**STANDARDUL NAŢIONAL DE CONTABILITATE**

**„PĂRŢI AFILIATE ŞI CONTRACTE DE SOCIETATE CIVILĂ”**

**Introducere**

1. Prezentul standard este elaborat în baza Directivei 2013/34/UE, Cadrului general conceptual pentru raportarea financiară, IAS 24 „Prezentarea informaţiilor privind părţile afiliate” şi IFRS 11 „Angajamente comune”.

**Obiectiv**

2. Obiectivul prezentului standard constă în stabilirea componenţei părţilor afiliate şi tipurilor de tranzacţii între acestea, modului de contabilizare a cotelor de participaţie în societatea civilă, precum şi de prezentare a informaţiilor aferente în situaţiile financiare.

**Domeniu de aplicare**

3. Prezentul standard se aplică de către toate părţile afiliate, precum şi la contabilizarea cotelor de participaţie în societate civilă.

**Definiţii**

4. În prezentul standard noţiunile utilizate semnifică:

*Angajament comun –* un angajament (de tip exploatare în participaţie sau asociere în participaţie) în care două sau mai multe părţi deţin controlul comun.

*Contract de societate civilă* – un angajament comun de tip exploatare în participaţie în cadrul căruia două sau mai multe părţi desfăşoară o activitate economică supusă controlului comun fără a constitui o persoană juridică, împărţind între ele beneficiile (foloasele) şi pierderile.

*Control* – capacitatea de a gestiona politicile financiare şi operaţionale ale entităţii sau societăţii civile pentru a obţine beneficii economice din activitatea acestora*.*

*Control comun* - control partajat a unei activităţi economice convenit prin contract, care există numai în cazul cînd deciziile legate de activităţile relevante necesită consimţămîntul unanim al părţilor care deţin controlul comun.

*Influenţă semnificativă* – capacitatea de a influenţa politicile financiare şi operaţionale prin participare la capitalul social al entităţii în mărime de la 20% pînă la 50% sau în alt mod prevăzut de statut sau contract.

*Părţi afiliate* – entităţi sau persoane fizice care au capacitatea de a controla sau sînt controlate, au influenţă semnificativă sau sînt influenţate semnificativ de cealaltă parte în politicile financiare şi operaţionale.

*Politici financiare* – ansamblul de metode, mijloace şi instrumente prin care se asigură mobilizarea, repartizarea şi utilizarea resurselor financiare cu scopul realizării activităţii eficiente a entităţii prin luarea deciziilor de finanţare, de investire şi de plată a dividendelor.

*Politici operaţionale –* modalităţi de executare la nivel operaţional a sarcinilor stabilite în strategiile entităţii privind: stabilirea preţurilor, nivelul stocurilor, volumul vînzărilor etc.

**Părţi afiliate şi tipuri de tranzacţii între acestea**

5. Parte afiliată se consideră:

1) entitatea care direct sau indirect controlează altă entitate;

***Exemplul 1.*** *Entitatea „A” deţine 80% din capitalul social al entităţii „B”. La rîndul său, entitatea „B” deţine 58% din capitalul social al entităţii „C”.*

În baza datelor din exemplu, părţi afiliate sînt:

− entităţile „A”şi „B”, deoarece „A” deţine controlul direct asupra entităţii „B”;

− entităţile „B”şi „C”, deoarece „B” deţine controlul direct asupra entităţii „C”;

− entităţile „A”şi „C”, deoarece pe „C” entitatea „A”o controlează indirect, prin intermediul entităţii „B”.

2) entitatea asociată – entitate în care, altă entitate are o influenţă semnificativă asupra politicilor financiare şi operaţionale dar care nu este nici entitate-fiică, nici un participant într-un angajament comun;

***Exemplul 2.*** *Entitatea „C” deţine 28% din acţiunile entităţii „A”.*

În baza datelor din exemplu, entităţile „C”şi „A”sînt părţi afiliate, întrucît entitatea „C”poate influenţa semnificativ politicile financiare şi operaţionale ale entităţii „A”.

3) entitatea-fiică – entitate controlată de către entitatea-mamă (principală);

4) asociaţii într-o societate civilă;

***Exemplul 3.*** *Entitatea „A” a semnat cu entitatea „D” un contract de societate civilă privind efectuarea unor operaţiuni fără active comune.*

În baza datelor din exemplu, părţi afiliate sînt entităţile „A”şi „D” conform contractelor de societate civilă.

5) entitatea care este controlată sau controlată în comun de către o persoană fizică şi/sau un membru apropiat al familiei acestei persoane (cum ar fi, părinţii, soţul/soţia şi copii acestora);

***Exemplul 4.*** *O persoană fizică deţine 30%, iar fiul acesteia* – *22% din capitalul social al entităţii „A”.*

În baza datelor din exemplu, părţi afiliate sînt entitatea „A” şipersoanele fizice nominalizate, întrucît acestea deţin peste 50% din capitalul social al entităţii şi, ca urmare, pot controla politicile financiare şi operaţionale ale acesteia.

6) persoana fizică sau un membru apropiat al familiei acesteia (părinţii, soţul/soţia şi copii acestora) care are o influenţă semnificativă asupra entităţii sau face parte din personalul-cheie din conducerea entităţii (de exemplu, membru al Consiliului entităţii, organului executiv, comisiei de cenzori sau al altor organe de conducere) şi, în aşa mod, participă la gestionarea politicilor financiare şi operaţionale ale entităţii;

***Exemplul 5.*** *Entitatea „A” deţine 60% din acţiunile entităţii „B”. Restul 40% din acţiuni sînt repartizate între acţionari după cum urmează: 10%* – *deţine directorul general al entităţii „B”, iar 30%* – *deţine directorul financiar al acestei entităţii.* În baza datelor din exemplu, părţi afiliate sînt:

− entităţile „A”şi „B”, deoarece „A” deţine controlul asupra entităţii „B”;

− directorul general al entităţii „B” şi entitatea „B”, deoarece directorul general face parte din personalul-cheie din conducerea entităţii;

− directorul financiar al entităţii „B” şi entitatea „B”, deoarece directorul financiar deţine 30% din acţiunile entităţii şi are o influenţă semnificativă în gestionarea politicilor financiare şi operaţionale a acesteia.

6. Nu se consideră părţi afiliate:

1) entităţile care au în comun un director sau un alt membru al personalului-cheie din conducere, care nu controlează şi nu influenţează nici una din părţi;

***Exemplul 6.*** *Entităţile „A” şi „B” au un director financiar comun, care nu deţine cote de participaţie în capitalul social al acestora.*

În baza datelor din exemplu, entităţile nominalizate nu se consideră părţi afiliate, cu toate că directorul acestora este parte afiliată cu fiecare din ele.

2) clienţii, furnizorii, francizorii, distribuitorii etc. cu care entitatea efectuează tranzacţii economice ordinare, indiferent de volumul acestora;

3) alte entităţi şi persoane fizice cum ar fi: finanţatorii, creditorii, organele sindicale, autorităţile publice etc. în cadrul unor relaţii ordinare.

***Exemplul 7.*** *O entitate de microfinanţare acordă unei entităţi un împrumut în sumă de 30 000 lei pentru* *păstrarea şi prelucrarea producţiei agricole.*

În baza datelor din exemplu, indiferent de volumul şi caracterul finanţărilor, entitatea şi entitatea de microfinanţare nu sînt părţi afiliate, întrucît entitatea nu exercită controlul asupra activităţii entităţii şi nu are influenţă semnificativă asupra politicilor financiare şi operaţionale ale acesteia.

7. Tranzacţiile între părţile afiliate reprezintă un transfer de resurse sau obligaţii între părţi afiliate şi includ: procurarea şi/sau vînzarea de active; prestarea şi/sau beneficierea de servicii; predarea/primirea bunurilor în leasing (arendă, locaţiune); acordarea/primirea împrumuturilor, finanţărilor şi aporturilor la capitalul social; acordarea/primirea garanţiilor; decontarea datoriilor în numele entităţii sau de către entitate în numele părţii afiliate etc.

8. Tranzacţiile între părţile afiliate se contabilizează separat în acelaşi mod ca şi tranzacţiile cu părţile neafiliate în conformitate cu standardele de contabilitate.

9. Valoarea de vînzare (fără TVA şi accize) a bunurilor vîndute/serviciilor prestate se înregistrează ca majorare concomitentă a creanţelor părţilor afiliate sau a numerarului şi a veniturilor curente, iar valoarea contabilă a bunurilor vîndute/serviciilor prestate - ca majorare a cheltuielilor curente şi diminuare a activelor (costul activităţii de bază/auxiliare).

***Exemplul 8.*** *Entitatea „A” deţine controlul asupra entităţii „B” şi comercializează acesteia semifabricate în valoare de 72 000 lei, costul constituind 70 000 lei. Concomitent entitatea „A” a achiziţionat de la entitatea „B” materiale în valoare de 38 000 lei, costul lor fiind de 35 000 lei.*

În baza datelor din exemplu, entităţile contabilizează:

*entitatea „A”:*

* valoarea de vînzare a semifabricatelor în sumă de 72 000 lei – ca majorare concomitentă a creanţelor părţilor afiliate şi a veniturilor curente;
* costul semifabricatelor comercializate în sumă de 70 000 lei - ca majorare a cheltuielilor curente şi diminuare a stocurilor;
* valoarea materialelor achiziţionate în sumă de 38 000 lei - ca majorare concomitentă a stocurilor şi datoriilor faţă de părţile afiliate;

*entitatea „B”:*

* valoarea semifabricatelor achiziţionate în sumă de 72 000 lei - ca majorare concomitentă a stocurilor şi datoriilor faţă de părţile afiliate;
* valoarea de vînzare a materialelor în sumă de 38 000 lei - ca majorare concomitentă a creanţelor părţilor afiliate şi veniturilor curente;
* costul materialelor comercializate în sumă de 35 000 lei - ca majorare a cheltuielilor curente şi diminuare a stocurilor.

10. În cadrul operaţiunilor de intermediere între entităţile – părţi afiliate (în temeiul delegaţiei, contractului de mandat, de comision etc.) bunurile transmise/primite spre vînzare se reflectă astfel:

1) în contabilitatea entităţii care a primit bunurile spre vînzare (reprezentantului, mandatarului, comisionarului) - pe contul extrabilanţier respectiv;

2) în contabilitatea entităţii care a transmis bunurile spre vînzare (reprezentatului, mandantului, comitentului) - pe un subcont distinct al contului bilanţier respectiv.

Veniturile şi cheltuielile părţilor afiliate se recunosc şi se contabilizează pe măsura vînzării bunurilor transmise terţilor spre vînzare.

***Exemplul 9.*** *Entităţile „A”* *şi „B” sînt părţi afiliate. La 15.10.201X entitatea „A”, conform contractului de comision, a primit de la entitatea „B” mărfuri în valoare de 100 000 lei, comisionul constituind 10 000 lei. Mărfurile au fost vîndute terţilor la data de 22.10.201X, iar achitarea finală cu comisionarul a avut loc la 05.11.201X.*

În baza datelor din exemplu, entitatea „A” contabilizează:

*în octombrie 201X:*

* costul mărfurilor primite de la entitatea „B” pentru vînzare ulterioară în sumă de 100 000 lei - ca înregistrare în contul extrabilanţier (majorare a valorii stocurilor primite);
* numerarul încasat din vînzarea mărfurilor terţilor în sumă de 100 000 lei - ca majorare concomitentă a numerarului şi datoriilor faţă de părţile afiliate (entitatea „B”);
* comisionul calculat în baza contractului de comision în sumă de 10 000 lei - ca majorare concomitentă a creanţelor şi veniturilor curente;
* costul mărfurilor vîndute terţilor în sumă de 100 000 lei - ca decontare din contul extrabilanţier (diminuare a valorii stocurilor vîndute);

*în noiembrie 201X:*

* achitarea datoriei faţă de entitatea „B” pentru mărfurile vîndute în sumă de 100 000 lei - ca diminuare concomitentă a datoriilor faţă de părţile afiliate şi a numerarului;
* comisionul încasat de la comitent în sumă de 10 000 lei - ca majorare a numerarului şi diminuare a creanţelor curente.

11. În cazul în care una dintre părţile afiliate îşi asumă obligaţiile altei părţi, decontările efectuate se contabilizează astfel:

1) la partea afiliată care îşi asumă obligaţiile - ca majorare a creanţelor părţilor afiliate şi diminuare a numerarului, altor active sau majorare a datoriilor curente;

2) la cealaltă parte afiliată - ca majorare a creanţelor sau diminuare a datoriilor curente şi majorare a datoriilor faţă de părţile afiliate.

***Exemplul 10.*** *Entităţile „B”* *şi „C” sînt părţi afiliate. Din lipsa de numerar la entitatea „C”, entitatea „B”, acţionînd în calitate de garant, la 25 februarie 201X a transferat furnizorului din numele părţii afiliate „C” un avans în sumă de 50 000 lei. La 3 martie 201X entitatea „C” a achitat datoria faţă de entitatea „B”.*

În baza datelor din exemplu, entităţile contabilizează:

*entitatea „B”:*

* transferarea avansului din numele părţii afiliate în sumă de 50 000 lei - ca majorare a creanţelor părţilor afiliate şi diminuare a numerarului;
* decontarea creanţelor părţilor afiliate în sumă de 50 000 lei - ca majorare a numerarului şi diminuare a creanţelor părţilor afiliate;

*entitatea „C”:*

* recunoaşterea avansului acordat de partea afiliată în sumă de 50 000 lei – ca majorare concomitentă a creanţelor curente şi datoriilor faţă de părţile afiliate;
* achitarea datoriilor faţă de părţile afiliate în sumă de 50 000 lei – ca diminuare concomitentă a datoriilor faţă de părţile afiliate şi numerarului.

**Contracte de societate civilă**

***Reguli generale***

12. Contractul de societate civilă stipulează natura activităţilor desfăşurate de asociaţi, drepturile la active şi obligaţii aferente activităţii, precum şi alte elemente obligatorii prevăzute în legislaţie.

13. Contribuţiile asociaţiilor la crearea unei societăţi civile sînt de natura bunurilor economice aflate în posesia acestora, inclusiv drepturile lor patrimoniale.

14. Patrimoniul propriu depus de asociaţi şi bunurile produse în cadrul activităţii societăţii civile, precum şi veniturile generate în comun, sînt recunoscute drept proprietate comună a asociaţilor, dacă contractul nu prevede altceva.

15. În cadrul activităţii societăţii civile asociaţii recunosc veniturile, cheltuielile şi rezultatele financiare (profit/pierdere), proporţional cotelor–părţi în activitatea societăţii civile, dacă contractul nu prevede altceva.

16. Conducerea societăţii civile este încredinţată fie unui asociat, numit asociat-conducător sau tuturor asociaţilor, împuterniciţi să reprezinte societatea în exterior.

17. Indiferent de modul de ţinere a contabilităţii, societăţile civile nu întocmesc şi nu prezintă situaţii financiare.

18. Contabilitatea societăţii civile este condiţionată de caracterul operaţiunilor efectuate:

1) fără active comune; sau

2) cu active comune.

***Contabilitatea operaţiunilor fără active comune***

19. Contabilitatea operaţiunilor fără active comune poate fi ţinută de către:

1) asociatul-conducător, desemnat prin contractul de societate civilă, sau de

2) fiecare asociat.

20. În cazul realizării operaţiunilor fără active comune fiecare asociat, efectuînd o etapă concretă a procesului de producţie (fabricare a produselor/prestare a serviciilor), utilizează propriile active şi proprii angajaţi, suportă propriile cheltuieli şi îşi onorează angajamentele asumate.

De exemplu, o entitate agricolă şi o fabrica de conserve au încheiat un contract de societate civilă privind producerea în comun a sucului de mere. Fiecare participant suportă cheltuielile proprii şi primeşte o parte a venitului obţinut din vînzarea sucului, determinată în conformitate cu prevederile contractului.

21. Venitul obţinut în rezultatul desfăşurării activităţii societăţii civile fără active comune şi cheltuielile suportate în comun, bunurile produse sau rezultatele financiare din aceste activităţi se repartizează între asociaţi în modul prevăzut în contractul societăţii civile.

22. Contabilitatea operaţiunilor fără active comune se ţine separat de către fiecare asociat al societăţii civile, pe subconturi analitice distincte, reflectînd cheltuielile, veniturile, creanţele şi datoriile aferente în conformitate cu standardele de contabilitate şi alte reglementări contabile.

23. La finele perioadei de gestiune sau altă dată stabilită prin contract, fiecare asociat, în baza procesului verbal sau alt document prevăzut de contract, transmite asociatului-conducător sau tuturor asociaţilor informaţii privind cheltuielile, veniturile, creanţele şi datoriile aferente operaţiunilor controlate fără active comune.

24. Rezultatele aferente operaţiunilor efectuate fără active comune pot fi repartizate între asociaţi în raport cu:

1) venitul din vînzări;

2) rezultatul financiar, sau

3) în alt mod prevăzut în contractul societăţii civile.

25. În cazul repartizării venitului din vînzări, obţinut în rezultatul efectuării operaţiunilor fără active comune, cota-parte a venitului fiecărui asociat a societăţii civile se determină ca produsul dintre venitul din vînzări şi cota-parte a fiecărui asociat. În acest caz veniturile, cheltuielile, bunurile sau rezultatul financiar aferent activităţii societăţii civile se contabilizează de fiecare asociat sau de către asociatul-conducător.

***Exemplul 11.*** *Entităţile „A” şi „B” au încheiat un contract de societate civilă pe 2 ani fără active comune în scopul procesării strugurilor în vin brut. Conform contractului de societate civilă entităţile au următoarele obligaţiuni:*

* + *entitatea „A” depune în calitate de contribuţii în activitatea societăţii civile materia primă (struguri) şi suportă propriile cheltuieli aferente creşterii şi transportării strugurilor la entitatea „B”;*
	+ *entitatea „B” organizează procesul de prelucrare a strugurilor, suportînd toate costurile aferente prelucrării acestora (materiale, salarii, amortizări etc.) şi cheltuielile de distribuire a vinului brut.*

*În contractul de societate civilă se prevede repartizarea veniturilor din vînzarea vinului brut astfel: entitatea „A” - 45% şi entitatea B - 55%.*

*În anul 201X entitatea „A” a predat spre prelucrare entităţii „B” 1 000 tone de struguri cu costul de 3 000 lei/tonă. Din strugurii primiţi entitatea „B” a fabricat vin brut în volum de 61 290 dkl., la un cost de 85 lei/dkl. Cheltuielile de distribuire prestate de terţi au alcătuit 137 350 lei. În primul an de activitate în comun entitatea „B” a comercializat 40% din volumul fabricat, la preţ de 120 lei/dkl, cu achitarea integrală a cotei entităţii „A”.*

*Prin contractul de societate civilă entitatea „B” este desemnată în calitate de asociat-conducător.*

În baza datelor din exemplu, entităţile în anul 201X contabilizează:

*entitatea „A”:*

* costul strugurilor transmişi entităţii „B” (înregistrare contabilă internă de evidenţă a stocurilor) în sumă de 3 000 000 lei (1 000 tone x 3 000 lei/tonă) - ca majorare a stocurilor transmise spre prelucrare şi diminuare a strugurilor aflaţi în stoc;
* veniturile curente generate din operaţiunile efectuate fără active comune (din vînzarea vinului brut) în sumă de 1 323 864 lei (2 941 920 lei x 45%) – ca majorare concomitentă a creanţelor părţilor afiliate şi a veniturilor curente;
* costul vînzărilor aferente operaţiunilor efectuate fără active comune în sumă de 1 200 000 lei (3 000 000 lei x 40%) – ca majorare a costului vînzărilor şi diminuare a costului stocurilor predate spre prelucrare;
* numerarul încasat din operaţiunile efectuate fără active comune în sumă de 1 323 864 lei - ca majorare a numerarului şi diminuare a creanţelor părţilor afiliate.

*entitatea „B”:*

* costul strugurilor primiţi de la entitatea „A” în sumă de 3 000 000 lei - ca înregistrare în contul extrabilanţier (majorare a valorii stocurilor primite);
* costurile de fabricare a vinului brut în sumă de 2 209 650 lei (61 290 dkl x 85 lei – 3 000 000 lei) – ca majorare a costurilor de producţie şi diminuare a costului stocurilor, majorare a datoriilor curente, a amortizării activelor imobilizate etc.;
* costul strugurilor consumaţi pentru fabricarea vinului brut la valoarea de 3 000 000 lei – ca decontare din contul extrabilanţier (diminuare a valorii stocurilor consumate);
* costul vinului brut fabricat în sumă de 2 209 650 lei - ca majorare a stocurilor şi diminuare a costurilor de producţie;
* valoarea de vînzare a vinului brut fabricat în sumă de 2 941 920 lei [(61 290 dkl x 120 lei) x 40%] – ca majorare a creanţelor curente şi majorare concomitentă a datoriilor curente faţă de părţi afiliate în sumă de 1 323 864 lei (2 941 920 lei x 45%) şi a veniturilor curente în sumă de 1 618 056 lei (2 941 920 lei x 55%);
* costul vînzărilor aferente operaţiunilor efectuate fără active comune în sumă de 883 860 lei (2 209 650 lei x 40%) – ca majorare a costului vînzărilor şi diminuare a stocurilor;
* cheltuielile de distribuire a vinului brut în sumă de 137 350 lei – ca majorare concomitentă a cheltuielilor şi a datoriilor curente;
* numerarul încasat de la cumpărători în sumă de 2 941 920 lei – ca majorare a numerarului şi diminuare a creanţelor curente;
* numerarul transferat entităţii „A” în sumă de 1 323 864 lei – ca diminuare concomitentă a datoriilor faţă de părţile afiliate şi a numerarului.

La finele perioadei de gestiune entitatea „B”, în calitate de asociat-conducător, prezintă următoarele informaţii aferente operaţiunilor efectuate fără active comune:

Tabelul 1

Informaţii aferente rezultatelor operaţiunilor efectuate fără active comune pe anul 201X

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Nr. | Indicatori | Suma, lei |
| Total | inclusiv, entitatea: |
| „A” - 45% | „B” - 55% |
| 1. | Venituri din vînzări | 2 941 920 | 1 323 864 | 1 618 056 |
| 2. | Costul vînzărilor | 2 083 860 | 1 200 000 | 883 860 |
| 3. | Profitul brut (rd.1 – rd.2) | 858 060 | 123 864 | 734 196 |
| 4. | Cheltuielile de distribuire | 137 350 | x | 137 350 |
| 5. | Rezultatul (profitul) din operaţiuni efectuate fără active comune (rd.3 – rd.4) | 720 710 | 123 864 | 596 846 |

26. În cazul repartizării rezultatului financiar obţinut din operaţiunile efectuate fără active comune, cota-parte a rezultatului financiar a fiecărui asociat a societăţii civile se determină ca produsul dintre rezultatul financiar şi cota-parte a fiecărui asociat. În acest caz veniturile, cheltuielile, bunurile şi rezultatul financiar se contabilizează, de regulă, de asociatul-conducător.

***Exemplul 12.*** *Utilizînd datele din exemplul 11, să presupunem, că contractul de societate civilă prevede repartizarea profitului obţinut din operaţiunile efectuate fără active comune în proporţie: entitatea „A” - 45% şi entitatea „B” - 55%.*

În baza datelor din exemplu, cota entităţii „A” în profitul, obţinut din operaţiunile efectuate fără active comune, va fi – 324 319,5 lei (720 710 lei x 45%), iar a entităţii „B” - 396 390,5 lei (720 710lei x 55%).

În anul 201X entităţile contabilizează:

*entitatea „A”:*

* costul strugurilor transmişi entităţii „B” pentru fabricarea vinului brut în sumă de 3 000 000 lei - ca majorare a creanţelor părţilor afiliate şi diminuare a stocurilor;
* cota-parte în profitul obţinut din operaţiunile efectuate fără active comune în sumă de 324 319,5 lei [(2 941 920 lei – 2 083 860 lei – 137 350 lei) x 45%] - ca majorare concomitentă a creanţelor părţilor afiliate şi a veniturilor curente;
* numerarul încasat de la entitatea „B” în sumă de 1 524 319,5 lei [(3 000 000 lei x 40%) + 324 319,5 lei] - ca majorare a numerarului şi diminuare a creanţelor părţilor afiliate.

*entitatea „B”:*

* costul strugurilor primiţi de la entitatea „A” în sumă de 3 000 000 lei – ca majorare concomitentă a stocurilor şi datoriilor curente faţă de părţile afiliate;
* costul strugurilor consumaţi pentru fabricarea vinului brut în sumă de 3 000 000 lei – ca majorare a costurilor de producţie şi diminuare a stocurilor;
* costurile de fabricare a vinului brut în sumă de 2 209 650 lei (61 290 dkl x 85 lei – 3 000 000 lei) - ca majorare concomitentă a costurilor de producţie şi a datoriilor curente, amortizării activelor imobilizate etc.;
* costul vinului brut fabricat în sumă de 5 209 650 lei (2 209 650 lei + 3 000 000 lei) - ca majorare a stocurilor şi diminuare a costurilor de producţie;
* valoarea de vînzare a vinului brut fabricat în sumă de 2 941 920 lei [(61 290 dkl x 120 lei) x 40%] – ca majorare concomitentă a creanţelor şi a veniturilor curente;
* costul vînzării produsului finit aferent operaţiunilor efectuate fără active comune în sumă de 2 083 860 lei (5 209 650 lei x 40%) – ca majorare a costurilor vînzărilor şi diminuare a stocurilor;
* cheltuielile de distribuire în sumă de 137 350 lei – ca majorare concomitentă a cheltuielilor şi a datoriilor curente;
* numerarul încasat de la cumpărători în sumă de 2 941 920 lei (61 290 dkl x 120 lei x 40%) - ca majorare a numerarului şi diminuare a creanţelor curente;
* veniturile decontate la rezultatul financiar în sumă de 2 941 920 lei - ca diminuare a veniturilor curente şi majorare a rezultatului financiar;
* cheltuielile decontate la rezultatul financiar în sumă de 2 221 210 lei (2 083 860 lei + 137 350 lei) – ca diminuare concomitentă a rezultatului financiar şi a cheltuielilor curente;
* cota-parte a entităţii „A” în profitul obţinut din operaţiunile efectuate fără active comune, în sumă de 324 319,5 lei [(2 941 920 lei – 2 221 210 lei) x 45%] – ca diminuare a rezultatului financiar şi majorare a datoriilor faţă de părţile afiliate;
* numerarul transferat entităţii „A” în sumă de 1 524 319,5 lei [(3 000 000 lei x 40%) + 324 319,5 lei] – ca diminuare concomitentă a datoriilor faţă de părţile afiliate şi a numerarului.

***Contabilitatea operaţiunilor cu active comune***

27. Activitatea societăţii civile cu active comune prevede deţinerea comună şi controlul comun de către asociaţi asupra activelor depuse sau achiziţionate pentru scopurile comune, inclusiv în obţinerea de beneficii economice.

28. Contabilitatea operaţiunilor cu active comune este ţinută de asociatul-conducător, care poartă responsabilitatea pentru executarea obligaţiilor fiscale privind operaţiunile respective.

29. La sfîrşitul perioadei de gestiune (sau altă dată prevăzută de contract) asociatul-conducător întocmeşte un proces-verbal de repartizare a veniturilor, cheltuielilor sau a rezultatelor financiare obţinute din utilizarea activelor controlate în comun în funcţie de cota de participaţie a fiecărui asociat.

30. Rezultatele aferente activităţii societăţii civile cu active comune sînt repartizate între asociaţi în corespundere cu prevederile paragrafelor 24-26 din prezentul standard.

***Exemplul 13.*** *Entităţile „A” şi „B” în anul 201X au achiziţionat un echipament tehnologic la un preţ de 1 500 000 lei, cu o durată de exploatare de 10 ani. În anul 201X+1 entităţile au încheiat un contract de societate civilă privind posesiunea şi controlul în comun asupra acestui activ, destinat pentru a fi transmis în leasing operaţional pe un termen de un an. Conform contractului de societate civilă asociaţii deţin respectiv cîte 55% şi 45% din valoarea echipamentului. Prin contractul de societate civilă în calitate de asociat-conducător este numit asociatul „A”, care ţine contabilitatea tuturor operaţiunilor aferente activului controlat în comun.*

*În decursul perioadei de gestiune, cheltuielile aferente gestionării echipamentului au constituit 162 000 lei, din care 90 000 lei – cheltuielile aferente deservirii tehnice curente, 37 000 lei – pentru asigurarea echipamentului şi 35 000 lei – alte cheltuieli curente. Venitul anual de la transmiterea echipamentului în leasing operaţional constituie 450 000 lei. Conform contractului rezultatul financiar obţinut din transmiterea în leasing operaţional a echipamentului se repartizează proporţional cu mijloacele depuse de către fiecare asociat la achiziţionarea acestuia.*

În baza datelor din exemplu entităţile contabilizează:

*asociatul-conducător „A”:*

* cota-parte a asociatului „B” în sumă de 675 000 lei (1 500 000 x 45%), ca majorare concomitentă a numerarului şi a datoriilor pe termen lung;
* achiziţia echipamentului tehnologic în sumă de 1 500 000 lei ca majorare concomitentă a imobilizărilor corporale şi a datoriilor curente;
* amortizarea echipamentului tehnologic în sumă de 150 000 lei (1 500 000 lei : 10 ani) - ca majorare concomitentă a cheltuielilor curente şi amortizării mijloacelor fixe;
* cheltuielile aferente deservirii tehnice curente în sumă de 90 000 lei - ca majorare concomitentă a cheltuielilor şi datoriilor curente;
* cheltuielile aferente asigurării activului şi a altor cheltuieli curente în sumă de 72 000 lei (37 000 lei + 35 000 lei) - ca majorare concomitentă a cheltuielilor şi datoriilor curente;
* venitul obţinut din transmiterea în leasing operaţional a echipamentului în sumă de 450 000 lei - ca majorare concomitentă a creanţelor şi veniturilor curente;
* numerarul încasat de la clienţi în sumă de 450 000 lei - ca majorare a numerarului şi diminuare a creanţelor curente;
* veniturile decontate la rezultatul financiar în sumă de 450 000 lei - ca diminuare a veniturilor curente şi majorare a rezultatului financiar;
* cheltuielile decontate la rezultatul financiar în sumă de 312 000 lei (162 000 lei + 150 000 lei) – ca diminuarea concomitentă a rezultatului financiar şi a cheltuielilor curente;
* cota-parte a profitului obţinut din operaţiunile efectuate cu activе comunе în sumă de 62 100 lei [(450 000 lei – 312 000 lei) x 45%] - ca diminuare a rezultatului financiar şi majorare a datoriilor faţă de părţi afiliate;
* numerarul transferat entităţii „B” în sumă de 62 100 lei - ca diminuare concomitentă a datoriilor faţă de părţile afiliate şi a numerarului.

*asociatul „B”:*

* transferul numerarului pentru procurarea echipamentului tehnologic în sumă de 675 000 lei (1 500 000 lei x 45%) – ca majorare a creanţelor pe termen lung şi diminuare numerarului;
* cota-parte în profitul din operaţiunile efectuate cu activе comunе în sumă de 62 100 lei [(450 000 lei – 312 000 lei) x 45%] - ca majorare concomitentă a creanţelor părţilor afiliate şi a veniturilor curente;
* numerarul încasat de la entitatea „A” în sumă de 62 100 lei - ca majorare a numerarului şi diminuarea creanţelor părţilor afiliate.

Prezentarea informaţiilor

31.  Nota explicativă a entităţilor care întocmesc situaţii financiare complete conţine, pe lîngă informaţiile prevăzute în Legea contabilităţii și raportării financiare, cel puţin următoarele informaţii privind:

1) părţile afiliate:

- garanţiile oferite sau primite;

- cheltuielile recunoscute pe parcursul perioadei de gestiune curentă privind creanţele compromise ale părţilor afiliate, inclusiv provizioanele aferente acestora;

2) participaţiile într-o societate civilă:

- valoarea contabilă a activelor proprii şi datoriilor aferente operaţiunilor efectuate fără active comune;

- cheltuielile suportate şi veniturile sau rezultatele financiare obţinute în urma activităţii societăţii civile;

- cota-parte a entităţii din activele comune, clasificate conform naturii acestora;

- cota-parte a entităţii în orice datorie şi cheltuială suportată în comun;

- rezultatul financiar obţinut din folosirea cotei-părţi a entităţii din activele comune.

**Prevederi tranzitorii**

32. Prezentul standard se aplică începînd cu data intrării în vigoare.

**Data intrării în vigoare**

33. Prezentul standard intră în vigoare la 1 ianuarie 2014.