



Co-funded by the
Erasmus+ Programme
of the European Union



PASSFR.EU

A Digital Learning Platform for Generation Z:
Passport to IFRS®

A Digital Learning Platform for Generation Z: Passport to IFRS®

Standardul IAS® 27 Situații financiare individuale



Funded by the Erasmus+ Program of the European Union. However, European Commission and Turkish National Agency cannot be held responsible for any use which may be made of the information contained therein.

© Copyright 2021, Istanbul University

IAS 27 Situații financiare individuale

Domeniul de aplicare și definiții cheie

Obiectivele IAS 27

IAS 27 se aplică la contabilizarea investițiilor în filiale, asocieri în participație și entități asociate atunci când o entitate preferă sau este obligată de reglementările locale să prezinte situații financiare individuale (neconsolidate).

Nu există o cerință obligatorie în IAS/IFRS ca o societate-mamă să întocmească situații financiare individuale în plus față de situațiile financiare consolidate. Cu toate acestea, reglementările locale pot impune unei societăți-mamă să întocmească astfel de situații financiare individuale în plus față de situațiile sale financiare consolidate. De asemenea, societățile pot întocmi situații financiare individuale în scopul controlului intern propriu.

Scopul standardului este de a clarifica cerințele privind situațiile financiare individuale în astfel de cazuri. Aceste cerințe sunt mai simple decât tratamentul unor astfel de conturi (investiții în filiale etc.) în cadrul contabilității de consolidare.

IAS 27 se referă la prezentarea situației financiare proprii și unice a entității.

Situațiile financiare consolidate sunt situațiile financiare ale unui grup în care activele, datoriile, capitalurile proprii, veniturile, cheltuielile și fluxurile de trezorerie ale societății-mamă și ale filialelor sale sunt prezentate ca fiind cele ale unei singure entități economice. Situațiile financiare individuale sunt prezentate de entitățile care au o filială, o entitate asociată sau o participație într-o asocierie în participație. Situațiile financiare individuale sunt prezentate de către o societate-mamă, un investitor care deține controlul în comun sau o influență semnificativă asupra unei entități în care s-a investit, în care investițiile sunt contabilizate la cost, la valoarea justă sau conform metodei punerii în echivalență. (IAS 27:4)

Cu toate acestea, situațiile financiare ale unei entități care nu are o investiție (filială, entitate asociată sau asocierie în participație) nu se numesc "situații financiare individuale". Prin urmare, situațiile financiare individuale sunt diferite de situațiile financiare ale unei societăți care nu are cerințe de consolidare. Termenul "individuale" se referă la situațiile financiare ale entităților care au investiții și care trebuie să își întocmească informațiile financiare separat.

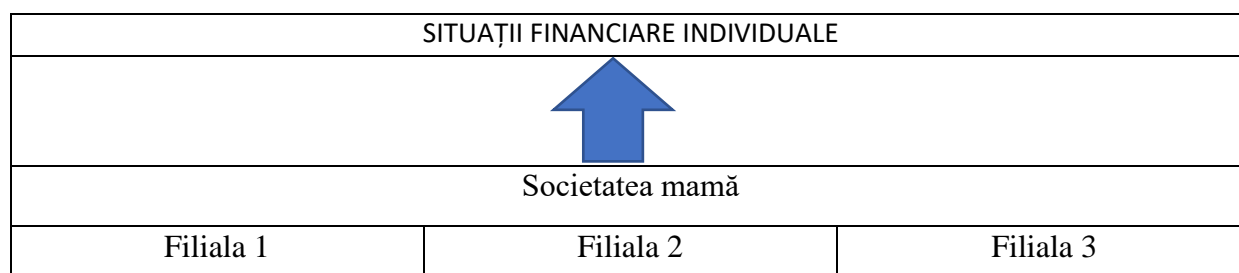


Figura 1 Domeniul de aplicare al IAS 27

În cazul societăților din cadrul grupului, societatea-mamă prezintă situații financiare consolidate care includ valoarea consolidată a sa și a filialelor sale și prezintă, de asemenea, situații financiare individuale (neconsolidate). Figura 1 prezintă această relație.

Aspecte fundamentale

Cerințe privind situațiile financiare individuale

Cerințele privind situațiile financiare individuale se aplică numai investițiilor în filiale, entități asociate și asocieri în participație. Alte cerințe care trebuie aplicate la întocmirea situațiilor financiare individuale rămân similare cu situațiile financiare ale unei societăți care nu sunt situații financiare individuale.

IAS 27 include contabilizarea a trei tipuri de investiții în situațiile financiare individuale:

| TIPURI DE INVESTIȚII | | |
|--|---|--|
| FILIALA | ASOCIAT | ASOCIERE ÎN PARTICIPAȚIE |
| O entitate care este controlată de o altă entitate | O entitate asupra căreia investitorul are o influență semnificativă | Un acord comun prin care părțile care dețin controlul în comun asupra acordului au drepturi asupra activelor nete ale acordului. |
| Investitorul deține controlul asupra entității în care a investit | Investitorul are o influență semnificativă asupra entității în care a investit | Investitorul deține controlul în comun asupra entității în care a investit |

Întocmirea situațiilor financiare individuale

Alegerea metodei contabile

Atunci când o entitate întocmește situații financiare individuale, investițiile în filiale, entități asociate și asocieri în participație sunt contabilizate în unul dintre următoarele moduri: (IAS27:10)

- la cost
- la valoarea justă
- prin metoda punerii în echivalență

Entitatea este obligată să aplice aceeași metodă contabilă pentru fiecare categorie de investiții. În cazul în care o entitate optează pentru evaluarea la valoarea justă a entităților asociate și a asocierilor în participație, aceasta trebuie să aplice aceeași metodă la prezentarea situațiilor financiare individuale. În cazul în care o entitate optează pentru utilizarea metodei punerii în echivalență pentru entitățile asociate și asocierile în participație, aceasta trebuie să aplice aceeași metodă pentru prezentarea situațiilor financiare individuale.

În ceea ce privește filialele, societatea-mamă poate alege să își prezinte filialele (ca o investiție) la cost, la valoarea justă sau prin utilizarea metodei punerii în echivalență în situațiile sale financiare individuale. Cu toate acestea, utilizarea metodei punerii în echivalență la întocmirea situațiilor financiare individuale și utilizarea procedurilor de consolidare la întocmirea situațiilor financiare

consolidate pare complicată. Prezentarea investițiilor în filiale într-o situație financiară individuale, fie la cost, fie la valoarea justă, pare mai practică.

Dividende primite

Societatea-mamă recunoaște dividendele de la o filială, o asocierie în participație sau o entitate asociată în profit sau pierdere în situațiile sale financiare individuale, atunci când are dreptul de a primi dividendul. Dividendele sunt înregistrate în profit sau pierdere dacă investiția a fost recunoscută la cost sau la valoarea justă în loc de metoda punerii în echivalență. În cazul în care metoda punerii în echivalență a fost utilizată pentru contabilizarea investiției, atunci dividendele trebuie reduse din valoarea contabilă a investiției.

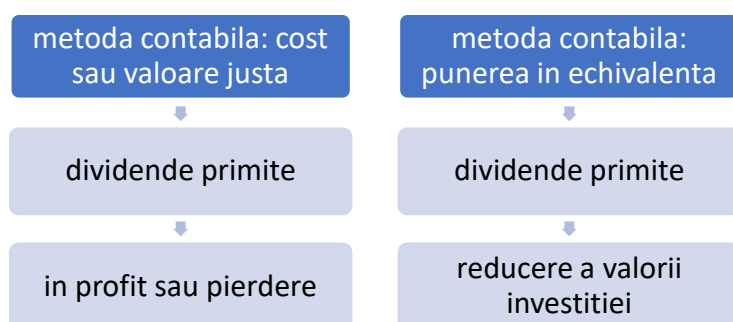


Figura 2: Contabilitatea dividendelor primite

Exemplu:

Compania X deține 40% din acțiunile companiei Y, care este o organizație cu capital de risc, și are o influență semnificativă, fiind astfel clasificată ca fiind o entitate asociată.

Cazul A) X alege să evalueze partea din investiția în Y la valoarea justă prin profit sau pierdere

Cazul B) X alege să evalueze partea din investiția în Y prin metoda punerii în echivalență

Societatea Y a raportat un profit net de 30.000 u.m. și a plătit dividende în numerar de 10.000 u.m..

Care vor fi înregistrările societății X pentru întocmirea situațiilor financiare individuale pentru dividendele încasate (în cazul A și cazul B)?

Soluție:

Cazul A

X alege să evalueze partea din investiția în Y la valoarea justă prin profit sau pierdere. Dividendele primite vor fi înregistrate în profit sau pierdere.

| | | |
|-------------|---|-------|
| Dr. Numerar | 4.000 | |
| | Cr. Profit sau pierdere (rezultat reportat) | 4.000 |

Cazul B)

X alege să evalueze partea din investiția în Y prin metoda punerii în echivalență. Dividendele primite vor fi înregistrate ca o reducere din valoarea contabilă a investiției.

Profit raportat:

| | |
|---|--------|
| Dr. Investiție în Y | 12.000 |
| Cr. Venituri din activități de investiții | 12.000 |

Dividendele primite:

| | |
|---------------------|-------|
| Dr. Numerar | 4.000 |
| Cr. Investiții în Y | 4.000 |

Investiții în filiale, asocieri în participație și entități asociate clasificate ca fiind deținute în vederea vânzării

În cazul în care investițiile sunt clasificate ca fiind deținute în vederea vânzării sau pentru distribuire către proprietari (sau sunt incluse într-un grup de cedare care este clasificat ca fiind deținut în vederea vânzării sau pentru distribuire către proprietari), acestea sunt evaluate astfel:

- În conformitate cu IFRS 5 Active imobilizate deținute în vederea vânzării și activități întrerupte, în cazul în care au fost contabilizate anterior la cost. IFRS 5 prevede evaluarea la valoarea cea mai mică dintre valoarea contabilă și valoarea justă minus costurile de vânzare.
- În conformitate cu IFRS 9 Instrumente financiare, dacă a fost contabilizat anterior în conformitate cu IFRS 9.

Entități de investiții

Deoarece entitățile de investiții sunt exceptate de la consolidare și investițiile sunt evaluate la valoarea justă prin profit sau pierdere, este necesar să contabilizeze în același mod și investiția lor într-o filială în situațiile financiare individuale.

Atunci când o societate-mamă încetează să mai fie o entitate de investiții, entitatea poate contabiliza o investiție într-o filială la cost (pe baza valorii juste la data modificării sau a statutului) sau la valoarea justă prin profit sau pierdere. Atunci când o entitate devine o entitate de investiții, aceasta contabilizează o investiție într-o filială la valoarea justă prin profit sau pierdere. (IAS 27:11A-B]

Reorganizări ale grupului

Standardul cuprinde recomandări contabile specifice pentru întocmirea situațiilor financiare individuale în cazul în care societatea-mamă reorganizează structura grupului său. La data acestei reorganizări a grupului, noua societate-mamă evaluează la cost valoarea contabilă a părții sale din elementele de capitaluri proprii prezentate în situațiile financiare individuale ale societății-mamă inițiale. Recomandarea se aplică atunci când se înființează o nouă entitate care îndeplinește următoarele cerințe: (IAS 27:13)

- noua societate-mamă obține controlul asupra societății-mamă inițiale
- activele și datoriile noului grup și ale grupului inițial sunt identice imediat înainte și după reorganizare; și
- proprietarii societății-mamă inițiale înainte de reorganizare au aceleași interese absolute și relative în activele nete ale grupului inițial și ale noului grup imediat înainte și după reorganizare.

Informații de prezentat

În cazul în care o societate-mamă alege să nu întocmească situații financiare consolidate (din cauza scutirilor) și întocmeș te în schimb situații financiare individuale, în aceste situații financiare individuale ale societății-mamă se prezintă următoarele informații: (IAS 27:16)

- faptul că situațiile financiare sunt situații financiare individuale; faptul că a fost utilizată scutirea de consolidare; denumirea și sediul principal (și țara de constituire, dacă este diferită) al entității ale cărei situații financiare consolidate care respectă IFRS au fost întocmite pentru uz public; și adresa la care pot fi obținute aceste situații financiare consolidate,
- o listă a investițiilor semnificative în filiale, asocieri în participație și entități asociate, inclusiv denumirea, sediul principal (și țara de constituire, dacă este diferită), proporția în capitalurile proprii (și, dacă este diferită, proporția drepturilor de vot) deținute la respectivele entități în care s-a investit; și
- o descriere a metodei utilizate pentru contabilizarea investițiilor menționate anterior.

EXEMPLU:

Societatea A a achiziționat două investiții în cursul anului:

- Investiția 1: 70% din acțiunile ordinare care conferă majoritatea drepturilor de vot ale societății X pentru 500.000 u.m.
- Investiția 2: Societatea Y este o organizație cu capital de risc, iar societatea A deține 25% din acțiunile ordinare care nu oferă majoritatea drepturilor de vot pentru 200.000 u.m. În schimb, Societatea A are o influență semnificativă asupra Societății Y, iar în situațiile sale financiare consolidate, Societatea Y contabilizează la valoarea justă (nu prin metoda punerii în echivalență).

Cum se va determina tratamentul contabil pentru fiecare investiție în situațiile financiare individuale ale societății A?

SOLUȚIE:

- Investiția 1: Societatea X poate fi contabilizată la cost (500.000 u.m.) sau poate fi contabilizată la valoarea sa justă în conformitate cu IAS 39/IFRS9 sau poate fi contabilizată prin utilizarea metodei punerii în echivalență în situațiile financiare consolidate ale Societății A.
- Investiția 2: Compania Y poate fi contabilizată la valoarea sa justă numai în conformitate cu IAS 39/IFRS9, deoarece este o organizație cu capital de risc.