

DEZVOLTĂRI PRIVIND RAPORTAREA FINANCIARĂ PENTRU PĂRȚILE LEGATE

Prof. univ. dr. Răileanu Vasile – A.S.E. București (raileanu_vs@yahoo.com)

Rezumat:

The group's consolidated financial statements includes those entities that the parent entity controls, all joint ventures where the parent has joint control and all associates where the parent exercises significant influence. IFRS specify the levels of ownership that are presumed to convey control or significant influence to a parent or investor, but these must be supported by facts.

Parties are related if one has control or significant influence over the other. Significant influence is relevant when it relates to financial or operating decisions. The existence of control or influence can affect the terms on which the two parties transact. An understanding of the relationship and the terms on which two related parties have transacted is therefore relevant in understanding an entity's financial statements.

Entitățile pot să controleze sau să exercite o influență notabilă asupra altor entități. Controlul sau influența notabilă au acțiune în ce privește politicile operaționale și financiare ale entităților. Astfel de entități se încadrează în categoria care desemnează părțile legate.

1. Definiția tranzacțiilor cu părțile legate

O parte este considerată legată unei entități dacă una dintre cele două entități deține controlul sau exercită o influență semnificativă în cealaltă entitate. Influența semnificativă este relevantă atunci când se referă la deciziile operaționale sau financiare ale entității. Părțile sunt legate și atunci când se află sub controlul comun al altei entități. Existența controlului sau a influenței semnificative poate să aibă acțiune asupra condițiilor în care cele două părți își desfășoară tranzacțiile. Pentru înțelegerea situațiilor financiare ale uneia dintre entități, este necesară cunoașterea relației existente și a condițiilor aferente tranzacțiilor desfășurate între cele două părți legate.

O parte este legată unei entități dacă:

- *direct sau indirect, prin unul sau mai mulți intermediari, partea:*
 - *controlează, este controlată de sau se află sub controlul comun al entității (aceasta include societățile-mamă, filiale sau filialele membre);*
 - *are un interes într-o entitate care îi oferă influență semnificativă asupra entității respective; sau*
 - *deține controlul comun asupra entității;*
- *partea reprezintă o entitate asociată a entității;*
- *partea reprezintă o asocierie în participație în care entitatea reprezintă un asociat;*
- *partea reprezintă un membru al personalului-cheie din conducere al entității sau al societății-mamă;*
- *partea reprezintă un membru apropiat al familiei persoanei menționate mai sus;*
- *partea reprezintă o entitate care este controlată, controlată în comun sau influențată semnificativ sau pentru care puterea semnificativă de vot într-o asemenea entitate este dată, direct sau indirect, de orice persoana menționată mai sus;*

- *partea reprezintă un plan de beneficii post-angajare pentru beneficiul angajaților entității, sau al oricărei entități care este parte legată entității*¹.

2. Părțile legate

Părțile legate pot fi prezentate potrivit următoarelor exemple:

- părțile sunt legate prin existența controlului (societățile-mamă, filialele sau filialele membre);

Exemplu:

Entitatea X a încheiat un acord cu un fond de pensii care se ocupă de pensiile propriilor angajați. Ea vinde o proprietate fondului de pensii și apoi încheie un acord leaseback pentru aceeași proprietate. Consiliul de Administrație al fondului de pensii este alcătuit din angajați și din directori ai entității. Fondurile de pensii sunt gestionate în mod curent de către o bancă de investiții.

Entitatea trebuie să prezinte tranzacțiile cu fondul de pensii în situațiile sale financiare?

Entitatea X trebuie să prezinte tranzacțiile cu fondul de pensii în situațiile sale financiare, deoarece unii directori ai entității sunt membri în Consiliul de Administrație al fondului de pensii, poziție din care pot exercita o influență semnificativă asupra activităților fondului. Entitatea trebuie să considere fondul ca o parte legată și trebuie să prezinte tranzacțiile care vor fi efectuate cu acesta.

În situația în care se determină dacă o parte este legată unei entități, conducerea trebuie să estimeze substanța relației și nu doar forma juridică a acesteia. Gestionarea curentă a fondului de către banca de investiții este puțin probabil să prevină influența care poate fi exercitată de către Consiliul de Administrație al fondului.

În conținutul IAS 24 *Prezentarea informațiilor privind părțile legate* nu sunt cuprinse cerințe clare cu privire la prezentarea informațiilor aferente tranzacțiilor cu părțile legate în conținutul unei anumite note explicative. Ar fi de preferat ca aceste informații să fie incluse într-o singură notă explicativă.

- partea reprezintă o entitate asociată sau o asociere în participație;

Exemplu:

Entitatea X deține 35% din acțiunile emise de entitatea Y și are capacitatea de a exercita o influență semnificativă asupra ei. Entitatea Y deține următoarele investiții:

- 75% din capitalul social al filialei sale, entitatea Z;
- 50% din capitalul social al entității controlate în comun, entitatea A;
- 33% din capitalul social al entității B, având capacitatea de a exercita o influență semnificativă.

Entitatea X desfășoară tranzacții cu entitățile Z, A și B.

Care dintre tranzacțiile desfășurate între o entitate și entitățile asociate trebuie să fie prezentate drept tranzacții cu părți legate?

Entitatea X trebuie să prezinte tranzacțiile sale cu filiala entității Y (entitatea Z). Entitatea X exercită o influență semnificativă asupra entității Y, care la rândul ei controlează entitatea Z. Ca urmare, entitatea Z este o parte legată entității X, iar tranzacțiile efectuate trebuie să fie prezentate.

Entitatea X trebuie să prezinte tranzacțiile efectuate cu entitatea A. Entitatea A este o parte legată entității X, deoarece entitatea intermediară Y deține controlul comun al entității A și astfel entitatea X are capacitatea de a exercita o influență semnificativă asupra entității A.

Entitatea X nu este obligată să prezinte tranzacțiile efectuate cu entitatea B. Entitatea X nu are capacitatea de a exercita controlul sau o influență semnificativă asupra entității B, astfel încât cele două entități nu sunt părți legate. Dacă există alte dovezi care să conducă la concluzia că

¹ Standardele Internaționale de Raportare Financiară 2005, [IAS 24, 9]

entitatea X are capacitatea de a exercita o influență semnificativă asupra entității B, atunci entitatea B va fi identificată ca fiind o parte legată entității X, iar tranzacțiile trebuie să fie prezentate.

Relația de legare poate influența profitul sau pierderea și situația financiară a entității. Rezultatele și poziția financiară consolidate ale unei entități au în vedere activele și datoriile filialelor și asocierilor în participație (dacă se utilizează metoda integrării proporționale) și rezultatele acestor entități, asocieri în participație și entități asociate (dacă se utilizează metoda punerii în echivalență). Astfel, tranzacțiile cu părțile legate aferente tuturor acestor entități (filiale, entități asociate, asocieri în participație) trebuie să fie prezentate în conținutul situațiilor financiare.

- partea este reprezentată de persoane fizice care dețin o pondere în drepturile de vot ale entității raportoare, fapt care le conferă o influență semnificativă asupra acesteia; și

Exemplu:

Entitatea X deține 75% din capitalul social al filialei sale, entitatea Y, restul de 25% fiind deținut de unul dintre directorii entității Y, domnul Popescu. Entitatea Y a vândut o proprietate domnului Popescu pentru suma de 35.000 RON. Domnul Popescu nu este director al entității X.

Cum trebuie să fie prezentată o vânzare de active de către o filială către un director de-al filialei, în situațiile financiare ale grupului și în situațiile financiare ale filialei?

Situațiile financiare ale filialei Y

Conducerea trebuie să prezinte detalii legate de vânzarea proprietății, în conținutul situațiilor financiare. Dl. Popescu este atât director cât și acționar al entității Y și are capacitatea de a exercita o influență semnificativă asupra filialei. Astfel, el este considerat o parte legată entității Y.

Situațiile financiare consolidate ale entității X

Conducerea trebuie să prezinte în conținutul situațiilor financiare consolidate vânzarea proprietății către dl. Popescu, dacă managementul consideră că dl. Popescu, în calitatea sa de director al entității Y, este considerat o parte legată entității X.

Dl. Popescu și entitatea X nu trebuie considerate părți legate doar pentru că dețin investiții în entitatea Y. Conducerea entității X trebuie să estimeze dacă dl. Popescu face parte din personalul-cheie din conducerea grupului. Entitatea X trebuie să aprecieze dacă entitatea Y reprezintă o activitate sau o resursă semnificativă pentru grup și dacă dl. Popescu, ca director, ocupă o poziție de vârf cu o autoritate și o răspundere adecvată.

- partea reprezintă un membru al personalului-cheie din conducere.

Exemplu:

Societatea-mamă X deține 3 filiale și are ca obiectiv de bază coordonarea operațiunilor desfășurate de filiale.

Ce informații legate de directorii unei societăți-mamă și filialele sale trebuie să fie prezentate în situațiile financiare consolidate?

În situațiile financiare consolidate, trebuie să fie prezentate atât remunerarea (compensarea) directorilor filialei, care sunt identificați ca părți legate societății-mamă cât și remunerarea directorilor societății-mamă. Această prezentare trebuie să includă, dacă este cazul, remunerarea primită de către directori atât de la societatea-mamă cât și de la orice filială.

Un director al unei filiale nu reprezintă automat și o parte legată societății-mamă. Directorii filialelor sunt considerați părți legate societății-mamă dacă aceștia au capacitatea de a exercita controlul sau o influență semnificativă la nivelul societății-mamă sau dacă fac parte din personalul-cheie din conducerea unei filiale semnificative.

Entitatea trebuie să prezinte informații suplimentare privind compensarea personalului-cheie din conducere, atunci când acestea sunt relevante pentru înțelegerea efectelor tranzacțiilor între părțile legate asupra conținutului situațiilor financiare consolidate ale entității.

Membrii apropiați ai familiei persoanelor considerate ca fiind părți legate sunt identificați, deasemenea, ca părți legate. Alte entități controlate sau asupra cărora se exercită o influență semnificativă de către o parte legată reprezintă părți legate.

Exemplu:

Societatea-mamă X deține în întregime filiala Y. Unul dintre directorii filialei este acționar majoritar al unei entități independente Z, care oferă servicii de pază filialei. Acest director face parte din personalul-cheie din conducerea filialei.

Societatea-mamă trebuie să prezinte entitatea Z ca o parte legată, datorită faptului că un director al filialei Y este acționar majoritar al entității Z?

Furnizorul de servicii este parte legată filialei Y, deoarece directorul deține controlul entității Z și exercită o influență semnificativă asupra filialei. În situațiile financiare ale filialei trebuie să fie prezentate informații legate de primirea de servicii de la furnizorul Z, precum și cele care privesc natura relațiilor dintre filială și entitatea Z.

Aceste informații trebuie să fie prezentate și în situațiile financiare consolidate ale grupului, dacă directorul filialei este parte legată societății-mamă.

3. Prezentarea informațiilor

Conducerea unei entități trebuie să prezinte în conținutul situațiilor sale financiare numele părților care o controlează și numele părților pe care le controlează, în toate cazurile, indiferent dacă au existat sau nu tranzacții între acestea.

Exemplu:

Entitatea X întocmește situațiile financiare ale exercițiului financiar cu închidere la 31 decembrie 2006. Acțiunile entității X sunt deținute de: dl. Ionescu 35%, d-na Ionescu 10%, 45% un trust cu sediul în Luxemburg. Beneficiarii trustului sunt cei trei copii ai familiei Ionescu, care au vârsta sub 18 ani, iar dl. Ionescu este unul dintre administratorii trustului. În cursul anului, singura tranzacție dintre entitate și acționarii săi a fost reprezentată de plata dividendelor.

Membrii familiei care controlează entitatea indirect, prin intermediul trustului, trebuie să fie prezentați drept părți legate?

Familia Ionescu deține controlul entității și numele ei trebuie să fie prezentat în situațiile financiare, indiferent dacă au existat sau nu tranzacții. Entitatea nu trebuie să prezinte informații legate de plata dividendelor pentru fiecare acționar în parte. Ea le poate prezenta agregat.

În continuare este prezentată o notă privind părțile legate:

Entitatea X este controlată de Dl. Ionescu care, împreună cu alți membri ai familiei, deține controlul a 90% din drepturile de vot ale entității. Așa cum sunt prezentate informațiile în Nota privind compensarea personalului-cheie, nu au existat alte tranzacții cu acționarii majoritari, cu excepția plății dividendelor și a remunerațiilor către dl. Ionescu și d-na Ionescu.

În situația în care au existat tranzacții între părțile legate, entitatea trebuie să prezinte cel puțin următoarele informații:

- natura relației dintre părțile legate;
- tipurile de tranzacții efectuate;
- volumul și valoarea tranzacțiilor;

Exemplu:

O parte semnificativă a veniturilor din activitățile curente ale unei entități provine din vânzările efectuate către părțile legate.

Prezentarea informațiilor legate de costul vânzărilor respectă cerințele legate de prezentarea politicii de stabilire a prețurilor pentru părțile legate?

Prezentarea informațiilor legate de costul vânzărilor, împreună cu volumul și valoarea tranzacțiilor oferă informații utile despre termenii tranzacțiilor. Este posibil ca această prezentare să fie suficientă pentru o înțelegere adecvată a tranzacțiilor, dacă vânzările către părțile legate sunt rare.

Atunci când au loc vânzări frecvente și către mai multe părți legate, entitatea trebuie să prezinte politica de stabilire a prețurilor. Prezentarea politicii oferă o imagine mai clară a termenilor tranzacțiilor și furnizează utilizatorilor situațiilor financiare așteptări despre termenii viitoarelor operațiuni de vânzare. Entitatea trebuie să prezinte informații suplimentare atunci când se abate de la politica de stabilire a prețurilor.

- politicile de stabilire a prețurilor;

Exemplu:

O parte semnificativă a veniturilor din activitățile curente ale entității X provine din vânzările efectuate către părțile legate. Aceste vânzări sunt efectuate la aceleași prețuri de listă practicate de entitate pentru vânzările către alte entități. Conducerea entității X dorește să prezinte faptul că prețurile la care au loc tranzacțiile cu părțile legate sunt determinate conform cerințelor din definiția valorii juste (tranzacții în care prețul este determinat obiectiv).

O entitate poate să prezinte în situațiile financiare faptul că tranzacțiile cu părțile legate sunt tranzacții în care prețul este determinat obiectiv?

Conducerea entității X trebuie să prezinte baza prin care sunt stabilite prețurile, adică lista de prețuri folosită la vânzările către terți.

O tranzacție în care prețul este determinat obiectiv este o tranzacție în care o parte nu deține controlul sau o influență semnificativă asupra celeilalte părți. O caracteristică prin care tranzacțiile cu părțile legate se disting de tranzacțiile cu terții este aceea conform căreia una dintre părți deține controlul sau o influență semnificativă asupra celeilalte părți. Puterea de a controla sau de a exercita o influență semnificativă este prezentă, indiferent dacă este exercitată sau nu.

Astfel, tranzacțiile cu părțile legate nu trebuie să fie prezentate ca tranzacții în care prețul este determinat obiectiv.

- valoarea soldurilor neachitate până la data întocmirii bilanțului.

Exemplu:

La data de 25 iunie 2006, entitatea X este achiziționată de entitatea Y, în urma unei combinări de întreprinderi. Ea a fost achiziționată cu intenția de a fi vândută, ceea ce s-a și întâmplat la data de 10 octombrie 2006. Conducerea entității Y nu a consolidat rezultatele entității X în situațiile financiare consolidate ale exercițiului cu închidere la 31 decembrie 2006. Astfel, tranzacțiile dintre entitatea X și restul grupului nu au fost eliminate la consolidare.

Entitatea X este un furnizor constant de bunuri către grup, iar în anul 2006 a continuat să livreze bunuri grupului.

Cum trebuie să fie prezentate tranzacțiile cu entitățile care sunt părți legate doar pentru o perioadă a anului?

Conducerea entității Y trebuie să prezinte în situațiile financiare consolidate detalii legate doar de tranzacțiile efectuate între entitatea X și restul grupului din perioada în care entitatea X respecta cerințele din definiția unei părți legate. Astfel, perioada pentru care sunt necesare prezentări de informații este 25 iunie – 10 octombrie 2006. Tranzacțiile dintre entitatea X și restul grupului efectuate în celelalte luni ale anului nu trebuie să fie prezentate, deoarece entitatea X nu a fost o parte legată a grupului în aceste perioade.

Entitatea Y nu trebuie să prezinte detalii legate de valoarea soldurilor neachitate până la data întocmirii bilanșurilor cu închidere la 31 decembrie 2005 sau 31 decembrie 2006, deoarece entitatea X nu era o parte legată a grupului la aceste date.

Elementele care au natură similară pot să fie prezentate agregat. Fac excepție de la această regulă situațiile în care prezentarea separată a elementelor este necesară pentru înțelegerea efectelor tranzacțiilor între părțile legate asupra situațiilor financiare ale entității.

Exemplu:

Entitatea X efectuează o serie de tranzacții cu următoarele părți legate:

Entitatea	Tipul vânzării	Numărul de tranzacții	Valoarea
Entitatea A	Echipamente tehnologice	4	35.000 RON
Entitatea B	Servicii de asistență	8	75.000 RON
Entitatea C	Servicii de asistență	7	40.000 RON
Entitatea C	Echipamente tehnologice	13	20.000 RON
Entitatea D	Servicii de asistență	2	15.000 RON

Entitățile A, C și D sunt filiale ale entității E, care este o parte legată entității X.

Cum trebuie să fie agregate valorile vânzărilor efectuate către părțile legate?

Vânzările de natură similară pot să fie prezentate agregat, după cum urmează:

Vânzarea de echipamente tehnologice	Valoarea
Grupul E	55.000 RON
Vânzarea de servicii de asistență	
Entitatea B	75.000 RON
Grupul E	55.000 RON
	130.000 RON

Entitatea trebuie să prezinte, în plus față de informațiile agregate de mai sus, termenii acordurilor de vânzare și volumul vânzărilor.

În momentul întocmirii situațiilor financiare consolidate ale grupului, trebuie să fie eliminate tranzacțiile și soldurile neachitate ale părților legate intra-grup.

BIBLIOGRAFIE:

- www.iasplus.com
- www.pwcglobal.com
- IFRS, Ed. CECCAR, București, 2005