

COMENTARII CU PRIVIRE LA APLICAREA S.N.C. 24 "PUBLICITATEA INFORMAȚIEI PRIVIND PĂRȚILE LEGATE"

DISPOZIȚII GENERALE

1. Prezentele comentarii sînt elaborate în baza standardului național de contabilitate (S.N.C.) 24 "Publicitatea informației privind părțile legate", aprobat prin ordinul ministrului finanțelor al Republicii Moldova nr.16 din 29 ianuarie 1999 și intrat în vigoare începînd cu 15 aprilie 1999.

2. Obiectivul prezentelor comentarii îl constituie explicarea prevederilor S.N.C. 24 "Publicitatea informației privind părțile legate" ce țin de modul de evaluare a operațiunilor între părțile legate și publicitatea informației despre asemenea operațiuni în rapoartele financiare ale întreprinderii-raportor.

PĂRȚI LEGATE ȘI CARACTERISTICA LOR

3. Părți legate - persoane juridice și/sau fizice, una dintre care o poate controla pe cealaltă sau poate exercita asupra acesteia o influență notabilă la luarea de decizii financiare și de gestiune, sau persoane juridice și/sau fizice care se află sub controlul comun al întreprinderii principale (mamă) (S.N.C. 24, paragraful 6).

4. Părți legate față de întreprinderea-raportor sînt considerate (S.N.C. 24, paragraful 4):

a) întreprinderile care în mod direct sau indirect (prin intermediari) controlează întreprinderea-raportor, sînt controlate de către aceasta sau se află cu ea sub controlul comun al întreprinderii principale. Controlul semnifică împuternicirea investitorului de a dirija politica financiară și de producție a întreprinderii investite și prevede deținerea a mai mult de 50% din cota de participare în capitalul statutar al acesteia.

Exemplul 1. S.A."STEAUA" dispune de trei întreprinderi fiice. Cota de participare în capitalul statutar al fiecăreia din ele depășește 50%. Una din întreprinderile fiice a procurat cota de participare în capitalul statutar al firmei "VIERUL" în mărime de 51%.

Conform condițiilor din acest exemplu, părți legate sînt S.A."STEAUA"și întreprinderile controlate direct sau indirect de către ea (întreprinderile fiice și firma "VIERUL");

b) întreprinderile asociate, în care investitorul are influență notabilă la luarea deciziilor privind politica de producție și financiară. Influența notabilă presupune cota de participare a investitorului în mărime de la 20 pînă la 50% din capitalul statutar al întreprinderii investite.

Exemplul 2. Firma "TINA" deține 40% din acțiunile S.A. "AVANTE". Prin urmare, întreprinderile numite se consideră părți legate, întrucît firma "TINA" deține peste 20% din acțiunile S.A. "AVANTE" și poate să exercite asupra acesteia o influență notabilă la luarea deciziilor privind politica financiară și de producție;

c) persoane fizice care dețin peste 20% din capitalul statutar al întreprinderii-raportor.

Exemplul 3. O persoană fizică a procurat la licitație 18% din cota de participare în capitalul statutar al întreprinderii "LARA" și 21% din acțiunile S.A. "DORINA".

În acest caz persoana fizică și S.A. "DORINA" sînt părți legate, deoarece persoana fizică deține peste 20% din acțiunile S.A. și poate să exercite influență notabilă asupra activității financiare și de producție a acesteia;

d) personalul de conducere, inclusiv directorii și alți conducători ai întreprinderilor, precum și membrii apropiați ai familiilor lor, care are dreptul (poartă răspundere) să planifice, să gestioneze și să controleze activitatea întreprinderii-raportor. Dreptul de a gestiona și controla activitatea întreprinderii-raportor poate fi realizat prin deținerea a peste 50% din capitalul statutar al acesteia.

Exemplul 4. Directorul firmei "CARINA" deține 19%, soția lui - 15, iar fiul - 18% din aporturile în capitalul statutar al acestei firme. Conform condițiilor din acest exemplu, persoanele nominalizate și firma "CARINA" sînt părți legate, întrucît directorul și rudele lui apropiate dețin o cotă de participație de peste 50% din capitalul statutar al acestei firme și, prin urmare, pot să controleze politica financiară și de producție a acesteia.

Personalul de conducere poate fi parte legată cu întreprinderea-raportor chiar fără a deține acțiunile acesteia (cota de participație în capitalul statutar), dacă el intră în componența Consiliului de directori sau a altor organe de conducere și, în așa mod, participă la elaborarea deciziilor în domeniul politicii financiare și de producție, la planificarea, gestionarea și controlul activității întreprinderii.

Exemplul 5. Membrii conducerii și Consiliului de directori al S.A. "CRAMA" nu dețin acțiunile acestei întreprinderi, dar sînt părți legate față de aceasta, întrucît în virtutea obligațiilor de serviciu participă la luarea deciziilor privind politica financiară și de producție și pot să influențeze esențial asupra îndeplinirii acestora.

5. Nu se consideră părți legate (S.N.C. 24, paragraful 5):

a) întreprinderile care au un director comun, dacă influența lui asupra activității economico-financiare a acestor întreprinderi în operațiunile reciproce este nesemnificativă.

Exemplul 6. Întreprinderea "VICTOR" produce și vinde panouri, iar firma "KOMIL" desfășoară activitate editorială. Aceste întreprinderi sînt conduse de unul și același director, care nu deține cote de participație în capitalurile statutare ale acestora și nu influențează activitatea economico-financiară a întreprinderilor în operațiunile reciproce efectuate de acestea. Prin urmare, întreprinderile menționate nu se consideră părți legate, cu toate că directorul acestora este parte legată cu fiecare din ele;

b) un beneficiar, furnizor, francisor, distribuitor sau agent general aparte cu care întreprinderea efectuează un volum considerabil de operațiuni numai în baza unei anumite dependențe economice.

Exemplul 7. Firma "TATIANA" a încheiat contracte privind livrarea materialelor cu fabrica de confecții "NORD", care, la rîndul său, a încheiat contract cu distribuitorul "BORIS" privind vînzarea producției sale. Întreprinderile enumerate mai sus nu constituie părți legate, întrucît operațiunile economice între ele se efectuează numai în baza unei anumite dependențe economice stabilite în baze contractuale;

c) alte părți:

- companiile finanțatoare, care nu dețin cotă de participație în capitalul statutar al întreprinderii, dar îi acordă împrumuturi sau finanțează anumite proiecte.

Exemplul 8. Compania "REUT" acordă S.A. "AROMAT" un împrumut pentru construcția căilor de acces la depozitele de produse finite ale acesteia. În acest caz compania "REUT" și S.A. "AROMAT" nu sînt părți legate, întrucît nici una dintre ele nu exercită control asupra activității altei părți și nu exercită influență notabilă la luarea deciziilor privind politica financiară și de producție;

- organele sindicale;

- serviciile comunale de stat;

- departamentele și direcțiile guvernamentale ce efectuează operațiuni cu întreprinderea, indiferent de faptul dacă acestea pot sau nu să restrîngă libertatea de acțiune a acestei întreprinderi, precum și să influențeze asupra deciziilor financiare și economice luate de aceasta.

Exemplul 9. Fondul Social al Republicii Moldova efectuează operațiuni cu diferite întreprinderi. Însă, indiferent de volumul operațiunilor reciproce, Fondul Social și întreprinderile cu care el are relații nu sînt părți legate, întrucît fondul nu exercită controlul asupra activității acestor întreprinderi și nu are influență notabilă asupra politicii financiare și de producție a lor.

Operațiuni între părți legate

6. Operațiunile între părți legate includ transferul de active sau obligații între părțile legate, indiferent de stabilirea mărimii valorii acestora (S.N.C. 24, paragraful 6). Relațiile între părțile legate se tratează ca o activitate comercială ordinară. De exemplu, întreprinderea, desfășurând o parte din activitatea sa prin întreprinderile fiice sau cele asociate, dobândește cota în capitalul altor întreprinderi în scopul revânzării acestora sau investirii în mărime suficientă pentru dobândirea dreptului de control asupra activității acestor întreprinderi sau influenței notabile asupra luării deciziilor financiare și de producție ale întreprinderii investite.

Exemplul 10. Firma "TINA" a procurat prin intermediul întreprinderii asociate "AVANTE" cota de participare în mărime de 25% din capitalul statutar al S.A. "COSMOS" în scopul revânzării ulterioare a acestora și a investit de asemenea mijloace în mărime de 54% din capitalul statutar al unei companii de construcție pentru a obține dreptul de control asupra activității financiare și de producție.

7. Părțile legate pot să efectueze operațiunile, care pentru părțile nelegate nu sînt raționale din punct de vedere economic. În afară de aceasta, operațiunile între părțile legate pot să se efectueze în volume neconvenabile pentru părțile nelegate (S.N.C. 24, paragraful 8).

Exemplul 11. Întreprinderea fiică a importat în luna septembrie 1998 mărfuri în valoare de 20 000 \$ la cursul de 5 lei pentru 1 \$. La finele anului 1998 cursul unui dolar a constituit 9 lei, ceea ce a condus la majorarea datoriei față de furnizori pînă la 180 000 lei (20 000 × 9). În legătură cu prețul înalt la mărfuri vânzarea acestora este dificilă și din această cauză de comun acord între părți a fost luată decizia despre transmiterea mărfurilor și obligațiunilor respective întreprinderii principale. O atare operațiune nu este rațională din punct de vedere economic nici pentru întreprinderea principală, nici pentru grupul de întreprinderi în ansamblu și practic poate fi realizată numai între părțile legate.

8. Rezultatele activității economice și situația financiară a întreprinderii pot fi influențate de relațiile dintre părțile legate chiar în cazul în care nu se efectuează operațiuni cu participarea acestora (S.N.C. 24, paragraful 9). De exemplu, întreprinderea principală după dobîndirea dreptului de exercitare a controlului asupra întreprinderii legate orizontal poate da indicații întreprinderii fiice de a înceta relațiile cu fostul partener comercial, întrucît noua

întreprindere fiică desfășoară o activitate similară.

Exemplul 12. Întreprinderea fiică "BETA" realizează operațiuni comerciale cu firma "NIKA", care nu este parte legată. Întreprinderea principală procură o nouă întreprindere fiică "VITA" care desfășoară aceeași activitate comercială ca și firma "NIKA". Dat fiind acest fapt, întreprinderea principală dă indicații întreprinderii fiice "BETA" să suspende operațiunile comerciale cu firma "NIKA". Asemenea relații sînt posibile numai între părți legate și pot să influențeze esențial rezultatele financiare ale întreprinderii fiice "BETA" și grupului de întreprinderi în ansamblu.

9. Una din părțile legate se poate abține de la orice acțiuni ca rezultat al influenței notabile pe care o exercită asupra ei altă parte. De exemplu, întreprinderea fiică poate să primească indicații de la întreprinderea principală să nu realizeze cercetări și elaborări efectuate anterior sau care urmau să fie efectuate, însă de la care s-a renunțat, considerîndu-le iraționale (S.N.C. 24, paragraful 9).

Exemplul 13. Întreprinderea principală controlează întreprinderile fiice "ARINA" și "VÎNTUL". Întreprinderea "ARINA" elaborează tipuri noi de produse. Întreprinderea "VÎNTUL" planifică realizarea unor cercetări de laborator similare în vederea ridicării calității produselor fabricate. Întreprinderea principală consideră că elaborările și cercetările celei de-a doua întreprinderi fiice au o perspectivă mai mare și de aceea dă indicații întreprinderii fiice "ARINA" să înceteze aceste cercetări, ceea ce poate conduce la înrăutățirea situației financiare a acesteia.

10. La transmiterea activelor sau obligațiilor părțile legate pot să arieze într-o oarecare măsură mărimea valorii lor, ceea ce nu este caracteristic pentru operațiunile efectuate între părțile legate

(S.N.C. 24, paragraful 10).

Exemplul 14. Întreprinderea principală "FELICIA" produce materiale de construcție, costul efectiv al 1 t constituind 200 lei, iar prețul de vânzare - 350 lei. În cursul anului 1998 întreprinderea "FELICIA" a vândut întreprinderilor fiice pentru necesități proprii 500 t de materiale la prețul de 270 lei pentru 1 t. Astfel de operațiuni nu sînt convenabile din punct de vedere economic pentru întreprinderea principală și sînt caracteristice numai pentru părțile legate.

MODUL DE EVALUARE A OPERAȚIUNILOR ÎNTRE PĂRȚILE LEGATE

11. Operațiunile între părțile legate se evaluează în baza prețului de transfer. Prețul de transfer reprezintă prețul la care se transmit activele sau datoriile între părțile legate (S.N.C. 24, paragraful 6).

Prețul de transfer se determină prin una din următoarele metode: valorii de piață comparabile, prețului de revînzare, consumurilor suplimentare (S.N.C. 24, paragraful 11).

12. Metoda valorii de piață comparabile prevede evaluarea mărfurilor și serviciilor transmise de o parte legată altei părți la valoarea de piață a mărfurilor și serviciilor similare. Metoda dată se utilizează în cazurile în care condițiile de efectuare a operațiunii sînt identice cu cele în care se efectuează operațiunile comerciale ordinare. Această metodă poate fi utilizată, de asemenea, la determinarea mărimii finanțării părților legate (S.N.C. 24, paragraful 12).

Exemplul 15. Firma "VIT" fabrică produse finite, costul efectiv unitar al cărora constituie 8 lei. Prețul de vânzare a produselor similare pe piață variază de la 11 pînă la 12 lei pentru o unitate.

Conform condițiilor din acest exemplu, prețul de transfer la care firma "VIT" vinde producția întreprinderilor fiice poate fi stabilit între 11-12 lei pentru o unitate.

13. Metoda prețului de revînzare se aplică la evaluarea activelor transmise de către o parte legată altei părți pentru vânzarea ulterioară a acestora unei părți independente. Conform acestei metode prețul de transfer este egal cu valoarea de piață a activelor transmise diminuată cu mărimea marjei. Marja reflectă suma, calculată pe o unitate de produs, care va permite întreprinderii ce vinde activele să acopere cheltuielile și să obțină un profit acceptabil (S.N.C. 24, paragraful 13).

Exemplul 16. Întreprinderea "VICA" fabrică produse finite, costul efectiv unitar fiind egal cu 600 lei. Prețul de piață al unei unități de produs constituie 1 000 lei. Conform datelor perioadelor de gestiune precedente adaosul la preț, care permite părții legate să-și recupereze cheltuielile și să obțină un profit acceptabil, constituie 25% sau 250 lei pentru o unitate de produs ($1\ 000 \times 0,25$). Prin urmare, întreprinderea "VICA" poate să transmită producția altei părți legate la preț de piață cu scăderea marjei, adică la prețul de transfer nu mai mic de 750 lei ($1\ 000 - 250$).

14. Metoda consumurilor suplimentare se aplică în cazul stabilirii prețului de transfer la mărfurile și serviciile destinate necesităților de producție și altor necesități interne ale părților legate. Esența ei constă în faptul că la consumurile părții legate furnizoare se adaugă un adaos acceptabil, mărimea căruia se determină în baza normei profitului întreprinderilor din ramurile similare (S.N.C. 24, paragraful 14).

Exemplul 17. Firma "LUMEA" fabrică produse finite, costul efectiv unitar constituind 900 lei. Conform datelor întreprinderilor care fabrică și vînd produse similare, norma profitului constituie 22%. Potrivit condițiilor acestui exemplu, prețul de transfer se determină ca suma costului producției și adaosului la preț calculat în baza normei profitului și constituie $1\ 098\text{ lei} + 900 + (900 \times 0,22)$.

15. În unele cazuri ce țin de operațiunile între părțile legate mărimea valorică a activelor și obligațiilor poate să nu se stabilească, de exemplu, la prestarea gratuită a serviciilor de gestiune, prelungirea termenului de achitare a datoriei etc. (S.N.C. 24, paragraful 15).

Exemplul 18. Firma "TINA" a acordat întreprinderii asociate S.A. "AVANTE" un împrumut în

mărime de 50 000 lei cu o dobândă anuală de 20% pe un termen de un an. La expirarea anului S.A. "AVANTE" nu a achitat împrumutul și nu a plătit dobânzile aferente. Conform acordului reciproc dintre părți termenul de achitare a împrumutului a fost prelungit încă pe un an fără perceperea penalității pentru întârziere.

PUBLICITATEA INFORMAȚIEI

16. Întreprinderea publică în rapoartele financiare și în anexele la acestea informații privind părțile legate în conformitate cu paragrafele 17 și 18 ale S.N.C. 24 "Publicitatea informației privind părțile legate".

DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE A COMENTARIILOR

17. Prezentele comentarii intră în vigoare la data publicării în Monitorul Oficial al Republicii Moldova.