Standardul Internaţional de Contabilitate 24   
*Prezentarea informaţiilor privind părţile afiliate*

Obiectiv

1 Obiectivul prezentului standard este de a asigura faptul că situaţiile financiare ale unei entităţi conţin prezentarea informaţiilor necesare pentru a atrage atenţia asupra posibilităţii ca poziţia sa financiară şi profitul sau pierderea să fi fost afectate de existenţa părţilor afiliate şi de tranzacţiile şi soldurile scadente, inclusiv angajamentele, cu aceste părţi afiliate.

Domeniu de aplicare

**2** **Prezentul standard trebuie aplicat la:**

**(a)****identificarea relaţiilor şi tranzacţiilor cu părţile afiliate;**

**(b)****identificarea soldurilor scadente, inclusiv a angajamentelor, între o entitate şi părţile sale afiliate;**

**(c)****identificarea circumstanţelor în care este prevăzută prezentarea informaţiilor referitoare la elementele de la literele (a) şi (b); și**

**(d)****determinarea informaţiilor care trebuie prezentate cu privire la aceste elemente.**

**3** **Prezentul standard dispune prezentarea de informații privind relațiile, tranzacțiile și soldurile scadente cu părțile afiliate, inclusiv angajamentele, în situațiile financiare consolidate și individuale ale unei societăți-mamă sau ale unui investitor cu control comun sau cu o influență semnificativă asupra unei entități în care s-a investit, prezentate în conformitate cu IFRS 10 *Situații financiare consolidate* sau IAS 27 *Situații financiare individuale*. Prezentul standard se aplică, de asemenea, situaţiilor financiare individuale.**

4 Tranzacţiile cu părţile afiliate şi soldurile scadente cu alte entităţi dintr-un grup sunt prezentate în situaţiile financiare ale entităţii. Tranzacţiile cu părţile afiliate din interiorul grupului şi soldurile scadente sunt eliminate, cu excepţia celor care au loc între o entitate de investiţii şi filialele sale evaluate la valoarea justă prin profit sau pierdere, la întocmirea situaţiilor financiare consolidate ale grupului.

Scopul prezentării informaţiilor privind părţile afiliate

5 Relaţiile cu părţile afiliate reprezintă o caracteristică normală a comerţului şi a afacerilor. De exemplu, entităţile desfăşoară adesea părţi distincte ale activităţilor lor prin filiale, asocieri în participaţie şi entităţi asociate. În aceste cazuri, entitatea are capacitatea de a influenţa politicile financiare şi de exploatare ale entităţii în care s-a investit prin prezenţa controlului, a controlului comun sau a influenţei semnificative.

6 Relaţia cu părţile afiliate poate avea efect asupra profitului sau pierderii şi asupra poziţiei financiare a entităţii. Părţile afiliate pot încheia tranzacţii pe care cele neafiliate nu le-ar încheia. De exemplu, o entitate care vinde societăţii-mamă bunuri la cost s-ar putea să nu vândă în aceleaşi condiţii unui alt client. De asemenea, tranzacţiile între părţile afiliate pot fi făcute la valori diferite față de tranzacțiile între părțile neafiliate.

7 Profitul sau pierderea şi poziţia financiară ale unei entităţi pot fi afectate de o relaţie cu părţile afiliate chiar dacă nu au loc tranzacţii cu părţile afiliate. Simpla existenţă a relaţiei poate fi suficientă pentru a afecta tranzacţiile entităţii cu alte părţi. De exemplu, o filială poate înceta relaţiile cu un partener comercial odată cu achiziţia de către societatea-mamă a unei filiale din acelaşi grup, cu aceeaşi activitate ca fostul partener comercial. În mod alternativ, o parte se poate abţine să acţioneze din cauza influenţei semnificative a alteia - de exemplu, o filială poate primi instrucţiuni de la societatea-mamă să nu se angajeze în activităţi de cercetare şi dezvoltare.

8 Având în vedere aceste motive, cunoaşterea tranzacţiilor, a soldurilor scadente, inclusiv a angajamentelor, şi a relaţiilor cu părţile afiliate ale unei entităţi poate afecta evaluările activităţii sale de către utilizatorii situaţiilor financiare, inclusiv evaluările riscurilor şi oportunităţilor cu care se confruntă entitatea.

Definiţii

**9** **Următorii termeni sunt utilizaţi în prezentul standard cu înţelesul specificat în continuare:**

**O *parte afiliată* este o persoană sau o entitate care este afiliată entităţii care îşi întocmeşte situaţiile financiare (denumită în prezentul standard „entitate raportoare”).**

**(a)** **O persoană sau un membru apropiat al familiei persoanei respective este afiliat(ă) unei entităţi raportoare dacă acea persoană:**

**(i)** **deţine controlul sau controlul comun asupra entităţii raportoare;**

**(ii)** **are o influenţă semnificativă asupra entităţii raportoare; sau**

**(iii)** **este un membru al personalului-cheie din conducerea entităţii raportoare sau a societăţii-mamă a entităţii raportoare.**

**(b)** **O entitate este afiliată unei entităţi raportoare dacă se aplică oricare dintre următoarele condiţii:**

**(i)** **Entitatea şi entitatea raportoare sunt membre ale aceluiaşi grup (ceea ce înseamnă că fiecare societate-mamă, filială şi filială din acelaşi grup este legată de celelalte).**

**(ii)** **O entitate este entitate asociată sau asociere în participaţie a celeilalte entităţi (sau entitate asociată sau asociere în participaţie a unui membru al grupului din care face parte cealaltă entitate).**

**(iii)** **Ambele entităţi sunt asocieri în participaţie ale aceluiaşi terţ.**

**(iv)** **O entitate este asociere în participaţie a unei terţe entităţi, iar cealaltă este o entitate asociată a terţei entităţi.**

**(v)** **Entitatea este un plan de beneficii postangajare în beneficiul angajaţilor entităţii raportoare sau ai unei entităţi afiliate entităţii raportoare. În cazul în care chiar entitatea raportoare reprezintă ea însăşi un astfel de plan, angajatorii sponsori sunt, de asemenea, afiliaţi entităţii raportoare.**

**(vi)** **Entitatea este controlată sau controlată în comun de o persoană identificată la litera (a).**

**(vii)** **O persoană identificată la litera (a) subpunctul (i) are o influenţă semnificativă asupra entității sau este un membru al personalului-cheie din conducerea entităţii (sau a societăţii-mamă a entităţii).**

**(viii)** **Entitatea, sau oricare alt membru al unui grup din care aceasta face parte, furnizează servicii ce țin de personalul-cheie din conducerea entităţii raportoare sau a societăţii-mamă a entităţii raportoare.**

**O *tranzacţie cu părţile afiliate* reprezintă un transfer de resurse, servicii sau obligaţii între o entitate raportoare şi o parte afiliată, indiferent dacă se percepe sau nu un preţ.**

***Membrii apropiaţi ai familiei unei persoane* sunt acei membri ai familiei care se anticipează să influenţeze sau să fie influenţaţi de respectiva persoană în relaţia lor cu entitatea şi care includ:**

**(a)** **copiii şi soţul (soţia) sau partenerul de viaţă ai persoanei;**

**(b)** **copiii soţului (soţiei) sau ai partenerului de viaţă al persoanei; și**

**(c)** **persoanele care depind de persoana respectivă sau de soţul (soţia) sau partenerul de viaţă al acesteia.**

***Compensarea* include toate beneficiile angajaţilor (conform definiţiei din IAS 19 *Beneficiile angajaţilor*), inclusiv beneficiile angajaţilor în cazul cărora se aplică IFRS 2 *Plata pe bază de acţiuni*. Beneficiile angajaţilor reprezintă toate formele de contravaloare plătită, de plată sau oferită de către entitate sau în numele entităţii în schimbul serviciilor prestate entităţii. Include şi contravaloarea plătită în numele unei societăţi-mamă a entităţii în legătură cu entitatea. Compensarea include:**

**(a)** **beneficiile pe termen scurt ale angajaţilor, cum ar fi remuneraţiile săptămânale, salariile şi contribuţiile la asigurările sociale, concediul anual plătit şi concediul medical plătit, participarea la profit şi primele (dacă se plătesc în decurs de douăsprezece luni de la sfârşitul perioadei), precum şi beneficiile nemonetare (cum ar fi asistenţa medicală, cazarea, autoturismele şi bunurile sau serviciile gratuite sau subvenţionate) pentru angajaţii actuali;**

**(b)** **beneficiile postangajare, cum ar fi pensiile, alte beneficii aferente pensionării, asigurările de viaţă postangajare şi asistenţa medicală postangajare;**

**(c)** **alte beneficii pe termen lung ale angajaţilor, care includ concediul aferent vechimii în serviciu sau zilele de concediu sabatic, jubileele sau alte beneficii pentru vechimea în serviciu, indemnizaţiile pentru incapacitatea de muncă de lungă durată şi, dacă acestea nu sunt plătite integral în decurs de douăsprezece luni de la sfârşitul perioadei, participările la profit, primele şi compensările amânate;**

**(d)** **beneficiile pentru încetarea contractului de muncă; și**

**(e)** **plata pe bază de acţiuni.**

***Personalul-cheie din conducere* reprezintă acele persoane care au autoritatea şi responsabilitatea de a planifica, conduce şi controla activităţile entităţii, în mod direct sau indirect, incluzând orice director (executiv sau nu) al entităţii.**

***Guvernul* se referă la guvernul propriu-zis, agenţiile guvernamentale şi alte organisme similare de la nivel local, naţional sau internaţional.**

**O *entitate afiliată unei autorităţi guvernamentale* este o entitate care este controlată, controlată în comun sau influenţată în mod semnificativ de guvern.**

**Termenii „control” şi „entitate de investiţii”, „control comun” și „influență semnificativă” sunt definiți în IFRS 10, IFRS 11 *Angajamente comune* şi, respectiv, IAS 28 *Investiții în entitățile asociate și în asocierile în participație* și sunt utilizaţi în prezentul standard cu înţelesul specificat în acele IFRS-uri.**

10 În analizarea fiecărei legături posibile cu părţile afiliate, atenţia este îndreptată spre fondul acestei legături, şi nu doar spre forma legală.

11 În contextul prezentului standard, următoarele nu sunt părţi afiliate:

(a) două entităţi doar pentru că au în comun un director sau un alt membru al personalului-cheie din conducere sau pentru că un membru al personalului-cheie din conducerea uneia dintre entităţi deţine o influenţă semnificativă asupra celeilalte entităţi.

(b) doi asociați într-o asociere în participaţie doar pentru că exercită control comun asupra unei asocieri în participaţie.

(i) finanţatorii,

(ii) sindicatele,

(iii) serviciile publice, şi

(iv) departamentele şi agenţiile guvernamentale care nu controlează, controlează în comun sau exercită o influenţă semnificativă în entitatea raportoare,

doar în virtutea relaţiilor obişnuite pe care le au cu o entitate (deşi acestea pot afecta libertatea de acţiune a entităţii sau de a participa la procesul de luare a deciziilor din cadrul entităţii).

(d) un client, un furnizor, un francizor, un distribuitor sau un agent general cu care entitatea realizează un volum semnificativ de tranzacţii, doar în virtutea dependenţei economice rezultate.

12 În definiţia unei părţi afiliate, o entitate asociată include filialele entităţii asociate, iar o asociere în participaţie include filialele asocierii în participaţie. Prin urmare, de exemplu, filiala unei entităţi asociate şi investitorul care influenţează semnificativ entitatea asociată sunt afiliaţi reciproc.

Prezentări de informaţii

Totalitatea entităţilor

**13** **Relaţiile dintre o societate-mamă şi filialele sale trebuie prezentate indiferent dacă au existat sau nu tranzacţii între ele. O entitate trebuie să prezinte numele societăţii-mamă şi, în cazul în care diferă, partea care controlează în ultimă instanţă. Dacă nici societatea-mamă, nici partea care controlează în ultimă instanţă nu întocmesc situaţii financiare consolidate disponibile pentru uzul public, trebuie să se prezinte şi numele societăţii-mamă situate imediat deasupra societăţii-mamă a entităţii raportoare care întocmeşte aceste situaţii.**

14 Pentru a le permite utilizatorilor situaţiilor financiare să îşi formeze o părere cu privire la efectele relaţiilor unei entităţi cu părţile afiliate este adecvată prezentarea relaţiei cu părţile afiliate când există control, indiferent dacă au existat sau nu tranzacţii între părţile afiliate.

15 Dispoziția de prezentare a informațiilor privind relațiile cu părțile afiliate, între o societate-mamă și filialele acesteia, este în plus față de dispoziția de prezentare a informațiilor din IAS 27 și IFRS 12 *Prezentarea intereselor existente în alte entităţi*.

16 Punctul 13 se referă la societatea-mamă situată imediat deasupra societăţii-mamă a entităţii raportoare. Aceasta este prima societate-mamă din grup imediat deasupra societăţii-mamă care întocmeşte situaţii financiare consolidate disponibile pentru uzul public.

**17** **O entitate trebuie să prezinte informaţii privind modul de compensare a personalului-cheie din conducere per total şi pentru fiecare dintre categoriile următoare:**

**(a)****beneficiile pe termen scurt ale angajaţilor;**

**(b)****beneficiile postangajare;**

**(c)****alte beneficii pe termen lung;**

**(d)****beneficiile pentru încetarea contractului de muncă; și**

**(e)****plata pe bază de acţiuni.**

**17A** **Dacă o entitate obţine servicii aferente personalului-cheie din conducere de la o altă entitate („entitatea de administrare”), entității nu i se impune să aplice dispoziţiile de la punctul 17 compensaţiilor plătite sau de plătit de către entitatea de administrare angajaţilor sau directorilor entităţii de administrare.**

**18** **Dacă o entitate a avut tranzacţii cu părţile afiliate pe parcursul perioadelor acoperite de situaţiile financiare, aceasta trebuie să prezinte natura relaţiei cu părţile afiliate, precum şi informaţiile cu privire la respectivele tranzacţii şi soldurile scadente, inclusiv angajamentele, necesare pentru ca utilizatorii să înţeleagă efectul potenţial al relaţiei asupra situaţiilor financiare. Aceste dispoziţii de prezentare a informaţiilor sunt în plus față de cele prevăzute la punctul 17. Prezentarea informaţiilor trebuie să includă cel puţin:**

**(a)****valoarea tranzacţiilor;**

**(b)****valoarea soldurilor scadente, inclusiv a angajamentelor, şi:**

**(i)****termenele şi condiţiile acestora, inclusiv dacă sunt garantate, şi natura contraprestaţiei de furnizat în vederea decontării; și**

**(ii)****detalii privind garanţiile date sau primite;**

**(c)****provizioanele privind creanţele îndoielnice aferente valorii soldurilor scadente; și**

**(d)****cheltuiala recunoscută în timpul perioadei cu privire la creanţele nerecuperabile sau îndoielnice datorate de părţile afiliate.**

**18A** **Trebuie prezentate sumele suportate de entitate pentru furnizarea de servicii aferente personalului-cheie din conducere care sunt furnizate de o entitate separată de administrare.**

**19** **Prezentările de informaţii prevăzute la punctul 18 trebuie să fie întocmite separat pentru fiecare dintre următoarele categorii:**

**(a)****societatea-mamă;**

**(b)****entităţile care deţin control comun sau exercită o influenţă semnificativă asupra entităţii;**

**(c)****filialele;**

**(d)****entităţile asociate;**

**(e)****asocierile în participaţie în care entitatea este un asociat;**

**(f)****personalul-cheie din conducerea entităţii sau a societăţii-mamă; și**

**(g)****alte părţi afiliate.**

20 Clasificarea sumelor de plătit către şi de primit de la părţi afiliate în diferite categorii, aşa cum se prevede la punctul 19, este o prelungire a dispoziţiei privind prezentarea de informaţii din IAS 1 *Prezentarea situaţiilor financiare* pentru informaţii ce trebuie prezentate fie în situaţia poziţiei financiare, fie în note. Categoriile sunt extinse pentru a oferi o analiză mai cuprinzătoare a soldurilor părţilor afiliate şi pentru a se aplica tranzacţiilor cu părţile afiliate.

21 Situaţiile următoare sunt exemple de tranzacţii care sunt prezentate dacă sunt încheiate cu părţile afiliate:

(a) cumpărări sau vânzări de bunuri (finite sau nu);

(b) cumpărări sau vânzări de proprietăţi imobiliare şi de alte active;

(c) prestare sau primire de servicii;

(d) contracte de leasing;

(e) transferuri de cercetare şi dezvoltare;

(f) transferuri în cadrul acordurilor de licenţă;

(g) transferuri în cadrul angajamentelor de finanţare (inclusiv împrumuturi şi contribuţii la capitalurile proprii în numerar sau în natură);

(h) acordarea de garanţii personale sau reale;

(i) angajamente de a lua măsuri în cazul în care are sau nu are loc în viitor un anumit eveniment, inclusiv contractele cu titlu executoriu[[1]](#footnote-1) (recunoscute şi nerecunoscute); și

(j) decontarea datoriilor în numele entităţii sau de către entitate în numele părţii afiliate.

22 Participarea unei societăţi-mamă sau a unei filiale într-un plan de beneficii determinate care împarte riscurile între entităţile unui grup reprezintă o tranzacţie între părţi afiliate (a se vedea punctul 42 din IAS 19 (modificat în 2011)).

23 Prezentarea informaţiilor conform cărora tranzacţiile cu părţile afiliate au fost realizate în condiţii echivalente acelora care predomină în tranzacţiile desfăşurate în condiţii obiective se întocmește numai dacă aceste condiţii pot fi demonstrate.

**24** **Elementele de natură similară pot fi prezentate agregat, cu excepţia cazului în care prezentarea separată este necesară pentru înţelegerea efectelor tranzacţiilor cu părţile afiliate asupra situaţiilor financiare ale entităţii.**

Entităţi afiliate unei autorităţi guvernamentale

**25** **O entitate raportoare este scutită de la aplicarea dispoziţiilor de prezentare a informaţiilor de la punctul 18 în ceea ce priveşte tranzacţiile cu părţile afiliate şi soldurile scadente, inclusiv angajamentele, cu:**

**(a)****un guvern care deţine controlul sau controlul comun ori exercită o influenţă semnificativă asupra entităţii raportoare; și**

**(b)****o altă entitate care este o parte afiliată, deoarece același guvern deține controlul sau controlul comun ori exercită o influență semnificativă atât asupra entității raportoare, cât și asupra celeilalte entități.**

**26** **Dacă o entitate raportoare aplică derogarea de la punctul 25, aceasta va trebui să prezinte următoarele informaţii cu privire la tranzacţiile şi soldurile scadente aferente la care se face referire la punctul 25:**

**(a)****numele guvernului şi natura relaţiei sale cu entitatea raportoare (adică control, control comun sau influenţă semnificativă);**

**(b)****următoarele informaţii suficient de detaliat, astfel încât să le permită utilizatorilor situaţiilor financiare ale entităţii să înţeleagă efectul tranzacţiilor cu părţile afiliate asupra situaţiilor sale financiare:**

**(i)****natura şi valoarea fiecărei tranzacţii semnificative în mod individual; și**

**(ii)****indicatori calitativi sau cantitativi privind nivelul tranzacţiilor, în cazul celorlalte tranzacţii care sunt semnificative din punct de vedere colectiv, şi nu individual. Tipurile de tranzacţii sunt cele menţionate la punctul 21.**

27 În utilizarea raţionamentului său pentru a determina nivelul de detaliere ce va fi utilizat la prezentarea informaţiilor în conformitate cu dispoziţiile de la punctul 26 litera (b), entitatea raportoare va lua în considerare gradul de apropiere al relaţiei cu partea afiliată şi alţi factori relevanţi pentru stabilirea nivelului de importanţă al tranzacţiei, cum ar fi dacă aceasta este:

(a) semnificativă din punctul de vedere al volumului;

(b) desfăşurată în condiţii care sunt în afara pieţei;

(c) în afara activităţilor zilnice normale ale unei entităţi, cum ar fi cumpărarea şi vânzarea activităţilor;

(d) prezentată autorităţilor de reglementare sau de supraveghere;

(e) raportată conducerii superioare;

(f) supusă aprobării acţionarilor.

Data intrării în vigoare şi tranziţia

28 O entitate trebuie să aplice prezentul standard în mod retroactiv pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2011 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date fie a întregului standard, fie a derogărilor parţiale de la punctele 25-27 pentru entităţile afiliate unei autorităţi guvernamentale. Dacă o entitate aplică fie întregul standard, fie respectiva derogare parţială pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2011, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.

28A IFRS 10, IFRS 11 *Angajamente comune* și IFRS 12, emise în mai 2011, au modificat punctele 3, 9, 11 litera (b), 15, 19 literele (b) și (e) și 25. O entitate trebuie să aplice amendamentele respective atunci când aplică IFRS 10, IFRS 11 şi IFRS 12.

28B Documentul *Entităţi de investiţii* (Amendamente la IFRS 10, IFRS 12 şi IAS 27), emis în octombrie 2012, a modificat punctele 4 şi 9. O entitate trebuie să aplice amendamentele respective pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2014 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea documentului *Entităţi de investiţii* anterior acestei date. Dacă o entitate aplică aceste amendamente mai devreme, entitatea trebuie să aplice, de asemenea, toate amendamentele incluse în documentul *Entităţi de investiţii* în acelaşi timp.

28C Documentul *Îmbunătățiri anuale la IFRS-uri, ciclul 2010-2012*, emis în decembrie 2013, a modificat punctul 9 și a adăugat punctele 17A şi 18A. O entitate trebuie să aplice acel amendament pentru perioadele anuale care încep la 1 iulie 2014 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică respectivul amendament pentru o perioadă anterioară, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.

Retragerea IAS 24 (2003)

29 Prezentul standard înlocuieşte IAS 24 *Prezentarea informaţiilor privind părţile afiliate* (revizuit în 2003).

1. IAS 37 *Provizioane, datorii contingente şi active contingente* defineşte contractele executorii drept contractele în care nicio parte nu şi-a îndeplinit obligaţiile sau ambele părţi şi-au îndeplinit parţial obligaţiile, în aceeași măsură. [↑](#footnote-ref-1)