

SITUAȚIILE FINANCIARE CONSOLIDATE, REGLEMENTARE PE PLAN NAȚIONAL ȘI INTERNAȚIONAL

Conf. univ. dr. Natalia CURAGĂU, ASEM

Financial statements represent the final product of accounting activity. They are classifying and synthesizing a plurality of transactions, financial facts, some of them extremely complex. According to the US to normalize body, the Financial Accounting Standards Board (FASB) 55 financial statements represent the core of financial reporting, accounting main purpose of accounting information disclosure by those outside entity.

Key words: *Financial statements, accounting activity, financial facts, accounting information.*

Situațiile financiare reprezintă produsul final al activității contabile. Ele reprezintă clasificarea și sintetizarea unui cumul de tranzacții, fapte financiare, unele dintre ele fiind extrem de complexe. Conform organismului american de normalizare, Financial Accounting Standards Board (FASB) 55, situațiile financiare reprezintă elementul central al raportării financiare, reprezentând principalul scop al comunicării informației contabile către cei din exteriorul entității.

Cea mai mare parte a activităților existente este ghidată prin intermediul organizațiilor, reprezentate de grupuri de persoane, care lucrează împreună pentru a îndeplini unul sau mai multe obiective. Pentru a răspunde obiectivelor sale, o organizație are nevoie de resurse, care, la rândul lor, trebuie finanțate sau plătite. Pentru a fi eficiente, persoanele din aceste organizații au nevoie de informații referitoare la mărimea resurselor, la modalitățile de finanțare a acestora și la rezultatele obținute cu ajutorul lor.

Situațiile financiare anuale consolidate trebuie întocmite de societatea-mamă, dacă aceasta face parte dintr-un grup de societăți și dacă îndeplinește una dintre următoarele condiții, cuprinse în dispozițiile citate:

- deține majoritatea drepturilor de vot ale acționarilor sau asociaților într-o altă societate denumită filială;
- este acționar sau asociat al unei societăți și majoritatea membrilor organelor de administrație, conducere și de supraveghere ale societății în cauză (filială), care au îndeplinit aceste funcții în cursul exercițiului financiar, în cursul exercițiului financiar precedent și până în momentul întocmirii situațiilor financiare anuale consolidate, au fost numiți doar ca rezultat al exercitării drepturilor lor de vot;
- este acționar sau asociat al unei societăți și deține singură controlul asupra majorității drepturilor de vot ale acționarilor ori asociaților societății, ca urmare a unui acord cu alți acționari sau asociați;
- este acționar sau asociat și are dreptul de a exercita o influență dominantă asupra filialei, în

temeiul unui contract încheiat cu societatea comercială în cauză ori al unei clauze din actul constitutiv sau statut, dacă legislația aplicabilă filialei permite astfel de contracte ori clauze;

- societatea-mamă deține puterea de a exercita sau exercită efectiv o influență dominantă ori control asupra unei filiale;
- este acționar sau asociat și are dreptul de a numi ori de a revoca majoritatea membrilor organelor de administrație, conducere sau de supraveghere ale filialei; sau
- societatea-mamă și filiala sunt conduse pe o bază unificată de către societatea-mamă.

Totuși, există și excepții de la prevederile menționate mai sus. De exemplu, în România, o societate-mamă este scutită de la întocmirea situațiilor financiare anuale consolidate, dacă, la data bilanțului consolidat, societățile comerciale care urmează să fie consolidate nu depășesc împreună, pe baza celor mai recente situații financiare anuale ale acestora, limitele a două dintre următoarele trei criterii:

- total active: 17.520.000 euro;
- cifra de afaceri netă: 35.040.000 euro;
- număr mediu de salariați în cursul exercițiului financiar: 250 de persoane.

Atunci când la data bilanțului societății-mamă, entitățile care urmează să fie consolidate depășesc sau încetează să mai depășească limitele a două din cele trei criterii de mai sus, acest fapt afectează aplicarea derogării, numai dacă acest lucru are loc în două exerciții financiare consecutive, se arată în legislația în vigoare de peste Prut.

Criteriile de mărime prevăzute anterior se stabilesc pe baza situațiilor financiare anuale ale societății-mamă și ale filialelor sale.

În Republica Moldova, conform art. 37 al Legii contabilității nr. 113-XVI din 27.04.2007, entitatea-mamă, suplimentar la situațiile financiare proprii, întocmește situațiile financiare consolidate în conformitate cu standardele de contabilitate.

Suplimentar la situațiile financiare consolidate, entitatea trebuie să prezinte raportul consolidat al conducerii și raportul auditorului, dacă situațiile financiare consolidate au fost supuse auditului.

Situațiile financiare consolidate se întocmesc, se semnează, se prezintă și se publică în același mod ca și situațiile financiare proprii ale entităților-mame.

Situațiile financiare consolidate ale instituțiilor publice se întocmesc, se semnează de către organele centrale de specialitate ale administrației publice, autoritățile administrației publice locale și se prezintă Ministerului Finanțelor.

Conform art. 38 al Legii contabilității nr. 113-XVI, entitățile care aplică sistemul contabil în partidă dublă, cu excepția entităților de interes public și a instituțiilor publice, sunt obligate să prezinte:

- a) situațiile financiare anuale proprii și consolidate în termen de 90 de zile următoare anului de gestiune;
- b) situațiile financiare proprii ale entității-mamă și situațiile financiare consolidate ce reprezintă situații financiare integrale la una și aceeași dată.

Entitățile de interes public sunt obligate să prezinte:

- a) situațiile financiare semianuale proprii pentru primul semestru în termen de 30 de zile următoare semestrului de gestiune;
- b) situațiile financiare anuale proprii și consolidate în termen de 120 de zile următoare anului de gestiune;
- c) situațiile financiare proprii ale entității-mamă și situațiile financiare consolidate ce reprezintă situații financiare integrale la una și aceeași dată.

Termenul concret de prezentare a situațiilor financiare pentru fiecare entitate se stabilește de Serviciul situațiilor financiare.

Situațiile financiare se prezintă pe suport de hârtie sau în formă electronică (pe suport magnetic sau prin rețeaua Internet).

Data prezentării situațiilor financiare se consideră data expedierii acestora prin poșta electronică sau data transmiterii efective Serviciului situațiilor financiare și altor organe autorizate în conformitate cu art. 11 al Legii contabilității nr. 113-XVI.

În Reglementările contabile conforme cu Directiva a VII-a a Comunitarilor Economice Europene, aprobate prin Ordinul MFP nr. 3055/2009, se precizează că situațiile financiare anuale consolidate cuprind bilanțul consolidat, contul de profit și pierdere consolidat și notele explicative la situațiile financiare anuale consolidate. Aceste documente constituie un tot unitar.

În plus, potrivit Legii contabilității nr. 113-XVI, după cum s-a menționat anterior de către autor,

situațiile financiare anuale consolidate trebuie să fie însoțite de o declarație scrisă a administratorului societății-mamă, prin care acesta își asumă răspunderea pentru întocmirea situațiilor financiare anuale consolidate și confirmă că:

- politicile contabile utilizate la întocmirea situațiilor financiare anuale consolidate sunt în conformitate cu reglementările contabile aplicabile;
- situațiile financiare anuale consolidate oferă o imagine fidelă a poziției financiare, a performanței financiare și a celorlalte informații referitoare la activitatea grupului.

Reglementările citate stabilesc că situațiile financiare anuale consolidate se întocmesc în mod clar și trebuie să ofere o imagine fidelă a activelor, datoriilor, poziției financiare și a profitului sau pierderii entităților incluse în aceste situații financiare, considerate ca un tot unitar.

„Dacă aplicarea prevederilor prezentelor reglementări nu este suficientă pentru a oferi o imagine fidelă [...] în notele explicative la situațiile financiare anuale consolidate trebuie prezentate informații suplimentare”, se arată în dispozițiile citate.

De asemenea, autoritățile de reglementare pot solicita prezentarea în situațiile financiare anuale consolidate a unor informații suplimentare față de cele care trebuie să fie prezentate în concordanță cu reglementările în vigoare.

La fel ca în cazul raportărilor contabile anuale, și situațiile financiare consolidate trebuie auditate de către una sau mai multe persoane fizice sau juridice autorizate (auditori statutar).

Totodată, auditorii trebuie să exprime și un punct de vedere referitor la gradul de conformitate a raportului consolidat al administratorilor (care trebuie elaborat pentru fiecare exercițiu financiar) cu situațiile financiare anuale consolidate pentru același exercițiu financiar.

Legea contabilității stabilește că situațiile financiare anuale consolidate ale unei societăți-mamă se întocmesc pentru același exercițiu financiar aplicabil situațiilor financiare anuale ale societății-mamă. Dacă exercițiul financiar al filialelor diferă de exercițiul financiar aplicabil societății-mamă, atunci situațiile financiare anuale consolidate pot fi întocmite la o altă dată pentru a ține cont de exercițiul financiar al majorității sau al celor mai importante dintre societățile consolidate, se arată în actul normativ citat.

O societate-mamă trebuie să întocmească atât situații financiare anuale pentru propria activitate, cât și situații financiare anuale consolidate.

Situațiile financiare anuale consolidate se întocmesc și se publică, conform legislației în vigoare, în monedă națională. Mai departe, acestea trebuie semnate de persoanele în drept, cuprinzând următoarele informații:

- numele și prenumele persoanei care le-a întocmit, înscrise în situațiile financiare;
- calitatea acesteia (director economic, contabil-șef sau altă persoană desemnată prin decizie scrisă de administratorul societății-mamă, persoana autorizată potrivit legii etc.);
- numărul de înregistrare în organismul profesional, dacă este cazul (de exemplu, specialist calificat ACCA).

În dispozițiile citate, se precizează că situațiile financiare anuale consolidate sunt supuse aprobării adunării generale a acționarilor societății-mamă, pe baza raportului consolidat al administratorilor pentru exercițiul financiar în cauză și a raportului persoanei responsabile cu auditarea situațiilor financiare anuale consolidate.

Data de 25 martie este termenul-limită pentru întocmirea situațiilor financiare consolidate, inclusiv, potrivit legislației în vigoare autohtone.

Situațiile financiare anuale consolidate constituie un tot unitar și se întocmesc în termen de optzeci luni de la încheierea exercițiului financiar al societății-mamă, se precizează în legislația altor țări europene, inclusiv, care prezintă situații financiare anuale consolidate.

Cu alte cuvinte, aceste documente de raportare trebuie realizate până la data de 31 august sau 31 octombrie a anului de gestiune posterior exercițiului de raportare .

Situațiile financiare anuale consolidate, aprobate în mod corespunzător, împreună cu raportul consolidat al administratorilor și raportul persoanei responsabile cu auditarea situațiilor financiare anuale consolidate, se publică de entitatea care a întocmit situațiile financiare anuale consolidate, conform legislației în vigoare.

Ori de câte ori situațiile financiare anuale consolidate și raportul consolidat al administratorilor se publică în întregime, acestea trebuie să fie reproduse în forma și conținutul pe baza cărora auditorii statutar și-au întocmit raportul lor. Acestea trebuie să fie însoțite de textul complet al raportului de audit.

Dacă situațiile financiare anuale consolidate nu se publică în întregime, trebuie să se indice faptul că versiunea publicată este o formă prescurtată și trebuie să se facă trimitere la oficiul registrului de stat la care au fost depuse situațiile financiare anuale consolidate. În cazul în care situațiile financiare anuale consolidate nu au fost încă depuse, acest lucru trebuie prezentat. În acest caz, raportul de audit nu se publică, dar se menționează dacă a fost exprimată o opinie de audit fără rezerve, cu rezerve sau contrară, sau dacă auditorii statutari nu au fost în măsură să exprime o opinie de audit.

Bibliografie:

1. Legii contabilității nr. 113-XVI din 27.04.2007. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 2007, nr. 90-93 / 399 din 29.06.2007 cu modificările și completările la zi.
2. BOGDAN, Victoria, POPA, Dorina Nicoleta. *Raportarea financiară la nivelul grupurilor de societăți*, București, Editura Economică, 2011, pp. 15-21, ISBN 978-973-709-546-6.
3. Consolidarea, reglementare pe plan internațional și european, Referat eseu. Disponibil: <http://www.scribd.com/doc/56227609/referat-eseu-CONSOLIDAREA#scribd>
4. Dezvoltări și aprofundări privind situațiile financiare consolidate, Rezumat teză de doctorat. Disponibil: http://doctorat.ubbcluj.ro/sustinerea_publica/rezumat/2010/contabilitate/Muller_Victor_RO.pdf