

Proiect Pilot nr. BG/03/B/F/PP-166025		Modulul de pregătire II
Pregătire pentru standarde contabile internaționale și management financiar pentru IMM-uri		“IFRS pentru întreprinderi mici și mijlocii”

TEMA 5

PREZENTARE PĂRȚI ASOCIATE

INTRODUCERE	2
REZULTATE PROIECTATE	2
CONCEPTE CHEIE ȘI STANDARDE DEFINITE	3
IAS 24 PREZENTARE PĂRȚI	5
Identificare părți	5
Caracterizare relații părți	5
IAS 21 EFECTELE MODIFICĂRIILOR RATELOR DE SCHIMB VALUTAR	6
Determinarea valutei de operare	6
Raportarea la valuta străină	7
Abordări la recunoașterea diferențelor de schimb	8
Schimbări în valuta de referință	8
Aplicarea valutei de referință în locul valutei de operare	8
Operații externe	10
IAS 31 RAPORTAREA FINANCIARĂ A INTERESELOR ÎN JOINT-VENTURES	11
Joint-venture	11
Operațiuni controlate conjugat	11
Bunuri controlate conjugat	12
Entități controlate conjugat	12
ABSTRACT	13
ÎNTREBĂRI PENTRU STUDIU INDIVIDUAL	14
RĂSPUNSURI LA EXERCIIII	15
CHEIA EXERCIIII	15

Proiect Pilot nr. BG/03/B/F/PP-166025		Modulul de pregătire II
Pregătire pentru standarde contabile internaționale și management financiar pentru IMM-uri		“IFRS pentru întreprinderi mici și mijlocii”

INTRODUCERE

IAS 24 Prezentare Părți necesită declarațiile financiare ale fiecărei întreprinderi care raportează privitor la raporturile și afacerile cu alte întreprinderi care sunt considerate “ părți”. Necesitatea unei astfel de prezentări rezidă în cerința de transparență a afacerilor între societăți legate prin virtutea abilităților lor de a controla sau exercita o influență semnificativă asupra întreprinderii. Aceste activități vor influența la rândul lor performanțele și statutul financiar al întreprinderii.

O societate poate susține activități cu valută străină în două moduri – via tranzacții în monedă străină sau via operațiuni externe. În același timp fiecare societate își poate prezenta declarația financiară în valută străină. IAS 21. Efectele modificărilor ratei de schimb a valutei prescriu modul în care tranzacțiile în valută sau operațiunile externe trebuie prezentate în declarația financiară a societății și modul în care aceste declarații se vor regăsi în monedele de raportare ale societății.

REZULTATE PROIECTATE

Prin însușirea materialului prezentat în acest capitol, veți putea :

- Identifica părțile implicate și sublinia relațiile tipice dintre acestea
- Prezenta necesitățile de prezentare ale relațiilor și tranzacțiilor dintre părțile în cauză
- Aplica principiile contabile de bază privitor la operațiunile în valută străină
- Aplica principiile contabile de bază privitoare la recunoașterea diferențelor de schimb
- Explica particularitățile de transformare a declarației financiare ale unei societăți din monedă de operare în monedă de raportare.
- Explica metodele de includere a operațiunilor externe în declarația financiară a societății.
- Prezentarea naturii și tipurilor de joint-ventures.
- Explica modul în care operațiunile controlate conjugat, bunurile conjugate, și societățile controlate conjugat din perspectiva asociaților sunt prezentate.
- Explica contabilitatea și raportarea dintre membrii și joint-venture
- Explica contabilitatea pentru interese în societăți joint-venture din declarația financiară a investitorilor.

Proiect Pilot nr. BG/03/B/F/PP-166025		Modulul de pregătire II
Pregătire pentru standarde contabile internaționale și management financiar pentru IMM-uri		“IFRS pentru întreprinderi mici și mijlocii”

TERMENI CHEIE ȘI STANDARDE DE DEFINIRE

Influență semnificativă

IAS 24 – Capacitatea de a participa la politica de decizie a unei societăți, dar fără control a acestei politici. Această posibilitate poate fi un rezultat al deținerii de acțiuni sau asumată în virtutea unui anumit statut sau acord.

Control

IAS 24 - Capacitatea de a conduce politica financiară și operativă a managementului unei societăți cu privire la obținerea de beneficii din aceste operațiuni.

Părți asociate

IAS 24 – părțile sunt considerate ca fiind asociate dacă :

- a) direct sau indirect
 - controlează sau sunt controlate sau sunt controlate în comun de societatea de raportare (inclusiv companii holding, subsidiare sau membre subsidiare);
 - Deținerea unui interes în societatea care le conferă o influență semnificativă asupra companiei;
 - Exercitarea controlului asupra companiei;
- b) Partea este o companie asociată (vezi IAS 28 Contabilitatea pentru investiții la asociați);
- c) Partea este joint-venture, la care compania de raportare care este un partener de control are un interes de control (vezi IAS 31 Raportarea intereselor în joint-venture);
- d) Partea este un element cheie din personalul de management al companiei sau este chiar compania-mamă;
- e) Partea este un membru apropiat al familiei părții asupra căreia deține control / influență semnificativă un alt membru important al personalului de management sau de un membru apropiat al familiei;
- f) Planurile de pensie sunt în beneficiul angajaților companiei sau în beneficiul părților asociate la companie.

Personal management important (cheie)

IAS 24 – Părțile cu autoritate și responsabilitate în planificarea, conducerea și controlarea activităților companiei de raportare, inclusiv directori și oficiali ai companiei (executiv și similari).

Tranzacții părți asociate

IAS 24 – un transfer de resurse sau obligațiuni între părți asociate, indiferent de perceperea unui preț/cost.

Valută străină

IAS 21 – o monedă alta decât cea a monedei de raportare a unei companii.

Operațiuni externe

IAS 21- O companie, precum subsidiarele, asociate, joint-venture sau filiale ale companiei de raportare, activități care se bazează sau sunt conduse într-o țară sau într-o monedă alta decât cea a țării sau moneda de raportare a companiei.

Proiect Pilot nr. BG/03/B/F/PP-166025		Modulul de pregătire II
Pregătire pentru standarde contabile internaționale și management financiar pentru IMM-uri		“IFRS pentru întreprinderi mici și mijlocii”

Monedă de operare/funcționare

IAS 21 – Moneda folosită pentru a iniția mediul economic, în care va opera compania.

Moneda de raportare

IAS 21 – moneda folosită în prezentarea declarației financiare.

Diferența de schimb

IAS 21 – Diferența rezultată din raportarea aceleiași număr de unități ale unei monede străine în moneda de raportare la o rată diferită de schimb.

Rata de închidere

IAS 21 – Rata de schimb la data bilanțului.

Investiție netă într-o unitate economică externă.

IAS 21 – Acțiunile companiei raportatoare în bunurile respectivei companii.

Elemente monetare

IAS 21 – banii deținuti, împreună cu bunurile și obligațiile ce trebuiesc primite sau plătite în valori fixe sau determinabile de bani.

Joint-venture

IAS 31 – un acord contractual prin care două sau mai multe părți asumă o activitate economică supusă controlului conjugat (comun).

Joint-control

IAS 31 – Divizarea asumată contractual a controlului asupra unei activități economice.

Parte cu capacitate de control din joint-venture

IAS 31 – un membru al joint-venture cu capacitate de control în activitate.

Investitor la joint-venture

IAS 31 – o parte sau membru al joint-venture care nu are calitate de control al activității.

Contabilitate proporțională

IAS 31 – Metodă de contabilitate conform căreia partea de acțiuni, bunuri și obligații, venituri și cheltuieli ale unei companii controlate conjugat este combinată cu elemente similare din declarația financiară a membrului joint-venture sau raportată drept elemente separate din declarația financiară a membrului joint-venture.

Metoda echității.

IAS 31 – Metoda contabilă conform căreia un interes într-o companie controlată conjugat este inițial înregistrată la costuri și ajustată ulterior pentru modificările post-achiziție ale acțiunilor membrului sau ale companiei controlate conjugat. Declarația de venituri reflectă partea din rezultatul operațiunilor companiei controlate conjunct.

Proiect Pilot nr. BG/03/B/F/PP-166025		Modulul de pregătire II
Pregătire pentru standarde contabile internaționale și management financiar pentru IMM-uri		“IFRS pentru întreprinderi mici și mijlocii”

IAS 24 PREZENTARE PĂRȚI ASOCIATE

IAS 24 este aplicată legat de părți asociate sau tranzacții dintre o companie raportatoare și părți asociate. Părțile sunt considerate asociate dacă :

- una din ele este capabilă de control-divizarea controlului asupra celeilalte;
- una din ele este capabilă să exercite o influență semnificativă asupra celeilalte;
- partea este membru al personalului decizional de management al companiei sau companiei-mamă;
- partea este un membru apropiat al familiei sau părții care deține control/ influență semnificativă asupra companiei, sau reprezintă personal decizional de management;
- partea este o companie asupra căreia controlul, controlul comun sau influența este exercitat de personal decizional de management sau de un membru apropiat al familiei;
- planurile de pensie sunt în beneficiul angajaților companiei sau în beneficiul părții asociate companiei.

Caracterizarea relațiilor dintre părți

Pentru evaluarea relațiilor dintre părțile asociate, trebuie să apreciem natura acestora, și nu forma legală de organizare. Părțile ale căror relații derivă din următoarele circumstanțe nu sunt părți asociate :

- Două companii cu un director comun;
- Două părți care dețin un simplu control comun asupra unei joint-venture;
- Părți finanțatoare;
- Departamente și agenții guvernamentale;
- Uniuni sindicale;
- Utilități publice;
- Furnizori independenți, clienți, distribuitori, sau agenți generali care au un volum semnificativ de tranzacții cu compania în virtutea dependenței economice respective.

Exercițiul 1.

Care din elementele de mai jos necesită prezentare ?

1. O primă anuală achitată oficialului principal executiv?
2. Achiziționarea de bunuri de către o companie, în care compania ce declară este o parte cu calitate de control?
3. Servicii de consultanță furnizate de o companie al cărei director executiv este directorul companiei declarant?
4. O taxă de management impusă companiilor declarante de compania mamă?
5. Un împrumut important fără dobândă acordat de un acționar majoritar către compania declarantă?
6. O nerespectare a obligațiilor către furnizor, care este un sub-contractor al companiei la toate proiectele sale?

Proiect Pilot nr. BG/03/B/F/PP-166025		Modulul de pregătire II
Pregătire pentru standarde contabile internaționale și management financiar pentru IMM-uri		“IFRS pentru întreprinderi mici și mijlocii”

IAS 21 EFECTELE MODIFICĂRILOR RATEI DE SCHIMB VALUTARE

IAS 21 este aplicată în :

- Contabilitatea pentru tranzacții și bilanțuri în valută, cu excepția tranzacțiilor și bilanțurilor privind dividendele, pentru scopul IAS 39;
- Transformarea profitului sau pierderilor precum și elementele operațiunilor externe care sunt incluse în declarația financiară a companiei prin centralizare, centralizare proporțională sau prin metoda echității;
- Transformarea profitului sau pierderilor sau elementelor operative ale monedei de operare sau ale monedei de raportare.

Determinarea monedei de operare

Fiecare societate (indiferent dacă este o companie separată, o companie cu operațiuni externe drept companie mamă sau operațiuni externe ca subsidiare) va determina moneda de operare. Elementele de valută externă sunt transformate în elemente de monedă de operare.

- moneda în care prețurile bunurilor sau serviciilor sunt prezentate și este stabilită plata pentru acestea;
- moneda în care autoritățile competente din țara respectivă determină prețurile de piață și influențează astfel costurile de materiale și de fabricare ale bunurilor și serviciilor.

Alți factori ce trebuie luați în considerare după cum urmează:

- moneda în care sunt finanțate operațiunile (debite și instrumente capitale sunt emise); și
- venitul este acumulat din operațiuni.

Gândiți-vă și decideți

Este posibil ca o filială, operând în condiții de hiperinflație, să accepte drept monedă de operare o monedă care este stabilă pentru compania mamă pentru a evita aplicarea metodei specifice de transformare (procesare) a declarațiilor financiare conform IAS 29 Financiar de raportare in economiile sub hiperinflație?

Scriveți răspunsul Dvs. în caseta de mai jos.

Proiect Pilot nr. BG/03/B/F/PP-166025		Modulul de pregătire II
Pregătire pentru standarde contabile internaționale și management financiar pentru IMM-uri		“IFRS pentru întreprinderi mici și mijlocii”

RAPORTAREA ÎN ȚĂRI STRĂINE

Recunoaștere inițială	Raportarea la data bilanțului
La recunoașterea inițială, o tranzacție în valută străină trebuie să fie înregistrată în moneda de raportare, prin aplicarea asupra valutei străine a ratei de schimb dintre moneda de raportare și moneda străină la data tranzacției. Este posibil ca o rată de schimb pentru o săptămână sau o lună să fie folosită pentru toate tranzacțiile cu valută străină, intervenite pe durata acelei perioade. În cazul în care rata de schimb fluctuează semnificativ, folosirea unei rate de schimb medii este sortită eșecului.	<i>Elemente monetare ale valutei străine</i> trebuie să fie raportate folosind rata de închidere. Rata de închidere este rata de schimb de la data prezentării bilanțului.
	Elemente non-monetare la costuri istorice, delimitate în monedă străină trebuie să fie raportate prin aplicarea ratei de schimb la data tranzacției.
	Elemente non-monetare care sunt susținute la valori slabe, delimitate în moneda străină, trebuie raportate la rata de schimb care a fost efectivă la data determinării valorii respective.

Un exemplu ilustrativ :

Valori monetare	Obligații monetare	Valori non-monetare
Lichizi	Bonuri plătibile	Inventar
Echivalente monetare	Note plătibile	Valori de piață în echivalență
Bonuri acceptabile	Alte valori plătibile	Proprietăți, fabrici și echipamente
Note acceptabile	Provizii	Valori intangibile
	Achitabile la vedere	Proprietăți investiții
	Plăți leasing	
	Taxe amânate	

Proiect Pilot nr. BG/03/B/F/PP-166025		Modulul de pregătire II
Pregătire pentru standarde contabile internaționale și management financiar pentru IMM-uri		“IFRS pentru întreprinderi mici și mijlocii”

ABORDAREA RECUNOAȘTERII DIFERENȚELOR DE SCHIMB

Diferențe de schimb legate de elemente monetare

Tratament de ghișeu	Tratament specific
Diferențele de schimb provocate de stabilirea unor elemente monetare sau de raportarea elementelor monetare ale unei companii la altă rată decât cea la care a fost inițial înregistrată în perioada curentă, sau raportată în declarații financiare anterioare, trebuie recunoscute drept venituri sau cheltuieli în perioada în care apar.	Diferențele de schimb apărute asupra unui element monetar care în esență formează parte a unei investiții nete ale unei companii într-o entitate externă, trebuie să fie recunoscute drept venituri sau cheltuieli în declarația financiară independentă a companiei declarante sau în declarația financiară a entității externe(străine). În declarația financiară, care include entitatea externă și compania declarantă (ex. Declarația centralizată în caz de filiale) aceste diferențe de schimb sunt clasificate drept echități până la realizarea investiției nete.

Diferențe de schimb legate de elemente non-monetare

În cazul în care un profit sau o pierdere legată de elemente non-monetare este recunoscută direct în echitate (de exemplu, rezultatele evaluări conform IAS 16), fiecare element al schimbării în acest beneficiu sau pierdere trebuie să fie recunoscut direct în echitate. În cazurile în care profitul sau pierderea, legată de elemente non-monetare este recunoscută drept venit sau cheltuială, fiecare component de schimbare din acest beneficiu sau pierdere este recunoscut direct profit sau pierdere.

Modificări ale monedei de raportare

Modificările monedei de raportare sunt permise atunci când tranzacțiile de bază, evenimentele și circumstanțele s-au schimbat.

Atunci când s-a produs o modificare în moneda de raportare, entitatea trebuie să folosească procedurile necesare pentru a schimba la noua monedă din viitor la data schimbării. Toate elementele trebuie recalculate în noua monedă prin aplicarea ratei de schimb la data modificării. Aceste diferențe de schimb ce sunt deja recunoscute drept echități nu vor fi incluse în profit sau pierdere.

Aplicarea monedei de raportare în locul monedei de operare

Compania poate prezenta declarația financiară în orice monedă. De exemplu, dacă un grup economic administrează mai multe companii cu monede de operare diverse, profitul sau pierderea fiecăreia din acestea va fi transformat în monedă comună, în care va fi prezentată declarația financiară centralizată. Regulile de mai jos trebuie să fie respectate dacă aceste companii nu operează într-un mediu hiper-inflațional :

- În termeni de bunuri și obligații, data de închidere a bilanțului este aplicată la fiecare declarație de bilanț;

Proiect Pilot nr. BG/03/B/F/PP-166025		Modulul de pregătire II
Pregătire pentru standarde contabile internaționale și management financiar pentru IMM-uri		“IFRS pentru întreprinderi mici și mijlocii”

- În termeni de venituri și cheltuieli, rata din declarația de bilanț se va aplica la fiecare declarație (din motive practice, o rată medie pentru această perioadă poate fi aplicată, dar dacă fluctuația este importantă, rata medie nu este semnificativă);
- Fiecare diferență de schimb este recunoscută drept component separat de capital.

În cazul în care compania operează într-un mediu hiper-inflațional, prevederile IAS 29 trebuie aplicate, precum și regulile specifice de conversie.

Exercițiu 2:

O companie USA constituie în anul 2005 o filială 100% în Bulgaria. Bilanțul filialei la data de 31.12.2005 conține următoarele informații în mii BGN.¹

BUNURI	31.12.2005.
Proprietăți, fabrici, echipamente	1 000
Depreciere valori tangibile	(20)
Proprietăți, echipamente, reparații, etc.	980
Schimburi și alte intrări	40
Total bunuri	1 020
ECHITĂȚI ȘI OBLIGAȚII	
Capital fix	360
Venituri reținute	140
Împrumuturi cu dobândă	400
Schimburi și alte intrări	120
Total echități și obligații	1 020

Declarația de venit conține următoarele informații în mii BGN:

Crt.	2005
1. venit	300
2. Cost vânzări (inclusiv deprecieri a 20 000 BGN)	160
3. Profit (1-2)	140

Rata de schimb pentru 1005 este următoarea :

- 2 BGN = 1 USD adică rate de schimb medie
- 2,20 BGN = 1 USD rata de închidere

Exercițiu : Compania mamă solicită ca declarația financiară a filialei din Bulgaria sa fie recalculată în USD ca monedă de raportare.

¹ Leva, moneda națională în Bulgaria.

Proiect Pilot nr. BG/03/B/F/PP-166025		Modulul de pregătire II
Pregătire pentru standarde contabile internaționale și management financiar pentru IMM-uri		“IFRS pentru întreprinderi mici și mijlocii”

Operațiuni Externe

Integrarea profitului sau a pierderilor unei operațiuni externe precum și cele ale companiilor declarante este în linie cu procedurile normale centralizate precum eliminarea bilanțului inter-grup și operațiunile (IAS 27 și IAS 31). Diferențele de schimb inter-grup sunt recunoscute drept profit sau pierdere, cu excepția cazului în care sunt legate de investițiile nete, ceea ce necesită recunoașterea drept element de echitate.

Profitabilitatea, constituită din achiziționarea unei operațiuni externe, precum și fiecare revizuire a valorilor comparate cu limita bunurilor și obligațiilor legate de achiziție, vor fi transformate la taxele de închidere.

Proiect Pilot nr. BG/03/B/F/PP-166025		Modulul de pregătire II
Pregătire pentru standarde contabile internaționale și management financiar pentru IMM-uri		“IFRS pentru întreprinderi mici și mijlocii”

IAS 31 - RAPORTAREA INTERESELOR FINANCIARE ÎN JOINT-VENTURES

IAS 31 este aplicată în contabilitatea pentru investițiile din joint-ventures, precum și raportarea bunurilor, obligațiilor, veniturilor și cheltuielilor joint-venture și ale investitorilor, indiferent de forma și structura activității. Cu toate acestea, respectivele standarde nu se aplică la interesele părților cu capacitate de control din companiile cu control asociat deținute de fonduri mutuale din entități cu risc capital, intermediari de investiții și entități similare, inclusiv fonduri de asigurări legate de investiții, care sunt clasificate drept destinate vânzării și contabilizate conform IAS 39.

Joint venture

Joint venture este o relație contractuală în care două sau mai multe părți își asumă împreună o activitate economică, care este subiect al controlului conjugat (comun). Controlul comun este asumat contractual în vederea divizării controlului asupra unei activități economice. Acest tip de relație garantează imposibilitatea exercitării controlului total de una din părți, iar relația contractuală poate desemna unul din membrii drept manager sau operator, dar acesta nu poate controla asociația în ansamblu, și operează în limitele politicii operaționale și financiare convenită între membrii și delegată managerului pentru îndeplinire.

Forme de joint-venture		
Operațiuni controlate comun	Bunuri controlate comun	Entități controlate comun
Caracteristici comune <ul style="list-style-type: none"> • doi sau mai mulți membrii legați printr-un contract scris; • acordul contractual stabilește controlul comun. 		

Operațiuni controlate comun

Caracteristicile operațiunilor controlate comun pot fi restrânse la cele ce urmează:

- nu sunt bazate pe o corporație, parteneriat sau altă formă de entitate;
- membrii își pot asuma și efectua împreună cu activitatea pe care o conduc și alte activități similare;
- fiecare membru poate folosi proprietatea individuală, uzina sau inventarul personal;
- Asumarea de obligații, costuri și finanțare individuale;
- Acordul contractual specifică în mod normal modul în care beneficiul rezultat din vânzarea produsului joint-venture, precum și costurile comune vor fi alocate membrilor;
- Nu este necesară o contabilitate separată și nici redactarea unei declarații financiare separate.

IAS 31 se ocupă de contabilitatea operațiunilor controlate comun cu privire la membrii ce au un interes în companie. În declarațiile financiare ale acestora, fiecare din membrii, trebuie să prezinte, conform propriului interes :

- bunurile controlate și obligațiile asumate;
- costurile suportate, precum și propriile interese în vânzarea produselor și serviciilor, produse de joint-venture.

Proiect Pilot nr. BG/03/B/F/PP-166025		Modulul de pregătire II
Pregătire pentru standarde contabile internaționale și management financiar pentru IMM-uri		“IFRS pentru întreprinderi mici și mijlocii”

Bunuri controlate comun

Unele asocieri joint-venture sunt stabilite în baza unor bunuri controlate comun, și folosite pentru a aduce beneficii membrilor. În mod normal acest lucru nu este legat de constituirea unei companii separate, și nici a unei structuri financiare independente de cea a membrilor joint-venture. Oricare membru are control asupra propriei participări la viitorul profit economic prin interesul la bunurile controlate comun. Privitor la aceasta din urmă, fiecare membru trebuie să :

- Câștigate o parte din rezultat;
- Asume o parte din eventuala pierdere.

Contabilitatea independentă a asociației joint-venture este în mod normal restrânsă la costurile comune tuturor membrilor, care sunt alocate conform intereselor contractuale. Privitor la interesele proprii în bunurile controlate, fiecare membru trebuie să includă următoarele în declarația financiară :

- cota din bunurile controlate comun, prezentate conform naturii economice și nu ca investiție;
- obligațiile asumate în finanțarea propriei cote de interes;
- asumarea unei părți proporționale de obligații privitor la activitatea asociației joint-venture;
- Fiecare venit din vânzarea părților din beneficiu, împreună cu cota personală din costurile achitate de companie însăși.

Entitatea controlată comun

O entitate controlată comun este o entitate care implică constituirea unei companii separate, în care fiecare din asociați are un interes. Această unitate operează în același mod ca toate celelalte companii, cu excepția faptului că membrii au control comun asupra operațiunilor. Un exemplu clasic este cel al parteneriatului egal a doi membrii; pot exista de asemenea asocieri de mai mulți membrii, toți exercitând control comun (ex. Corelare 30.30.30.10).

Caracteristicile acestei forme de organizare sunt următoarele:

- entitatea controlată comun controlează bunurile deținute de asociație, asumă obligațiile și cheltuielile și încasează beneficiile;
- entitatea controlată comun intră în contracte cu nume propriu, și strânge finanțe pentru scopurile asociației;
- fiecare membru este îndreptățit la o parte din rezultatul activității controlate comun (o cotă din produsul asociației este de asemenea posibilă);
- entitatea controlată comun are contabilitate proprie, și prezintă declarații financiare la fel cu celelalte companii.

În cadrul declarației financiare centralizate, fiecare membru trebuie să prezinte propriul interes în joint-venture prin aplicarea uneia din următoarele abordări :

Proiect Pilot nr. BG/03/B/F/PP-166025		Modulul de pregătire II
Pregătire pentru standarde contabile internaționale și management financiar pentru IMM-uri		“IFRS pentru întreprinderi mici și mijlocii”

Tratament standard	Tratament alternativ admis	Excepții
Centralizare proporțională	Metoda echitate	Conform IAS 39
Proceduri centralizare similare cu cele prezentate în IAS 27. (Declarația financiară centralizată și contabilitate pentru investiții în filiale)	În esență, metoda descrisă în IAS 28 Contabilitate pentru investiții în asocieri.	Conform bunurilor financiare deținute pentru comerț.

* Nici centralizarea proporțională, nici metoda echității nu este potrivită atunci când:

- interesul în entitatea controlată comun este achiziționat și deținut exclusiv în vederea vânzării în interval de 12 luni de la data cumpărării, și managerul menține negocieri active cu cumpărătorii;
- Interesul este în entitatea controlată comun, care operează sub restricții severe pe termen lung, care afectează semnificativ capacitatea de a transfera fonduri către membrii.

ABSTRACT

Relațiile stabilite între asociați sunt o activitate normală în comerț și afaceri. De exemplu, companiile derulează activitatea prin subsidiarii sau asociați sau operațiuni controlate conjunct. Definiția părților asociate implică controlul direct, indirect sau conjunct, sau o influență semnificativă precum și personal de conducere important în companie sau compania mamă. IAS 24 Related Party Disclosure se aplică la tratarea părților asociate și tranzacțiilor dintre compania declarantă și părțile conexe. Procedura standard necesită o declarație a relațiilor și a naturii tranzacțiilor precum și bilanțurile neîncheiate între părți, deoarece relațiile dintre părțile asociate pot influența rezultatul operațiunilor părții declarante. Părțile declarante pot încheia acorduri pe care nu le-ar fi încheiat cu părți neasociate. Tranzacțiile între acestea pot fi conduse la prețuri diferite de cele cu părțile neasociate. Rezultatul operațiunilor și performanțele companiilor pot fi influențate de relațiile dintre părțile asociate, chiar dacă nu există nici o tranzacție încheiată între ele. Relația însăși poate fi suficientă pentru a influența tranzacțiile companiei declarante cu alte companii.

IAS 21. Efectele schimbărilor din ratele de schimb externe se referă la chestiuni legate de declararea efectelor tranzacțiilor în monedă străină și ale operațiunilor externe. Noi cerințe sunt introduse cu privire la tratamentul monedei operante și a transformării declarației financiare în alte monede de raportare.

IAS 31. Raportarea financiară a intereselor în joint-venture definește existența unui acord contractual drept caracteristică de bază a asocierii joint-venture. Aceasta furnizează distincția dintre interesele incluzând control conjunct și investițiile în asocieri, în care investitorul are o influență semnificativă. O operațiune în care nu există un acord contractual pentru a stabili controlul conjunct nu este o joint-venture. Stabilirea controlului conjunct printr-un acord contractual garantează faptul că nici una din părți nu este capabilă să exercite controlul

Proiect Pilot nr. BG/03/B/F/PP-166025		Modulul de pregătire II
Pregătire pentru standarde contabile internaționale și management financiar pentru IMM-uri		“IFRS pentru întreprinderi mici și mijlocii”

independent asupra operațiunilor. Acordul contractual poate indica una din părți drept manager al asociației joint-venture. Totuși, managerul nu va controla compania, ci va acționa în limitele politicii de operare, convenită cu asociații conform acordului contractual oferit spre exercitare. Diversele forme pe care le poate lua o joint-venture (bunuri controlate conjunct, operațiuni controlate conjunct, entități controlate conjunct) sunt conforme unor modalități proprii de declarare și contabilizare.

EXERCIȚII/ÎNTREBĂRI PENTRU STUDIU INDIVIDUAL.

1. Relațiile trebuiesc declarate numai pentru tranzacțiile dintre părțile asociate?
2. Care este factorul cheie ce determină identificarea monedei de operare a entității?
3. Este posibilă includerea diferențelor de schimb în costurile bunurilor achiziționate în circumstanțe specifice?
4. Trei companii asumă un acord contractual pentru construcții conform căruia compania X asumă activitățile de construcție, compania Y asumă obligațiile de proiecte interioare, iar compania Z va furniza sticla și ferestrele. Fiecare companie va suporta costurile și se va autofinanța. Procedurile de vânzare a clădirii vor fi alocate între părți proporțional contractual convenit în avans. Care este forma de funcționare a companiei joint-venture nou formate?
5. Cota de bunuri, obligații, venituri și cheltuieli dintr-o entitate controlată conjunct centralizată proporțional trebuie în mod necesar să fie indicate într-o rubrică separată?

Proiect Pilot nr. BG/03/B/F/PP-166025		Modulul de pregătire II
Pregătire pentru standarde contabile internaționale și management financiar pentru IMM-uri		“IFRS pentru întreprinderi mici și mijlocii”

RĂSPUNSURI LA ÎNTREBĂRI

1. Nu, toate relațiile dintre părțile asociate trebuie declarate, indiferent de tranzacțiile actuale existente între acestea. Rezultatul activității (profit sau pierdere) și performanțele financiare pot fi influențate de relațiile unei părți asociate fără existența unei tranzacții prezente. De exemplu o filială poate înceta relația sa cu un partener comercial în cazul în care compania mamă a cumpărat filiala, și are aceeași activitate ca partenerul existent. Sau una din părți se poate abține de la o acțiune datorită influenței semnificative a celeilalte părți – de exemplu compania mamă poate decide ca una din filiale să nu asume nici o activitate de cercetare.
2. Accentul este pus pe moneda în care tranzacția legată de operațiunile entității este delimitată – operațiuni de vânzare, furnizare servicii, costuri materiale și activități.
3. Această alternativă de tratament a diferențelor de schimb este exclusă.
4. Entitatea joint este sub forma de activitate controlată comun.
5. Nu neapărat. Pentru a aplica centralizarea proporțională, mai multe tipuri de contabilitate și raportare trebuie folosite. Asociatul poate combina fiecare rubrică cu cotele respective de bunuri, venituri sau cheltuieli ale entităților controlate conjunct cu cota respectivă de inventar ale grupului centralizat de entități, cota acestora de proprietate, uzină sau echipamente cu elementele respective ale grupului centralizat de entități. Alternativ, asociatul poate repartiza rubrici separate din declarația financiară centralizată pentru fiecare element, reprezentând cota sa de bunuri, obligații, venituri și cheltuieli dintr-o entitate controlată conjunct.

CHEIA EXERCITIILOR

Exercițiul 1

Natura relației	Declarație
Primă anuală pentru director manager	DA
Cumpărarea de bunuri de la o companie în care întreprinderea declarantă este un asociat cu capacitate de control	DA
Refuzul serviciilor de consultanță de către o companie al cărui director manager este directorul financiar al companiei declarante	NU
Taxe de management impuse de compania mamă companiei declarante	DA
Un împrumut semnificativ fără dobândă acordat către compania declarantă de un asociat majoritar	DA
O nerespectare a obligațiilor către un furnizor, care este un sub-contractor al companiei pentru toate proiectele sale.	NU

Proiect Pilot nr. BG/03/B/F/PP-166025		Modulul de pregătire II
Pregătire pentru standarde contabile internaționale și management financiar pentru IMM-uri		“IFRS pentru întreprinderi mici și mijlocii”

Exercițiul 2

Declarația financiară recalculată la data de 31.12.2004 în monedă de raportare:

BUNURI	Mii BGN	Rata schimb	USD
Proprietăți, producție și echipament	980	2,20	445
Comerț și alte intrări	40	2,20	18
Total bunuri	1 020		463
ECHITATE ȘI OBLIGAȚII			
Capital fix	360	2,20	164
Câștiguri reținute	140	Vezi declarația	70
Diferența de schimb cumulativă			(7)
Împrumuturi cu dobândă	400	2,20	182
Comerț și alte intrări	120	2,20	54
Total echitate și obligații	1 020		463
Indicatori	Mii BGN	Rata schimb	USD
1. Venit	300	2	150
2. Cost vânzare (inclusiv deprecierea de 20.000 BGN)	160	2	80
3. Profit (1-2)	140	2	70