

STANDARDUL NAȚIONAL DE CONTABILITATE 21

"EFECTELE VARIAȚIILOR CURSURILOR VALUTARE"

Introducere

1. Prezentul standard este elaborat în baza standardului internațional de contabilitate 21 "Efectele variațiilor cursurilor valutare", adoptat de Comitetul S.I.C. în anul 1983 și revizuit în anul 1993.

Obiectiv

2. Obiectivul prezentului standard îl constituie determinarea regulilor de contabilizare a operațiunilor în valută străină și a modului de reflectare a diferențelor de curs în rapoartele financiare.

Domeniul de aplicare

3. Prezentul standard se extinde asupra tuturor persoanelor juridice și fizice care desfășoară activitate de întreprinzător, sînt înregistrate în Republica Moldova și efectuează operațiuni în valută străină, precum și asupra filialelor, reprezentanțelor și altor subdiviziuni structurale ale lor cu sediul atît pe teritoriul republicii, cît și peste hotarele acesteia.

4. Prezentul standard se aplică în cazul:

- a) contabilizării operațiunilor curente în valută străină;
- b) contabilizării operațiunilor privind fluxul de capital exprimate în valută străină;
- c) recalculării indicatorilor prezentați în rapoartele financiare întocmite în valută străină de către subdiviziunile structurale, situate peste hotarele Republicii Moldova, pentru includerea acestora în rapoartele financiare ale întreprinderii-raportor.

5. Standardul examinează valuta națională a Republicii Moldova - leul moldovenesc - în calitate de valută de decontare a întreprinderii-raportor.

6. Standardul nu tratează:

- a) recalcularea indicatorilor prezentați în rapoartele financiare ale întreprinderii din valuta națională a Republicii Moldova în valută străină pentru comoditatea utilizatorilor de rapoarte financiare sau în alte scopuri similare;
- b) includerea în Raportul privind fluxul mijloacelor bănești a fluxurilor de mijloace bănești care rezultă din operațiunile în valută străină și convertirea mijloacelor bănești ale subdiviziunilor și întreprinderilor străine (S.N.C. 7 "Raportul privind fluxul mijloacelor bănești");
- c) contabilizarea sub formă de hedging a activelor și datoriilor în valută străină, cu excepția constatării diferenței de curs rezultată din datoriile în valută străină, contabilizate în calitate de hedging pentru investițiile nete în subdiviziunile și întreprinderile străine (S.N.C. 32 "Instrumentele financiare").

Definiții

7. Noțiunile utilizate în prezentul standard semnifică:

Întreprindere-raportor - agent economic care întocmește și prezintă rapoarte financiare în valuta națională a Republicii Moldova.

Subdiviziune străină - întreprindere fiică, asociată, mixtă sau filială a

întreprinderii-raportor, activitatea căreia se desfășoară peste hotarele Republicii Moldova și este o parte integrantă (continuare) a activității întreprinderii-raportor.

Întreprindere străină - întreprindere fiică, asociată, mixtă sau filială a întreprinderii-raportor, activitatea căreia se desfășoară peste hotarele Republicii Moldova și nu este o parte integrantă (continuare) a activității întreprinderii-raportor.

Valută străină - orice valută diferită de valuta națională a Republicii Moldova.

Valută convertibilă - valută care se schimbă liber și nelimitat în alte valute, cursul cărora este cotelat de Banca Națională a Moldovei (B.N.M.).

Valută neconvertibilă - valuta țării în care este interzis schimbul liber al acesteia în alte valute și în virtutea acestui fapt cursul ei nu se cotează de B.N.M.

Operațiuni în valută străină - gen de activitate al întreprinderii-raportor, care include tranzacții privind cumpărarea și (sau) vânzarea valutei străine, precum și alte operațiuni cu aplicarea valutei străine și a mijloacelor de plată în valută străină.

Cotarea valutei - stabilirea cursului de schimb al valutei naționale a Republicii Moldova față de valutele străine.

Curs de schimb valutar - prețul valutei străine exprimat în valuta națională a Republicii Moldova.

Diferență de curs - diferență rezultată din reflectarea în contabilitate și rapoartele financiare a unor și aceluiași operațiuni în valută străină la diferite cursuri de schimb valutar, precum și din recalcularea activelor și datoriilor în valute străine la data întocmirii bilanțului.

Posturi monetare - mijloace bănești disponibile, precum și active de primit și datorii de plătit (mijloace bănești în casierie, mijloace în conturile bancare, documente de plată, creanțe și datorii etc.).

Posturi nemonetare - posturi care nu sînt monetare (active nemateriale, active materiale pe termen lung, stocuri de mărfuri și materiale, capital etc.).

Investiții nete într-o întreprindere străină - cota întreprinderii-raportor în activele nete ale unei întreprinderi străine.

Valoarea venală - suma la care poate fi schimbat un activ sau poate fi achitată o datorie între părțile informate care consimt tranzacția după principiul părților independente.

Hedging - încheierea tranzacțiilor în urma cărora întreprinderea-raportor are posibilitate de a se proteja contra unor eventuale pierderi din cauza variației cursurilor de schimb valutar privind activele procurate și datoriile înregistrate în valută străină.

Data încheierii perioadei de gestiune - ultima zi calendaristică în perioada de gestiune.

Data efectuării operațiunii în valută străină - ziua în care întreprinderea dobîndește dreptul de contabilizare a activelor și datoriilor rezultate din această operațiune.

Operațiuni în valută străină

8. Operațiunile în valută străină se subdivizează în:

- a) operațiuni curente;
- b) operațiuni privind fluxul de capital.

9. Operațiunile curente în valută străină se realizează în cazurile:

- procurării sau vânzării valorilor în mărfuri și materiale, serviciilor și altor active circulante contra valută străină;

- primirii sau acordării creditelor în cadrul cărora sumele ce urmează a fi achitate sau primite sînt stabilite în valută străină;

- altor procurări sau vânzări ale activelor, cînd întreprinderea își asumă datorii sau se achită pentru datoriile stabilite în valută străină.

10. Operațiunile privind fluxul de capital exprimate în valută străină cuprind:

- investițiile directe efectuate în valută străină (de exemplu, plasamentele în capitalul statutar al întreprinderii străine în scopul obținerii profitului și dobîndirii drepturilor de participare la gestionarea acestei întreprinderi);

- investițiile de portofoliu efectuate în valută străină (de exemplu, procurarea titlurilor de valoare);

- transferuri în valută străină ca plată a dreptului de proprietate asupra clădirilor, construcțiilor și altor bunuri imobiliare;

- alte operațiuni în valută străină care nu se consideră operațiuni curente.

Modul de convertire a mijloacelor valutare: principii generale

11. Convertirea mijloacelor valutare constă în determinarea în valuta națională a Republicii Moldova a echivalentului sumelor exprimate în valută străină în baza cursului de schimb valutar oficial stabilit de B.N.M. la data respectivă. Convertirea prevede efectuarea consecutivă a unor proceduri cum sînt: stabilirea tipului cursului de schimb valutar, identificarea datei la care trebuie efectuată convertirea, determinarea mărimii absolute a cursului de schimb valutar, calcularea propriu-zisă a echivalentului, constatarea și contabilizarea diferenței de curs.

12. În cazul în care operațiunea economică se realizează în valută neconvertibilă, convertirea se efectuează în două etape:

a) suma în valută străină neconvertibilă se recalculează în valută convertibilă (de exemplu, în dolari S.U.A.). În acest scop se utilizează corelația directă de curs a valutelor;

b) suma obținută în valută convertibilă se recalculează în valuta națională a Republicii Moldova conform paragrafului 11 al prezentului standard.

Active și datorii exprimate în valută străină Evaluarea inițială

13. Activele și datoriile rezultate din operațiunile în valută străină se contabilizează inițial în valuta națională a Republicii Moldova în baza cursului de schimb valutar la data efectuării operațiunii.

Evaluarea ulterioară

14. La data întocmirii bilanțului contabil:

a) posturile monetare în valută străină se reflectă în valuta națională a Republicii Moldova prin aplicarea cursului de schimb valutar la data încheierii perioadei de gestiune;

b) posturile nemonetare în valută străină evaluate la valoarea de intrare se reflectă în valuta națională a Republicii Moldova prin aplicarea cursului de schimb valutar la

data efectuării operațiunii;

c) posturile nemonetare evaluate la valoarea venală sau valoarea realizabilă netă se reflectă în valuta națională a Republicii Moldova prin aplicarea cursului de schimb valutar la data determinării valorii venale sau valorii realizabile nete.

15. Valoarea de bilanț a posturilor nemonetare se determină în conformitate cu S.N.C. 2 "Stocurile de mărfuri și materiale", S.N.C. 13 "Contabilitatea activelor nemateriale", S.N.C. 16 "Contabilitatea activelor materiale pe termen lung" (la valoarea de intrare sau efectivă, valoarea venală, valoarea realizabilă netă etc.). Indiferent de modul de determinare a valorii de bilanț a posturilor, sumele stabilite în valută străină se reflectă în valuta națională a Republicii Moldova, utilizând cursurile de schimb valutar în conformitate cu prevederile prezentului standard (la data procurării activului sau determinării valorii venale a acestuia, la data apariției cheltuielilor sau calculării valorii realizabile nete etc.).

Constatarea diferenței de curs - metodă recomandată de prezentul standard

16. Diferențele de curs, care rezultă din operațiunile curente, de regulă, apar:

a) ca rezultat al modificărilor în cursul de schimb valutar între data efectuării operațiunii în valută străină și data achitării creanțelor și datoriilor referitoare la aceasta;

b) în cazul prezentării în rapoartele financiare a posturilor monetare ale întreprinderii la cursuri de schimb, ce diferă de cele la care au fost constatate inițial în perioada curentă sau precedentă.

Diferențele de curs sus-numite se constată ca venituri sau cheltuieli ale întreprinderii-raportor în perioada în care au apărut. Excepție fac diferențele de curs examinate în paragrafele 18-20 ale prezentului standard.

17. În cazul în care decontările privind operațiunea în valută străină se efectuează în perioada de gestiune în care aceasta a fost realizată, toată diferența de curs se constată în această perioadă de gestiune. Dacă însă decontările privind operațiunea sînt efectuate în una din perioadele de gestiune ulterioare, diferența de curs corespunzătoare se constată în fiecare perioadă intermediară, pînă la perioada de decontare, și se determină prin variația cursului de schimb valutar în decursul fiecărei perioade.

18. Diferențele de curs care rezultă din operațiunile aferente fluxului de capital se reflectă în rapoartele financiare ale întreprinderii-raportor drept capital propriu în postul "Capital suplimentar" pînă la ieșirea investițiilor. După ieșirea acestora diferențele de curs se trec la venituri sau cheltuieli în conformitate cu paragraful 32 al prezentului standard.

19. Întreprinderea-raportor poate să dispună de posturi monetare la care o anumită sumă urmează a fi încasată de la întreprinderea străină sau plătită acesteia. Posturile monetare, termenul de achitare al cărora nu vizează perioada de gestiune curentă, constituie prin esența lor o extindere sau reducere a investiției nete în întreprinderea străină (de exemplu, investițiile pe termen lung în părți legate și nelegate).

Creanțele pe termen lung și datoriile pe termen lung privind facturile comerciale nu se includ în asemenea posturi monetare.

20. Diferența de curs, ce apare în privința datoriei în valută străină, contabilizată în calitate de hedging pentru investițiile nete în întreprinderea străină, se reflectă în rapoartele financiare drept capital propriu pînă la ieșirea investiției nete. După ieșirea investiției această diferență de curs se constată ca venit sau cheltuială în conformitate cu paragraful 32 al prezentului standard.

Constatarea diferenței de curs - metodă alternativă admisibilă

21. Diferențele de curs pot să rezulte din devalorizarea (deprecierea) esențială a valutei naționale a Republicii Moldova. Dacă această devalorizare practic nu poate fi acoperită prin metoda de hedging și datoria rezultată din procurarea activului facturat în valută străină nu poate fi achitată, diferențele de curs apărute în acest caz se includ în valoarea de bilanț a activului respectiv cu condiția că valoarea de bilanț rectificată nu va depăși valoarea cea mai mică dintre valoarea curentă și valoarea venală. Aplicarea metodei de reglementare a diferențelor de curs luînd în considerare nivelul de devalorizare a valutei naționale se determină de organele împuternicite (BNM, Ministerul Finanțelor).

Conversiunea rapoartelor financiare ale subdiviziunilor structurale amplasate peste hotare

22. Metoda utilizată pentru conversiunea rapoartelor financiare ale subdiviziunilor structurale amplasate peste hotarele Republicii Moldova se determină în funcție de modul de finanțare și funcționarea acestora față de întreprinderea-raportor. Din aceste considerente subdiviziunile structurale în cauză se împart în subdiviziuni străine și întreprinderi străine.

23. Întreprinderile străine se disting prin următoarele:

a) activitatea lor este suficient de independentă față de activitatea întreprinderii-raportor;

b) operațiunile cu întreprinderea-raportor constituie o parte nesemnificativă a activității întreprinderilor străine;

c) finanțarea întreprinderilor străine se efectuează într-o măsură mai mare din contul mijloacelor proprii sau împrumuturilor locale, decît din contul întreprinderii-raportor;

d) cheltuielile pentru retribuirea muncii, procurarea materialelor și altor componente ale producției fabricate sau serviciilor prestate de întreprinderile străine de cele mai multe ori sînt achitate sau vis-a-vis de ele se efectuează decontări în valuta țării în care își au sediul;

e) vânzările efectuate de întreprinderile străine se realizează, de regulă, în valuta țării în care își au sediul;

f) fluxul mijloacelor bănești ale întreprinderii-raportor, de regulă, este separat de activitatea cotidiană a întreprinderilor străine, fără a fi supusă influenței nemijlocite a acestora.

Conversiunea rapoartelor financiare ale subdiviziunilor străine

24. Indicatorii rapoartelor financiare ale subdiviziunilor străine se recalculează conform

paragrafelor 11-21 ale prezentului standard,adică ca și cum operațiunile subdiviziunilor străine ar fi efectuate de însăși întreprinderea-raportor. În acest caz variațiile în cursurile de schimb valutar influențează posturile monetare ale subdiviziunilor străine și ale întreprinderii-raportor, dar nu investițiile nete ale întreprinderii-raportor în aceste subdiviziuni. De exemplu, subdiviziunea străină poate comercializa mărfurile importate de la întreprinderea-raportor, transferînd acesteia mijloacele încasate. Variațiile cursurilor de schimb valutar în asemenea situație exercită practic o influență imediată asupra fluxului mijloacelor bănești atît ale subdiviziunii străine, cît și ale întreprinderii-raportor.

Conversiunea rapoartelor financiare ale întreprinderilor străine

25. Întreprinderile străine acumulează mijloacele bănești și alte posturi monetare, suportă cheltuieli, obține venituri, efectuează diverse operațiuni, de regulă, în valuta țării în care sînt amplasate. În cazurile în care apar modificări ale cursului de schimb între valuta națională a Republicii Moldova și valuta țării în care își au sediul întreprinderile străine, influența acestora asupra fluxului mijloacelor bănești atît ale întreprinderii străine, cît și ale întreprinderii-raportor este fie nesemnificativă, fie indirectă. Variațiile în cursul de schimb valutar în asemenea situație influențează investițiile nete ale întreprinderii-raportor în întreprinderile străine, și nu unele posturi monetare și nemonetare (nelichide) ale întreprinderilor străine.

26. Indicatorii rapoartelor financiare ale întreprinderilor străine se recalculează în felul următor:

a) posturile monetare și nemonetare ale bilanțului contabil - în baza cursului de schimb valutar la data încheierii perioadei de gestiune;

b) posturile de venituri și cheltuieli care formează rezultatele financiare - în baza cursului de schimb valutar la data efectuării operațiunilor sau a cursului mediu în perioada de gestiune, cu excepția întreprinderilor străine care întocmesc rapoartele financiare în valuta țării cu o economie hiperinflaționistă. În așa caz posturile de venituri și cheltuieli sînt supuse conversiunii prin aplicarea cursului de schimb valutar la data încheierii perioadei de gestiune;

c) toate diferențele de curs rezultate se vor reflecta în rapoartele financiare ale întreprinderii-raportor drept capital propriu în postul "Capital suplimentar" pînă la ieșirea investiției nete.

27. În cazul în care întreprinderea străină este consolidată, dar nu se află în posesiunea deplină a întreprinderii-raportor, diferența de curs acumulată, care rezultă din conversiunea rapoartelor financiare și este raportată la cota minoritară, se contabilizează drept cotă minoritară în raportul financiar consolidat.

28. Orice fond comercial (goodwill) și orice diferențe dintre valoarea venală și valoarea de bilanț a activelor și datoriilor, rezultate din procurarea întreprinderii străine, pot fi considerate ca

a) active și datorii ale întreprinderii străine și se recalculează prin aplicarea cursului de schimb valutar la data încheierii perioadei de gestiune în conformitate cu paragraful 26 al prezentului standard;

b) active și datorii ale întreprinderii-raportor, care sînt deja exprimate în

valuta națională a Republicii Moldova sau sînt posturi nemonetare în valută străină și se reflectă în bilanț prin aplicarea cursului de schimb valutar la data efectuării operațiunii în conformitate cu paragraful 14 al prezentului standard.

29. Rapoartele financiare ale întreprinderilor străine se includ în raportul financiar consolidat al întreprinderii-raportor în conformitate cu S.N.C. 27 "Rapoartele financiare consolidate și contabilitatea investițiilor în întreprinderile fiice" și S.N.C. 31 "Reflectarea în rapoartele financiare a participațiilor în întreprinderile mixte". În acest caz diferența de curs rezultată din orice post monetar pe termen lung sau pe termen scurt în cadrul grupului nu poate fi exclusă (eliminată) pe seama sumei respective apărute în alte solduri în cadrul grupului. Aceasta se explică prin faptul că posturile monetare constituie datorii aferente schimbului unei valute în alta și pentru întreprinderea-raportor reprezintă o sursă de venituri sau cheltuieli, cauzată de variațiile în cursurile de schimb valutar. Ca urmare, în raportul financiar consolidat al întreprinderii-raportor o asemenea diferență de curs se constată ca venit sau cheltuială, iar dacă această diferență apare în circumstanțele descrise în paragraful 20 al prezentului standard, se examinează drept capital propriu pînă la ieșirea investițiilor nete.

30. Întreprinderile străine pregătesc, de regulă, rapoartele financiare la aceeași dată ca și întreprinderea-raportor. Dacă însă datele raportate nu coincid, activele și datoriile întreprinderilor străine se recalculează după cursul valutar la data întocmirii de către ele a raportului financiar. În cazul unor variații semnificative în cursurile de schimb valutar pînă la data întocmirii rapoartelor financiare de către întreprinderea-raportor, diferențele de curs apărute se reflectă în conformitate cu S.N.C. 27 "Rapoartele financiare consolidate și contabilitatea investițiilor în întreprinderile fiice" și S.N.C. 28 "Contabilitatea investițiilor în întreprinderile asociate".

31. În cazurile în care întreprinderile străine întocmesc rapoartele financiare în valuta țării cu economie hiperinflaționistă, pînă la convertirea în valuta națională a Republicii Moldova, asemenea rapoarte sînt revăzute în conformitate cu S.N.C. 29 "Rapoartele financiare în condițiile economiei hiperinflaționiste". Cînd economia acestor țări încetează a fi hiperinflaționistă, întreprinderile străine nu mai întocmesc și nu prezintă rapoarte financiare în conformitate cu S.N.C.

29 "Informația financiară în condițiile economiei hiperinflaționiste". Pentru convertirea rapoartelor financiare în valuta națională a Republicii Moldova întreprinderile în cauză utilizează drept valori de intrare sumele, calculate la data încetării condițiilor de hiperinflație.

Ieșirea întreprinderilor străine

32. Întreprinderea străină se consideră ieșită în cazul vânzării integrale sau parțiale, lichidării, restituirii unei cote a capitalului statutar, încetării activității întreprinderii în ansamblu sau a unei părți a acesteia. În cazul ieșirii integrale a întreprinderii străine, suma amînată acumulată a diferențelor de curs aferentă posturilor monetare pe termen lung, se trece la cheltuielile sau veniturile întreprinderii-raportor în perioada de gestiune în care se constată veniturile sau cheltuielile ocazionate de ieșirea acestei întreprinderi. În cazul ieșirii parțiale a întreprinderii străine, la cheltuielile sau veniturile întreprinderii-raportor este trecută numai o cotă proporțională a diferenței de

curs acumulate corespunzătoare.

Modificarea statutului subdiviziunilor și întreprinderilor străine

33. Modificarea modului de finanțare a subdiviziunilor structurale situate peste hotarele Republicii Moldova și a activității acestora față de întreprinderea-raportor (transformarea subdiviziunilor străine în întreprinderi străine și invers) necesită operarea unor modificări în modul de conversiune a rapoartelor financiare, constatare și evidență a diferențelor de curs. Modul aplicabil la clasificarea revizuită a subdiviziunilor sus-numite se utilizează din data modificării statutului acestora.

34. În cazul transformării subdiviziunii străine în întreprindere străină, diferențele de curs rezultate din conversiunea posturilor nemonetare la data modificării statutului se consideră drept capital propriu.

35. La transformarea întreprinderii străine în subdiviziune străină, sumele recalculate aferente posturilor nemonetare la data modificării statutului, sînt examinate în calitate de valoare de intrare pentru posturile menționate atît în perioada de gestiune curentă, cît și în perioadele ulterioare. Diferența de curs amînată nu se constată ca venituri sau cheltuieli pînă la data ieșirii subdiviziunii străine.

Influența diferențelor de curs asupra impozitului pe venit

36. Diferențele de curs, rezultate din operațiunile în valută străină, precum și din recalcularea soldurilor activelor și datoriilor din rapoartele financiare ale subdiviziunilor și întreprinderilor străine, influențează veniturile și cheltuielile întreprinderii-raportor. Modificările care apar în așa caz în suma cheltuielilor privind impozitul pe venit se contabilizează în conformitate cu S.N.C. 12 "Contabilitatea impozitului pe venit".

Publicitatea informației

37. Întreprinderea-raportor în rapoartele financiare trebuie să dezvăluie:

a) suma diferențelor de curs raportată la venituri și cheltuieli în perioada de gestiune;

b) diferențele de curs nete incluse în capitalul propriu în perioada de gestiune, precum și sumele unor astfel de diferențe la începutul și sfîrșitul perioadei de gestiune;

c) suma diferențelor de curs care apar în decursul perioadei de gestiune și care este inclusă în valoarea de bilanț a activelor în conformitate cu prevederile paragrafului 21 al prezentului standard;

d) informații privind modificările în clasificarea subdiviziunilor și întreprinderilor străine, inclusiv:

- esența și cauza modificărilor operate în clasificare;
- influența modificărilor operate în clasificare asupra capitalului statutar al întreprinderii-raportor;
- influența modificărilor asupra veniturilor sau cheltuielilor întreprinderii-raportor în perioada de gestiune;

e) metoda aleasă în conformitate cu paragraful 28 al prezentului standard pentru efectuarea conversiunii fondului comercial (goodwill-ului) și a diferențelor dintre valoarea venală și valoarea de bilanț a activelor și datoriilor la procurarea întreprinderii străine;

f) efectele variațiilor cursurilor de schimb valutare survenite după data raportată în conformitate cu S.N.C. 10 "Eventualități și evenimente ale activității economice care survin după data de întocmire a bilanțului";

g) politica întreprinderii întru evitarea riscului în operațiunile în valută străină, inclusiv în vederea hedgingului.

Data intrării standardului în vigoare

38. Prezentul standard intră în vigoare la data publicării în Monitorul Oficial al Republicii Moldova.