

Situații financiare consolidate

Alexandra-Nicoleta NEACȘU

Facultatea de Relații Comerciale și Financiar Bancare Interne și Internaționale, Specializarea
Gestiunea și Auditul Afacerilor, Universitatea Româno-Americană

Bulevardul Expoziției 1B, București 012101, România

neacsu.ad.alexandranicoleta20@student.rau.ro

Abstract

The current paper presents from a theoretical point of view how to prepare consolidated financial statements also offering examples of consolidation. Consolidated financial statements are financial statements of a group of companies in which the assets, equity, liabilities, expenses and income of the parent company and its subsidiaries are presented as those of a single economic entity. The paper will develop topics such as the legal basis in which consolidated financial statements are prepared, their purpose and content, the scope of consolidation also pointing out the methods and procedures of the consolidation.

Cuvinte cheie: Situații financiare consolidate, societate-mamă, filiale, entitate, grup.

Introducere

Obiectul prezentei lucrări este reprezentat de situații financiare consolidate care oferă informațiile financiar-contabile ale unui grup de societăți și care sunt prezentate ca situații financiare ale unei singure entități economice.

Tema a fost aleasă pentru a oferi utilizatorilor de informații financiare o mai bună înțelegere a transpunerii bazei teoretice în elaborarea situațiilor financiare consolidate.

Tema va fi abordată atât din punct de vedere teoretic, cât și din punct de vedere practic. Se vor prezenta informații în ceea ce privește baza legală în care se pot elabora situațiile financiare consolidate, scopul și conținutul lor, metodele și procedeele de consolidare, perimetrul de consolidare, de asemenea fiind prezentat un studiu de caz pentru a exemplifica cele menționate anterior.

Studiul de caz se va realiza prin utilizarea metodelor și procedeele de consolidare existente în literatura de specialitate.

Realitatea economică presupune existența agenților economici care operează pe piață și care pot funcționa atât ca entități independente cât și ca grupuri de societăți care conlucrează, atât din punct de vedere economic cât și din punct de vedere financiar sub autoritatea unei societăți-mamă.

Conform OUG 98/2006 o societate-mamă este o entitate care se poate afla în una dintre următoarele situații (OUG 98/2006):

- are drept de vot majoritar în altă entitate care poartă denumirea de filială;
- își poate exercita dreptul de a înlocui sau de a numi majoritatea membrilor din organele de conducere sau administrație ale unei entități, fiind în același timp și acționar al acelei entități;
- poate exercita o influență dominantă asupra filialelor.

În încercarea de a nu mai fi supuse vulnerabilității și din dorința de a fi competitive și eficiente societățile au apelat la efectuarea unor concentrări precum:

- pe orizontală: mobilizarea societăților care activează în același domeniu de activitate. Se urmărește reducerea costului de producție, precum și acapararea pieței pentru a putea impune un anumit preț.
- pe verticală: se dorește regruparea societăților care dețin produse complementare pentru a avea control asupra întregului ciclu de producție.
- conglomerat: pentru a se ajunge la maximizarea profitului se constituie grupuri de societăți între care nu există legături economice.

Situații financiare consolidate – definiție și reglementări

Conform IAS 27, „Situații financiare consolidate și separate”, situațiile financiare consolidate sunt situațiile financiare ale unui grup de companii în care activele, capitalurile proprii, datoriile, cheltuielile și veniturile societății-mamă și ale filialelor ei sunt prezentate ca ale unei entități economice singulare. (IAS 27, 2011)

Pentru a se putea pune bazele unei consolidări au fost elaborate următoarele reglementări legislative:

- Standardul Internațional de Contabilitate 27 (IAS 27), „Situații financiare consolidate și separate”, abordează subiecte precum momentul în care trebuie să intervină o consolidare. De asemenea cuprinde și modul de întocmire și de contabilizare a situațiilor financiare.
- Standardul Internațional de Contabilitate 28 (IAS 28), „Investiții în entități asociate”, modificat în anul 2011 prezintă modul de aplicare a metodei punerii în echivalență.
- Standardul Internațional de Contabilitate 31 (IAS 31), „Interese în asocieri în participație”, arată maniera în care sunt apreciate interesele unei entități în funcție de contribuția acționarilor. Contabilizarea entităților este efectuată fie prin metoda punerii în echivalență, fie prin metoda consolidării proporționale.

O societate-mamă are obligația de a elabora situații financiare anuale pentru activitatea pe care aceasta o desfășoară, precum și situații financiare consolidate care vor fi însoțite de documente precum raportul de audit, raportul consolidat al administratorilor și raportul consolidat privind plățile către guverne. Se va solicita, de asemenea, și o declarație scrisă întocmită de administratorul societății-mamă prin care acesta își asumă răspunderea pentru elaborarea situațiilor financiare anuale consolidate și atestă faptul că oferă o imagine clară și fidelă a poziției financiare și a tuturor informațiilor referitoare la activitatea grupului de societăți. (Legea Contabilității, 1991)

Conform art. 32 membrii organelor de conducere au obligația de a se asigura că toate documentele solicitate au fost întocmite în conformitate cu legislația în vigoare.

Art. 35 menționează faptul că toate situațiile financiare se vor păstra timp de 10 ani.

Situațiile financiare consolidate se vor depune în termen de 15 zile de la data aprobării acestora, fără a se depăși 8 luni de la data încheierii exercițiului financiar al societății-mamă.

Există trei criterii în baza cărora trebuie depuse situații financiare consolidate și anume:

- Totalul activelor să depășească sau să fie egal cu suma de 17.520.000 euro;
- Numărul mediu de salariați pe parcursul exercițiului financiar să fie mai mare sau egal cu 250;
- Cifra de afaceri netă să fie mai mare sau egală cu suma de 35.040.000 euro.

În cazul în care o societate-mamă nu îndeplinește două din cele trei criterii, aceasta nu are obligativitatea de depunere a situațiilor financiare consolidate.

Situații financiare consolidate – scop și conținut

Situațiile financiare consolidate reprezintă o previzualizare sistematică a performanței comerciale și a poziției financiare a mai multor entități independente din punct de vedere juridic care acționează fie ca un grup, fie ca o entitate comercială unică. Întocmirea și prezentarea acestora este un factor cheie pentru formarea și exprimarea opiniei despre situația financiară a unui grup de societăți.

Scopul situațiilor financiare consolidate este de a prezenta eficacitatea operațiunilor îndeplinite precum și poziția societății-mamă și a filialelor sale ca un tot unitar.

Acestea sunt compuse din:

- bilanțul consolidat;
- contul de profit și pierdere consolidat;
- situația consolidată a variației capitalurilor proprii;
- tabloul fluxurilor de trezorerie consolidat;
- note explicative.

Gestionarea grupurilor de societăți cu ajutorul situațiilor financiare consolidate

Întocmirea unor situații financiare consolidate va facilita gestiunea societăților de grup prin elaborarea unor documente financiare care au la bază aceleași principii. Acestea se pot implementa fie în țară, fie în străinătate ținându-se cont de sectorul de activitate și de reglementările naționale. Se impune ca realizarea procedurii de consolidare să aibă un flux de informație verificabil, standardizat și organizat. Astfel, societatea-mamă poate evalua și compara performanțele societăților din cadrul grupului, poate stabili obiectivele ce se alocă fiecăreia, de asemenea putând efectua sub-consolidări pe diferite tipuri de activități.

Prin procesul de consolidare se vor îmbunătăți cunoștințele legate de societățile din cadrul grupului. Se vor efectua analize specifice privind rezultatele pe tipuri de activități precum și comparații la nivelul fiecărui tip de activitate între mijloacele utilizate (financiare, de producție, etc) și rezultatul obținut. Documentele ce vor rezulta din procesul de consolidare vor permite conducerii o mai bună cunoaștere și înțelegere în ceea ce privește:

- situația financiară a grupului;
- rentabilitatea grupului la nivel mondial;

- evoluția grupului de societăți având la bază indicatori precum profitul, cifra de afaceri, dezvoltarea pe tipuri de activități și investițiile efectuate.

Este necesară întocmirea conturilor consolidate din punct de vedere al datelor contabile cât și din punct de vedere al gestiunii grupului de societăți. Conturile consolidate prezintă patrimoniul care intră în responsabilitatea grupului. De asemenea, în situația financiară sunt prezentate creanțele și datoriile față de persoane care nu fac parte din grupul de societăți dar care au incidență asupra celor aflate în consolidare. Bilanțul consolidat prezintă date referitoare la împrumuturile către alte întreprinderi din cadrul grupului. Cifra de afaceri realizată este mai facil de determinat cu ajutorul conturilor consolidate.

Conturile anuale ale unei societăți consolidate prezintă:

- rezultatul net aferent activității desfășurate;
- provizioane în ceea ce privește deprecierea filialelor;
- dividendele filialelor.

Etapile aferente procesului de consolidare a conturilor sunt:

- delimitarea perimetrului de consolidare și stabilirea metodelor necesare consolidării;
- analizarea conturilor individuale anuale ale entităților ce urmează a lua parte la procesul de consolidare;
- uniformizarea prezentării conturilor individuale ale entităților de consolidat;
- ajustarea conturilor reciproce;
- conversia conturilor entităților din străinătate ce vor intra în procesul de consolidare;
- se vor aduna conturile individuale analizate care au fost convertite;

- se vor exclude efectele tranzacțiilor dintre societățile care fac parte din grup, precum și a dividendelor și a provizioanelor pentru depreciere și pentru riscuri și cheltuieli;
- se vor elimina înregistrările ce țin de legislația fiscală și anume amortizările derogatorii, subvențiile pentru investiții și provizioanele reglementate;
- excluderea titlurilor de participare;
- eliminarea capitalurilor proprii ale societății consolidate;
- elaborarea conturilor consolidate.

Perimetrul de consolidare

În cadrul perimetrului de consolidare se conturează trei tipuri de control:

- control exclusiv;
- control concomitent;
- influență notabilă.

Controlul exclusiv poate îmbrăca trei forme: de drept, de fapt, contractual sau statutar.

Controlul exclusiv de drept se conturează atunci când o societate are în posesie mai mult de 50% din drepturile de vot în adunarea generală a acționarilor (Zuca Ș.).

Controlul exclusiv de fapt ia naștere în momentul în care există un număr majoritar de membri ce fac parte din consiliul de administrație pe o durată de cel puțin două exerciții financiare consecutive. Având această condiție se poate exercita control exclusiv chiar dacă se dețin mai puțin de 50% din drepturile de vot.

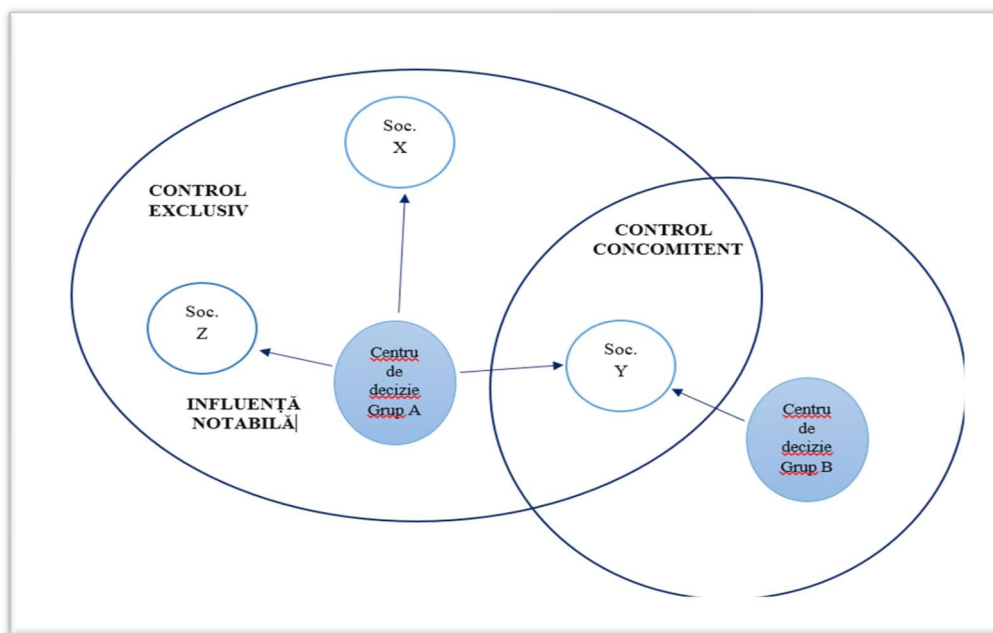
Controlul exclusiv de tip contractual sau statutar se concretizează atunci când o entitate exercită o influență dominantă asupra alteia având la bază un contract sau o clauză contractuală.

Controlul concomitent ia forma în momentul în care un număr limitat de asociați distribuie controlul unei societăți, fiind des întâlnit în societăți de tip multi-grup. Denumirea acestui tip de control exprimă faptul că, în mod singular, niciuna dintre societăți nu are posibilitatea de a exercita control exclusiv.

Influența notabilă se conturează atunci când o societate participă activ la deciziile unei alte societăți având reprezentanți în organele de conducere, prin schimb de personal sau informații precum și prin existența anumitor operațiuni între societăți.

Figura 1. Exercițarea celor trei tipuri de control

(Sursa: prelucrare proprie)



Metodele de consolidare

Metodele de consolidare utilizate sunt:

- metoda integrării globale;
- metoda integrării proporționale;
- metoda punerii în echivalență.

Aceasta se stabilește după ce a fost determinat perimetrul de consolidare, astfel:

Procentaj control	Modalitate control	Metoda consolidare
Mai mult de 50%	Control exclusiv de drept sau de fapt	Metoda integrării globale
50% cu 50%	Control concomitent	Metoda integrării proporționale
Între 20% și 50%	Influență notabilă	Metoda punerii în echivalență

a). Metoda integrării globale

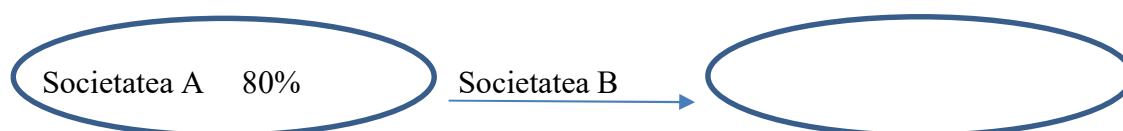
Conform OMFP nr. 1802/2014 etapele de aplicare a metodei integrării globale sunt (OMFP 1802/2014):

- se vor prelua elementele de activ, capitalurile proprii, datoriile, cheltuielile, veniturile și rezultatele, altfel spus, se vor cumula toate elementele din bilanț și contul de profit și pierdere ale societății-mamă și ale filialelor;
- se vor ajusta politicile contabile ale filialelor în cazul în care acestea sunt diferite de cele ale societății-mamă;

- se vor elimina operațiunile și conturile reciproce, dividendele și rezultatele interne nerealizate;
- se vor împărți capitalurile proprii ale filialei între societatea-mamă și minoritari;
- se vor elimina titlurile de participare deținute de societatea-mamă la filiale;
- se vor elabora situațiile financiare anuale consolidate.

Figura 2. Metoda integrării globale

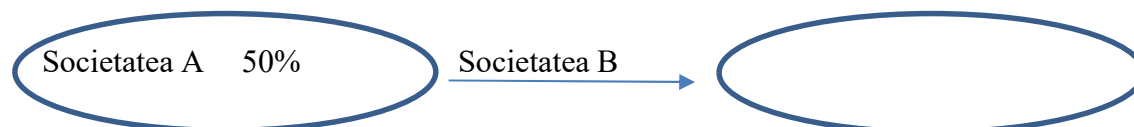
(Sursa: prelucrare proprie)



b). Metoda integrării proporționale se aplică în momentul în care societatea-mamă distribuie controlul concomitent asupra unei societăți afiliate cu alți acționari având la bază actul constitutiv sau un contract.

Figura 3. Metoda integrării proporționale

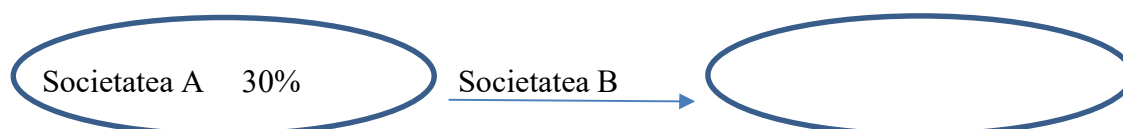
(Sursa: prelucrare proprie)



c). **Metoda punerii în echivalență** se conturează atunci când o societate-mamă practică o influență notabilă asupra unei societăți afiliate fără a avea însă control asupra ei. Prin această metodă o investiție este încadrată inițial la cost, apoi efectuându-se operațiuni de ajustare.

Figura 4. Metoda punerii în echivalență

(Sursa: prelucrare proprie)



Procedee de consolidare

O societate care trebuie să întocmească situații financiare consolidate poate folosi următoarele procedee de consolidare:

- consolidarea directă;
- consolidarea pe paliere.

Prin consolidarea directă se va stabili ce drepturi are grupul în ceea ce privește capitalurile proprii pentru fiecare societate existentă în perimetrul de consolidare. Astfel se calculează contribuția fiecărei societăți la rezultatele grupului.

Etapele realizării consolidării directe:

- se vor decide procentele de interes ale grupului;
- conturile societăților consolidabile se vor cumula;
- capitalurile proprii se vor repartiza;
- se vor elimina titlurile societăților consolidate;

- rezervele și rezultatul societății-mamă se vor muta în rezervele și rezultatul grupului.

Consolidarea pe paliere presupune integrarea subgrupurilor consolidate în componența grupului urmând anumite etape. Acest procedeu are avantajul divizării informațiilor financiare pe subgrupuri, însă volumul de muncă este mai mare și implică costuri mai ridicate. Consolidarea are loc succesiv pe subgrupuri din ce în ce mai mari până ajung la nivelul societății-mamă.

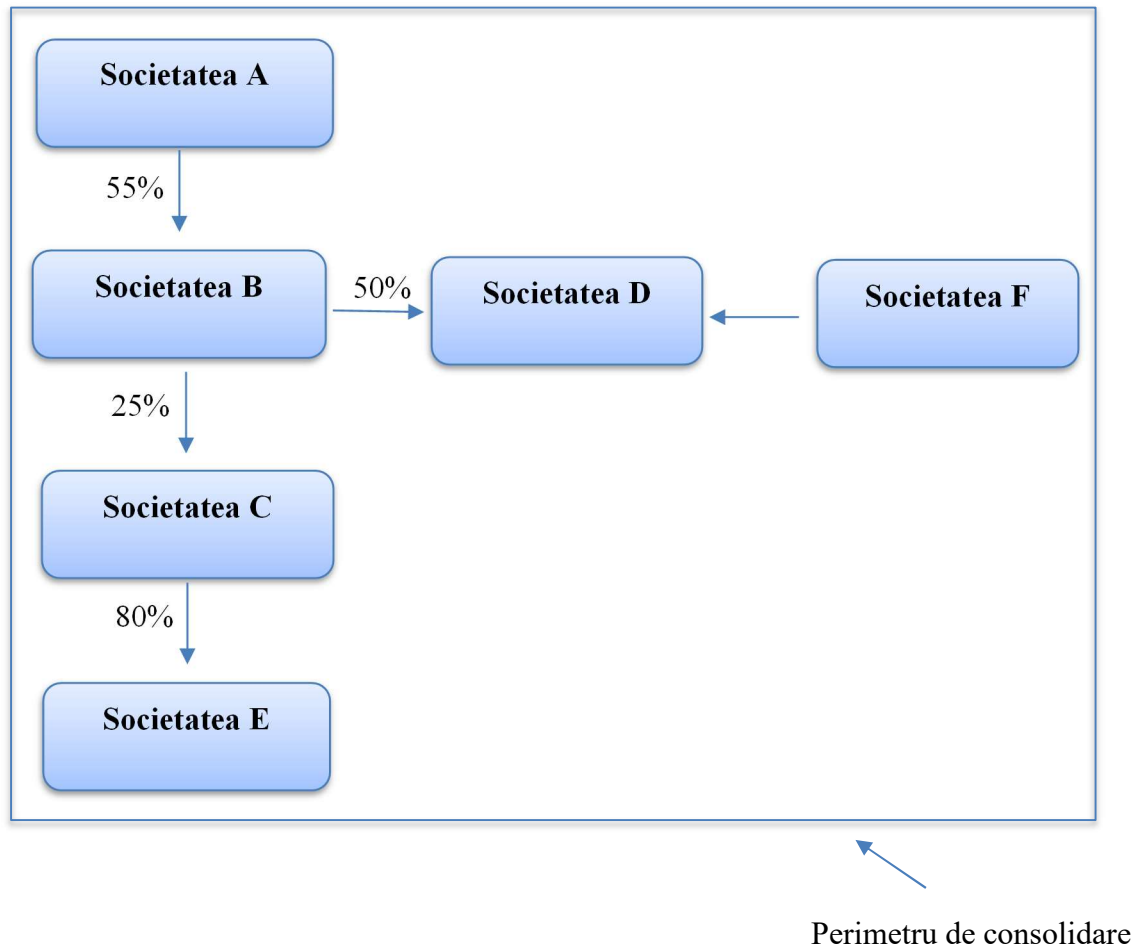
Rezultatele și diferențele trebuie să aibă aceeași valoare atât în cazul unei consolidări pe paliere cât și în cazul unei consolidări directe.

Studiu de caz privind cele trei metode de consolidare și exercitarea tipului de control

Se consideră 5 societăți, A, B, C, D și E. Societatea A deține 55% din societatea B. Societatea B deține 25% din societatea C. Societatea B mai deține 50% din societatea D, fiind un control comun împreună cu o altă societate F. Societatea E este deținută în proporție de 80% de societatea C. În continuare se vor exemplifica schema de deținere, se vor stabili procentul de control, procentul de interes, tipul de control și metodele de consolidare.

Figura 5. Consolidarea societăților

(Sursa: prelucrare proprie)



Tabelul 1. Consolidarea societăților

(Sursa: prelucrare proprie)

Societatea A detinere in:	Procent control	Procent interes	Tip control	Metoda consolidare
B	55%	55%	Exclusiv	Metoda Integrării Globale
C	25%	$55\% * 25\% = 14\%$	Influență semnificativă	Metoda Punerii în Echivalență
D	50%	$55\% * 50\% = 27,5\%$	Comun	Metoda Integrării Proportionale
E	0% (deoarece nu avem majoritate asupra societății C)	$55\% * 25\% * 80\% = 11\%$	Nu există	Nu intră în procesul de consolidare.
F	-	-	-	-

Concluzii

Întocmirea situațiilor financiare consolidate reprezintă un factor cheie pentru constituirea și exprimarea unei păreri despre situația financiară a unui grup de societăți, ele fiind o prezentare a performanței comerciale și a poziției financiare a mai multor entități independente din punct de vedere juridic.

Principalul scop al situațiilor financiare consolidate este de a prezenta eficacitatea operațiunilor îndeplinite, precum și poziția societății-mamă și a filialelor sale ca un tot unitar.

Comunicarea dintre entități are un rol fundamental pentru a reflecta o imagine fidelă a situațiilor financiare consolidate, oferind transparență și un plus de valoare companiei.

Bibliografie

1. Zuca Ș., Filialele deținute în totalitate: perioade post înființare, 2006, Universul Juridic
2. Legea Contabilității nr 82/1991
3. OMFP nr. 1802/2014
4. Ordonanța de Urgență nr. 98/2006
5. Standardul Internațional de Contabilitate nr. 27, 2011