

**GENERALITĂȚI PRIVIND STABILIREA PERIMETRULUI DE CONSOLIDARE A
CONTURILOR ENTITĂȚILOR DIN CADRUL GRUPULUI DE ENTITĂȚI**

**GENERALITIES REGARDING THE ESTABLISHMENT OF THE CONSOLIDATION
PERIMETER OF THE ACCOUNTS OF THE ENTERPRISES WITHIN THE GROUP OF
ENTERPRISES**

CZU: 657.375.6:334.75(478)

DOI: 10.5281/zenodo.7060089

Natalia CURAGĂU

Academy of Economic Studies of Moldova

curagau.natalia.zaharia@ase.md

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-1953-0330>

Georgeta MELNIC

Academy of Economic Studies of Moldova

melnic.georgeta@ase.md

ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-3876-5394>

***Abstract.** A financial and industrial group consists of several legal persons, registered with the relevant governmental authority, that have joined under contract their tangible or intangible assets and function as business subjects of equal rights with a view to accomplishing investment projects and programmes aiming at increasing their competitiveness in local production and expansion of markets of goods and services.*

The Republic of Moldova is also committed to this global system, but research in this area is insufficient. Thus, in this article, the authors decided to analyze some considerations the groups of entities, the reporting performed by them, initially determining the scope of consolidation. We used the study of special literature, regulations and the presentation of the generalization of the research results.

***Key words (terms):** consolidation perimeter, group of persons, financial facts, investors, accounting information, industrial financial group, consolidated financial statements.*

Clasificatorul JEL: M41

Introducere

Grupul financiar-industrială - ansamblu de persoane juridice, înregistrat de autoritatea de stat abilitată, care, în baza contractului, și-au asociat, în întregime sau parțial, imobilizările corporale și necorporale și funcționează ca subiecți cu drepturi egale ai activității de întreprinzător în scopul realizării proiectelor și programelor de investiție, orientate spre sporirea gradului de competitivitate a producției locale și extinderea piețelor de desfacere a mărfurilor și serviciilor.

Republica Moldova se angajează și ea în acest sistem global, dar studii la acest capitol sunt insuficiente. Astfel în acest articol autorii au decis să supună analizei unele considerente referitoare la grupurile de entități, raportarea efectuată de acestea, determinând inițial perimetrul de consolidate. S-a recurs la studiul literaturii de specialitate, actelor normative și prezentarea sintezei rezultatelor studiului.

Corpul comunicării

Conform art. 3 din Legii contabilității și raportării financiare nr. 287 din 15.12.2017, Standarde Internaționale de Raportare Financiară – standarde și interpretări emise de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate, acceptate pentru aplicare în Republica Moldova, în continuare – IFRS [nr. 1, art. 3].

Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS)– e un întreg sistem de viziuni asupra creației, care necesita o anumita mentalitate și îndrăzneala de a formula concepții profesionale bine întemeiate de către specialiștii care le abordează, de a-ți asuma responsabilitatea acestora, de a avea destula încredere, că hotărârile (deciziile) luate vor duce la formarea unui raport financiar calitativ.

Scopul principal al rapoartelor, întocmite (întemeiate) în conformitate cu principiile Standardelor Internaționale de Raportare Financiară, este acceptarea / luarea de către utilizatori a unor hotărâri eficiente privind activitatea economico – financiară curentă a entităților și prognozarea acesteia pe viitor cu efect de obținere a unor avantaje economice dorite.

La nivel internațional, relevanța de introducere a Standardelor Internaționale de Raportare Financiară e definită în primul rând prin necesitatea utilizării unei singure limbi internaționale de raportare financiară în marea majoritate a țărilor lumii, mai ales când merge vorba de grupurile de societăți.

Investitorul, investind numerarul în orice țară a lumii, vrea să știe cum numerarul lui va „lucra”, ce profit îi va aduce. În cazul când investitorul are afaceri în mai multe țări ale lumii, poate primi informația totală de eficacitatea afacerii și a rezultatelor financiare comune de activitate a grupei care îi aparțin investitorului companiei doar dintr-un raport financiar consolidat a grupei internaționale.

Însă consolidarea Situației financiare individuale a companiei este posibilă doar în cazul când aceasta este întocmită, reieșind din aceleași principii, a politicilor contabile unice. Reieșind din acestea, până la consolidarea Situației financiare individuale a companiei este necesar de a transforma într-un raport financiar activitatea societăților din cadrul unui grup, în conformitate cu cerințele SIRF.

Standardizarea internațională în sfera Situațiilor financiare, corespunde totalmente intereselor companiilor transnaționale, numărul cărora crește din an în an.

În cazul unor înalte riscuri, recunoașterea standardelor internaționale ale raportului financiar în țările cointeresate și obligate de investitori să recunoască materia IFRS – este un pas important în atragerea investițiilor străine, care sunt atât de necesare pentru dezvoltarea multor sfere de activitate, autohtone inclusiv.

Din păcate astăzi, aplicarea IFRS în practica locală mai mult se declară, decât se implementează cu adevărat. În principiu IFRS le aplică în practică doar companiile autohtone, inclusiv, cu investiții internaționale la cererea proprietarilor străini. Trebuie de remarcat, ca începând cu raportul financiar pentru anul 2013, organizațiile de credit, inclusiv băncile comerciale autohtone, în mod legal au trecut la pregătirea Situației financiare în conformitate cu IFRS, însă activitatea lor financiară se formează reieșind din raportul contabil, întocmit conform legislației autohtone inițial, apoi se modifică conform IFRS, caz întâlnit și actualmente la multe societăți autohtone cu capital străin alocat pentru activități statutare.

La moment, numărul companiilor care întocmesc Situații financiare în conformitate cu cerințele IFRS, nu se bucură de mare popularitate în rândurile companiilor autohtone. Aceasta se datorează anumitor cauze, ca nedezvoltarea pieței economice în Republica Moldova (RM) și lipsa reală a aprecierii pieței, a normelor de drept autohtone, împiedicând aplicării priorității formei de acord juridic asupra conținutului său economic, păstrând prioritatea cerințelor Codului fiscal ce reglementează impozitele și taxele aplicate pe teritoriul RM, de exemplu, asupra cerințelor prevederilor Standardelor Naționale de Contabilitate (SNC), ce se referă la întocmirea Situațiilor financiare și lipsa responsabilității asupra neaplicării acestor SNC, nivelul scăzut de calificare a personalului financiar autohton în sfera IFRS și lipsa elaborărilor metodice de aplicare a SIRF în RM, de exemplu, dacă e să analizăm situația țării noastre.

Rezolvarea acestei probleme poate fi posibilă prin aplicarea unor măsuri complexe, de asemenea și bineînțeles și pregătirea specialiștilor calificați locali în IFRS. Anume acesta și este scopul principal actualmente care se propune – de a susține în pregătirea cadrelor naționale de înaltă calificare în sfera IFRS, de a face un pas înainte către schimbarea mentalității specialiștilor autohtoni în finanțe, de a le ajuta să înțeleagă necesitatea formării unei Situații financiare calitativă, care ar reflecta prioritatea conținutului economic asupra formei juridice / de drept, adică a operațiunilor realizate asupra formei juridice, unde acestea sunt înregistrate și în ultimul rând de a putea fi redată informația de preț, necesară utilizatorilor Situațiilor financiare pentru luarea hotărârilor de dirijare.

Perimetrul de consolidare reprezintă frontiera care delimitează subansamblurile (grupurile de entități) ce au între ele legături destul de strânse, de o manieră încât consolidarea Situațiilor financiare să aibă

un sens. Traseul perimetrului de consolidare cere reflecție și alegere, deoarece legăturile ce pot exista între mai multe entități sunt diverse și inegal de puternice.

În felul acesta, ansamblul entităților legate financiar, inclusiv, formează uneori o asocierie haotică de entități. În principiu, perimetrul înconjoară toate societățile asupra cărora entitatea consolidantă exercită un control exclusiv (cazul filialelor), un control concomitent (entități comune de interes, numite și societăți în participație) sau o influență notabilă (cazul entităților asociate).

Perimetrul de consolidare este modificat deseori de operațiunile de fuziune prin reuniune sau absorbție și de aportul parțial de active.

Perimetrul de consolidare este constituit din liderul de grup – entitatea – mamă și entitățile consolidate, respectiv societățile asupra cărora entitatea – mamă exercită control exclusiv, control concomitent (conjunctiv) sau influență notabilă. Din cele expuse rezultă, că definirea perimetrului de consolidare înseamnă stabilirea entităților ce vor fi reținute în ansamblul consolidat.

Pentru a cunoaște faptul, dacă o entitate face parte dintr-un grup și dacă va fi supusă procesului de consolidare, trebuie să se determine gradul de influență pe care îl exercită entitatea – mamă asupra celei entități.

Pe parcursul perioadei de gestiune care precede închiderii conturilor, serviciul de consolidare a liderului de grup, trimite un curier societăților componente ale grupului, prin care li se solicită comunicarea tuturor informațiilor relative la Perimetrul de consolidare (cumpărarea, vânzarea sau / și crearea de entități, etc.).

Entitatea consolidantă determină apoi, după cumulara informațiilor primite de la entitățile din cadrul grupului de societăți, perimetrul său de consolidare și metodele de consolidare, aplicate entităților consolidate.

Grupul industrial-financiar – reprezintă totalitatea persoanelor juridice, care funcționează ca entitatea-mamă și societățile fiice, ce integral sau parțial își comasează imobilizările corporale și necorporale (sistemul de participare) în baza contractului de constituire a grupului financiar-industrial cu scopul integrării tehnologice și economice pentru realizarea proiectelor și programelor de investiții și altele, îndreptate spre majorarea capacității de a concura și lărgirea pieței de desfacere a produselor, mărfurilor și prestarea serviciilor, mărirea eficienței de producere, constituirea locurilor de muncă noi, restrângerea concurenței, majorarea avantajelor economice, etc [nr. 2, art. 5].

Astfel grupul de entități formează o entitatea economică, adică grupul nu are personalitate juridică. Dar participanții grupului financiar-industrial se consideră persoanele juridice, care au semnat contractul de constituire a grupului financiar-industrial și înființarea de către aceștia a companiei de bază și entităților-fiice, ce formează grupului financiar-industrial. În componența grupului financiar-industrial pot intra societățile și organizațiile comerciale și / sau necomerciale, inclusiv și companiile străine, cu excepția organizațiilor religioase și obștești. De asemenea se permite includerea băncilor în mai multe grupuri financiar-industriale. Printre participanții grupului financiar-industrial este obligatorie existența entităților și organizațiilor, care funcționează în sfera producerii bunurilor economice și prestarea serviciilor, totodată este necesară prezența băncilor comerciale sau altor organizații creditoare.

Conform art. 3 din Legii contabilității și raportării financiare nr. 287 din 15.12.2017, Entitatea – mamă (entitatea de bază sau societatea fondator) reprezintă entitatea care controlează una sau mai multe entități-fiice, iar entitate-fiică reprezintă entitate controlată total sau parțial de entitatea-mamă [nr. 1, art. 3].

Entitățile-fiice pot fi incluse în grupului financiar-industrial numai împreună cu entitatea de bază (societatea fondator). În componența participanților grupului financiar-industrial pot fi fonduri nestatale, companiile de asigurare, includerea cărora este condiționată de rolul acestora în garantarea procesului de investire în grupului financiar-industrial.

Conform art. 27 din Legii contabilității și raportării financiare nr. 287 din 15.12.2017, obligația întocmirii Situațiilor financiare consolidate și a raportului consolidat al conducerii presupune că, suplimentar la situațiile financiare individuale, entitatea-mamă întocmește Situații financiare

consolidate în conformitate cu prevederile Legii contabilității și raportării financiare și ale Standardelor Naționale de Contabilitate.

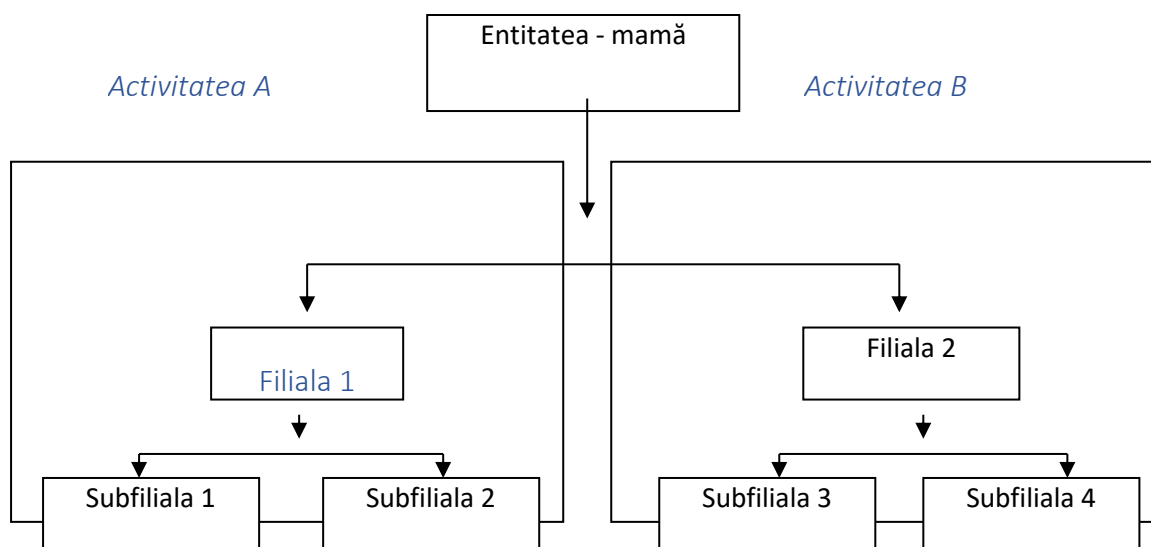
Situațiile financiare consolidate se întocmesc cu respectarea dispozițiilor generale prevăzute la art. 20 al Legii contabilității și raportării financiare nr. 287 din 15.12.2017.

Suplimentar la Situațiile financiare consolidate, entitatea-mamă întocmește raportul consolidat al conducerii în conformitate cu prevederile art. 30 al Legii menționate.

Grupurile mici și mijlocii sunt scutite de întocmirea Situațiilor financiare consolidate și a raportului consolidat al conducerii, cu excepția cazului în care una dintre entitățile afiliate este entitate de interes public.

Entitatea-mamă întocmește Situații financiare consolidate și raportul consolidat al conducerii, indiferent de locul amplasării entităților-fiice. Entitatea-mamă este scutită de întocmirea Situațiilor financiare consolidate în cazurile prevăzute de Standardele de contabilitate [nr. 1, art. 27].

Grupurile de entități pot fi structurate sub diferite forme. Deseori tipurile de structurare a grupurilor se suprapun, organizarea juridică a grupurilor corespunzând de cele mai multe ori cu o structură mixtă. Astfel, cu scopul de a ameliora propria gestiune, grupurile de entități sunt tentate să adopte o structură juridică pe activități, fiecărei activități corespunzându-i un subgrup format din entități identificate clar în cadrul grupului. De exemplu structura grupului de entități pe activități poate fi prezentat prin următoarea Schema:



Schema nr. 1 - Structura juridică pe activități a unui grup de entități

Sursa: Elaborată de autor

Așa cum rezultă din cele prezentate, legăturile de capital dintre entități stau la baza existenței grupurilor de întreprinderi. Dar grupurile de entități pot să existe și în absența legăturilor de capital. În această situație, coeziunea dintre societățile ce aparțin aceluiași grup se datorează faptului că :

- Acționarul principal al fiecărei entități este aceeași persoană fizică sau acționarii principali sunt mai multe persoane fizice ce aparțin aceleiași familii;
- Entitățile grupului sunt plasate sub o conducere comună, chiar dacă există o multitudine de proprietari sau acționari;
- Entitățile au relații contractuale foarte strânse, care generează un comportament de întreprinderi integrale;
- Societățile sunt legate prin acorduri de participare a rezultatelor financiare.

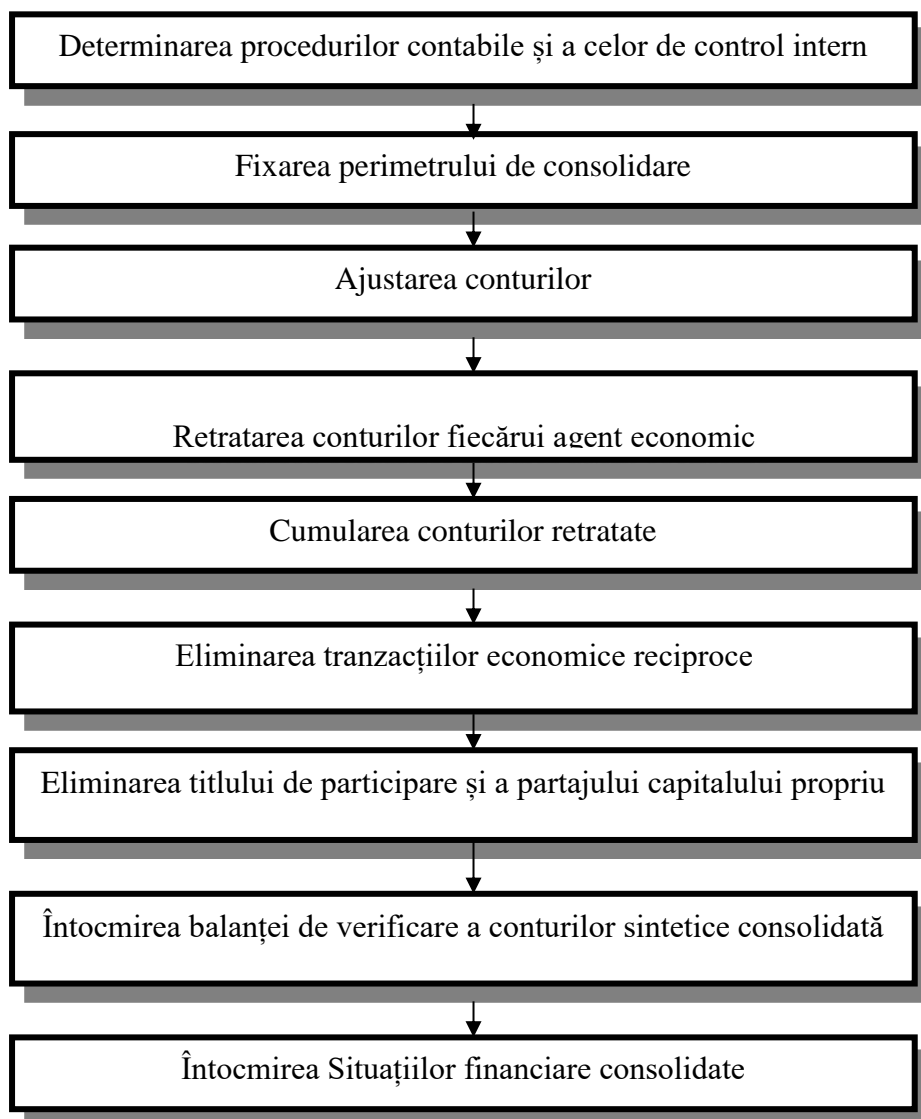
Grupurile de entități mai pot fi caracterizate și în funcția de activitatea desfășurată. Astfel, unele grupuri desfășoară o activitate unică, iar altele, dimpotrivă, își desfășoară activitatea în mai multe sectoare de activitate între care nu există nici o legătură. Grupurile din ultima categorie sunt denumite

grupuri conglomerat, pentru care nu se determina Perimetrul de consolidare, adică grupuri care, de obicei, nu participă la consolidarea conturilor pe grup.

Consolidarea este o tehnică ce permite reprezentarea de conturi unice pentru un ansamblu de entități, independente juridic, dar legate financiar sau dependente de un centru de decizie comun. Această procedură permite prezentarea situației financiare și a rezultatelor de ansamblu ale acestor unități economice, ca pentru o singură societate.

Situațiile financiare consolidate dau o imagine mai completă asupra situației reale a unui grup, decât o pot face bilanțurile individuale ale fiecărui agent economic din cadrul grupului.

Pentru a se ajunge la întocmirea conturilor consolidate este necesară parcurgerea a mai multor etape.



Schema nr. 2 Determinarea perimetrului și etapelor procesului de consolidare

Sursa: Elaborată de autor

Etapele enumerate pot fi rezumate astfel:

- Determinarea perimetrului de consolidare în baza metodelor utilizate, ce presupun existența controlului exclusiv, controlului concomitent (conjunctiv) sau o influență notabilă;
- Fixarea perimetrului de consolidare, adică care sunt agenții economici ai grupului care vor participa la întocmirea Situațiilor financiare consolidate de către entitatea-mamă;

- Ajustarea sau corectarea conturilor în dependență de modalitățile de obținere a titlurilor de participație a societăților grupului analizat;
- Retratarea conturilor individuale – conturile întocmite de fiecare entitate inclusă în perimetrul de consolidare trebuie să fie evaluate și prezentate pe baza principiilor și metodelor reținute de grup, conversia conturilor entităților aflate în străinătate în moneda de consolidare (moneda entității-mamă). Această conversie poate să se efectueze înainte sau după omogenizarea conturilor;
- Cumulul conturilor individuale retratate și convertite;
- Eliminarea tranzacțiilor economice dintre entitățile din cadrul grupului (operațiile reciproce și rezultatele interne);
- Eliminarea titlurilor de participație în dependență de investiția entității-mamă în capitalul propriu al entităților - fiice, membre ale grupului și partajul capitalurilor proprii ale acestora cu alți fondatori sau participanți în baza cotelor de participație;
- Modalitățile de întocmire a balanței de verificare a conturilor sintetice – procedeu de sinteză a datelor societăților din cadrul grupului;
- Întocmirea și prezentarea Situațiilor financiare consolidate: bilanțul consolidat; Situația de profit și pierdere consolidată; Situația fluxurilor de numerar consolidată; Situația modificărilor capitalului propriu consolidată și anexele la Situațiile financiare consolidate.

Conform art. 27 din Legea contabilității și raportării financiare nr. 287 din 15.12.2017, se confirmă faptul că entitățile-mamă sunt obligate ca pe lângă propriile documente de sinteză (situații financiare) să întocmească și să prezinte conturile consolidate (bilanțul consolidat, situația de profit și pierdere consolidată, situația fluxurilor de numerar consolidată și anexele la acestea) [nr. 1, art. 27].

Obligația întocmirii acestor situații financiare consolidate intervine din momentul în care o societate controlează, de manieră exclusivă sau comună, una sau mai multe entități, sau de când ea exercită o influență notabilă asupra acestora. În consolidare sunt reținute numai entitățile – persoane juridice. Consolidarea contribuie la apariția noțiunii de „grup de societăți”, iar perimetrul de consolidare este constituit din ansamblul entităților luate în considerare pentru stabilirea conturilor consolidate.

Ansamblul consolidat cuprinde:

- Entitățile din cadrul grupului constituit din entitatea-mamă și întreprinderile la care ea exercită un control exclusiv;
- Entitățile sub controlul comun al mai multor grupuri (întreprinderi multe-grup), la care entitatea - mamă exercită un control concomitent (conjunctiv);
- Entitățile din afara grupului (entități asociate), la care entitatea-mamă exercită o influență notabilă.

Reglementările europene și internaționale prevăd posibilitatea excluderii societăților din consolidare (integrare sau punere în echivalență) în următoarele cazuri:

- 1) Deținerea provizorie de titluri;
- 2) Neafectarea imaginii fidele a ansamblului consolidat;
- 3) Informațiile necesare stabilirii conturilor consolidate necesită cheltuieli excesive și

termene contabile depășite.

O filială sau participație poate fi lăsată în afara consolidării când acțiunile sau părțile sale nu sunt deținute decât provizoriu, fiind supuse cedării lor ulterioare.

Normele Standardului Internațional de Raportare Financiară 10 „Situații financiare consolidate” (IFRS 10 Consolidated Financial Statements), reglementează această situație de excludere din consolidare, fiind prevăzute două cazuri:

- ☞ Când titlurile au fost cumpărate exclusiv în vederea cedării lor ulterioare, excluderea din consolidare referindu-se în acest caz la:
- a) Titluri cuprinse în bilanț, printre valorile mobiliare de plasament (investiții pe termen scurt);
 - b) Titluri deținute cu caracter de transmitere terților;
 - c) Titluri care fac obiectul unui contract de procurare de mijloace financiare pe termen scurt și vânzarea titlurilor pentru o durată determinată, entitatea care a achiziționat aceste titluri neputând include această participare în consolidare [nr. 3, art. 14];

☞ Când a fost luată o decizie irevocabilă rezultată dintr-un acord scris de cedare a titlurilor ce antrenează pierderea controlului, de rezultatele realizate de entitatea ale cărei titluri continuă să fie deținute, trebuind să beneficieze societatea deținătoare de titluri – situație în care se poate aplica consolidarea prin punerea în echivalență [nr. 4, pag. 120].

Pentru fiecare entitate susceptibilă (ce pretinde, ce poate) de a intra în perimetrul de consolidare, trebuie examinat procesul care a dus la decizia de a fi sau nu consolidată și apoi metoda de consolidare aplicabilă. Apoi se vor determina drepturile de vot deținute de entitatea-mamă ca bază a procesului de consolidare pentru entitățile care nu sunt nici sub control comun (concomitent, conjunctiv), nici sub control contractual.

Documentele consolidate trebuie să respecte principiile contabilității financiare. Definirea principiilor contabile și metodelor de evaluare specifice grupului trebuie să aibă în vedere următoarele:

1. Reglementările legale care impun un anumit număr de principii;
2. Reglementările legate de principiile contabile aplicate de fiecare entitate din cadrul grupului;
3. Elemente legate de principiile reținute pentru comunicare a grupului cu exteriorul și cu organele de conducere a politicii grupului;
4. Reglementări legate de noțiunea de imagine ideală [nr. 5, pag. 16].

Este obligatoriu de omogenizat regulile de evaluare a datelor contabile pentru o anumită perioadă de timp (an calendaristic) ale entităților consolidate (retratări) și regulile de prezentare a acestora (reclasări).

Situațiile financiare consolidate se stabilesc pe baza principiilor și regulilor de evaluare specifice contabilității financiare, reglementate de SNC. Deci, regulile de evaluare sunt aceleași ca și în cazul dărilor de seamă ordinare.

Există însă, ajustări rezultate din caracteristicile proprii ale conturilor consolidate, în raport cu cele anuale, adică entitatea consolidantă poate utiliza alte reguli de evaluare fixate și destinate întocmirii corecte a Situațiilor financiare consolidate.

Poate fi admisă situația aplicării de noi reguli de evaluare care nu sunt autorizate în cazul conturilor la nivelul unei societăți, deoarece aceste reguli permit prezentarea reală și completă a imaginii economice a grupului fără a avea consecințe asupra regulilor care determină calcularea impozitelor. Dacă între regulile de evaluare, aplicabile în baza SNC, și cele aplicabile pentru conturile consolidate apar divergențe, se vor efectua retratări asupra Situațiilor financiare.

Concluzii: Fiind de origine anglo-saxonă, conturile consolidate sunt construite pe baza priorității realității economice asupra aparenței juridice. Realitatea unui grup este dată de faptul că poate, în orice moment, să le suprimă autonomia de gestiune, în timp ce, în aparență, fiecare filială are personalitate juridică distinctă și patrimoniu propriu.

Toate aceste considerații, adăugate la posibilitatea pe care o oferă consolidarea de a elimina anomaliile de origine fiscală, conferă conturilor consolidate primul loc în ierarhia documentelor financiare întocmite pentru informarea acționarilor și terților.

Retratarea prealabilă a informațiilor contabile a fiecărui agent economic din cadrul grupului, incluse în perimetrul de consolidare, este necesară din mai multe puncte de vedere. În primul rând această retratare poate fi sub forma unor simple reclasificări – fără nici o influență asupra rezultatului financiar și capitalurilor proprii ale filialelor – prin care se urmărește armonizarea modului de

prezentare a datelor evidenței contabile entităților reținute pentru întocmirea Situațiilor financiare consolidate.

În ceea ce privește retratările ce au o influență asupra rezultatului financiar și capitalurilor proprii ale filialelor, ele pot să fie generate de:

- necesitatea de a armoniza metodele contabile la nivelul grupului;
- eliminarea evaluărilor de origine fiscală;
- schimbarea metodelor de calcul a unor indicatori economici la nivelul conturilor consolidate,

etc.

BIBLIOGRAFIE

1. Legea contabilității și raportării financiare nr. 287 din 15.12.2017. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 2018, nr. 1-6 / 22 din 05.01.2018 cu modificările și completările la zi.
2. Standardul Național de Contabilitate „Prezentarea Situațiilor financiare consolidate”, aprobat conform Ordinului Ministerului Finanțelor nr. 93 din 07.06.2019. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova* nr. 209-216 din 28.06.2019;
3. Standardului Internațional de Raportare Financiară 10 „Situații financiare consolidate”. Disponibil: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-10-consolidated-financial-statements/>
4. BOGDAN, Victoria, POPA, Dorina Nicoleta. *Raportarea financiară la nivelul grupurilor de societăți*, București, Editura economică, 2011, pag. 117-124, ISBN 978-973-709-546-6.
5. Dezvoltări și aprofundări privind situațiile financiare consolidate, Rezumat teză de doctorat. Disponibil: http://doctorat.ubbcluj.ro/sustinerea_publica/rezumat/2016/contabilitate/Muller_Victor_RO.pdf