

IPSAS 10— VYKAZOVÁNÍ V HYPERINFLAČNÍCH EKONOMIKÁCH

Poděkování

Tento Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor (IPSAS) primárně čerpá z Mezinárodního účetního standardu (IAS) 29 (přeformátovaného v roce 1994) „Vykazování v hyperinflačních ekonomikách“ vydaného Radou pro mezinárodní účetní standardy (IASB). V této publikaci Rady pro mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (IPSASB) Mezinárodní federace účetních (IFAC) jsou se svolením Nadace Výboru pro mezinárodní účetní standardy (IASCF) reprodukovány výňatky z IAS 29.

Schválený text Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) je publikovaný IASB v anglickém jazyce a kopie mohou být získány přímo od publikačního oddělení IASB: IASB Publications Department, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.

E-mail: publications@iasb.org

Internet: <http://www.iasb.org>

IFRS, IAS, Zveřejněné návrhy a jiné publikace IASC a IASB jsou chráněny autorským právem IASCF.

IFRS, IAS, IASB, IASC, IASCF a International Accounting Standards jsou ochrannými známkami IASCF a nesmí být použity bez souhlasu IASCF.

červenec 2001

IPSAS 10— VYKAZOVÁNÍ V HYPERINFLAČNÍCH EKONOMIKÁCH

OBSAH

	Odstavec
Rozsah působnosti.....	1–6
Definice.....	7
Přepřacování účetní závěrky	8–35
Výkaz o finanční situaci.....	14–27
Výkaz o finanční výkonnosti	28
Přebytek nebo schodek z čisté peněžní pozice.....	29–30
Výkaz peněžních toků.....	31
Srovnatelné údaje.....	32
Konsolidovaná účetní závěrka	33–34
Výběr a použití všeobecného cenového indexu	35
Ekonomiky, které přestávají být hyperinflační.....	36
Zveřejnění	37–38
Datum účinnosti	39–40
Dodatek — Přepřacování účetních výkazů	
Srovnání s IAS 29	

Části standardu, které jsou vytištěny tučným písmem, je nezbytné číst v kontextu výkladových odstavců tohoto standardu, vytištěných jednoduchým písmem a v kontextu „Předmluvy k mezinárodním účetním standardům pro veřejný sektor“. Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor nejsou určeny k tomu, aby byly aplikovány na nevýznamné položky.

Rozsah působnosti

1. **Účetní jednotka, která sestavuje a předkládá účetní závěrku na základě účetnictví založeného na akruální bázi, použije tento standard pro účetní výkazy, včetně konsolidovaných účetních výkazů, každé účetní jednotky, jejíž funkční měnou je měna hyperinflační ekonomiky.**
2. **Tento standard používají všechny účetní jednotky veřejného sektoru, které nejsou podnikem veřejné správy.**
3. V hyperinflační ekonomice není prospěšné vykazovat provozní výsledky a finanční pozici v místní měně bez přepracování. Peníze ztrácí kupní sílu v takové míře, že porovnání hodnot z transakcí a jiných událostí, které nastaly v rozdílných časových okamžicích, dokonce i ve stejném účetním období, je zavádějící.
4. Tento standard neuvádí žádnou absolutní míru, při které již dochází ke vzniku hyperinflatione. Je věcí úsudku, kdy začne být nezbytné přepracování a vykazování účetní závěrky v souladu s tímto standardem. Hyperinflatione je indikována charakteristikami ekonomického prostředí země, k nimž lze zejména zahrnout následující:
 - (a) obyvatelstvo dává přednost držení svého bohatství v nepeněžních aktivech nebo v relativně stabilní cizí měně. Částky držené v místní měně jsou ihned investovány, aby zůstala zachována kupní síla;
 - (b) obyvatelstvo uvažuje o peněžních částkách nikoliv v místní měně, ale v relativně stabilní zahraniční měně. Ceny mohou být stanoveny v této měně;
 - (c) prodeje a nákupy na úvěr se uskutečňují v cenách, které kompenzují očekávanou ztrátu z kupní síly během doby trvání úvěru, dokonce i když je toto období krátké;
 - (d) úrokové sazby, mzdy a ceny jsou spojeny s cenovým indexem; a
 - (e) kumulativní míra inflace se během tří let blíží nebo převyšuje 100%.
5. Dává se přednost tomu, aby všechny účetní jednotky, které vykazují v měně stejné hyperinflační ekonomiky, používaly tento standard od stejného data. Přesto se tento standard použije na účetní závěrku každé účetní jednotky od začátku účetního období, ve kterém je zjištěna existence hyperinflatione v zemi, v jejíž měně se vyazuje.

Tam, kde k tomu dojde, je informace o rozpočtu také přepracována v souladu s tímto standardem.

11. **Účetní závěrka účetní jednotky, jejíž funkční měnou je měna hyperinflační ekonomiky, se vyjadřuje peněžní jednotkou běžnou k datu vykazání. Srovnatelné údaje za předchozí období požadované Mezinárodním účetním standardem pro veřejný sektor IPSAS 1 „Předkládání účetní závěrky“ a každá informace týkající se dřívějších období se také uvádí peněžní jednotkou běžnou k datu vykazání. Pro účely zveřejnění srovnatelných částek v jiné měně zveřejnění se použijí odstavce 47(b) a 48 z IPSAS 4 „Dopady změn směnných kursů cizích měn“.**
12. **Přebytek nebo schodek z čisté peněžní pozice se zveřejní samostatně ve Výkazu o finanční výkonnosti.**
13. Přepracování účetní závěrky v souladu s tímto standardem vyžaduje použití určitých postupů i úsudku. Konzistentní použití těchto postupů a úsudků z období do období je důležitější než důsledná přesnost výsledných částek obsažených v přepracované účetní závěrce.

Výkaz o finanční situaci

14. Částky ve Výkazu o finanční situaci ještě nevyjádřené peněžní jednotkou běžnou k datu vykazání se přepracovávají za použití všeobecného cenového indexu.
15. Peněžní položky se nepřepočítávají, protože jsou již vyjádřeny peněžní jednotkou běžnou k datu vykazání. Peněžní položky jsou drženy peníze a ta aktiva a závazky, které budou přijaty nebo zaplacený pevnou nebo určitelnou částkou peněz.
16. Aktiva a závazky smluvně spjaté se změnami cen, jako jsou například dluhopisy a úvěry spojené s určitým indexem, jsou upraveny v souladu se smlouvou tak, aby se mohla zjistit nesplacená částka k datu vykazání. Tyto položky jsou vedeny v této upravené částce v přepracovaném Výkazu o finanční situaci.
17. Všechna ostatní aktiva a závazky jsou nepeněžní. Některé nepeněžní položky jsou vedeny v běžných hodnotách k datu vykazání, jako například v čisté realizovatelné hodnotě a tržní hodnotě, nejsou tedy přepočteny. Všechna ostatní nepeněžní aktiva a závazky se přepočítávají.
18. Většina nepeněžních položek je vedena v pořizovacích nákladech nebo pořizovacích nákladech snížených o odpisy; proto jsou vyjádřeny v hodnotách běžných k datu jejich nabytí. Přepočtené pořizovací náklady nebo pořizovací náklady snížené o odpisy se stanoví tak, že se na historické náklady a kumulované odpisy u každé položky použije od data jejího nabytí do data vykazání změna všeobecného cenového indexu. Proto pozemky,

budovy a zařízení, investice vedené v pořizovacích nákladech, zásoby surovin a zboží, goodwill, patenty, obchodní známky a podobná aktiva jsou přepočteny od data jejich nákupu. Zásoby částečně dokončených a hotových výrobků jsou přepočteny od okamžiku, kdy vznikly pořizovací náklady a náklady na přeměnu.

19. Podrobné záznamy o datech nabytí položek pozemků, budov a zařízení nemusí být dostupné nebo odhadnutelné. V těchto ojedinělých případech může být nezbytné v prvním období aplikace tohoto standardu použít nezávislý odborný odhad hodnot položek jako základnu pro jejich přepočet.
20. Všeobecný cenový index nemusí být dostupný pro ta období, pro která je přepočtení položek pozemků, budov a zařízení vyžadováno tímto standardem. V těchto případech může být nezbytné využít odhad založený například na pohybech směnného kursu mezi funkční měnou a relativně stabilní cizí měnou.
21. Některé nepeněžní položky jsou vedeny v částkách aktuálních k jiným datům než k datu pořízení nebo k rozvahovému dni, například pozemky, budovy a zařízení, které byly přeceněny k nějakému dřívějšímu datu. V těchto případech jsou účetní hodnoty přepočteny od data přecenění.
22. K tomu, aby se určilo, zda přepočtená částka nepeněžní položky poklesla a měla by být snížena, použije účetní jednotka příslušný test na snížení hodnoty podle mezinárodních a/nebo národních účetních standardů. Proto se v takových případech sníží přepočtené částky u položek pozemků, budov a zařízení, goodwillu, patentů a ochranných známek na zpětně získatelnou částku, přepočtené částky u zásob se sníží na čistou realizovatelnou hodnotu a přepočtené částky u krátkodobých investic se sníží na tržní hodnotu.
23. Pokud účetní jednotka, do níž bylo investováno, a která je u investora zachycena ekvivalenční metodou, vykazuje v měně hyperinflační ekonomiky, potom se její Výkaz o finanční situaci a Výkaz o finanční výkonnosti přepracují v souladu s tímto standardem, aby se vypočítal investorův podíl na jejích čistých aktivech/vlastním kapitálu a výsledcích z operací. Pokud je přepracovaná účetní závěrka jednotky, do níž bylo investováno, vyjádřena v cizí měně, přepočte se závěrkovými kursy.
24. Dopad inflace se obvykle uznává i u výpůjčních nákladů. Není vhodné ani přepočítávat výdaje na dlouhodobá aktiva financovaná z výpůjček, ani aktivovat tu část výpůjčních nákladů, která kompenzuje inflaci za stejné období. Tato část výpůjčních nákladů se uznává jako náklad v období, ve kterém tyto náklady vznikly.
25. Účetní jednotka může nabýt aktiv podle ujednání, které jí dovolí odložit platbu, aniž by v něm byly výslovně stanoveny úrokové náklady. Pokud není prakticky možné přiřadit aktivům částku úroku, jsou taková aktiva přepočtena od data úhrady a nikoliv od data nákupu.

26. Na začátku prvního období používání tohoto standardu jsou části čistých aktiv/vlastního kapitálu s výjimkou kumulovaných přebytků/schodků a každého fondu z přecenění přepočteny za použití všeobecného cenového indexu od data, kdy byly tyto části do účetní jednotky vloženy nebo jinak vznikly. Fond z přecenění, který vznikl v předchozích obdobích, se vylučuje. Přepracované kumulované přebytky/schodky vyplynou ze všech ostatních částek v přepracovaném Výkaz o finanční situaci.
27. Na konci prvního období a v následujících obdobích se všechny části čistých aktiv/vlastního kapitálu přepočítávají za použití všeobecného cenového indexu od začátku období nebo data vkladu, pokud je toto datum pozdější. Pohyby v čistých aktivech/vlastním kapitálu za období jsou zveřejněny v souladu s IPSAS 1.

Výkaz o finanční výkonnosti

28. Tento standard požaduje, aby všechny položky ve Výkazu o finanční výkonnosti byly vyjádřeny peněžní jednotkou běžnou k datu vykazání. Proto musí být všechny částky přepočteny za použití změny všeobecného cenového indexu od doby, kdy položky výnosů a nákladů byly původně zaznamenány.

Přebytek nebo schodek z čisté peněžní pozice

29. Účetní jednotka, která v období inflace drží přebytek peněžních aktiv nad peněžními závazky, ztrácí kupní sílu a ta účetní jednotka, která má přebytek peněžních závazků nad peněžními aktivy, získává kupní sílu až do výše, do níž její aktiva a závazky nejsou napojeny na cenovou hladinu. Tento přebytek nebo schodek z čisté peněžní pozice lze odvodit jako rozdíl plynoucí z přepočtu nepeněžních aktiv, kumulovaných přebytků/schodků, položek Výkazu o finanční výkonnosti a z úpravy aktiv a závazků vázaných na index. Přebytek nebo schodek lze odhadnout za použití změny všeobecného cenového indexu na vážený průměr rozdílu mezi peněžními aktivy a peněžními závazky za období.
30. Přebytek nebo schodek z čisté peněžní pozice jsou obsaženy ve Výkazu o finanční výkonnosti. Úprava těch aktiv a závazků smluvně vázaných na změny cen, provedená v souladu s odstavcem 16, je kompenzací přebytku nebo schodku z čisté peněžní pozice. Ostatní položky Výkazu o finanční výkonnosti, jako například úrokový výnos nebo náklad a kursové rozdíly vztahující se k investovaným nebo vypůjčeným prostředkům, jsou také spojeny s čistou peněžní pozicí. Ačkoliv se takové položky zveřejňují samostatně, může být užitečné, jestliže jsou zveřejňovány společně s přebytkem nebo schodkem z čisté peněžní pozice ve Výkazu o finanční výkonnosti.

Výkaz peněžních toků

31. Tento standard požaduje, aby všechny položky ve výkazu peněžních toků byly vyjádřeny peněžní jednotkou běžnou k datu vykázání.

Srovnatelné údaje

32. Srovnatelné údaje za předchozí vykazované období, ať už na základě přístupu k oceňování v historických nákladech nebo přístupu k oceňování v běžných cenách, jsou přepracovány za použití všeobecného cenového indexu tak, že srovnatelné účetní závěrky jsou zveřejňovány peněžní jednotkou běžnou ke konci vykazovaného období. Informace, které jsou zveřejněny s ohledem na dřívější období, jsou také vyjádřeny peněžní jednotkou běžnou ke konci vykazovaného období. Pro účely zveřejnění srovnatelných částek v jiné měně vykazování se použijí odstavce 47(b) a 48 IPSAS 4.

Konsolidovaná účetní závěrka

33. Ovládající jednotka, která vykazuje v měně hyperinflační ekonomiky, může mít ovládané jednotky, které také vykazují v měnách hyperinflačních ekonomik. Účetní závěrka každé takové ovládané jednotky musí být přepracována použitím všeobecného cenového indexu země, v jejíž měně vykazuje, dříve než je zahrnuta do konsolidované účetní závěrky sestavené její ovládající jednotkou. Jestliže je taková jednotka zahraniční ovládanou jednotkou, je její přepracovaná účetní závěrka přepočtena závěrkovými kursy. Účetní závěrky ovládaných jednotek, které nevykazují v měnách hyperinflačních ekonomik, jsou řešeny v souladu s IPSAS 4.
34. Jestliže jsou konsolidovány účetní závěrky s rozdílnými daty vykázání, potom musí být přepočteny všechny položky, ať už nepeněžní nebo peněžní, na peněžní jednotku běžnou k datu konsolidované účetní závěrky.

Výběr a použití všeobecného cenového indexu

35. Přepracování účetní závěrky v souladu s tímto standardem vyžaduje použití všeobecného cenového indexu, který odráží změny ve všeobecné kupní síle. Upřednostňuje se, aby všechny účetní jednotky, které vykazují v měně stejné ekonomiky, používaly stejný index.

Ekonomiky, které přestávají být hyperinflační

36. Přestává-li ekonomika být hyperinflační a účetní jednotka ukončí sestavování a předkládání účetní závěrky vyhotovené v souladu s tímto standardem, měla by částky vyjádřené peněžní jednotkou běžnou ke konci předchozího účetního období pokládat za základ pro účetní hodnoty v jejich následujících účetních závěrkách.

Zveřejnění

37. **Provedou se následující zveřejnění:**
- (a) **skutečnost, že účetní závěrka a odpovídající údaje za předchozí období byly přepracovány podle změn ve všeobecné kupní síle funkční měny a v důsledku toho jsou uvedeny peněžní jednotkou běžnou k datu vykazání a**
 - (b) **identita a úroveň cenového indexu k datu vykazání a změny indexu během běžného a minulých účetních období.**
38. Zveřejnění požadovaná tímto standardem jsou nezbytná k tomu, aby byl objasněn základ pro řešení dopadů hyperinflace na účetní závěrku. Jejich smyslem je také poskytnutí dalších informací nezbytných pro pochopení tohoto základu a z něj vyplývajících částek.

Datum účinnosti

39. **Tento Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor nabývá účinnosti pro roční účetní závěrky týkající se období začínající 1. červencem 2002 nebo později. Dřívější uplatnění standardu se doporučuje.**
40. Pokud účetní jednotka přijme pro účely účetního výkaznictví aktuální bázi účetnictví definovanou Mezinárodními účetními standardy pro veřejný sektor po tomto datu účinnosti, použije tento standard pro roční účetní závěrku za období začínající datem přijetí nebo později.

Účetní vykazování za hyperinflace

Příklad

Výkaz o finanční situaci	1.1.X0 (dle IPSAS 12)	31.12.X0 (neupraveno)	Faktor indexace	31.12.X0 (dle IPSAS 12)	Přebytek/schodek z čisté peněžní pozice
Peněžní prostředky a investice	5 000	10 000	–	10 000	–
Zásoby	–	2 000	180/170	2 118 <i>Přepřacováno</i>	118
<i>Fyzická aktiva:</i>					
Historické náklady	47 500	40 000	180/120	60 000	20 000
Oprávký	<u>(22 500)</u>	<u>(20 000)</u>	180/120	<u>(30 000)</u>	<u>(10 000)</u>
Zůstatková hodnota	<u>25 000</u>	<u>20 000</u>	180/120	<u>30 000</u> <i>Přepřacováno</i>	10 000
Aktiva celkem	<u>30 000</u>	<u>32 000</u>		<u>42 118</u>	
Výpůjčky	<u>26 000</u>	<u>26 000</u>	–	<u>26 000</u>	
Čistá aktiva					
Převedeno z minulého období	4 000	4 000	180/120	6 000 <i>Přepřacováno</i>	(2 000)
Čistý přebytek za období (viz níže)		<u>2 000</u>	Viz níže	<u>10 118</u>	<u>1 100</u>
	<u>4 000</u>	<u>6 000</u>		<u>16 118</u>	<u>9 218</u>
Výkaz o finanční výkonnosti					
Výnosy		50 000	180/150	60 000 <i>Přepřacováno</i>	10 000
Odpisy		(5 000)	180/120	(7 500) <i>Přepřacováno</i>	(2 500)
Ostatní náklady		(43 000)	180/150	(51 600) <i>Přepřacováno</i>	(8 600)
Přebytek z čisté peněžní pozice				<u>9 218</u>	
Přebytek za rok		<u>2 000</u>		<u>10 118</u>	<u>(1 100)</u>

Pozn.: Standard (odstavec 29) požaduje, aby položky Výkazu o finanční výkonnosti byly přepřacovány za použití změn indexu od data, kdy byly transakce zaznamenány. V tomto příkladu položky výnosů a nákladů kromě odpisů narůstají rovnoměrně po celé účetní období a používá se průměrná míra inflace. Přebytek z čisté peněžní pozice byl odvozen nepřímou (viz poslední sloupec) použitím všeobecného cenového indexu pro nepeněžní položky Výkazu o finanční situaci a Výkazu o finanční výkonnosti (odstavec 30).

Srovnání s IAS 29

Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor (IPSAS) 10, „Vykazování v hyperinflačních ekonomikách“ primárně čerpá z Mezinárodního účetního standardu (IAS) 29 „Vykazování v hyperinflačních ekonomikách“. Hlavní rozdíly mezi IPSAS 10 a IAS 29 jsou následující:

- Ve srovnání s IAS 29 byly do IPSAS 10 zahrnuty dodatečné komentáře, které objasňují použitelnost těchto standardů pro účetnictví účetních jednotek veřejného sektoru.
- IPSAS 10 používá v určitých případech terminologii odlišnou od IAS 29. Nejvýznamnějším příkladem je použití termínů účetní jednotka, výnos (revenue), Výkaz o finanční výkonnosti (statement of financial performance), Výkaz o finanční situaci (statement of financial position), čistá aktiva/vlastní kapitál v IPSAS 10. Ekvivalentní termíny v IAS 29 jsou podnik, výnos (income), výsledovka (income statement), rozvaha (balance sheet), vlastní kapitál.
- IAS 29 obsahuje návod na přepracování účetních závěrek založených na běžných nákladech. IPSAS 10 takový návod nezahrnuje.

IPSAS 10 obsahuje dodatek, který za použití nepřímé metody ukazuje proces přepracování účetních výkazů účetní jednotkou vykazující v měně hyperinflační ekonomiky.