

НАЦИОНАЛЬНЫЙ СТАНДАРТ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА «КУРСОВЫЕ ВАЛЮТНЫЕ И СУММОВЫЕ РАЗНИЦЫ»

Введение

1. Настоящий стандарт разработан на основе Директив ЕС и МСФО (IAS) 21 «Влияние изменений обменных курсов валют».

Цель

2. Целью настоящего стандарта является установление порядка отражения в учете курсовых валютных и суммовых разниц и представления соответствующей информации в финансовых отчетах.

Сфера действия

3. Настоящий стандарт применяется для учета курсовых валютных и суммовых разниц, за исключением разниц, связанных с:

1) конверсией показателей финансовых отчетов зарубежных субъектов, включенных в консолидированные финансовые отчеты отчитывающегося субъекта (МСФО (IAS) 21 «Влияние изменений обменных курсов валют»);

2) производными финансовыми инструментами, выраженными в иностранной валюте (МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и измерение»).

Определения

4. В настоящем стандарте используемые понятия означают:

Валютный курс – курс обмена иностранной валюты на национальную валюту.

Дата первоначальной регистрации операции в иностранной валюте – дата первоначального признания операции в иностранной валюте в соответствии со стандартами бухгалтерского учета.

Курсовая валютная разница – разница, возникающая в результате пересчета иностранной валюты в национальную валюту по различным официальным курсам молдавского лея.

Суммовая разница – разница, возникающая в результате пересчета дебиторской задолженности и обязательств, выраженных в иностранной валюте или в условных единицах, по различным официальным курсам молдавского лея или обменным курсам, установленным в договорах, заключенных между резидентами Республики Молдова.

Денежные элементы – активы и обязательства, выраженные в иностранной валюте, которые предстоит получить/выплатить.

Операции в иностранной валюте – операции, выраженные или требующие расчетов в иностранной валюте.

Условная единица – денежная единица, выраженная в иностранной валюте в фиксированном размере, или ее эквивалент в национальной валюте по обменному курсу, установленному сторонами договора.

Иностранная валюта – любая валюта, отличная от национальной валюты.

Учет курсовых валютных разниц

5. Операции в иностранной валюте включают:

- 1) экспорт/импорт активов, услуг, работ, другие операции международной торговли;
- 2) получение/предоставление кредитов и займов в иностранной валюте;
- 3) осуществление финансовых инвестиций в иностранной валюте (приобретение ценных бумаг, долей участия в уставном капитале зарубежного субъекта и т.д.);
- 4) поступление в уставный капитал вкладов, выраженных в иностранной валюте;
- 5) выдача авансов под отчет, получение/передача ценностей в лизинг и другие операции в иностранной валюте между резидентами Республики Молдова, разрешенные действующим законодательством.

6. Учет операций в иностранной валюте ведется как в национальной, так и в иностранной валюте. Эквивалент в национальной валюте определяется путем применения официального курса молдавского лея на дату:

- 1) первоначальной регистрации операции в иностранной валюте;
- 2) полного или частичного погашения дебиторской задолженности и обязательств по операциям в иностранной валюте;
- 3) составления финансовых отчетов (отчетная дата).

7. Операции в иностранной валюте первоначально отражаются в бухгалтерском учете в национальной валюте путем применения официального курса молдавского лея на дату первоначальной регистрации, которая определяется в зависимости от вида операции:

- 1) банковские и кассовые операции - дата получения (выдачи) денежных средств;
- 2) экспорт/импорт активов, услуг, работ, другие операции международной торговли:
 - дата составления таможенной декларации; или
 - дата составления первичного документа, подтверждающего переход права собственности на активы или предоставление услуг, работ; или
 - другая дата, предусмотренная действующим законодательством;
- 3) получение/предоставление кредитов и займов – дата получения/предоставления кредитов и займов;
- 4) осуществление финансовых инвестиций – дата приобретения инвестиций;
- 5) поступление в уставный капитал вкладов, выраженных в иностранной валюте – дата государственной регистрации формирования (изменения) уставного капитала или другая дата, разрешенная законодательством.

8. Погашение дебиторской задолженности и обязательств в иностранной валюте отражается по официальному курсу молдавского лея на дату погашения. Положительные и отрицательные курсовые валютные разницы, возникшие на дату погашения дебиторской задолженности и обязательств, признаются как текущие доходы или расходы.

9. Положительные курсовые валютные разницы отражаются в учете следующим образом:

- 1) при росте валютного курса - как одновременное увеличение денежных средств, текущей дебиторской задолженности, других денежных элементов и текущих доходов;
- 2) при снижении валютного курса - как уменьшение текущих обязательств и увеличение текущих доходов.

Пример 1. В декабре 201X года субъект импортировал товары стоимостью 10 000 долларов США с последующей оплатой.

Официальный курс молдавского лея на дату:

- составления таможенной декларации - 11,5525 лея/доллар США;
- погашения обязательств - 11,3378 лея/доллар США.

По данным примера субъект отражает в учете:

- стоимость приобретенных товаров в сумме 115 525 леев (10 000 долларов США x 11,5525 лея/доллар США) – как одновременное увеличение запасов и текущих обязательств;
- погашение обязательств перед иностранным поставщиком в сумме 113 378 леев (10 000 долларов США x 11,3378 лея/доллар США) – как одновременное уменьшение текущих обязательств и денежных средств;
- положительную курсовую валютную разницу в сумме 2 147 леев [10 000 долларов США x (11,5525 лея/доллар США - 11,3378 лея/доллар США)] – как уменьшение текущих обязательств и увеличение текущих доходов.

10. Отрицательные курсовые валютные разницы отражаются в учете следующим образом:

- 1) при снижении валютного курса - как увеличение текущих расходов и уменьшение денежных средств, текущей дебиторской задолженности, других денежных элементов;
- 2) при росте валютного курса - как одновременное увеличение текущих расходов и обязательств.

Пример 2. Субъект заключил с зарубежным покупателем договор на поставку продукции стоимостью 60 000 евро. Согласно договору продукция будет поставлена после оплаты авансом 50% ее договорной стоимости. 27 марта 201X года покупатель перечислил аванс, а 3 апреля 201X года была произведена поставка. Окончательный расчет был осуществлен 10 апреля 201X года.

Официальный курс молдавского лея на дату:

- 27.03.201X года - 15,3584 лея/евро;
- 03.04.201X года - 15,3845 лея/евро;
- 10.04.201X года - 15,3136 лея/евро.

По данным примера, субъект отражает в учете:

в марте 201X года:

- получение аванса в иностранной валюте в сумме 460 752 леев (30 000 евро x 15,3584 лея/евро) – как одновременное увеличение денежных средств и текущих обязательств;

в апреле 201X года:

- поставку товаров покупателю в сумме 923 070 леев (60 000 евро x 15,3845 лея/евро) – как одновременное увеличение текущей дебиторской задолженности и текущих доходов;

- зачет ранее полученного аванса в сумме 460 752 леев (30 000 евро x 15,3584 лея/евро) – как одновременное уменьшение текущих обязательств и текущей дебиторской задолженности;

- погашение дебиторской задолженности в иностранной валюте в сумме 459 408 леев (30 000 евро x 15,3136 лея/евро) – как увеличение денежных средств и уменьшение текущей дебиторской задолженности;

- отрицательную курсовую валютную разницу в сумме 2 910 леев [30 000 евро x (15,3584 лея/евро - 15,3845 лея/евро) + 30 000 евро x (15,3136 лея/евро - 15,3845 лея/евро)] – как увеличение текущих расходов и уменьшение текущей дебиторской задолженности.

11. При составлении финансовых отчетов денежные элементы в иностранной валюте (денежные средства, дебиторская задолженность, обязательства, включая выданные и полученные авансы, финансовые инвестиции, за исключением акций и долей участия, и др.) пересчитываются по официальному курсу молдавского лея на отчетную дату.

12. Неденежные элементы в иностранной валюте (долгосрочные материальные и нематериальные активы, гудвилл, запасы, уставный капитал и др.) не подлежат пересчету и отражаются в финансовых отчетах по официальному курсу молдавского лея на дату их первоначального признания.

13. Субъект может пересчитывать денежные элементы как на отчетную дату, так и с другой периодичностью, предусмотренной в учетных политиках (ежемесячно, ежеквартально и т.д.).

14. Положительные и отрицательные курсовые валютные разницы, возникающие в результате пересчета на отчетную дату денежных элементов, а также акций, оцененных по справедливой стоимости, признаются как текущие доходы и расходы и отражаются в учете в соответствии с положениями п. 9 и 10 настоящего стандарта. Порядок отражения в учете курсовых валютных разниц представлен в приложении 1.

14¹. В отступление от положений п.8-10 и 14 настоящего стандарта курсовые валютные разницы, относящиеся к целевым финансированием и поступлениям публичных учреждений с финансовой автономией, признаются как увеличение/уменьшение целевых финансирований и поступлений.

15. Если операция в иностранной валюте была отражена в одном отчетном периоде, а оплата производится в другом отчетном периоде, курсовые валютные разницы признаются в каждом отчетном периоде до даты оплаты.

Пример 3. Субъект-резидент Республики Молдова оказал субъекту-нерезиденту услуги стоимостью 13 000 евро. Документы, подтверждающие оказание услуг, были составлены 22 декабря 201X года, а оплата услуг была произведена 3 января 201X+1 года.

Официальный курс молдавского лея на дату:

- 22.12.201X года - 15,0540 лея/евро;
- 31.12.201X года - 15,3825 лея/евро;
- 03.01.201X+1 года - 15,3158 лея/евро.

По данным примера субъект отражает в учете:

в декабре 201X года:

- стоимость оказанных услуг в сумме 195 702 леев (13 000 евро x 15,0540 лея/евро) – как одновременное увеличение текущей дебиторской задолженности и текущих доходов;

– положительную курсовую валютную разницу на отчетную дату в сумме 4 270 леев [13 000 евро x (15,3825 лея/евро - 15,0540 лея/евро)] – как одновременное увеличение текущей дебиторской задолженности и текущих доходов;

в январе 201X+1года:

– погашение дебиторской задолженности в иностранной валюте в сумме 199 105 леев (13 000 евро x 15,3158 лея/евро) – как увеличение денежных средств и уменьшение текущей дебиторской задолженности;

– отрицательную курсовую валютную разницу по дебиторской задолженности в иностранной валюте в сумме 867 леев [13 000 евро x (15,3158 лея/евро - 15,3825 лея/евро)] – как увеличение текущих расходов и уменьшение текущей дебиторской задолженности.

16. Положительные и отрицательные курсовые валютные разницы по вкладам в уставный капитал субъекта, полученным от зарубежных собственников (учредителей), отражаются в учете как текущие доходы и/или расходы.

Пример 4. Уставный капитал субъекта, согласно подписанным учредительным документам, полностью сформирован из денежных вкладов зарубежных учредителей в сумме 289 761 леев (или 25 836 долларов США).

На момент государственной регистрации субъекта - 8 мая 201X года зарубежные учредители перечислили на его временный счет вклады в сумме 15 000 долларов США. Задолженность учредителей по неоплаченному вкладу в сумме 10 836 долларов США была погашена 22 июня 201X года.

Официальный курс молдавского лея на дату:

- 08.05.201X года - 11,2154 лея/доллар США;
- 22.06.201X года - 11,2049 лея/доллар США.

По данным примера, субъект отражает в учете:

в мае 201X года:

– формирование уставного капитала в сумме 289 761 леев (25 836 долларов США x 11,2154 лея/доллар США) – как одновременное увеличение неоплаченного капитала и уставного капитала;

– поступление денежных средств в счет оплаты вкладов учредителей в сумме 168 231 леев (15 000 долларов США x 11,2154 лея/доллар США) – как увеличение денежных средств и уменьшение неоплаченного капитала;

в июне 201X года:

– окончательную оплату учредителями неоплаченного капитала в сумме 121 416 леев (10 836 долларов США x 11,2049 лея/ доллар США) – как увеличение денежных средств и уменьшение неоплаченного капитала;

– отрицательную курсовую валютную разницу в сумме 114 леев (10 836 долларов США x (11,2049 лея/доллар США - 11,2154 лея/доллар США)] – как увеличение текущих расходов и уменьшение неоплаченного капитала.

Учет суммовых разниц

17. Суммовые разницы возникают при заключении между резидентами Республики Молдова договоров, в которых сторонами согласованы денежные обязательства, выраженные в иностранной валюте или в условных единицах, если такие договоры не запрещены действующим законодательством.

18. Операции, выраженные в иностранной валюте или в условных единицах, первоначально отражаются в национальной валюте по обменному курсу в соответствии с заключенным договором (по официальному курсу молдавского лея или по обменному курсу, установленному сторонами договора).

19. Погашение дебиторской задолженности и обязательств по операциям, выраженным в иностранной валюте или в условных единицах, отражается в учете в национальной валюте по обменному курсу:

- 1) на дату погашения дебиторской задолженности и обязательств; или
- 2) на дату поставки (приобретения) активов и/или оказания (получения) услуг; или

3) установленному в фиксированном размере **или иным способом** сторонами договора.

20. В случае применения обменного курса на дату погашения дебиторской задолженности и обязательств, суммовые разницы по соответствующим операциям отражаются в учете следующим образом:

1) положительные суммовые разницы - как увеличение текущей дебиторской задолженности и/или других активов или уменьшение текущих обязательств и увеличение текущих доходов;

2) отрицательные суммовые разницы - как увеличение текущих расходов и уменьшение текущей дебиторской задолженности и/или других активов или увеличение текущих обязательств.

Пример 5. 10 октября 201X года два субъекта - резиденты Республики Молдова (неплательщики НДС) заключили договор купли-продажи товаров, стоимость которых была выражена в евро. 15 октября 201X года продавец осуществил поставку 100 единиц товара стоимостью 5 000 евро. Условия договора предусматривают оплату в национальной валюте по официальному курсу молдавского лея на дату оплаты. Оплата была произведена 10 ноября 201X года.

Официальный курс молдавского лея на дату:

- 15.10.201X года - 15,1220 лея/евро;

- 10.11.201X года - 15,3252 лея/евро.

По данным примера отражается в учете:

• у субъекта – продавца:

в октябре 201X года:

– стоимость проданных товаров в сумме 75 610 леев (5 000 евро x 15,1220 лея/евро) – как одновременное увеличение текущей дебиторской задолженности и текущих доходов;

в ноябре 201X года:

– погашение дебиторской задолженности по проданным товарам в сумме 76 626 леев (5 000 евро x 15,3252 лея/евро) – как увеличение денежных средств и уменьшение текущей дебиторской задолженности;

– положительная суммовая разница от продажи товаров в сумме 1016 леев [5000 евро x (15,3252 лея/евро - 15,1220 лея/евро)] – как одновременное увеличение текущей дебиторской задолженности и текущих доходов.

• у субъекта - покупателя:

в октябре 201X года:

– стоимость приобретенных товаров в сумме 75 610 леев (5 000 евро x 15,1220 лея/евро) – как одновременное увеличение запасов и текущих обязательств;

в ноябре 201X года:

– погашение обязательств по приобретенным товарам в сумме 76 626 леев (5 000 евро x 15,3252 лея/евро) – как одновременное уменьшение текущих обязательств и денежных средств;

– отрицательная суммовая разница от приобретения товаров в сумме 1016 леев [5 000 евро x (15,1220 лея/евро - 15,3252 лея/евро)] – как одновременное увеличение текущих расходов и обязательств.

21. В случае применения обменного курса на дату поставки активов (оказания услуг) или обменного курса, установленного сторонами в фиксированном размере, суммовые разницы не возникают, поскольку продавец и покупатель признают дебиторскую задолженность и обязательства по одному и тому же обменному курсу.

22. На отчетную дату дебиторская задолженность и обязательства по операциям, выраженным в иностранной валюте или в условных единицах, не подлежат пересчету.

23. В случае предварительной оплаты (авансом) поставленных (приобретенных) активов или оказанных (полученных) услуг, эквивалент аванса в национальной валюте определяется по обменному курсу на дату его оплаты и в последующем не пересчитывается.

24. Возникновение суммовых разниц по операциям с оплатой авансом зависит от:

1) величины авансовой оплаты: частичной или полной;

2) обменного курса, используемого в соответствии с п. 19 настоящего стандарта.

25. В случае осуществления частичной авансовой оплаты и использования обменного курса на дату погашения дебиторской задолженности и обязательств, суммовые разницы возникают только по неоплаченной части дебиторской задолженности и/или обязательств как результат изменения обменного курса на дату поставки активов (оказания услуг) и дату окончательной оплаты. Такие разницы отражаются в учете в соответствии с п. 20 настоящего стандарта.

Пример 6. Субъект на основании договора купли-продажи продал товары другому субъекту - резиденту Республики Молдова. Стоимость товаров выражена в иностранной валюте и составляет 8 000 евро. Договор предусматривает использование официального курса молдавского лея на дату оплаты. 27 мая 201X года покупатель оплатил авансом 40% договорной стоимости товаров, а 5 июня 201X года была произведена поставка товаров. Окончательная оплата состоялась 2 июля 201X года.

Официальный курс молдавского лея на дату:

- 27.05.201X года	- 15,5808 лея/евро;
- 05.06.201X года	- 15,6758 лея/евро;
- 02.07.201X года	- 15,5514 лея/евро.

По данным примера субъект - продавец отражает в учете:
в мае 201X года:

– получение аванса в счет последующей поставки товаров в сумме 49 859 леев (3 200 евро x 15,5808 лея/евро) – как увеличение денежных средств и текущих обязательств;

в июне 201X года:

– стоимость проданных товаров в сумме 125 103 леев [(49 859 леев + (4 800 евро x 15,6758 лея/евро)] – как одновременное увеличение текущей дебиторской задолженности и текущих доходов;

– зачет ранее полученного аванса в сумме 49 859 леев – как одновременное уменьшение текущих обязательств и текущей дебиторской задолженности;

в июле 201X года:

– получение окончательной оплаты за проданные товары в сумме 74 647 леев (4 800 евро x 15,5514 лея/евро) - как увеличение денежных средств и уменьшение текущей дебиторской задолженности;

– отрицательную суммовую разницу по неоплаченной дебиторской задолженности в сумме 597 леев [4 800 евро x (15,5514 лея/евро - 15,6758 лея/евро)] – как увеличение текущих расходов и уменьшение текущей дебиторской задолженности.

26. В случае осуществления полной авансовой оплаты и использования обменного курса на дату поставки активов (оказания услуг) суммовые разницы не возникают, но необходимы дополнительные расчеты между продавцом и покупателем. Так, при росте обменного курса покупатель оплачивает продавцу дополнительную сумму, а при снижении обменного курса продавец возвращает покупателю часть полученного аванса.

Пример 7. Субъект получает услуги, оказываемые другим субъектом-резидентом Республики Молдова. Согласно договору, стоимость услуг выражена в иностранной валюте и составляет 3 500 евро. Договор предусматривает применение официального курса молдавского лея на дату оказания услуг. 30 ноября 201X года услуги были оплачены авансом в полном размере. Документы, подтверждающие оказание услуг, были составлены 28 декабря 201X года, а окончательная оплата произведена 3 января 201X+1 года.

Официальный курс молдавского лея на дату:

- 30.11.201X г.	- 15,7361 лея/евро;
- 28.12.201X г.	- 15,8517 лея/евро.

По данным примера субъект – получатель услуг отражает в учете:
в ноябре 201X года:

– предоставление аванса в счет оплаты услуг в сумме 55 076 леев (3 500 евро x 15,7362 лея/евро) - как увеличение текущей дебиторской задолженности и уменьшения денежных средств;

в декабре 201X года:

- получение услуг в сумме 55 481 лея (3 500 евро x 15, 8517 лея/евро) – как одновременное увеличение текущих расходов и текущих обязательств;
 - зачет ранее выданного аванса в сумме 55 076 леев – как одновременное уменьшение текущих обязательств и текущей дебиторской задолженности;
в январе 201X+1 года:
 - окончательную оплату за полученные услуги в сумме 405 леев (55 481 леев - 55 076 леев)
- как одновременное уменьшение текущих обязательств и денежных средств.

27. Ошибки и изменения в бухгалтерских оценках, относящиеся к курсовым валютным и суммовым разницам, отражаются в учете в соответствии с положениями НСБУ «Учетные политики, изменения в бухгалтерских оценках, ошибки и последующие события».

Раскрытие информации

28. В финансовых отчетах субъекта раскрывается, как минимум, следующая информация, относящаяся к:

- 1) курсовым валютным разницам:
 - a) сумма доходов и расходов по курсовым валютным разницам;
 - b) стоимость элементов учета, выраженных в иностранной валюте;
 - c) последствия значительных колебаний валютного курса, зарегистрированные после отчетной даты;
- 2) суммовым разницам:
 - a) сумма доходов и расходов по суммовым разницам;
 - b) порядок отражения в учете суммовых разниц;
 - c) перечень и общая характеристика крупных контрактов в условных единицах и/или иностранной валюте, заключенных между резидентами Республики Молдова.

Переходные положения

29. Настоящий стандарт применяется начиная с даты вступления в силу.

30. На дату вступления в силу настоящего стандарта, курсовые валютные разницы, учтенные в составе дополнительного капитала, относятся на нераспределенную прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет.

Дата вступления в силу

31. Настоящий стандарт вступает в силу 1 января 2014 года.

Порядок учета курсовых валютных разниц на отчетную дату

Исходные данные. Согласно финансовой отчетности субъекта на 31 декабря 201X года, активы и обязательства, выраженные в иностранной валюте, включают:

- нематериальные активы по первоначальной стоимости 2 700 евро (приобретены 19.03.201X года по курсу 15,6143 лея/евро);
- долгосрочные материальные активы по первоначальной стоимости 32 000 евро (приобретены 25.05.201X года по курсу 15,7540 лея/евро);
- долгосрочные финансовые инвестиции (доли участия) стоимостью 60 000 евро (зарегистрированы 04.06.201X года по курсу 15,7158 лея/евро);
- запасы по первоначальной стоимости 8 200 евро (приобретены 20.09.201X года по курсу 15,5294 лея/евро);
- текущие финансовые инвестиции (банковский депозит) в сумме 30 000 евро (зарегистрированы 24.10.201X года по курсу 15,5218 лея/евро);
- дебиторская задолженность в сумме 22 000 евро (зарегистрирована 02.12.201X года по курсу 15,3845 лея/евро);
- полученные займы в сумме 14 000 евро (зарегистрированы 14.12.201X года по курсу 15,6719 лея/евро);
- денежные средства на текущих счетах в сумме 46 000 евро (зарегистрированы 24.12.201X года по курсу 15,6138 лея/евро).

Официальный курс молдавского лея по состоянию на 31.12.201X года составил 15,7325 лея/евро.

По представленным данным, активы и обязательства в иностранной валюте оцениваются следующим образом:

Таблица 1

Активы и обязательства (балансовые элементы) на 31.12.201X года

Элементы баланса	Сумма, евро	На дату первоначальной регистрации		На отчетную дату		Разница, леев
		официальный курс молдавского лея, лея/евро	эквивалент в нац. валюте, леев	официальный курс молдавского лея, лея/евро	эквивалент в нац. валюте, леев	
А	1	2	3 = 1 x 2	4	5 = 1 x 4	6 = 5 - 3
1. Денежные элементы:						
1.1. Денежные средства	46 000	15,6138	718 235	15,7325	723 695	5 460
1.2. Текущие финансовые инвестиции	30 000	15,5218	465 654	15,7325	471 975	6 321
1.3. Текущая дебиторская задолженность	22 000	15,3845	338 459	15,7325	346 115	7 656
1.4. Текущие обязательства	14 000	15,6719	219 407	15,7325	220 255	848
2. Неденежные элементы:						
2.1. Нематериальные активы	2 700	15,6143	42 159	15,6143	42 159	-
2.2. Долгосрочные материальные активы	32 000	15,7540	504 128	15,7540	504 128	-

2.3. Долгосрочные финансовые инвестиции	60 000	15,7158	942 948	15,7158	942 948	-
2.4. Запасы	8 200	15,5294	127 341	15,5294	127 341	-

На основе представленных данных субъект отражает в учете:

- положительные курсовые валютные разницы по:
 - денежным средствам в сумме 5 460 леев – как одновременное увеличение денежных средств и текущих доходов;
 - текущим финансовым инвестициям в сумме 6 321 леев – как одновременное увеличение инвестиций и текущих доходов;
 - текущей дебиторской задолженности в сумме 7 656 леев – как одновременное увеличение текущей дебиторской задолженности и текущих доходов;
- отрицательные курсовые валютные разницы по займам в сумме 848 леев – как одновременное увеличение текущих расходов и текущих обязательств.