

STANDARDUL NAȚIONAL DE CONTABILITATE 28

"CONTABILITATEA INVESTIȚIILOR ÎN ÎNTREPRINDERILE ASOCIATE"

Introducere

1. Prezentul standard este elaborat în baza standardului internațional de contabilitate 28 "Contabilitatea investițiilor în întreprinderile asociate", aprobat de Comitetul S.I.C. în anul 1989.

Obiectiv

2. Obiectivul prezentului standard îl constituie dezvoltarea modului de evaluare a investițiilor în întreprinderile asociate.

Domeniul de aplicare

3. Prezentul standard se extinde asupra persoanelor juridice și fizice care desfășoară activitate de antreprenariat și sunt înregistrate în Republica Moldova, cu sediul pe teritoriul acesteia și peste hotarele ei și care sunt investitori în întreprinderile asociate.

Definiții

4. În prezentul standard noțiunile utilizate semnifică:

Întreprindere asociată - întreprinderea asupra căreia investitorul are o influență notabilă, dar care nu constituie nici întreprindere-fiică, nici întreprindere mixtă a investitorului.

Influență notabilă - autorizarea investitorului de a participa la luarea deciziilor privind politicile financiare și de producție ale întreprinderii deținute, dar fără a deține dreptul de control asupra acestor politici. Influența notabilă presupune deținerea investiției în proporție de 20-50% din capitalul statutar al întreprinderii investite.

Influența notabilă a investitorului se realizează:

- prin reprezentarea în Consiliul directorilor sau în organul de administrație echivalent al întreprinderii asociate;

- prin participarea la procesul de elaborare a politicii financiare și de producție;

- prin realizarea operațiilor materiale dintre investitor și întreprinderea asociată;

- prin schimbul de personal de conducere;

- prin furnizarea de informații tehnice esențiale.

Controlul (luând în considerare prevederile prezentului standard) - autorizare investitorului de a dirija politicile financiare și de producție ale întreprinderii, cota căreia în capitalul statutar constituie peste 50 la sută.

Influența de control a unui investitor nu exclude influența notabilă a altui investitor.

Metoda repartizării proporționale - metoda de evaluare conform căreia investițiile sunt evaluate inițial la valoarea de intrare care se corectează ulterior cu suma cotei constatate a investitorului în activele nete ale întreprinderii asociate și cu suma dividendelor obținute.

Metoda valorii - metoda de evaluare conform căreia investiția se evaluează în momentul achiziționării la valoarea de intrare, fără modificările ulterioare.

Metode de evaluare a investițiilor

5. Investitorul poate să evalueze investițiile în întreprinderile asociate prin metoda repartizării proporționale sau prin metoda valorii.

6. La utilizarea metodei repartizării proporționale investițiile se reflectă inițial la valoarea de intrare, care ulterior se majorează sau se diminuează cu suma cotei investitorului constatată în beneficiile și pierderile întreprinderii asociate ulterior datei achiziționării investițiilor. Dividendele primite de la întreprinderea asociată diminuează valoarea de bilanț a investițiilor. Corecțiile în valoarea de bilanț a investițiilor se efectuează, de asemenea, la precizarea cotei investitorului în capitalul întreprinderii asociate datorită modificărilor survenite în volumul și structura capitalului întreprinderii asociate care nu sunt incluse în Raportul privind rezultatele financiare. Astfel de modificări pot să survină ca urmare a reevaluării activelor pe termen lung, investițiilor, diferențelor de cursuri valutare, precum și în urma fuziunii întreprinderilor.

7. La utilizarea metodei valorii investitorul reflectă investițiile în întreprinderea asociată la valoarea de intrare, care ulterior nu se modifică. Investitorul constată venitul din investiții și îl

reflectă în Raportul privind rezultatele financiare pe măsura obținerii cotei în profitul net acumulat al întreprinderii asociate, format după data achiziționării investițiilor. Mijloacele care depășesc aceste beneficii sînt calificate drept restituirea investițiilor și reflectă diminuarea valorii investițiilor în conformitate cu S.N.C. 25 "Contabilitatea investițiilor".

Reflectarea investițiilor în rapoartele financiare ale investitorului

8. Investitorul poate se reflecte investițiile în întreprinderile asociate în rapoartele financiare consolidate sau în rapoartele financiare distincte.

9. În rapoartele financiare consolidate investitorul reflectă, de obicei, investițiile evaluate după metoda repartizării proporționale. Însă în cazurile în care investițiile sînt procurate și deținute exclusiv în scopul comercializării acestora în viitorul apropiat sau cînd întreprinderea asociată funcționează în condițiile unor restricții durabile pe termen lung care, reduc esențial capacitatea acesteia de a transfera mijloace investitorului, se aplică metoda valorii.

10. Dacă investitorul are o influență notabilă într-o întreprindere asociată, el poartă răspundere pentru gestiunea acestei întreprinderi și ca rezultat, pentru venitul din investiții. În acest caz investitorul raportează privind conducerea sa prin extinderea raportului financiar consolidat cu includerea în el a cotei în rezultatele activității întreprinderii asociate. Aceasta le permite utilizatorilor să analizeze profitul net și investițiile, precum și să calculeze indicatorii necesari pentru luarea deciziilor.

11. Investitorul poate să treacă de la metoda repartizării proporționale de evaluare a investițiilor la aplicarea metodei valorii. Trecerea se efectuează începînd cu data cînd investitorul:

a) încetează de a mai avea o influență notabilă într-o întreprindere asociată, însă păstrează în general sau parțial investițiile. În acest caz el contabilizează investițiile în conformitate cu S.N.C. 25 "Contabilitatea investițiilor";

b) utilizarea metodei repartizării proporționale nu mai este corespunzătoare din cauza că întreprinderea asociată funcționează în condițiile restricțiilor durabile pe termen lung, care nu-i oferă posibilitate acesteia să se achite cu investitorul. În acest caz investitorul utilizează metoda valorii. Totodată, valoarea de bilanț a investițiilor se consideră ca valoare de intrare, începînd cu data trecerii la metoda nominalizată.

12. La întocmirea de către investitori a rapoartelor financiare distincte paralel cu cele consolidate, investițiile în întreprinderile asociate pot să fie contabilizate:

a) prin metoda repartizării proporționale sau metoda valorii în funcție de faptul care din aceste metode a fost utilizată pentru întreprinderea asociată în raportul financiar consolidat al investitorului;

b) la valoarea de intrare, valoarea reevaluată sau la valoarea cea mai mică dintre valoarea de intrare și valoarea pieței în conformitate cu politica de contabilitate a investițiilor pe termen lung (S.N.C. 25 "Contabilitatea investițiilor").

13. Investițiile în întreprinderile asociate incluse în rapoartele financiare ale investitorului care nu întocmește rapoarte financiare consolidate sînt contabilizate în conformitate cu prevederile paragrafului 12 al prezentului standard.

Aplicarea metodelor de evaluare a investițiilor

14. Multe dintre principiile metodei repartizării proporționale sînt identice cu regulile de consolidare stabilite de S.N.C. 27 "Rapoartele financiare consolidate și contabilitatea investițiilor în întreprinderile-fiice".

15. Investițiile în întreprinderile asociate se contabilizează conform metodei acceptate de investitor, începînd cu data achiziționării acestora. În acest caz orice diferență (pozitivă sau negativă) dintre valoarea de achiziție (procurare) și cota investitorului în valoarea venală a activelor nete ale întreprinderii asociate se contabilizează în conformitate cu S.N.C. 22 "Asocierea întreprinderilor". Corecțiile corespunzătoare ale cotei investitorului în profituri și pierderi înregistrate după achiziționarea investițiilor se contabilizează în calitate de:

- a) amortizare (uzură) a activelor amortizabile bazată pe valoarea venală a acestora;
- b) amortizare a diferenței dintre valoarea investițiilor și cota investitorului în valoarea venală a activelor nete ale întreprinderii asociate.

16. Investitorul întocmește rapoartele financiare în baza rapoartelor financiare de care dispune întreprinderea asociată. În acest caz investitorul și întreprinderea asociată întocmesc rapoarte financiare în conformitate cu prevederile S.N.C. 5 "Prezentarea rapoartelor financiare" cu respectarea politicii unice de contabilitate acceptate pentru operațiile și evenimentele similare.

17. În cazul în care câțiva investitori dețin acțiunile privilegiate ale întreprinderii asociate, investitorul care are o influență notabilă își determină cota de profituri și pierderi în activele nete ale întreprinderii asociate după corectarea unor astfel de acțiuni prin dividende, indiferent de faptul dacă au fost declarate sau nu dividendele aferente.

18. Dacă la utilizarea metodei repartizării proporționale cota pierderilor investitorilor în întreprinderea asociată este egală cu valoarea de bilanț a investițiilor sau o depășesc, investitorul suspendă raportarea acestei cote la valoarea investițiilor, deoarece în acest caz ea devine egală cu zero.

Pierderile suplimentare ale întreprinderii asociate sînt constatate de investitor în acea măsură în care acesta a garantat sau și-a asumat obligațiile, sau a efectuat plățile în numele întreprinderii asociate. Cînd întreprinderea asociată declară ulterior profiturile, investitorul reînnoiește raportarea cotei sale de profit la valoarea investițiilor numai după ce cota profitului va fi egală cu cota pierderilor nete care nu au fost achitate și la pierderile constatate suplimentar.

Dacă investitorul utilizează metoda valorii, iar la întreprinderea asociată s-au înregistrat pierderi, cota acestora nu este reflectată de investitor în valoarea investițiilor.

19. Valoarea de bilanț a investițiilor în întreprinderile asociate poate fi redusă la utilizarea metodei repartizării proporționale pentru constatarea reducerii, cu excepția celei temporare. Deoarece multe investiții în întreprinderile asociate au un caracter individual, o atare reducere se determină și se efectuează separat pe fiecare investiție.

Impozitul pe venit

20. Impozitul pe venit care a survenit ca rezultat al investițiilor în întreprinderile asociate se contabilizează în conformitate cu S.N.C. 12 "Contabilitatea impozitului pe venit"

Publicitatea informației

21. În rapoartele financiare ale investitorului trebuie să fie publicate următoarele informații:

- a) lista și descrierea întreprinderilor asociate, inclusiv cota proprietății și drepturile de vot;
- b) metodele utilizate la contabilizarea investițiilor;
- c) cota proprie în schimbarea capitalului întreprinderii asociate ca rezultat al evenimentelor, eventualităților și datoriilor în conformitate cu S.N.C. 10 "Evenualități și evenimente ale activității economice care survin după data de întocmire a bilanțului".

22. Investițiile în întreprinderile asociate contabilizate prin metoda repartizării proporționale trebuie să fie reflectate în componența activelor pe termen lung și prezentate în bilanțul contabil într-un rînd separat. Cota investitorului în profiturile sau pierderile întreprinderii asociate trebuie să fie publicată în anexele la rapoartele financiare ale investitorului într-un articol aparte. Separat se publică de asemenea cota investitorului în orice articol neordinar al rapoartelor financiare ale întreprinderilor asociate din perioada precedentă.

Data intrării standardului în vigoare

23. Prezentul standard intră în vigoare începînd cu 1 ianuarie 1998.