efectuată de evaluatori independenți, iar această evaluare poate fi utilizată ca bază pentru recalculări. În cazul în care nu este disponibil un indice general al prețurilor pentru vechea perioadă, se poate utiliza o estimare bazată pe modificările monedei funcționale și pe un curs de schimb valutar relativ stabil. În cazul în care se utilizează metoda reevaluării pentru imobilizările corporale, recalcularea se face pe baza datei ultimei reevaluări.

În afară de valoarea ajustată, sunt importante și metodele contabile aplicabile. De exemplu, stocurile achiziționate sunt înregistrate la valoarea cea mai mică dintre costul lor și valoarea realizabilă netă. Prin urmare, în cazul în care valoarea stocurilor este mai mare decât valoarea realizabilă netă după recalcularea stocurilor, stocurile trebuie să fie depreciate (a se vedea figura 4). Un exemplu similar poate fi folosit și în cazul activelor imobilizate, al fondului comercial sau al brevetelor, în cazul în care valoarea recuperabilă este mai mică decât valoarea ajustată cu indicele general al prețurilor.

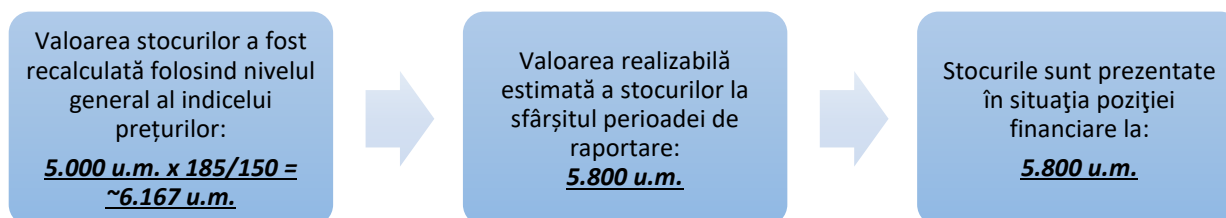


Figura 4. Estimarea valorii realizabile

În cazul în care o entitate utilizează metoda punerii în echivalență și a investit într-o altă entitate ale cărei situații financiare au fost întocmite într-o economie hiperinflaționistă, situația poziției financiare și a rezultatului global se recalculează la cursul de închidere. Acest lucru se face pentru a calcula partea investitorului din activele nete și din profiturile (pierderile) acesteia. Efectele identificate ale inflației sunt, în general, recunoscute drept costuri ale îndatorării.

Pentru a întocmi o situație a profitului sau pierderii într-o economie hiperinflaționistă, toate veniturile și cheltuielile trebuie recalculat de la data la care sunt recunoscute în contabilitate (a se vedea tabelul 2). Câștigul sau pierderea din poziția monetară netă poate fi obținut(a) ca diferență. Această diferență este dedusă din activele nemonetare recalculat, din capitalurile proprii și din ajustările elementelor din situația rezultatului global. Profitul (pierderea) poate fi calculat(a) și prin aplicarea variației unui indice general al prețurilor la media ponderată.

Tabelul 2. Exemple de recalculare a veniturilor și cheltuielilor în economiile cu hiperinflație

Elemente ale situației profitului sau pierderii	Exemple în economiile cu hiperinflație																								
<p>Venituri din vânzări În 20x1, o entitate a vândut servicii și a înregistrat venituri după cum urmează:</p> <p>5 ianuarie pentru 20.000 u.m.; 10 aprilie pentru 10.000 u.m.; 20 iulie pentru 20.000 u.m.; 30 octombrie pentru 30.000 u.m.. Venituri totale 20x1: 80.000 u.m..</p>	<p><i>Indicele general al prețurilor pentru anul 20x1 a fost:</i></p> <table border="1"> <thead> <tr> <th><u>Luna</u></th> <th><u>Indicele prețurilor</u></th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>ianuarie</td> <td>110</td> </tr> <tr> <td>Aprilie</td> <td>80</td> </tr> <tr> <td>Iulie</td> <td>100</td> </tr> <tr> <td>Octombrie</td> <td>130</td> </tr> <tr> <td>Decembrie</td> <td>150</td> </tr> </tbody> </table>	<u>Luna</u>	<u>Indicele prețurilor</u>	ianuarie	110	Aprilie	80	Iulie	100	Octombrie	130	Decembrie	150												
	<u>Luna</u>	<u>Indicele prețurilor</u>																							
	ianuarie	110																							
	Aprilie	80																							
Iulie	100																								
Octombrie	130																								
Decembrie	150																								
	<p><u>Alternativa I: Recalcularea veniturilor în fiecare perioadă</u></p> <table border="1"> <thead> <tr> <th><u>Luna</u></th> <th><u>Venituri u.m.</u></th> <th><u>Nivelul indicelui de preț</u></th> <th><u>Venituri recalculat, u.m.</u></th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>ianuarie</td> <td>20.000</td> <td>150/110</td> <td>27.272,73</td> </tr> <tr> <td>Aprilie</td> <td>10.000</td> <td>150/80</td> <td>18.750,00</td> </tr> <tr> <td>Iulie</td> <td>20.000</td> <td>150/100</td> <td>30.000,00</td> </tr> <tr> <td>Octombrie</td> <td>30.000</td> <td>150/130</td> <td>34.615,38</td> </tr> <tr> <td colspan="3" style="text-align: right;"><i>Venituri totale:</i></td> <td>110.638,11</td> </tr> </tbody> </table>	<u>Luna</u>	<u>Venituri u.m.</u>	<u>Nivelul indicelui de preț</u>	<u>Venituri recalculat, u.m.</u>	ianuarie	20.000	150/110	27.272,73	Aprilie	10.000	150/80	18.750,00	Iulie	20.000	150/100	30.000,00	Octombrie	30.000	150/130	34.615,38	<i>Venituri totale:</i>			110.638,11
<u>Luna</u>	<u>Venituri u.m.</u>	<u>Nivelul indicelui de preț</u>	<u>Venituri recalculat, u.m.</u>																						
ianuarie	20.000	150/110	27.272,73																						
Aprilie	10.000	150/80	18.750,00																						
Iulie	20.000	150/100	30.000,00																						
Octombrie	30.000	150/130	34.615,38																						
<i>Venituri totale:</i>			110.638,11																						
	<p><u>Alternativa II: Recalcularea veniturilor utilizând media ponderată</u> Se calculează indicele prețului mediu: $(110+150)/2=130$ Veniturile sunt recalculat: $80.000 \text{ u.m.} \times 150/130 = 92.307,69 \text{ u.m.}$</p>																								
<p>Cheltuieli de vânzare În aprilie 20x1, o entitate a achiziționat servicii de publicitate în valoare de 20.000 u.m..</p>	<p><i>Indicele general al prețurilor pentru anul 20x1 a fost:</i></p> <table border="1"> <thead> <tr> <th><u>Luna</u></th> <th><u>Indicele prețurilor</u></th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Aprilie</td> <td>80</td> </tr> <tr> <td>Decembrie</td> <td>150</td> </tr> </tbody> </table>	<u>Luna</u>	<u>Indicele prețurilor</u>	Aprilie	80	Decembrie	150																		
	<u>Luna</u>	<u>Indicele prețurilor</u>																							
Aprilie	80																								
Decembrie	150																								
	<p><i>Cheltuielile sunt recalculat: $20.000 \text{ u.m.} \times 150/80 = 37.500 \text{ u.m.}$</i></p>																								

Întocmirea situațiilor financiare atunci când se utilizează metoda costului curent

În cazul în care o entitate utilizează metoda costului curent, în funcție de situațiile financiare, elementele situațiilor financiare nu sunt recalculat. Cu toate acestea, în unele cazuri, ele trebuie recalculat folosind aceeași metodologie ca cea prezentată în metoda costului istoric (a se vedea tabelul 3).

Tabelul 3. Exemple de situații financiare în cazul metodei costului curent

Situația financiară	Explicație	Exemple
Situația poziției financiare	În cazul în care elementele contabile sunt prezentate la valoarea curentă, acestea nu sunt recalculat.	Entitatea evaluează stocurile la valoarea justă, valoarea justă a stocurilor fiind stabilită la sfârșitul perioadei de raportare la 10.000 u.m.. Valoarea acestor stocuri la 10.000 u.m. va fi prezentată în situația poziției financiare.
Situația rezultatului global (sau situația veniturilor și a cheltuielilor)	Costul vânzărilor și amortizarea vor fi recunoscute în momentul în care achiziția activului a fost recunoscută la valoarea sa curentă, iar celelalte cheltuieli (vânzări și administrative) sunt recunoscute atunci când sunt suportate; de aceea, este necesară recalcularea tuturor sumelor folosind un indice general al prețurilor.	Entitatea a cumpărat clădirea în iunie 20x1 pentru 200.000 u.m. și o va utiliza timp de 10 ani. Pe parcursul anului 20x1, cheltuielile de amortizare sunt de 10.000 u.m.. Amortizarea se recalculează din valoarea recalculată a clădirii la nivelul indicelui general al prețurilor. Indicele general al prețurilor a fost de 110 în iunie și de 150 în decembrie. Amortizarea se calculează atunci la valoarea indexată a clădirii 200.000 u.m. x 150/110 = 272.727,27 u.m. Apoi, amortizarea pentru 20x1 este de 272.727,27 u.m. / 10 ani / 12 luni x 6 luni = 13.636,36 u.m. Valoarea amortizării de 13.636 u.m. va fi prezentată în situația profitului sau pierderii.
Situația fluxurilor de numerar	Elementele situației fluxurilor de trezorerie sunt prezentate în funcție de unitatea de măsură curentă la sfârșitul perioadei.	Situația fluxurilor de trezorerie arată că entitatea a avut un împrumut de 200.000 u.m. în aprilie. Indicele general al prețurilor a fost de 120 în aprilie și de 150 în decembrie. Valoarea împrumutului primit va fi recalculată 200.000 u.m. x 150/120 = 250.000 u.m. Valoarea împrumutului de 250.000 u.m. va fi prezentată în situația fluxurilor de trezorerie.

Aspecte fundamentale: Derecunoaștere

Măsura în care entitățile trebuie să se aplice IAS 29 depinde dacă entitatea își desfășoară activitatea într-o economie hiperinflaționistă. Acest lucru poate fi verificat ca date disponibile public. De exemplu, [Grupul de lucru pentru practici internaționale \(IPTF\) al Centrului pentru calitatea auditului \(CAQ\)](#) efectuează evaluări ale țărilor cu inflație ridicată și raportează periodic care sunt țările care funcționează într-o economie hiperinflaționistă. Aici, țările sunt prezentate în funcție de diferite grupe, în funcție de faptul dacă inflația a depășit sau nu 100 % în trei ani, precum și de alte praguri.

În cazul în care o economie încetează să mai fie hiperinflaționistă și o entitate întrerupe întocmirea și prezentarea situațiilor financiare întocmite în conformitate cu prezentul standard, aceasta trebuie să trateze valorile exprimate în unitatea de măsură în vigoare la sfârșitul perioadei de raportare precedente ca bază pentru valorile contabile din situațiile sale financiare ulterioare.

Informații de prezentat

Informațiile pentru utilizatorii situațiilor financiare trebuie să prezinte elementele din situațiile financiare care au fost recalculat din cauza economiei hiperinflaționiste. Mai mult, aceste informații trebuie să

conțină informații privind metoda utilizată (costul istoric sau costul curent), precum și informații privind determinarea indicelui de preț și modificările acestuia (a se vedea figura 5).

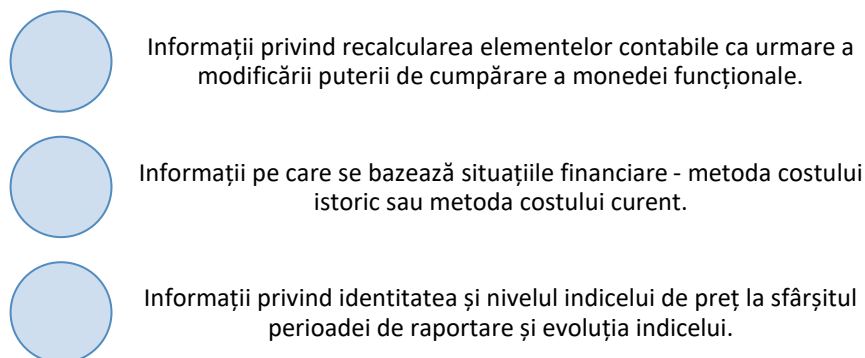


Figura 5. Prezentarea de informații pentru situațiile financiare într-o economie hiperinflaționistă

Conform datelor prezentate în figura 5, publicarea informațiilor este necesară pentru ca utilizatorii situațiilor financiare să vadă efectele clare ale inflației asupra situațiilor financiare. Acest lucru permite înțelegerea modului în care au fost calculate și obținute sumele din situațiile financiare.

Exemple

Exemplul nr. 1

O entitate a fost înființată în decembrie 20x1. Aceasta a păstrat banii și nu a efectuat nicio tranzacție între 20x1 și 20x2. Această entitate funcționează într-o țară cu o economie hiperinflaționistă. Situațiile financiare de mai jos ale entității sunt prezentate în moneda funcțională.

Situația poziției financiare		
Elementul	Anul curent, u.m.	Anul precedent, u.m.
Numerar	30.000	30.000
Total	30.000	30.000
Capital social	30.000	30.000
Total	30.000	30.000

Este necesar să se pregătească o situație retratată a poziției financiare și o situație a profitului sau pierderii după estimarea impactului inflației asupra indicelui nivelului general al prețurilor. Nivelul general al prețurilor estimat în 20x2 a crescut cu 60% (de la 100 la 160).

Sumele din situația poziției financiare sunt recalculat după cum urmează:

Situția poziției financiare						
Elementul	Anul curent			Anul precedent		
	u.m.	Nivelul indicelui	u.m.ajustate	u.m.	Nivelul indicelui	u.m. ajustate
Numerar	30.000	-	30.000	30.000	160/100	48.000
Total:	30.000		30.000	30.000		48.000
Capital social	30.000	160/100	48.000	30.000	160/100	48.000
Profit	-	30.000-48.000	(18.000)			
Total:	30.000		30.000	30.000		48.000
Câștig (pierdere) din poziția monetară netă	<i>Pe baza următoarei recalculări: Capital social 30.000 - 48.000 = -18.000 u.m. Total: -18.000 u.m.</i>			<i>Pe baza următoarei recalculări: Numerar 48.000-30.000 = 18.000 u.m. Capital social 30.000 - 48.000 = -18.000 u.m. Total: 0 u.m.</i>		

Datele referitoare la perioada anterioară (indiferent de metoda costului istoric sau de metoda costului curent utilizată) se recalculează folosind indicele de preț curent pentru perioada de raportare curentă. Numerarul nu este recalculat pentru anul în curs, deoarece este deja prezentat în unitatea de măsură curentă la sfârșitul perioadei. Câștigurile reținute (profit/pierderi) se calculează ca diferență între valoarea activelor și valoarea capitalului social. Câștigul (pierderea) rezultat(ă) din poziția monetară netă va fi prezentat(ă) în situația profitului sau pierderii.

Următoarele situații financiare vor fi puse la dispoziția utilizatorilor de situații financiare:

Situția poziției financiare			Situția profitului sau pierderii		
Elementul	Anul curent (u.m. ajustate)	Anul precedent (u.m. ajustate)	Elementul	Anul curent (u.m. ajustate)	Anul precedent (u.m. ajustate)
Numerar	30.000	48.000	Profit (pierdere)	(18.000)	-
Total:	30.000	48.000			
Capital social	48.000	48.000			
Profit (pierdere)	(18.000)				
Total:	30.000	48.000	Total:	(18.000)	-

Exemplul nr. 2

O entitate aplică metoda costului istoric. Entitatea furnizează diverse servicii, iar veniturile obținute în cursul exercițiului financiar sunt prezentate mai jos.

Luna	Anul curent, u.m.
Ianuarie	20.000
Martie	40.000
Aprilie	60.000
Iulie	80.000
Septembrie	20.000
Decembrie	30.000
Total:	250.000

Veniturile din situația profitului sau pierderii trebuie recalulate dacă entitatea operează într-o economie hiperinflaționistă. În cazul în care venitul nu a fost realizat în mod egal pe parcursul unui an, venitul fiecărei luni trebuie recalculat individual prin aplicarea indicelui de preț al fiecărei luni.

Indicele prețurilor a evoluat după cum urmează:

Luna	Indicele prețurilor
Ianuarie	220
Martie	170
Aprilie	180
Iulie	230
Septembrie	250
Decembrie	210

Recalcularea veniturilor:

Luna	u.m.	Nivelul indicelui	u.m.ajustate
Ianuarie	20.000	210/220	19.091
Martie	40.000	210/170	49.412
Aprilie	60.000	210/180	70.000
Iulie	80.000	210/230	73.043
Septembrie	20.000	210/250	16.800
Decembrie	30.000	210/210	30.000
Total:	250.000		258.346

În situația profitului sau pierderii, veniturile din vânzări vor fi raportate ca fiind de 258.346 u.m., iar pierderea din poziția monetară netă va fi de 8.346 u.m.