

STANDARDUL NAȚIONAL DE CONTABILITATE 27 **"RAPOARTELE FINANCIARE CONSOLIDATE ȘI CONTABILITATEA** **INVESTIȚIILOR ÎN ÎNTRINDERILE FIICE"**

Pe tot parcursul textului se substituie:

Sintagma "raportul consolidat privind rezultatele financiare" prin cuvintele „raportul consolidat de profit și pierdere” la genul corespunzător;

Cuvîntul "formularele" prin cuvîntul "formele" la genul corespunzător;

Sintagma "întreprindere - mamă" prin "entitatea-mamă" la genul corespunzător;

Denumirea S.N.C.22 "Asocierea întreprinderilor" prin "Combinări de întreprinderi" prin [OMF116 din 26.12.08, MO237-240/31.12.08 art.694](#)

Introducere

1. Prezentul standard este elaborat în baza standardului internațional de contabilitate 27 "Rapoartele financiare consolidate și contabilitatea investițiilor în întreprinderile fiice", adoptat de Comitetul S. I. C. în anul 1990 și revizuit în anul 1994.

Obiectiv

2. Obiectivul prezentului standard îl constituie expunerea modului de întocmire și prezentare a rapoartelor financiare consolidate ale unui grup de întreprinderi și de reflectare a investițiilor în întreprinderile fiice în rapoartele financiare distincte ale entității-mamă (principale).

Domeniul de aplicare

3. Prezentul standard se extinde asupra tuturor persoanelor juridice care fac parte din grupuri de întreprinderi, sînt înregistrate în Republica Moldova și au sediul atît pe teritoriul republicii, cît și peste hotarele acesteia.

4. Prezentul standard nu tratează modul de întocmire a rapoartelor financiare consolidate:

a) la contopirea întreprinderilor (S.N.C. 22 "Asocierea întreprinderilor");

b) ale întreprinderilor aflate sub control mixt (S.N.C. 31 "Reflectarea în rapoartele financiare a participațiilor în activitatea de întreprinzător sub control mixt").

Definiții

5. În prezentul standard noțiunile utilizate semnifică:

Control - împuternicirea entității-mamă de a dirija politicile financiară și de producție ale întreprinderii fiică în scopul obținerii de avantaje din activitățile acesteia.

Entitatea-mamă (principală) - întreprindere care are una sau mai multe întreprinderi fiice.

Întreprindere fiică - întreprindere controlată de către întreprinderea mamă.

Grup de întreprinderi - întreprinderea mamă și toate întreprinderile fiice ale acesteia.

Raport financiar consolidat - raportul unui grup de întreprinderi care reflectă activitatea acestuia ca un tot unitar.

Cotă-parte minoritară - partea veniturilor, cheltuielilor și capitalurilor întreprinderii fiice care nu este legată de cota de participație a entității-mamă.

Componența raportului financiar consolidat

6. Entitatea-mamă, dacă e nevoie de a satisface necesitățile în informații referitoare la rezultatele financiare ale activității grupului de întreprinderi, prezintă raportul financiar consolidat, întocmit în baza rapoartelor financiare distincte ale entităților-mamă și fiice care fac parte din grup. Raportul financiar consolidat cuprinde informații privind toate întreprinderile fiice controlate de entitatea-mamă, cu excepția celorla informația despre care, conform paragrafului 9 al prezentului standard, nu se include în raportul financiar consolidat.

7. Entitatea-mamă exercită controlul asupra întreprinderilor fiice în cazurile în care deține:

a) peste 50% din acțiunile cu dreptul de vot sau contribuțiile în capitalul statutar al întreprinderii fiice;

b) 50% sau mai puțin de jumătate din acțiunile cu dreptul de vot sau contribuțiile în capitalul statutar al unei întreprinderi cu condiția că ea

- deține mai mult de jumătate din voturi ca rezultat al acordului cu alți investitori;

- are prerogativa de a determina, în conformitate cu statutul sau acordul, politica economico-financiară a întreprinderii;

- are prerogativa de a desemna sau a destitui majoritatea membrilor Consiliului de directori;

- are dreptul de a alege strategia, deciziile, activitățile etc. la ședințele Consiliului de directori prin majoritatea de voturi.

8. Rapoartele financiare ale entităților-mamă și fiice utilizate la pregătirea raportului financiar consolidat se întocmesc în conformitate cu S.N.C. 5 "Prezentarea rapoartelor financiare" și S.N.C. 7 "Raportul privind fluxul mijloacelor bănești".

9. Informația privind întreprinderile fiice procurate în scopul revânzării acestora în viitorul apropiat sau care funcționează în condițiile unor restricții pe termen lung, reducând capacitatea întreprinderilor fiice de a transmite mijloace entitatea-mamă, nu se include în raportul financiar consolidat. În asemenea cazuri investițiile în întreprinderile fiice sînt contabilizate în conformitate cu S.N.C. 25 "Contabilitatea investițiilor".

10. Raportul financiar consolidat include bilanțul contabil consolidat, raportul consolidat de profit și pierdere, raportul consolidat privind fluxul mijloacelor bănești, raportul consolidat privind fluxul capitalului propriu, anexele la raportul financiar consolidat și nota explicativă. Suplimentar la raportul financiar consolidat, entitatea trebuie să prezinte raportul consolidat al conducerii și raportul auditorului, în cazul în care auditul este obligatoriu. Formele rapoartelor financiare consolidate se stabilesc autonom de fiecare entitate-mamă

[\[Paragraful 10 în redacția OMF116 din 26.12.08, MO237-240/31.12.08 art.694\]](#)

11. Rapoartele financiare consolidate se întocmesc în baza politicii de contabilitate unice utilizate de întreprinderile grupului pentru operațiuni similare ale activității economice în conformitate cu S.N.C. 1 "Politica de contabilitate". Dacă membrul grupului aplică o politică de contabilitate diferită de cea acceptată în rapoartele financiare consolidate, în rapoartele financiare ale acestuia, utilizate pentru consolidare,

se introduc rectificările respective. Imposibilitatea aplicării unei politici de contabilitate unice se va dezvălui în anexa la rapoartele financiare consolidate.

12. Informația reflectată în rapoartele financiare consolidate permite diferitelor categorii de utilizatori ai acestora să evalueze starea financiară și rezultatele activității economice a întregului grup de întreprinderi ca un tot unitar. Rapoartele financiare consolidate reflectă informația financiară privind grupul de întreprinderi, indiferent de genul activității și forma organizatorico-juridică a persoanelor juridice distincte.

Modul de întocmire a rapoartelor financiare consolidate **Bilanțul contabil consolidat**

13. Bilanțul contabil consolidat trebuie să conțină cel puțin următoarele elemente principale:

- a) active pe termen lung , inclusiv goodwill-ul;
- b) active curente;
- c) capital propriu;
- d) datorii;
- e) cota-parte minoritară în capitalul propriu.

Entitatea-mamă determină autonom gradul de detaliere a indicatorilor, de exemplu, datoriile pot fi reflectate în bilanțul contabil consolidat într-un rînd în sumă totală sau în două rînduri, divizîndu-le în datorii pe termen lung și pe termen scurt.

14. La pregătirea bilanțului contabil consolidat bilanțurile contabile distincte ale entităților-mamă și fiice se unesc "rînd cu rînd" după posturile activelor (la valoarea de bilanț), capitalului propriu și datoriilor. Pentru ca bilanțul contabil consolidat să prezinte informații financiare privind grupul de întreprinderi luat ca un tot unitar, la întocmirea lui este necesar:

a) de a exclude valoarea de bilanț a investițiilor entitatea-mamă în fiecare întreprindere fiică și cota entității-mamă în capitalul propriu al fiecărei întreprinderi fiică (S.N.C.22 "Combinări de întreprinderi");

b) de a determina cota-parte minoritară în capitalul propriu al întreprinderilor fiice, care în bilanțul contabil consolidat se reflectă într-un rînd distinct. Cota-parte minoritară în capitalul propriu constă din cota minoritară la data primei prezentări a bilanțului contabil consolidat (adică la data consolidării), calculată în conformitate cu S.N.C.22 "socierea întreprinderilor", și cotaminoritară în fluul capitalului propriu, începînd cu data consolidării.

Raportul consolidat de profit și pierdere

15. Raportul consolidat de profit și pierdere cuprinde următorii indicatori:

a) venituri din vânzări;

[Paragraful 15 lit.a) modificată prin [OMF116 din 26.12.08, MO237-240/31.12.08 art.694](#)]

b) costul vânzărilor;

c) profitul brut;

d) cheltuielile perioadei;

e) rezultatul din activitatea operațională;

- f) rezultatul din activitatea neoperațională;
- g) rezultatul din activitatea economico-financiară;
- h) rezultatul excepțional;
- i) profitul (pierderea) perioadei de gestiune pînă la impozitare;
- j) cheltuieli (economii) privind impozitul pe venit;
- k) profitul net (pierderea) total, inclusiv cota-parte minoritară;
- l) cota-parte minoritară în profitul net;
- m) profitul net (pierderea) consolidat.

16. La pregătirea raportului consolidat de profit și pierdere rapoartele distincte privind rezultatele financiare ale entităților-mamă mamă și fiice se unesc "rînd cu rînd" pe articolele respective de venituri și cheltuieli.

Pentru ca raportul consolidat de profit și pierdere să prezinte informația referitoare la grupul de întreprinderi ca un tot unitar este necesar:

a) de a exclude:

- veniturile, cheltuielile și dividendele aferente operațiunilor intergrup;
- profiturile nerealizate ce rezultă din operațiunile intergrup și care sînt incluse în valoarea de bilanț a stocurilor de mărfuri și materiale și/sau a mijloacelor fixe;
- pierderile nerealizate ce rezultă din operațiunile intergrup și care se scad din valoarea de bilanț a activelor, cu excepția cazurilor cînd acestea nu pot fi recuperate;

b) de a determina cota-parte minoritară în profitul net (pierderea) al întreprinderilor fiice consolidate în perioada de gestiune în baza veniturilor și cheltuielilor respective. Cota-parte minoritară se reflectă într-un rînd distinct.

17. Pierderile minorității în întreprinderea fiică incluse în raportul consolidat pot să depășească cota de participație a minorității în capitalul propriu al acestei întreprinderi fiice. În acest caz suma depășirii și orice pierderi ulterioare referitoare la minoritate, în cazul întocmirii raportului consolidat de profit și pierdere, se scade din cota majoritară. Dacă întreprinderea fiică obține ulterior profit, acesta se include integral în cota majoritară pînă cînd pierderile cotei minoritare, raportate anterior la cota majoritară, nu vor fi recuperate.

18. Veniturile și cheltuielile pe genurile de activitate ale întreprinderii fiică se iau în calcul la întocmirea raportului financiar consolidat, începînd cu data procurării acestei întreprinderi, cînd controlul asupra ei se transmite efectiv cumpărătorului în conformitate cu S.N.C. 22 "Asocierea întreprinderilor".

Veniturile și cheltuielile întreprinderii fiică ieșite se includ în **raportul financiar consolidat privind rezultatele financiare** pe perioada pînă la data ieșirii acesteia, cînd entitatea-mamă încetează să exercite controlul asupra întreprinderii fiică. Diferența dintre venitul din ieșirea întreprinderii fiică și valoarea de bilanț a activelor acesteia cu scăderea datoriilor la data ieșirii se constată în raportul consolidat de profit și pierdere ca profit (pierdere) din ieșirea întreprinderii fiică. Pentru a asigura comparabilitatea rapoartelor financiare ale perioadelor de gestiune succesive, se prezintă informații suplimentare privind influența pe care o exercită procurarea (ieșirea) întreprinderilor fiice asupra situației financiare la data raportată, precum și asupra rezultatelor activității în perioada de gestiune și indicatorilor respectivi ai perioadei precedente.

19. Începînd cu data cînd întreprinderea fiică nu mai corespunde acestei

definiții, adică nu mai este membru al grupului de întreprinderi, investițiile în aceasta se contabilizează în conformitate cu S.N.C. 25 "Contabilitatea investițiilor" sau S.N.C. 28 "Contabilitatea investițiilor în întreprinderile asociate".

20. Dacă întreprinderea fiică a emis acțiuni privilegiate pe care le dețin alte întreprinderi care nu fac parte din grupul de întreprinderi, entitatea-mamă își calculează cota proprie a profitului (pierderilor) după ce vor fi operate rectificări la suma dividendelor aferente acțiunilor privilegiate ale întreprinderii fiică, indiferent de faptul declarării dividendelor.

Raportul consolidat privind fluxul mijloacelor bănești

21. Raportul consolidat privind fluxul mijloacelor bănești se întocmește în conformitate cu S.N.C. 7 "Raportul privind fluxul mijloacelor bănești" în baza rapoartelor distincte privind fluxul mijloacelor bănești ale entităților-mamă și fiice. Rîndurile respective privind încasarea și plata mijloacelor bănești se unesc "rînd cu rînd". Raportul consolidat privind fluxul mijloacelor bănești trebuie să cuprindă cel puțin următorii indicatori:

- a) încasări nete (plăți) ale mijloacelor bănești din activitatea operațională;
- b) încasări nete (plăți) ale mijloacelor bănești din activitatea de investiții;
- c) încasări nete (plăți) ale mijloacelor bănești din activitatea financiară;
- d) încasări nete (plăți) excepționale ale mijloacelor bănești;
- e) fluxul net al mijloacelor bănești din activitatea economico-financiară;
- f) soldurile mijloacelor bănești la începutul și sfîrșitul perioadei de gestiune.

Prezentarea rapoartelor financiare consolidate

22. Entitatea - mamă întocmește și prezintă raportul financiar consolidat anual [*\[Paragraful 22 în redacția OMF116 din 26.12.08, MO237-240/31.12.08 art.694\]*](#)

23. În cazurile în care însăși entitatea-mamă este întreprindere fiică, raportul financiar consolidat nu se prezintă. O asemenea entitatea-mamă trebuie să dezvăluie în raportul său financiar distinct cauzele neprezentării raportului financiar consolidat, să indice lista întreprinderilor fiice ale acesteia, precum și denumirea și adresa înregistrată a entitatea-mamă (de acum în raport cu ea) care prezintă raportul financiar consolidat.

Contabilitatea investițiilor în întreprinderile fiice

24. Entitatea-mamă reflectă în rapoartele financiare distincte investițiile în întreprinderile fiice, incluse în raportul financiar consolidat:

- a) fie după metoda repartizării proporționale, descrisă în S.N.C. 28 "Contabilitatea investițiilor în întreprinderile asociate";
- b) fie la valoarea de intrare sau reevaluată în conformitate cu S.N.C. 25 "Contabilitatea investițiilor".

25. Investițiile în întreprinderile fiice, care nu sînt incluse în rapoartele financiare consolidate, se contabilizează în rapoartele financiare distincte ale entității-mamă în conformitate cu S.N.C. 25 "Contabilitatea investițiilor".

Publicitatea informației

26. Entitatea-mamă trebuie să publice următoarele informații suplimentare:

a) în anexa la raportul financiar consolidat:

- lista întreprinderilor fiice incluse și neincluse în rapoartele financiare consolidate, indicându-se denumirea, țara de înregistrare și amplasare a acestora, proporțiile cotei de proprietate sau corelațiile voturilor deținute;

- cauzele neincluserii întreprinderilor fiice în rapoartele financiare consolidate:

- denumirea întreprinderii în care entitatea-mamă deține direct sau indirect mai mult de jumătate din voturi, dar care, din cauza lipsei controlului, nu este întreprindere fiică;

- caracterul relațiilor reciproce dintre entitatea-mamă și întreprinderea fiică în entitatea-mamă nu deține direct sau indirect mai mult de jumătate din voturi;

- influența procurării (ieșirii) întreprinderilor fiice asupra situației financiare la data raportată și totalurile activității desfășurate în perioada de gestiune;

b) în rapoartele financiare distincte ale entității-mamă - metoda utilizată pentru contabilizarea investițiilor în întreprinderile fiice.

Data intrării standardului în vigoare

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