

НАЦИОНАЛЬНЫЙ СТАНДАРТ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА 21 "ПОСЛЕДСТВИЯ ИЗМЕНЕНИЙ КУРСОВ ОБМЕНА ВАЛЮТ"

Введение

1. Настоящий стандарт разработан на основе международного стандарта бухгалтерского учета 21 "Последствия изменений курсов обмена валют", принятого Комитетом по МСБУ в 1983 году и пересмотренного в 1993 году.

Цель

2. Целью данного стандарта является определение правил учета операций в иностранной валюте и порядка отражения курсовых разниц в финансовых отчетах.

Сфера действия

3. Настоящий стандарт распространяется на все юридические и физические лица, занимающиеся предпринимательской деятельностью и зарегистрированные в Республике Молдова, которые осуществляют операции в иностранной валюте, а также на их филиалы, представительства и другие структурные подразделения, расположенные как на территории республики, так и за ее пределами.

4. Данный стандарт применяется при

- а) учете текущих операций в иностранной валюте;
- б) учете выраженных в иностранной валюте операций по движению капитала;
- с) пересчете показателей финансовых отчетов, составленных в иностранной валюте структурными подразделениями, находящимися за пределами Республики Молдова, для их включения в финансовые отчеты отчитывающегося предприятия.

5. Стандарт рассматривает национальную валюту Республики Молдова - молдавские леи - в качестве отчетной валюты отчитывающегося предприятия.

6. Стандарт не рассматривает

- а) пересчет показателей финансовых отчетов предприятия из национальной валюты Республики Молдова в иностранную валюту для удобства пользователей финансовых отчетов или для других подобных целей;
- б) включение в Отчет о движении денежных средств потоков денежных средств, которые возникают в результате операций в иностранной валюте и конвертации денежных средств зарубежных подразделений и предприятий (НСБУ 7 "Отчет о движении денежных средств");
- с) учет хеджирования активов и обязательств в иностранной валюте, за исключением признания курсовой разницы, возникшей по обязательствам в иностранной валюте, учитываемых в качестве хеджа на нетто-инвестиции в зарубежные подразделения и предприятия (НСБУ 32 "Финансовые инструменты").

Определения

7. В данном стандарте используются следующие понятия:
Отчитывающееся предприятие - хозяйствующий субъект,

составляющий и представляющий финансовые отчеты в национальной валюте Республики Молдова;

Зарубежное подразделение - дочернее, ассоциированное, совместное предприятие или филиал отчитывающегося предприятия, деятельность которого осуществляется за пределами Республики Молдова и является неотъемлемой составной частью (продолжением) деятельности отчитывающегося предприятия;

Зарубежное предприятие - дочернее, ассоциированное, совместное предприятие или филиал отчитывающегося предприятия, деятельность которого осуществляется за пределами Республики Молдова и не является неотъемлемой частью (продолжением) деятельности отчитывающегося предприятия;

Иностранная валюта - любая валюта, отличная от национальной валюты Республики Молдова;

Конвертируемая валюта - валюта, свободно и неограниченно обмениваемая на любые другие валюты, курс которых котируется Национальным банком Республики Молдова (НБМ);

Неконвертируемая валюта - валюта страны, в которой существует запрет на ее свободный обмен на другие валюты, в связи с чем курс ее не котируется НБМ;

Операции в иностранной валюте - вид деятельности отчитывающегося предприятия, включающий сделки по покупке и (или) продаже иностранной валюты, а также другие операции с использованием иностранной валюты и платежных средств в иностранной валюте;

Котировка валюты - установление курса обмена национальной валюты Республики Молдова по отношению к иностранным валютам;

Курс обмена валют - цена иностранной валюты, выраженная в национальной валюте Республики Молдова;

Курсовая разница - разница, возникающая в результате отражения в бухгалтерском учете и финансовой отчетности одних и тех же операций в иностранной валюте по разным курсам обмена валют, а также пересчета остатков активов и обязательств в иностранной валюте на дату составления баланса;

Денежные статьи - имеющиеся в наличии денежные средства, а также активы к получению и обязательства к выплате (денежные средства в кассе, средства на счетах в банках, платежные документы, дебиторская задолженность, кредиторская задолженность и др.);

Неденежные статьи - статьи, не являющиеся денежными (нематериальные активы, долгосрочные материальные активы, товарно-материальные запасы, капитал и др.);

Нетто-инвестиции в зарубежное предприятие - доля отчитывающегося предприятия в нетто-активах зарубежного предприятия;

Справедливая рыночная стоимость - сумма, по которой можно обменять актив или оплатить обязательство между осведомленными сторонами, желающими вступить в сделку по принципу независимых сторон;

Хеджирование - заключение сделок, в результате которых

отчитывающееся предприятие получает возможность застраховать себя от возможных потерь вследствие изменения курсов обмена валют по приобретаемым активам и возникающим обязательствам в иностранной валюте;

Дата завершения отчетного периода - последний календарный день в отчетном периоде;

Дата совершения операции в иностранной валюте - день возникновения у предприятия права отражения в бухгалтерском учете активов и обязательств, которые явились результатом этой операции.

Операции в иностранной валюте

8. Операции в иностранной валюте подразделяются на

- а) текущие операции;
- б) операции по движению капитала.

9. Текущими операциями в иностранной валюте являются

- покупка или продажа товарно-материальных ценностей, услуг и других оборотных активов за иностранную валюту;
- получение или предоставление кредитов, по которым суммы к оплате или получению установлены в иностранной валюте;
- прочее приобретение или продажа активов, когда предприятие берет на себя обязательства или рассчитывается по обязательствам, установленным в иностранной валюте.

10. К выраженным в иностранной валюте операциям по движению капитала относятся:

- прямые инвестиции в иностранной валюте (например, вложения в уставный капитал зарубежного предприятия с целью извлечения прибыли и получения прав на участие в управлении этим предприятием);
- портфельные инвестиции в иностранной валюте (например, приобретение ценных бумаг);
- переводы в иностранной валюте в оплату прав собственности на здания, сооружения и иное недвижимое имущество;
- все прочие операции в иностранной валюте, не являющиеся текущими.

Порядок конверсии валютных средств:

общие положения

11. Конверсия валютных средств состоит в определении в национальной валюте Республики Молдова эквивалента сумм, выраженных в иностранной валюте, на основе официального курса обмена валют, определяемого НБМ на соответствующую дату. Конверсия предусматривает последовательное установление вида курса обмена валют; идентификацию даты, по состоянию на которую следует проводить конверсию; определение абсолютной величины курса обмена валют; непосредственный расчет эквивалента; исчисление и учет курсовой разницы.

12. Если хозяйственная операция совершается в неконвертируемой валюте, конверсия производится в два этапа:

- а) сумма в неконвертируемой иностранной валюте переводится в конвертируемую валюту (например, в доллары США). В этих целях используется прямое курсовое соотношение

валют;

б) полученная сумма в конвертируемой валюте пересчитывается в национальную валюту Республики Молдова согласно параграфу 11 данного стандарта.

Активы и обязательства, выраженные в иностранной валюте
Первоначальная оценка

13. Активы и обязательства, возникшие в результате операций в иностранной валюте, первоначально отражаются в бухгалтерском учете в национальной валюте Республики Молдова на основе курса обмена валют на дату совершения операции.

Последующая оценка

14. На дату составления бухгалтерского баланса

а) денежные статьи в иностранной валюте отражаются в национальной валюте Республики Молдова путем применения курса обмена валют на дату завершения отчетного периода;

б) неденежные статьи в иностранной валюте, которые оцениваются по первоначальной стоимости, отражаются в национальной валюте Республики Молдова путем применения курса обмена валют на дату совершения операции;

с) неденежные статьи в иностранной валюте, которые оцениваются по справедливой рыночной стоимости или чистой стоимости реализации, отражаются в национальной валюте Республики Молдова путем применения курса обмена валют на дату определения справедливой рыночной стоимости или чистой стоимости реализации.

15. Балансовая стоимость неденежных статей определяется согласно требованиям НСБУ 2 "Товарно-материальные запасы", НСБУ 13 "Учет нематериальных активов", НСБУ 16 "Учет долгосрочных материальных активов" (на основе первоначальной или фактической стоимости, справедливой рыночной стоимости, чистой стоимости реализации и т.д.). Независимо от того, как определена балансовая стоимость статей, суммы, установленные в иностранной валюте, отражаются в национальной валюте Республики Молдова, используя курсы обмена валют в соответствии с условиями данного стандарта (на дату покупки актива или определения его справедливой рыночной стоимости, на дату возникновения затрат или определения чистой стоимости реализации и т.д.).

Признание курсовой разницы - подход,
рекомендуемый настоящим стандартом

16. Курсовые разницы по текущим операциям, как правило, возникают

а) в результате изменений курсов обмена валют между датой совершения операции в иностранной валюте и датой погашения дебиторской задолженности и обязательств по ней;

б) при представлении в финансовой отчетности денежных статей предприятия по курсам, отличным от тех, по которым они были первоначально признаны в текущем или предшествующем периодах.

Вышеназванные курсовые разницы относят на доходы или расходы отчитывающегося предприятия в периоде их возникновения. Исключение составляют курсовые разницы, рассматриваемые в параграфах 18 - 20 данного стандарта.

17. В случае, когда расчеты по операции в иностранной валюте производятся в том отчетном периоде, в котором была совершена операция, вся курсовая разница признается в этом же отчетном периоде. Если же расчеты по операции производятся в одном из последующих отчетных периодов, соответствующая курсовая разница признается в каждом промежуточном периоде, вплоть до периода расчета, и определяется изменением курса обмена валют в течение каждого периода.

18. Курсовые разницы, возникающие по операциям, связанным с движением капитала, отражаются в финансовых отчетах отчитывающегося предприятия как собственный капитал по статье "Добавочный капитал" до выбытия инвестиций. После выбытия последних курсовые разницы относят на доходы или расходы в соответствии с параграфом 32 настоящего стандарта.

19. Отчитывающееся предприятие может иметь денежные статьи, по которым предусмотрено получить определенную сумму от зарубежного предприятия или же оплатить ему. Денежные статьи, срок оплаты по которым не относится к текущему отчетному периоду, являются, по своей сути, расширением или сокращением нетто-инвестиций в зарубежное предприятие (например, долгосрочные инвестиции в связанные и несвязанные стороны). Долгосрочная дебиторская задолженность и долгосрочные обязательства по торговым счетам в такие денежные статьи не включаются.

20. Курсовая разница, возникающая по обязательству в иностранной валюте, учтенному в качестве хеджирования нетто-инвестиций в зарубежное предприятие, отражается в финансовой отчетности как собственный капитал до выбытия нетто-инвестиции. После выбытия инвестиции эта курсовая разница признается как доход или расход в соответствии с параграфом 32 настоящего стандарта.

Признание курсовой разницы - допустимый альтернативный подход

21. Курсовые разницы могут возникнуть в результате значительной девальвации национальной валюты Республики Молдова. Если для предотвращения такой девальвации нет практических способов хеджирования и обязательство, возникшее в результате приобретения актива, за который выставлен счет в иностранной валюте, не может быть оплачено, то образующиеся в этом случае курсовые разницы включаются в балансовую стоимость соответствующего актива при условии, что откорректированная балансовая стоимость не будет превышать наименьшую из двух стоимостей - текущую стоимость или справедливую рыночную стоимость. Применение способа регулирования курсовых разниц с учетом степени девальвации национальной валюты определяется соответствующими уполномоченными органами (НБМ, Министерство финансов).

Перевод финансовых отчетов структурных подразделений, расположенных за рубежом

22. Метод, используемый для перевода финансовых отчетов структурных подразделений, находящихся за пределами Республики Молдова, определяется в зависимости от способа их финансирования и функционирования по отношению к отчитываемому предприятию. В связи с этим в структурных подразделениях подобного рода выделяют зарубежные подразделения и зарубежные предприятия.

23. Отличительные признаки зарубежных предприятий:

а) их деятельность достаточно независима от деятельности отчитываемого предприятия;

б) операции с отчитываемым предприятием составляют незначительную часть деятельности зарубежных предприятий;

с) финансирование зарубежных предприятий осуществляется в большей степени за счет собственных средств или местных займов, чем за счет отчитываемого предприятия;

д) затраты на оплату труда, материалов и других составляющих производимой продукции или услуг, оказываемых зарубежными предприятиями, чаще всего оплачиваются или по ним производят расчеты в валюте стран их нахождения;

е) продажи, осуществляемые зарубежными предприятиями, совершаются, как правило, в валюте стран их нахождения;

ф) движение денежных средств отчитываемого предприятия, как правило, отделено от повседневной деятельности зарубежных предприятий, не подвергаясь их непосредственному влиянию.

Перевод финансовых отчетов зарубежных подразделений

24. Показатели финансовых отчетов зарубежных подразделений пересчитываются согласно параграфам 11 - 21 настоящего стандарта, т. е. так, как если бы операции зарубежных подразделений проводились самим отчитываемым предприятием. В этом случае изменения в курсах обмена валют влияют на денежные статьи зарубежных подразделений и отчитываемого предприятия, а не на нетто-инвестиции отчитываемого предприятия в эти подразделения. Например, зарубежное подразделение может продавать товары, импортированные от отчитываемого предприятия, и перечислять ему выручку. Изменение курсов обмена валют при этом оказывает практически немедленное влияние на движение денежных средств как зарубежного подразделения, так и отчитываемого предприятия.

Перевод финансовых отчетов зарубежных предприятий

25. Зарубежные предприятия накапливают денежные средства и другие денежные статьи, несут расходы, получают доходы, осуществляют различные операции, как правило, в валюте страны их нахождения. В тех случаях, когда возникает изменение курса обмена между национальной валютой Республики Молдова и валютой стран нахождения зарубежных предприятий, его влияние на движение денежных средств как зарубежных, так и

отчитывающегося предприятия либо незначительно, либо косвенно. Изменения в обменном курсе в таком случае влияют на нетто-инвестиции отчитывающегося предприятия в зарубежные предприятия, а не на отдельные денежные и неденежные статьи зарубежных предприятий.

26. Показатели финансовых отчетов зарубежных предприятий пересчитываются следующим образом:

а) денежные и неденежные статьи бухгалтерского баланса - на основе курса обмена валют на дату завершения отчетного периода;

б) доходные и расходные статьи, формирующие финансовые результаты, - на основе курса обмена валют на дату совершения операций либо среднего курса за отчетный период, за исключением зарубежных предприятий, составляющих финансовые отчеты в валюте страны с гиперинфляционной экономикой. В этом случае доходные и расходные статьи переводятся путем применения курса обмена валют на дату завершения отчетного периода;

с) все возникшие курсовые разницы отражаются в финансовых отчетах отчитывающегося предприятия как собственный капитал по статье "Добавочный капитал" до выбытия нетто-инвестиций.

27. Когда зарубежное предприятие консолидировано, но не находится в полном владении отчитывающегося предприятия, накопленная курсовая разница, возникающая при переводе финансовых отчетов и относимая к доле меньшинства, учитывается как доля меньшинства в консолидированном финансовом отчете.

28. Любой гудвилл и любые разницы между справедливой рыночной стоимостью и балансовой стоимостью активов и обязательств, возникающие от приобретения зарубежного предприятия, могут рассматриваться как:

а) активы и обязательства зарубежного предприятия и пересчитываются путем применения курса обмена валют на дату завершения отчетного периода в соответствии с параграфом 26 данного стандарта;

б) активы и обязательства отчитывающегося предприятия, которые либо уже выражены в национальной валюте Республики Молдова, либо являются неденежными статьями в иностранной валюте и отражаются в балансе отчитывающегося предприятия путем применения курса обмена валют на дату совершения операции в соответствии с параграфом 14 данного стандарта.

29. Финансовые отчеты зарубежного предприятия включаются в консолидированный финансовый отчет отчитывающегося предприятия в соответствии с НСБУ 27 "Консолидированные финансовые отчеты и учет инвестиций в дочерние предприятия" и НСБУ 31 "Отражение в финансовой отчетности доли участия в совместно контролируемой предпринимательской деятельности". При этом курсовая разница, возникшая по какой-либо долгосрочной или краткосрочной внутригрупповой денежной статье, не может быть исключена (элиминирована) за счет соответствующей суммы, возникшей по другим внутригрупповым остаткам. Это обусловлено тем, что денежные статьи представляют собой обязательства по обмену одной валюты на другую и для отчитывающегося предприятия являются источником доходов или расходов, связанных с изменениями в

курсах обмена валют. Таким образом, в консолидированном финансовом отчете отчитывающегося предприятия такая курсовая разница признается как доход или расход, а если она возникла при обстоятельствах, описанных в параграфе 20 настоящего стандарта, то рассматривается как собственный капитал до выбытия нетто-инвестиций.

30. Зарубежные предприятия обычно подготавливают финансовые отчеты на ту же дату, что и отчитывающееся предприятие. Если же отчетные даты не совпадают, активы и обязательства зарубежных предприятий пересчитываются по курсу обмена валют на дату составления ими финансовых отчетов. В случае значительных изменений в курсах обмена валют до даты составления финансовых отчетов отчитывающимся предприятием возникшие разницы отражаются в соответствии с НСБУ 27 "Консолидированные финансовые отчеты и учет инвестиций в дочерние предприятия" и НСБУ 28 "Учет инвестиций в ассоциированные предприятия".

31. Если зарубежные предприятия составляют финансовые отчеты в валюте страны с гиперинфляционной экономикой, то до пересчета в национальную валюту Республики Молдова такие отчеты пересматриваются в соответствии с НСБУ 29 "Финансовая отчетность в условиях гиперинфляционной экономики". Когда экономика этих стран перестает быть гиперинфляционной, зарубежные предприятия прекращают составление и представление финансовых отчетов в соответствии с НСБУ 29 "Финансовая отчетность в условиях гиперинфляционной экономики". Для перевода финансовых отчетов в национальную валюту Республики Молдова эти предприятия используют в качестве первоначальных стоимостей суммы, исчисленные на дату прекращения условий гиперинфляции.

Выбытие зарубежных предприятий

32. Зарубежное предприятие считается выбывшим при полной или частичной его продаже, ликвидации, возврате доли уставного капитала, прекращении деятельности всего либо части предприятия. При полном выбытии зарубежного предприятия отсроченная накопленная сумма курсовых разниц, относящаяся к долгосрочным денежным статьям, списывается на расходы или доходы отчитывающегося предприятия в том отчетном периоде, в котором признаются доходы или расходы от выбытия данного предприятия. В случае частичного выбытия зарубежного предприятия на расходы или доходы отчитывающегося предприятия относится только пропорциональная доля соответствующей накопленной курсовой разницы.

Изменение статуса зарубежных подразделений и предприятий

33. Изменение способа финансирования структурных подразделений, находящихся за пределами Республики Молдова, и их деятельности по отношению к отчитывающемуся предприятию (преобразование зарубежных подразделений в зарубежные предприятия или наоборот) требует соответствующих изменений

порядка перевода финансовых отчетов, признания и учета курсовых разниц. Порядок, применяемый к пересмотренной классификации указанных структурных подразделений, используется с даты изменения их статуса.

34. В случае преобразования зарубежного подразделения в зарубежное предприятие курсовые разницы, возникшие в результате перевода неденежных статей, на дату изменения их статуса рассматриваются как собственный капитал.

35. При преобразовании зарубежного предприятия в зарубежное подразделение пересчитанные суммы по неденежным статьям на дату изменения их статуса рассматриваются в качестве первоначальной стоимости для указанных статей как в отчетном, так и в последующих периодах. Отсроченная курсовая разница не признается в качестве доходов или расходов до даты выбытия зарубежного подразделения.

Влияние курсовых разниц на подоходный налог

36. Курсовые разницы, возникающие от операций в иностранной валюте, а также при пересчете остатков активов и обязательств финансовых отчетов зарубежных подразделений и предприятий, оказывают влияние на доходы и расходы отчитывающегося предприятия. Возникающие при этом изменения в сумме расходов по подоходному налогу учитываются в соответствии с НСБУ 12 "Учет подоходного налога".

Раскрытие информации

37. Отчитывающемуся предприятию в финансовых отчетах необходимо раскрывать

- а) сумму курсовых разниц, отнесенную на доходы и расходы за отчетный период;
- б) чистые курсовые разницы, отнесенные на собственный капитал за отчетный период, а также суммы таких разниц на начало и конец отчетного периода;
- в) сумму курсовых разниц, возникающих в течение отчетного периода, которая включается в балансовую стоимость активов в соответствии с требованиями параграфа 21 данного стандарта;
- г) информацию об изменениях в классификации зарубежных подразделений и предприятий, в том числе:
 - сущность и причину изменений в классификации;
 - влияние изменений в классификации на уставный капитал отчитывающегося предприятия;
 - влияние изменений на доходы или расходы отчитывающегося предприятия за отчетный период;
- д) метод, выбранный в соответствии с параграфом 28 данного стандарта для перевода гудвилла и разниц между справедливой рыночной стоимостью и балансовой стоимостью активов и обязательств при приобретении зарубежного предприятия;
- е) последствия изменений в курсах обмена валют, происшедших после отчетной даты, в соответствии с НСБУ 10 "Непредвиденные события и события хозяйственной деятельности, происшедшие после даты составления баланса";

g) политику предприятия во избежание риска в операциях в иностранной валюте, в том числе в отношении хеджирования.

Дата вступления стандарта в силу

38. Настоящий стандарт вступает в силу со дня опубликования в Monitorul Oficial al Republicii Moldova.