

STANDARDUL NAȚIONAL DE CONTABILITATE 31

"REFLECTAREA ÎN RAPOARTELE FINANCIARE A PARTICIPAȚIILOR ÎN ACTIVITATEA DE ÎNTEPRINZĂTOR SUB CONTROL MIXT"

Introducere

1. Prezentul standard este elaborat în baza standardului internațional de contabilitate 31 "Reflectarea în rapoartele financiare a participațiilor în întreprinderile mixte", aprobat de Comitetul S. I. C. în anul 1993.

Obiectiv

2. Obiectivul prezentului standard îl constituie descrierea modului de reflectare a cotei de participație în diverse forme ale activității de întreprinzător sub control mixt, precum și a activelor, datoriilor, veniturilor și cheltuielilor activității de întreprinzător sub control mixt în rapoartele financiare ale participanților și investitorilor acesteia, indiferent de structura și forma unei astfel de activități.

Domeniul de aplicare

3. Prezentul standard se extinde asupra tuturor persoanelor juridice care desfășoară activitate de întreprinzător, sînt înregistrate în Republica Moldova, au sediul atît pe teritoriul republicii, cît și peste hotarele ei și participă la diferite forme ale activității de întreprinzător sub control mixt.

Definiții

4. Noțiunile utilizate în prezentul standard semnifică:

Activitate de întreprinzător sub control mixt - activitate desfășurată în baza unui acord (contract) conform căruia două sau mai multe părți desfășoară activitate economico-financiară supusă unui control mixt.

Participant la activitatea de întreprinzător sub control mixt - una din părțile care a încheiat acordul (contractul) privind activitatea mixtă și care exercită controlul mixt asupra acestei activități.

Investitor în întreprinderea sub control mixt - parte în întreprinderea sub control mixt care nu are dreptul să exercite control mixt asupra activității acestei întreprinderi.

Control mixt - controlul activității economico-financiare mixte exercitat de către participanții la aceasta în conformitate cu acordul (contractul) încheiat. În acest caz nici un participant nu are dreptul controlului unilateral asupra activității de întreprinzător mixte.

Acord (contract) - înțelegerea dintre două sau mai multe părți privind controlul mixt asupra activității de întreprinzător mixte.

Întreprindere sub control mixt - întreprindere distinctă, creată ca rezultat al activității de întreprinzător sub control mixt (asociație, societate cu responsabilitate limitată, societate pe acțiuni etc.), în care fiecare participant deține cota sa.

Activitate de întreprinzător sub control mixt cu active comune - formă a activității de întreprinzător mixtă în care participanții dețin active comune utilizate în activitatea mixtă, fără crearea unei întreprinderi distincte pentru exercitarea acestei activități.

Activitate sub control mixt fără active comune - formă a activității de întreprinzător mixtă în care participanții desfășoară o activitate comună, fără a dispune de active comune și fără a crea oarecare întreprindere distinctă.

Influență notabilă - împuternicirea investitorului de a participa la luarea deciziilor privind politicile financiară și de producție ale întreprinderii investite, însă fără dreptul de

control asupra acestor politici.

Influența notabilă prevede cota de participație în mărime de la 20 pînă la 50% din capitalul statutar al întreprinderii investite.

Metoda consolidării proporționale - metodă de contabilizare și prezentare a informației financiare în raportul financiar centralizator al participantului la întreprinderea sub control mixt, conform căreia cota-parte a acestui participant în fiecare din activele, pasivele, veniturile și cheltuielile întreprinderii sub control mixt se unesc "rînd cu rînd" cu posturile similare sau se reflectă într-un "rînd distinct".

Formele activității de întreprinzător sub control mixt

5. Activitatea de întreprinzător sub control mixt se desfășoară în diverse forme și structuri, avînd comune următoarele principii:

- a) doi sau mai mulți participanți sînt legați printr-un acord (contract);
- b) prin acord (contract) se stabilește controlul mixt.

6. Acordul privind activitatea de întreprinzător sub control mixt este orientat spre soluționarea unor probleme economice de producție comune și servește pentru satisfacerea intereselor tuturor participanților.

Acordul determină problemele soluționarea cărora este deosebit e importantă pentru atingerea scopurilor activității de întreprinzător mixte și care trebuie să fie aprobate de către toți participanții la activitatea de întreprinzător sub control mixt (dacă nu s-a ajuns la o înțelegere comună a tuturor participanților la acord, problema se consideră nesoluționată și votarea în aceste cazuri nu se admite). În diferite forme ale activității de întreprinzător sub control mixt sedesfășoară numai tipurile de activități prevăzute de acord. Acordul permite a delimita participațiile în întreprinderile sub control mixt de investițiile în întreprinderile asociate în care investitorul exercită o influență notabilă (S.N.C. 28 "Contabilitatea investițiilor în întreprinderile asociate").

7. Înțelegerea privind activitatea de întreprinzător sub control mixt poate fi înregistrată:

a) în cazul activității de întreprinzător sub control mixt cu active comune și fără active comune:

- în acordul încheiat între participanții la activitatea de întreprinzător sub control mixt sau

- în procesul-verbal al tratativelor (negocierilor) dintre participanți;

b) în cazul întreprinderii sub control mixt:

- în statut sau în alte acte normative (regulamente) ale întreprinderii sub control mixt.

Acordul privind activitatea de întreprinzător sub control mixt, perfectat în scris în modul stabilit de legislația în vigoare, determină:

a) tipurile de activități și durata acestora;

b) constituirea Consiliului de directori sau a altui organ similar de conducere a activității de întreprinzător sub control mixt și stabilirea drepturilor de vot ale participanților la acord;

c) aporturile de capital ale participanților;

d) repartizarea între participanții la acord a producției, veniturilor, cheltuielilor și rezultatelor activității mixte.

8. Conducerea activității de întreprinzător sub control mixt este efectuată, conform acordului reciproc al participanților, de către unul din ei. Conducătorul nu controlează activitatea mixtă, ci acționează în cadrul politicilor financiară și economică la care au convenit participanții la activitatea de întreprinzător sub

control mixt în conformitate cu acordul. Conducătorul acționează în baza delegației semnate de ceilalți participanți la acord și întocmeste în conformitate cu legislația în vigoare.

9. Există trei forme principale ale activității de întreprinzător sub control mixt:

- a) activitatea de întreprinzător sub control mixt fără active comune;
- b) activitatea de întreprinzător sub control mixt cu active comune;
- c) întreprinderea sub control mixt.

Primele două forme ale activității de întreprinzător sub control mixt nu prevăd crearea unei întreprinderi distincte, care ar fi persoană juridică, iar a treia formă - întreprinderea sub control mixt - este persoana juridică.

Activitatea de întreprinzător sub control mixt fără crearea unei întreprinderi distincte

10. Activitatea de întreprinzător sub control mixt fără crearea unei întreprinderi distincte cuprinde următoarele tipuri de activități sub control mixt: fără active comune și cu active comune.

11. Activitatea de întreprinzător sub control mixt fără active comune prevede utilizarea activelor și altor resurse ale participanților la această formă de activitate mixtă, de exemplu, îmbinarea de către doi sau mai mulți subiecți a activității, resurselor, cunoștințelor și experienței lor pentru producerea mixtă, marketing și repartizarea producției. Fiecare participant al acordului efectuează diverse etape ale ciclului de producție, utilizând în acest scop activele proprii, suportă cheltuieli, consumuri proprii și își onorează angajamentele asumate.

Acordul privind activitatea de întreprinzător sub control mixt fără active comune prevede, de obicei, metodele de repartizare între participanți a veniturilor obținute din vânzarea producției fabricate în comun și a cheltuielilor suportate în comun. De exemplu, întreprinderea agricolă și fabrica de conserve au încheiat un acord privind producerea în comun a sucului de mere. Fiecare participant suportă cheltuielile proprii și primește o parte a venitului obținut din vânzarea sucului, determinată în conformitate cu acordul.

12. Activitatea de întreprinzător sub control mixt cu active comune prevede controlul mixt și deținerea comună de către participanți a activelor comune depuse sau procurate pentru desfășurarea activității comune. Fiecare participant la o atare formă de activitate mixtă își primește cota sa din fabricarea și/sau vânzarea producției, care a fost produsă utilizând activele sub control mixt și își asumă partea cheltuielilor comune suportate la care s-a convenit în acord. Fiecare participant la activitatea de întreprinzător sub control mixt cu active comune își controlează partea sa din avantajele economice viitoare prin intermediul cotei în activul sub control mixt. De exemplu, două sau mai multe întreprinderi exploatează împreună o conductă de gaze (petrol) sau o ramificație de cale ferată. Fiecare din ele utilizează conducta sau ramificația de cale ferată pentru transportarea producției proprii și suportă partea cheltuielilor pentru exploatarea acestei conducte sau ramificații de cale ferată, la care s-a convenit anterior. Un alt exemplu îl constituie controlul exercitat de două întreprinderi asupra proprietății transmise în arendă curentă. În acest caz fiecare întreprindere primește o parte din plata pentru arendă și suportă partea convenită în acord a cheltuielilor.

13. Participanții la activitatea de întreprinzător sub control mixt fără active comune și cu active comune nu țin o contabilitate aparte și nu întocmesc rapoarte financiare privind rezultatele activității mixte, deși pot să pregătească

rapoarte de gestiune în scopul evaluării rezultatelor unei astfel de activități. Totodată, fiecare participant la activitatea de întreprinzător sub control mixt fără active comune și cu active comune ține o contabilitate aparte a activelor, capitalului, datoriilor proprii și întocmește rapoarte financiare conform formularelor prevăzute de S.N.C. 5 "Prezentarea rapoartelor financiare" și S.N.C. 7 "Raportul privind fluxul mijloacelor bănești". În anexele la raportul financiar anual referitor la cota sa de participație participantul reflectă:

1) în cazul activității de întreprinzător sub control mixt fără active comune:

a) cheltuielile suportate;

b) cota-parte a sa de venituri din vânzarea producției (mărfurilor) produse și serviciilor prestate în comun;

2) în cazul activității de întreprinzător sub control mixt cu active comune:

a) cota-parte a sa în fiecare din activele sub control mixt (de exemplu, cota-parte în ramificația de cale ferată exploatată este contabilizată ca mijloc fix);

b) datoriile asumate ce rezultă din finanțarea cotei-părți a sale de active;

c) datoriile asumate în comun cu alți participanți referitor la activele sub control mixt;

d) veniturile obținute din vânzarea sau utilizarea cotei-părți a sale de producție fabricată în comun, precum și cota-parte a sa în cheltuielile suportate de către întreprinderea sub control mixt;

e) orice cheltuieli suportate referitoare la cota sa de participație în activitatea de întreprinzător sub control mixt, de exemplu, cheltuielile aferente finanțării cotei de participație în activele comune și vânzării cotei-părți a sale de producție fabricată în comun.

14. În cazul în care participantul la activitatea de întreprinzător sub control mixt fără active comune sau cu active comune face parte dintr-un grup de întreprinderi, în raportul financiar consolidat întocmit de întreprinderea mamă a acestui grup în conformitate cu S.N.C.27 "Rapoartele financiare consolidate și contabilitatea investițiilor în întreprinderile fiice" nu este necesară efectuarea rectificărilor sau a altor proceduri consolidate referitoare la articolele enumerate în paragraful 13 al prezentului standard.

Întreprinderea sub control mixt

15. Întreprinderea sub control mixt, spre deosebire de activitatea de întreprinzător sub control mixt fără active comune și cu active comune, este o persoană juridică asupra activității economice a căreia, conform acordului între participanții acesteia se stabilește un control mixt.

16. Întreprinderea sub control mixt este creată pe seama mijloacelor bănești și altor resurse ale participanților la acord. Aceste aporturi se reflectă în rapoartele financiare ale fiecărui participant ca investiții în întreprinderea sub control mixt.

17. Întreprinderea sub control mixt deține active proprii, își asumă datoriile, suportă cheltuieli și obține venituri. Ea poate să încheie contracte în numele său și să atragă capital pentru finanțarea activității sale. Fiecare participant are dreptul la o parte din rezultatele activității întreprinderii sub control mixt. Unele întreprinderi sub control mixt prevăd, de asemenea, divizarea produsului finit al activității mixte. De exemplu, două întreprinderi își îmbină activitatea într-un domeniu concret prin transferarea activelor și datoriilor într-o întreprindere sub control mixt.

18. Întreprinderea sub control mixt, spre deosebire de activitatea de întreprinzător sub control

mixt fără active comune și cu active comune, ține contabilitatea, întocmește și prezintă raportul financiar ca persoană juridică în conformitate cu S.N.C. 5 "Prezentarea rapoartelor financiare" și S.N.C. 7 "Raportul privind fluxul mijloacelor bănești".

**Reflectarea în raportul financiar centralizator
al participantului a cotei de participație în întreprinderea
sub control mixt**

19. Participantul la întreprinderea sub control mixt în afară de raportul financiar distinct întocmește raportul financiar centralizator, în care generalizează rezultatele activității sale și reflectă cota sa de participație în întreprinderea sub control mixt.

20. În întreprinderea sub control mixt fiecare participant își controlează cota-parte a viitoarelor avantaje economice prin cota de participație în activele și datoriile întreprinderii date. La reflectarea în raportul financiar centralizator a cotei sale de participație în întreprinderea sub control mixt participantul trebuie să dezvăluie clauzele acordului. Acestea se reflectă în raportul centralizator atunci când participantul prezintă informația despre cota-parte a sa în activele, datoriile, veniturile și cheltuielile întreprinderii sub control mixt prin metoda consolidării proporționale.

21. Bilanțul centralizator al participantului la întreprinderea sub control mixt cuprinde cota-parte a activelor pe care aceasta le controlează în comun cu alți participanți și cota-parte a datoriilor pentru care ei poartă răspundere comună. Raportul centralizator privind rezultatele financiare ale participantului cuprinde cota-parte a veniturilor și cheltuielilor lui în întreprinderea sub control mixt. Modul de aplicare a metodei consolidării proporționale este similar cu modul de consolidare a investițiilor în întreprinderile fiice descris în S.N.C. 27 "Rapoartele financiare consolidate și contabilitatea investițiilor în întreprinderile fiice".

22. Consolidarea proporțională se efectuează prin unul din următoarele procedee:

a) unirea de către participantul la întreprinderea sub control mixt a cotei-părți a sale în activele, datoriile, veniturile și cheltuielile acestei întreprinderi cu posturile similare în rapoartele sale financiare centralizatoare "rînd cu rînd", de exemplu, în cazul întocmirii bilanțului centralizator la stocurile de mărfuri și materiale ale participantului se adaugă cota-parte a stocurilor de mărfuri și materiale sub control mixt; la valoarea mijloacelor fixe ale participantului se adaugă cota-parte a valorii mijloacelor fixe sub control mixt; sau

b) includerea de către participantul la întreprinderea sub control mixt în rapoartele financiare centralizatoare a unor posturi distincte pentru reflectarea cotei-părți în activele, datoriile, veniturile și cheltuielile întreprinderii sub control mixt. De exemplu, în "posturi distincte" este reflectată valoarea stocurilor de mărfuri și materiale ale participantului și cota-parte în valoarea stocurilor de mărfuri și materiale sub control mixt.

Întreprinderea alege autonom unul din procedeele consolidării proporționale menționate, întrucît ambele se soldează cu aceleași rezultate.

23. Aplicarea metodei consolidării proporționale exclude achitarea reciprocă a activelor și datoriilor, veniturilor și cheltuielilor.

24. Participantul la întreprinderea sub control mixt aplică metoda consolidării proporționale pînă în momentul cînd pierde dreptul controlului mixt asupra acesteia, de exemplu, în cazul în care el își vinde cota-parte în întreprinderea sub control mixt sau atunci cînd factori externi limitează activitatea întreprinderii sub control mixt astfel încît aceasta nu-și mai poate atinge scopurile.

25. În cazul în care unul din participanții întreprinderii sub control mixt începe să exercite controlul asupra acestei întreprinderi, ultima devine întreprindere fiică a participantului respectiv. Cota de participație în întreprinderea dată, începînd cu data respectivă, se contabilizează în conformitate cu S. N. C. 27 "Rapoartele financiare consolidate și contabilitatea investițiilor în întreprinderile fiice".

26. Metoda consolidării proporționale nu se aplică dacă:

a) cota de participație în întreprinderea sub control mixt se procură și se deține exclusiv în scopul vânzării ulterioare a acesteia în viitorul apropiat;

b) întreprinderea sub control mixt funcționează în condițiile unor restricții stricte pe termen lung, care diminuează considerabil posibilitățile acesteia de a transfera mijloace participantului la această întreprindere mixtă.

În ambele cazuri participantul la întreprinderea sub control mixt își reflectă cota de participație în întreprinderea sub control mixt în cauză în conformitate cu S.N.C. 25 "Contabilitatea investițiilor".

Operațiuni între întreprinderea sub control mixt și participanții acesteia

27. În procesul activității între participanții la întreprinderea sub control mixt și însăși întreprinderea sub control mixt apar operațiuni ce țin de vânzarea sau predarea activelor. Dacă participantul depune (sau vinde) activele sale în întreprinderea sub control mixt, veniturile și cheltuielile din aceste operațiuni se constată în conformitate cu S.N.C.18 "Venitul" și S.N.C. 3 "Componenta consumurilor și cheltuielilor întreprinderii". În cazul în care dreptul de proprietate asupra activelor, precum și riscurile și recompensele considerabile legate de deținerea acestor active au fost transferate de la participantul la întreprinderea sub control mixt acestei întreprinderi, participantul constată numai acea parte a profitului care se referă la cotele de participație ale celorlalți participanți în întreprinderea sub control mixt. În cazul în care depunerea (sau vânzarea) activelor de către întreprinderea dată relevă o diminuare a valorii activelor curente (valorii realizabile nete) sau o reducere (cu excepția celei temporare) a valorii de bilanț a activelor pe termen lung, participantul la întreprinderea sub control mixt constată toate pierderile din operațiunea numită, ceea ce este condiționat de necesitatea respectării principiului prudenței.

28. În cazul procurării activelor întreprinderii sub control mixt de către unul din participanții la aceasta, ultimul constată cota-parte a profitului în întreprinderea sub control mixt din această operațiune numai după revînzarea activelor numite unei părți independente. Dacă în urma unei asemenea tranzacții întreprinderea sub control mixt a suportat pierderi, participantul constată cota-parte a sa din pierderi în același mod ca și profitul. Dacă, însă, pierderile reprezintă diminuarea valorii realizabile nete a activelor curente sau o reducere (cu excepția celei temporare) a valorii de bilanț a activelor pe termen lung, acestea se constată imediat după realizarea operațiunii.

Reflectarea în rapoartele financiare ale investitorilor a cotei de participație a acestora în întreprinderea sub control mixt

29. Investitorul întreprinderii sub control mixt reflectă în rapoartele financiare cota de participație pe care o deține în această întreprindere în conformitate cu:

a) S.N.C.25 "Contabilitatea investițiilor", dacă investitorul nu exercită o influență notabilă asupra întreprinderii sub control mixt, și

b) S.N.C. 28 "Contabilitatea investițiilor în întreprinderile asociate", atunci când investitorul exercită o influență notabilă asupra întreprinderii sub control mixt.

Conducătorii întreprinderilor sub control mixt

30. Unul sau mai mulți participanți ai întreprinderii sub control mixt pot să acționeze în ea în calitate de conducător sau administrator. Partea, care îndeplinește rolul de conducător, primește recompense pentru îndeplinirea funcțiilor administrative și le reflectă în raportul său distinct privind rezultatele financiare ca venit (în conformitate cu S.N.C. 18 "Venitul"). Întreprinderea sub control mixt contabilizează această recompensă ca cheltuieli conform S. N. C. 3 "Componenta consumurilor și cheltuielilor întreprinderii" și o reflectă în Raportul privind rezultatele financiare.

Publicitatea informației

31. Participantul la activitatea de întreprinzător sub control mixt în anexa la rapoartele financiare dezvăluie:

a) în conformitate cu S.N.C. 10 "Eventualități și evenimente ale activității economice care survin după data de întocmire a bilanțului", următoarele datorii imprevizibile aferente participării la activitatea de întreprinzător sub control mixt, separat de celelalte datorii imprevizibile:

- orice datorii imprevizibile suportate de participantul la activitatea de întreprinzător sub control mixt referitoare la cota de participație în această activitate și la cota de participație în fiecare datorie imprevizibilă suportată în comun cu alți participanți;

- cota-parte a sa de datorii imprevizibile în activitatea de întreprinzător sub control mixt pentru care el, posibil, poartă răspundere;

- datoriile imprevizibile apărute în legătură cu faptul că participantul la activitatea de întreprinzător sub control mixt poartă răspundere pentru datoriile altor participanți la această activitate;

b) în conformitate cu S.N.C. 5 "Prezentarea rapoartelor financiare", în anexă la rapoartele financiare următoarele datorii aferente participării la întreprinderea sub control mixt, separat de alte datorii:

- orice datorii ale participantului la întreprinderea sub control mixt referitoare la finanțarea cotei de participație în întreprindere și la cota-parte a datoriilor de finanțare, care au apărut concomitent și față de alți participanți la întreprinderea sub control mixt;

- cota-parte a sa de datorii pentru finanțarea întreprinderii sub control mixt propriu-zise.

32. Participantul la activitatea de întreprinzător sub control mixt prezintă lista și descrierea cotelor de participație ale acestuia în formele activității de întreprinzător sub control mixt în care el exercită o influență notabilă și cota sa de participație în întreprinderea sub control mixt. Participantul la întreprinderea sub control mixt, care reflectă în rapoartele financiare cota sa de participație într-o astfel de întreprindere prin metoda consolidării proporționale "rînd cu rînd", dezvăluie sumele totale ale activelor curente și pe termen lung, ale datoriilor pe termen scurt și pe termen lung, veniturilor și cheltuielilor aferente cotelor de participație în întreprinderea sub control mixt.

Data intrării standardului în vigoare

33. Prezentul standard intră în vigoare la data publicării în Monitorul Oficial al

Republicii Moldova.