**НАЦИОНАЛЬНЫЙ СТАНДАРТ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА**

«КУРСОВЫЕ ВАЛЮТНЫЕ И СУММОВЫЕ РАЗНИЦЫ»

**Введение**

1. Настоящий стандарт разработан на основе Директивы 2013/34/ЕС и МСФО (IAS) 21 «Влияние изменений обменных курсов валют».

**Цель**

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

**Сфера действия**

1. Настоящий стандарт применяется для учета курсовых валютных и суммовых разниц, за исключением разниц, связанных с конверсией показателей финансовых отчетов зарубежных субъектов, включенных в консолидированные финансовые отчеты материнского предприятия.

**Определения**

1. 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 молдавскоголея 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**

1. Операции в иностранной валюте включают:
2. экспорт/импорт активов, услуг, работ, другие операции международной торговли;
3. получение/предоставление кредитов и займов в иностранной валюте;
4. осуществление финансовых инвестиций в иностранной валюте (приобретение ценных бумаг, долей участия в уставном капитале зарубежного субъекта и т.д.)
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:
7. первоначальной регистрации операции в иностранной валюте;
8. полного или частичного погашения дебиторской задолженности и обязательств по операциям в иностранной валюте;
9. составления финансовых отчетов (отчетная дата).
10. 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:
11. банковские и кассовые операции - дата получения (выдачи) денежных средств;
12. 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;

1. получение/предоставление кредитов и займов – дата получения/предоставления кредитов и займов;
2. осуществление финансовых инвестиций – дата приобретения инвестиций;
3. поступление в уставный капитал вкладов, выраженных в иностранной валюте – дата государственной регистрации формирования (изменения) уставного капитала или другая дата, разрешенная законодательством.
4. 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.
5. Положительные курсовые валютные разницы отражаются в учете следующим образом:
6. при росте валютного курса - как одновременное увеличение денежных средств, текущей дебиторской задолженности, других денежных элементов и текущих доходов;
7. 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:*

*- cоставления 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 (11,5525лея/доллар США - 11,3378лея/доллар США)] – как уменьшение текущих обязательств и увеличение текущих доходов.

1. Отрицательные курсовые валютные разницы отражаются в учете следующим образом:
2. при снижении валютного курса - как увеличение текущих расходов и уменьшение денежных средств, текущей дебиторской задолженности, других денежных элементов;
3. 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 (15,3584лея/евро - 15,3845лея/евро) + 30 000 евро х (15,3136лея/евро - 15,3845лея/евро)] – как увеличение текущих расходов и уменьшение текущей дебиторской задолженности.

1. При составлении финансовых отчетов денежные элементы в иностранной валюте (денежные средства, дебиторская задолженность и обязательства, за исключением выданных и полученных авансов для покупки/поставки активов и услуг, финансовые инвестиции, за исключением акций и долей участия и др.) пересчитываются по официальному курсу молдавского лея на отчетную дату.
2. Неденежные элементы в иностранной валюте (долгосрочные материальные и нематериальные активы, гудвилл, запасы, авансы, выданные/полученные для приобретения/поставки активов и услуг, элементы собственного капитала и др.) не подлежат пересчету на отчетную дату и отражаются в финансовых отчетах по официальному курсу молдавского лея на дату их первоначального признания.
3. Субъект может пересчитывать денежные элементы как на отчетную дату, так и с другой периодичностью, предусмотренной в учетных политиках (ежемесячно, ежеквартально и т.д.).
4. Положительные и отрицательные курсовые валютные разницы, возникающие в результате пересчета на отчетную дату денежных элементы, 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 субсидиям, к целевым финансированиям и поступлениям публичных учреждений с финансовой автономией, признаются как увеличение/уменьшение субсидий, целевых финансирований и поступлений.

1. 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 (15,3825лея/евро - 15,0540лея/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 (15,3158лея/евро - 15,3825 лея/евро)] – как увеличение текущих расходов и уменьшение текущей дебиторской задолженности.

**Учет суммовых разниц**

1. 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.
2. 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).
3. Погашение дебиторской задолженности и обязательств по операциям, выраженным в иностранной валюте или в условных единицах, отражается в учете в национальной валюте по обменному курсу:
4. на дату погашения дебиторской задолженности и обязательств; или
5. на дату поставки (приобретения) активов и/или оказания (получения) услуг; или
6. установленному в фиксированном размере или иным способом сторонами договора.
7. В случае применения обменного курса на дату погашения дебиторской задолженности и обязательств, суммовые разницы по соответствующим операциям отражаются в учете следующим образом:
8. положительные суммовые разницы - как увеличение текущей дебиторской задолженности и/или других активов или уменьшение текущих обязательств и увеличение текущих доходов;
9. 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 (15,3252лея/евро - 15,1220лея/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.

1. 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.
2. На отчетную дату дебиторская задолженность и обязательства по операциям, выраженным в иностранной валюте или в условных единицах, не подлежат пересчету.
3. 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.
4. Возникновение суммовых разниц по операциям с оплатой авансом зависит от:
5. величины авансовой оплаты: частичной или полной;
6. обменного курса, используемого в соответствии с п. 19 настоящего стандарта.
7. 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.

1. 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.

1. 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**

1. Пояснительная записка субъектов, которые составляют полные финансовые отчеты, помимо информации, предусмотренной Законом о бухгалтерском учете и финансовой отчетности, содержит как минимум следующую информацию:

1) сумма доходов и расходов по курсовым валютным разницам;

2) стоимость элементов учета, выраженных в иностранной валюте;

3) сумма доходов и расходов по суммовым разницам;

4) общее описание значительных контрактов в условных единицах и/или иностранной валюте.

Переходные положения

1. Настоящий стандарт применяется начиная с даты вступления в силу.
2. 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**

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

Приложение 1

**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 31.12.201Х 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 31.12.201Х года

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Элементы  баланса | Сумма,  евро | На дату первоначальной регистрации | | На отчетную  дату | | Разница,  лей |
| офиц. курс  молдавского лея,  лея/евро | эквивалент в нац. валюте,  лей | офиц. курс  молдавского лея,  лея/евро | эквивалент в нац. валюте,  лей |
| А | 1 | 2 | 3 = 1 х 2 | 4 | 5 = 1 х 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.