



**PASSFR.EU**

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



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

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

# Standardul IAS® 28 Investiții în entități asociate și asocieri în participație



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

## Standardul IAS 28 Investiții în entități asociate și asocieri în participație

### DOMENIU DE APLICARE și DEFINIȚII CHEIE

Standardul IAS® 28 Investiții în entități asociate și asocieri în participație se concentrează în mod special pe entitățile asociate și pe metoda punerii în echivalență. O entitate asociată este definită ca o entitate asupra căreia investitorul exercită o influență semnificativă. Conceptul de asociat este mai apropiat de relația investitor-investit decât de relația mamă-filială.

Pentru ca investitorul să identifice o entitate în care a investit ca fiind o entitate asociată, acesta trebuie să aibă o influență semnificativă asupra acesteia. În acest sens, trebuie explicate mai întâi definițiile cheie din IAS 28, cum ar fi influența semnificativă, controlul, controlul comun și asocierea în participație. Explicațiile detaliate ale acestor definiții pot fi văzute în figura 1 (IAS 28.3).

Figura 1: Principalele definiții ale IAS 28

Influență semnificativă	capacitatea de a participa la luarea deciziilor de politică financiară și exploatare ale unei entități în care s-a investit, fără a exercita un control sau un control comun asupra acestor politici.
Control	atunci când un investitor este expus sau are drepturi la randamente variabile din implicarea sa în entitatea în care a investit și are capacitatea de a influența aceste randamente prin puterea sa asupra entității în care a investit.
Controlul comun	împărțirea, convenită prin contract, a controlului asupra unui angajament, care există doar atunci când deciziile privind activitățile relevante necesită acordul unanim al părților care împart controlul.
Asociere în participație	un angajament comun prin care părțile care dețin controlul comun asupra angajamentului au drepturi asupra activelor nete ale acestuia.

Criteriul de bază pentru stabilirea că o entitate este o entitate asociată este influența semnificativă. Influența semnificativă nu se referă la control sau control în comun. Principalul indicator al influenței semnificative este deținerea a 20% sau mai mult (dar mai puțin de 50%) din acțiunile entității în care s-a investit, cu excepția cazului în care p astfel de influență poate fi demonstrată. Limitele procentuale ale acțiunilor nu sunt singurii indicatori pentru determinarea influenței semnificative. Chiar dacă investitorul deține mai puțin de 20% din acțiuni, existența uneia sau a mai multora dintre situațiile de mai jos este, de asemenea, considerată ca un indicator al influenței semnificative (IAS 28.6):

- Reprezentarea investitorilor în consiliul de administrație,
- Participarea investitorilor la procesele de luare a deciziilor, cum ar fi dividendele,
- Valoarea semnificativă a tranzacțiilor dintre entitate și entitatea în care a investit,
- Schimbul de personal de conducere,
- Furnizarea de informații tehnice esențiale.

În alte cazuri, investitorul poate deține 20% sau mai multe acțiuni fără să aibă o influență semnificativă asupra entității în care s-a investit, dacă nu există niciunul dintre indicatorii de influență semnificativă.

Influența semnificativă dispăre atunci când investitorul își pierde puterea de participare la deciziile de exploatare și financiare ale asocierii. Influența semnificativă dispăre în cazul modificării nivelului absolut sau relativ al participației. Acest caz poate apărea când, de exemplu, o entitate intră sub controlul statului, al justiției, al unui administrator sau al unui organism de reglementare. În plus, pierderea unei influențe semnificative ar putea apărea ca rezultat al unui acord contractual (IAS 28.9).

Este esențial să se ia în considerare drepturile de vot potențiale în determinarea influenței semnificative. Cu toate acestea, doar drepturile de vot actuale sunt luate în considerare la recunoaștere, iar drepturile de vot potențiale nu sunt luate în considerare la recunoaștere.

### **EXEMPLU 1**

Entitatea Sky deține 25% din acțiunile ICell Software. Administrația locală deține restul de 75% din ICell, iar Sky nu va fi implicată în gestionarea zilnică a afacerii și nu are posibilitatea de a participa la procesele decizionale de exploatare și financiare ale entității în care s-a investit. Sky deține controlul, controlul în comun sau o influență semnificativă asupra ICell sau investiția este doar de un activ financiar?

### **SOLUȚIA 1**

ICell este un activ financiar al entității Sky, deoarece Sky nu are dreptul de a lua sau de a participa la toate deciziile relevante privind politica financiară și de exploatare a ICell. Prin urmare, Sky nu deține controlul sau influența semnificativă asupra ICell.

### **EXEMPLU 2**

Entitatea C-day deține o participație de 10 % din entitatea Alp Solutions. În plus, entitatea C-day are patru administratori în consiliul de administrație, iar consiliul de administrație este format din zece membri. În baza acordului, este necesară o majoritate a directorilor pentru a aproba deciziile consiliului de administrație. Entitatea C-day are o influență semnificativă, control sau control comun asupra Alp Solutions sau investiția ar trebui să fie considerată ca un activ financiar?

### **SOLUȚIA 2**

IAS 28 presupune că, atunci când se ia în considerare influența semnificativă, entitățile ar trebui să dețină cel puțin 20% din acțiunile unei entități în care au investit. Cu toate acestea, chiar și atunci când acest criteriu nu este îndeplinit, trebuie luate în considerare situații speciale, cum ar fi reprezentarea în consiliul de administrație. În acest caz, deși C-day deține mai puțin de 20% din acțiuni, această entitate face parte din consiliul de administrație cu patru membri dintr-un total de zece membri. O reprezentare de 40% în consiliile de administrație arată că C-day are o influență semnificativă asupra Alp Solutions.

Pentru a determina când entitățile recunosc o entitate ca fiind o entitate asociată sau o filială și ce metodă de recunoaștere aplică se urmăresc regulile de recunoaștere a tipurilor de investiții bazate pe IAS/IFRS din tabelul 1.

Tabelul 1: Reguli de recunoaștere a tipurilor de investiții

	<b>Filiala</b>	<b>Asociat</b>	<b>Asociere în participație</b>
<b>CRITERII</b>	Putere de control	Influență semnificativă	Controlul comun
<b>PARTICIPAȚIE (drepturi de vot)</b>	Mai mult de 50 %	Între 20-50%.	Egalitate
<b>RECUNOAȘTERE</b>	Consolidare	Metoda punerii în echivalență	Depinde de tipul de angajament
ALTE INVESTIȚII: Instrumente financiare (IFRS 9 / IAS 39)			

## RECUNOAȘTERE ȘI MĂSURARE

Odată ce se stabilește existența influenței semnificative, entitățile asociate trebuie recunoscute prin utilizarea metodei punerii în echivalență. În plus, asocierile în participație cu control comun care sunt definite în detaliu în Standardul IFRS 11 Angajamente comune sunt recunoscute, de asemenea, prin metoda punerii în echivalență. Atunci când se aplică această metodă, dacă datele de raportare ale investitorului și ale entității asociate sau ale asocierii în participație sunt diferite, asociatul sau asocierea în participație întocmește situațiile financiare la data de raportare a investitorului. Dacă nu este posibil să se facă acest lucru la aceeași dată de raportare, atunci se utilizează cea mai recentă situație financiară a entității asociate sau a asocierii în participație. Cu toate acestea, diferența dintre datele de raportare nu trebuie să depășească trei luni. În plus, o entitate asociată sau o asociere în participație trebuie să utilizeze aceleași politici contabile ca și investitorii. În caz contrar, trebuie făcute ajustări în situațiile financiare ale entității asociate sau ale asocierii în participație pentru a se conforma politicilor contabile ale investitorului.

### Evaluarea inițială

În conformitate cu metoda punerii în echivalență, investiția în entitățile asociate sau asocierile în participație este inițial recunoscută la costul de achiziție. Costul de achiziție include prețul de achiziție și alte costuri direct legate de achiziție.

De exemplu, o entitate achiziționează 35% din acțiunile unei alte entități pentru 52.500 u.m.. Valoarea contabilă a activelor nete ale entității în care s-a investit este de 150.000 u.m.. În acest sens, evaluarea inițială este de 52.500 u.m. care reprezintă costul de achiziție.

Există excepții de la aplicarea metodei punerii în echivalență, cum ar fi atunci când o entitate este o societate-mamă și este scutită de întocmirea situațiilor financiare consolidate și se încadrează în toate situațiile de mai jos, investitorul nu este obligat să aplice metoda punerii în echivalență (IAS 28.17):

- Entitatea este o filială deținută integral sau este o filială deținută parțial de o altă entitate, iar ceilalți proprietari ai acesteia, inclusiv cei care nu au drept de vot, au fost informați și nu au obiecții cu privire la faptul că entitatea nu aplică metoda punerii în echivalență.

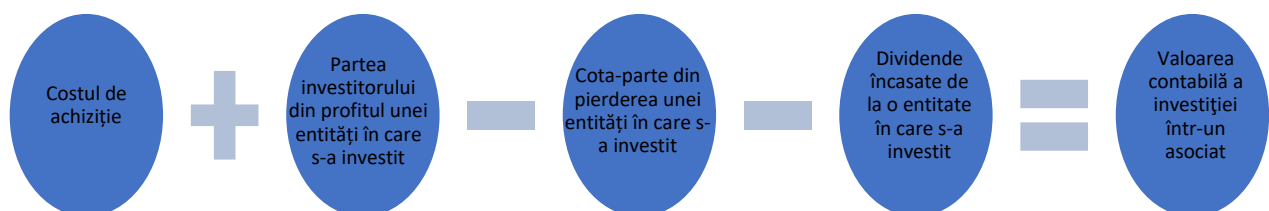
- Instrumentele de datorie sau de capitaluri proprii ale entității nu sunt tranzacționate pe o piață publică (o bursă de valori internă sau externă sau o piață extrabursieră, inclusiv piețe locale și regionale).
- Entitatea nu și-a depus și nici nu este în curs de depunere a situațiilor financiare la o comisie de valori mobiliare sau la un alt organism de reglementare, pentru a emite vreo clasă de instrumente pe o piață publică.
- Societatea-mamă finală sau orice societate-mamă intermediară a entității întocmește situații financiare disponibile pentru uz public care respectă IFRS-urile.

### Evaluarea după recunoaștere

După data achiziției, valoarea contabilă a investiției este majorată sau diminuată pentru a recunoaște cota investitorului din profitul sau pierderea entității în care a investit, după data achiziției. Distribuțiile, cum ar fi dividendele unei entități în care s-a investit, diminuează valoarea contabilă a investiției. Este posibil ca valoarea contabilă a investiției să trebuiască ajustată pe baza cotei investitorului din modificările altor elemente ale rezultatului global al asocierii. Aceste tipuri de modificări ar fi putut apărea din cauza reevaluării imobilizărilor corporale sau a ajustărilor de conversie a cursului valutar. Partea investitorilor din aceste modificări este recunoscută în rezultatul global al investitorilor.

Investitorii au un drept la performanța și profitul investiției atunci când controlează în comun entitatea sau au o influență semnificativă asupra acesteia. Investitorul recunoaște acest drept prin extinderea domeniului de aplicare al situațiilor sale financiare pentru a include cota sa din profitul sau pierderea entității în care a investit. Ca urmare, modificările din capitalurile proprii ale entităților asociate sau ale asocierilor în participație sunt urmărite până la zi în situațiile financiare ale investitorilor. Calculul valorii contabile a unei entități asociate pe baza metodei punerii în echivalență poate fi văzut în figura 2.

Figura 2: Procesul de aplicare a metodei punerii în echivalență



Mai întâi sunt recunoscute costul de achiziție și diferențele dintre costul de achiziție al investiției și cota-parte din valoarea justă netă a activelor nete identificabile, a datoriilor și a datoriilor contingente ale entității asociate sau ale asocierii în participație. Un cost de achiziție mai mare reflectă existența unui fond comercial. Fondul comercial este inclus în valoarea contabilă a investiției. Standardele contabile nu permit amortizarea fondului comercial respectiv. Orice excedent al cotei entității din valoarea justă netă a activelor și datoriilor identificabile ale entității în care s-a investit față de costul investiției este inclus ca venit în determinarea cotei entității din profitul sau pierderea asocierii sau a asocierii în participație în perioada în care este dobândită investiția.

În cazul în care asocierea în participație sau entitatea asociată înregistrează pierderi, atunci investitorul trebuie să diminueze valoarea contabilă proporțional cu cota sa. Cu toate acestea, în cazul în care partea investitorului din pierderi este egală sau mai mare decât valoarea contabilă, investitorul nu recunoaște valoarea excedentară.

Determinarea pierderilor din depreciere este vitală pentru întocmirea unor situații financiare fiabile și fidele. Investitorii ar trebui să ia în considerare indiciile privind existența deprecierii și să își întocmească situațiile financiare în consecință. Standardul IAS 36 Deprecierea activelor are ca scop aplicarea principiului de a se asigura că un activ nu este contabilizat la o valoare mai mare decât valoarea sa recuperabilă. Indiciile de depreciere pot fi interne sau externe. Indiciile externe sunt indicii observabile că valoarea activului a scăzut în cursul perioadei în mod semnificativ și mai mult decât se aștepta: modificări semnificative, inclusiv modificări viitoare, în mediul tehnologic, de piață, economic sau juridic în care operează entitatea, creșterea ratelor pieței ce afectează rata de actualizare utilizată la calcularea valorii unui activ și diminuează semnificativ valoarea recuperabilă a activului și, valoarea contabilă a activului net al entității este mai mare decât capitalizarea sa de piață (IAS 36.12). Indiciile interne sunt dovezi de vechime sau de deteriorare fizică a unui activ, performanța economică a activului fiind cu mult sub cea așteptată, sau au avut loc schimbări negative semnificative în entitate în cursul perioadei. Fondul comercial inclus în achiziție este o parte a întregului, prin urmare nu face obiectul unui test de depreciere separat.

### **Eliminarea tranzacțiilor în cadrul grupului pe baza metodei punerii în echivalență**

La întocmirea situațiilor financiare consolidate toate tranzacțiile din cadrul grupului trebuie eliminate. Prin metoda punerii în echivalență se elimină doar "elementele de profit" din cadrul tranzacțiilor grupului. Spre deosebire de metoda consolidării, metoda punerii în echivalență nu necesită cumulul tuturor elementelor de venit (cum ar fi vânzările și costul bunurilor vândute), prin urmare, tranzacțiile în cadrul grupului nu cauzează duplicări. În metoda punerii în echivalență singurul element care este inclus în situațiile financiare ale investitorului este modificarea rezultatului global. Partea investitorului din profiturile sau pierderile nerealizate care rezultă din tranzacțiile ascendente (vânzările asociatului către investitor) și descendente (vânzările investitorului către asociat) trebuie eliminate. Metoda punerii în echivalență necesită o eliminare parțială, în loc de o eliminare completă, care se aplică în cazul metodei consolidării.

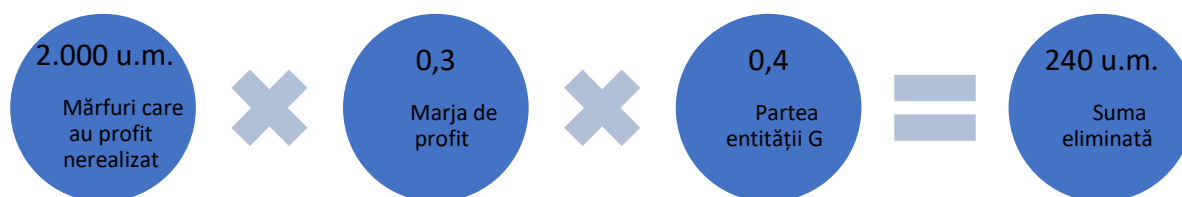
### **EXEMPLU 3**

Entitatea G deține 40% din acțiunile Entității C. În 2021, Entitatea G a vândut mărfuri de 10.000 u.m. Entității C, iar marja de profit a fost de 30%. Din acestea, Entitatea C a vândut mărfuri de 8.000 u.m. unei terțe părți. La sfârșitul anului 2021, Entitatea C deține mărfuri de 2.000 u.m. care au fost achiziționate de la Entitatea G. Analizați această tranzacție în conformitate cu IAS 28, calculați valoarea eliminată și efectuați înregistrările necesare în jurnal.

### **SOLUȚIE 3**

Acesta este un exemplu de tranzacție descendentă. Active (mărfuri) de 10.000 u.m. au fost transferate între parteneri. Din acestea, mărfuri de 8.000 u.m. au fost vândute unei terțe părți, astfel încât apare un profit realizat, în timp ce existența în stoc a unor mărfuri de 2.000 u.m. indică un profit nerealizat. Prin urmare, pentru mărfurile de 2.000 u.m. este necesară o eliminare. Luând în considerare marja de profit și cota de participație a entității G, procesul de eliminare trebuie parcurs după cum urmează (a se vedea figura 3).

Figura 3: Calcularea sumei eliminate din tranzacțiile în grup



Dr. Profit/pierdere al entității G	240	
		Cr. Investiții în C
		240

#### Întreruperea utilizării metodei punerii în echivalență

Investitorul recunoaște entitățile asociate sau asocierile în participație atunci când își pierde influența semnificativă asupra entității în care a investit. Acest lucru se poate întâmpla după cum urmează:

- O asocierie în participație sau o entitate asociată devine o filială.
- Asocieria în participație sau asocieria este cedată parțial sau integral.
- În cazul în care entitatea decide să nu utilizeze metoda punerii în echivalență, entitatea trebuie să contabilizeze toate sumele recunoscute anterior în alte elemente ale rezultatului global cu privire la acea investiție similar cu cazul în care entitatea în care s-a investit ar fi cedat direct activele sau datoriile aferente.

#### EXEMPLUL 4

La 1 ianuarie 2021, Entitatea A deține acțiunile Entității B în proporție de 35 % și are o influență semnificativă asupra Entității B. La data achiziției, valoarea contabilă a activelor nete ale Entității B este de 900.000 u.m., iar valoarea justă este de 1.100.000 u.m..

- Entitatea A a plătit 475.000 u.m. pentru 35 % din acțiuni.
- Entitatea A a plătit 350.000 u.m. pentru 35 % din acțiuni.
- La 31 decembrie 2021, entitatea B raportează un profit de 60.000 u.m. și plătește dividende de 20.000 u.m. în numerar.
- Entitatea B are "Active financiare deținute în vederea vânzării", iar valoarea justă crește cu 10.000 u.m. și este recunoscută în alte elemente ale rezultatului global.
- Entitatea B și-a reevaluat imobilizările corporale și raportează 15.000 u.m. în alte elemente ale rezultatului global.

#### SOLUȚIA 4

- Entitatea A ar trebui să compare suma transferată cu valoarea justă a Entității B.

Cota entității A din valoarea justă a entității B este de: 385.000 CU (1.100.000 CU \* 0,35).

Suma transferată 475.000 u.m.

Atunci când valoarea transferată depășește valoarea justă, apare fondul comercial, dar Entitatea A nu recunoaște fondul comercial ca element separat ci îl include în valoarea contabilă a investiției. În acest exemplu, din achiziție rezultă un fond comercial de 90.000 u.m.. În acest sens, Entitatea A trebuie să efectueze următoarea înregistrare în jurnal:

Dr. Investiție în B	475.000
Cr. Numerar	475.000

**b)** Partea entității A din valoarea justă a entității B este de 385.000 u.m. ( $1.100.000 \text{ u.m.} \cdot 0,35$ ).

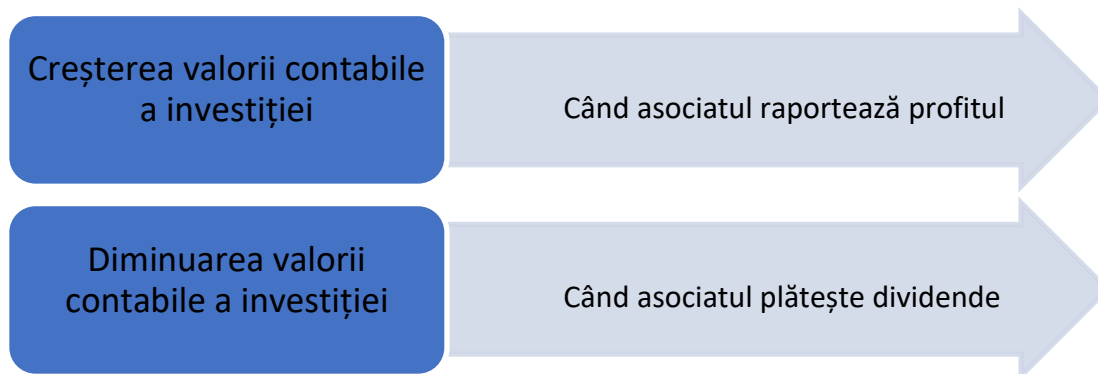
Suma transferată 350.000 u.m.

În cazul în care valoarea transferată este mai mică decât valoarea justă, atunci apare un fond comercial negativ (venit dintr-o tranzacție avantajoasă), iar investitorul trebuie să recunoască această sumă în contul de profit și pierdere:

Dr. Investiție în B	385.000
Cr. Numerar	350.000
Cr. Venit din fond comercial negativ	35.000

**c)** Pe baza metodei punerii în echivalență, investitorii trebuie să aplice principiile de recunoaștere a profiturilor raportate de entitatea în care s-a investit și al plății dividendelor din figura 4.

Figura 4: Principii pentru momentul în care se mărește/diminuează valoarea contabilă



În acest exemplu, entitatea A efectuează două înregistrări în jurnal. În primul rând, se recunoaște profitul raportat de Entitatea B pe baza cotei sale. Entitatea A deține 35% din acțiuni, prin urmare trebuie să recunoască 21.000 u.m. din profitul total de 60.000 u.m.:

Dr. Investiție în B	21.000
Cr. Profitul entităților asociate evaluate prin metoda punerii în echivalență	21.000



Entitatea B plătește dividende de 20.000 u.m., iar entitatea A ar trebui să recunoască 7.000 u.m. datorită cotei sale de 35%. În cazul plății dividendelor, valoarea contabilă a entităților asociate este diminuată.

Dr. Numerar	7.000
Cr. Investiție în B	7.000

- d)** Entitatea A ar trebui să recunoască creșterea "Activelor financiare deținute în vederea vânzării" proporțional cu cota sa în Entitatea B. Prin urmare, Entitatea A ar trebui să înregistreze 3.500 u.m. din aprecierea totală de 10.000 u.m.

Dr. Investiție în B	3.500
Cr. Câștig din valoarea justă a activelor financiare deținute în vederea vânzării	3.500

- e)** Entitatea A recunoaște creșterea capitalurilor proprii ale entității B în funcție de cota sa. Entitatea A recunoaște 5.250 u.m. din rezerva din reevaluare generată de creșterea totală de 15.000 u.m. a imobilizărilor corporale.

Dr. Investiție în B	5.250
Cr. Rezerve din reevaluare	5.250