

PRECONSOLIDARE – PROCEDEU DE RECALCULARE A INDICATORILOR SITUAȚIILOR FINANCIARE ALE ENTITĂȚILOR INTRATE ÎN PERIMETRUL DE CONSOLIDARE

CURAGĂU Natalia, conf. univ., dr.

Academy of Economic Studies of Moldova, Department of Accounting, Auditing and Economic Analysis, mun.
Chișinău, MD-2005, str. Bănulescu-Bodoni, 59; Blocul „F”; etajul 4; biroul 406; tel. 022-402-760

curagau.natalia.zaharia@ase.md

Abstract

The consolidated financial statements must ensure a homogeneous presentation of the group of companies included in the consolidation perimeter. For this reason, before carrying out consolidation operations, a series of operations are required to standardize the indicators of the entities at group level, which eliminates the differences between the accounting rules used to prepare the individual financial statements and those applicable to the consolidated accounts. The results of the research aim at the modalities of determining the accounting and control procedures related to pre-consolidation regarding various structures of the financial statements, the practical realization of the restatements specific to the consolidation, etc.

Key words: preconsolidation, group of entities, concentration of entities, conglomerate, parent entity, branch, consolidated financial statements.

JEL Classification: M41

INTRODUCTION

Vectorul important al globalizării este constituit de mișcările internaționale de capitaluri și de investiții directe și indirecte în străinătate, realizate de companii multinaționale, ce actualmente necesită studiu, inclusiv din punct de vedere a modalităților de întocmire a Situațiilor financiare consolidate a grupurilor de entități.

Situațiile financiare consolidate trebuie să asigure o prezentare omogenă a ansamblului format de societățile incluse în perimetrul de consolidare. Din acest motiv, înainte de realizarea operațiunilor de consolidare, sunt necesare o serie de operațiuni de omogenizare a indicatorilor entităților la nivel de grup, prin care se elimină diferențele dintre regulile contabile utilizate pentru întocmirea situațiilor financiare individuale și cele aplicabile conturilor consolidate.

De asemenea, au fost necesare de a fi examinate modalitățile de întocmire a Situațiilor financiare consolidate prin eliminarea incidenței înregistrărilor rezultate din aplicarea legislației fiscale, inclusiv.

Rezultatele cercetării vizează modalitățile de determinare a procedurilor contabile și de control ce țin de preconsolidare privind diverse structuri ale situațiilor financiare, realizarea practică a retrărilor specifice consolidării, etc.

Metodele de cercetare aplicate au fost: studierea conținutului proceselor economice la tema, observarea științifică, explicarea fenomenului economic ca retratarea conturilor consolidate și formularea și verificarea ipotezelor și concluziilor științifice la temă.

MATERIAL AND METHOD

Situațiile financiare consolidate trebuie să prezinte informații semnificative privind situația financiară și rezultatul ansamblului consolidat. Pentru întocmirea lor este necesar să se respecte principiile contabile generale, ținând-se cont totodată de caracteristicile proprii consolidării și de caracterul particular al obiectivelor atribuite informării financiare consolidate.

Din punct de vedere metodologic, Situațiile financiare consolidate pot fi definite ca un sistem de indicatori, care caracterizează poziția patrimonială și financiară a entităților care reprezintă o combinație de părți legate economic la data de raportare și performanțele financiare ale activității acestora în perioada de raportare. În acest context, sistemul de indicatori include nu numai datele

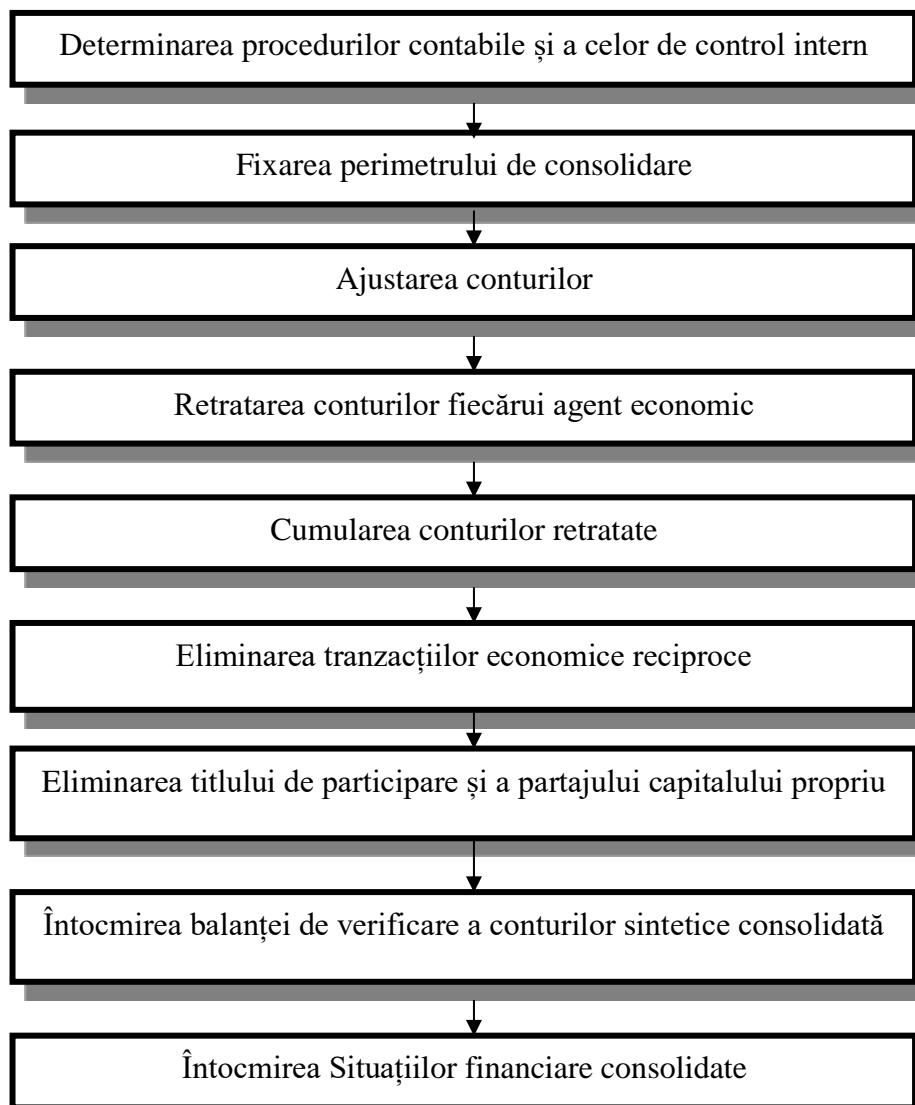
numerice ale bilanțului și altor situații financiare, ci și alte informații, care prezintă aspecte distincte ale activității.

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 întreprindere.

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.

Schema nr. 1 Determinarea etapelor procesului de consolidare

(Sursa: Elaborat de autor)



Pentru a se ajunge la întocmirea conturilor consolidate este necesară parcurgerea a mai multor etape. Etapele enumerate pot fi rezumate astfel:

- Determinarea perimetrului de consolidare în baza metodelor utilizate, ce presupun existența controlului exclusiv, controlului comun 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 participare a agenților economici ai 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 entităților din cadrul grupului;
- Întocmirea și prezentarea Situațiilor financiare consolidate: bilanțul consolidat; situația de profit și pierderi consolidat; situația fluxului de numerar consolidat; situația privind fluxul capitalului propriu și anexele la Situațiile financiare consolidate.

Odată cu punerea în vigoare a SNC „Prezentarea Situațiilor financiare consolidate” 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 pierderi consolidat; situația fluxului de numerar consolidat și anexele la acestea).

Obligația întocmirii acestor Situații financiare consolidate intervine din momentul în care o entitate 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 entități”, iar perimetrul de consolidare este constituit din ansamblul întreprinderilor luate în considerare pentru stabilirea conturilor consolidate. Ansamblul consolidat cuprinde:

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

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

- deținerea provizorie de titluri;
- neafectarea imaginii fidele a ansamblului consolidat;
- 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 IFRS 10 „Situații financiare consolidate” 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 participație în consolidare;

➤ 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 entitatea deținătoare de titluri – situație în care se poate aplica consolidarea prin punerea în echivalență.

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 întreprinderile care nu sunt nici sub control comun, nici sub control contractual. Documentele consolidate trebuie să respecte principiile contabilității financiare. Definierea 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.

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).

Ca și în contabilitatea financiară în contabilitatea consolidată se utilizează următoarele principii: continuitatea activității; permanența metodelor; contabilitatea angajamentelor (principiul calculării); prudența; prioritatea conținutului asupra formei; importanța relativă; intangibilitatea bilanțului de deschidere (inițial); periodicității, etc.

Principiul omogenității se aplică exclusiv în cazul conturilor consolidate care prevede omogenizarea informațiilor prezentate de entitățile fiice cu informațiile (datele) entității - mamă, a regulilor de evaluare a indicatorilor economici, eliminarea incidentelor juridice și fiscale pentru anumite fapte economice, etc.

Omogenizarea regulilor de evaluare și aplicarea unor astfel de reguli este necesară când o situație similară este întâlnită la mai multe entități consolidate. Aplicarea acestor reguli omogene își are și limite, în cazul când anumite întreprinderi exercită activității în sectoare sau zone geografice care prezintă caracteristici economice proprii.

Și într-un caz și în altul, alegerea regulilor de evaluare trebuie să fie motivată să răspundă respectării principiului permanenței metodelor.

Conturile consolidate sunt stabilite prin agregarea informațiilor conturilor de la sfârșitul perioadei de gestiune ale entităților incluse în perimetrul de consolidare. Pentru obținerea unui ansamblu consolidat semnificativ, la nivelul grupului – în funcție de reglementările naționale și internaționale – se procedează la reuniunea datelor conturilor fiecărui agent economic din cadrul grupului după anumite reguli omogene de evaluare.

În baza practicii țărilor unde se efectuează consolidarea conturilor anuale de mai mult timp se observă că există diferențe frecvente și adesea semnificative între regulile de evaluare și prezentare aplicate la diferite întreprinderi. Aceasta situație rezultă, pe de o parte, din existența în cadrul dispozițiilor legale și a regulilor opționale, și, pe de altă parte, din divergențele între modalitățile de aplicare a principiilor și metodelor definite în legislație.

De regulă, legislația stipulează prezența aceluiași principii și metode aplicabile conturilor agenților economici, cu excepția existenței regulilor specifice privind tehnica de consolidare (de exemplu, operații economice intra-grup, diferențe de la prima consolidare, etc.), precum și posibilitatea utilizării anumitor metode de evaluare interzise la nivelul conturilor întreprinderilor.

Apar, deci, numeroase surse de discordanță a regulilor contabile, atât între entitățile din cadrul perimetrului, cât și între acestea și ansamblul consolidat.

De aceea, se impun în prealabil operații specifice consolidării, respectiv de a proceda la omogenizarea diferitelor reguli și metode privind conturile agenților economici.

Conturile consolidate se stabilesc și se publică cel puțin o dată pe an, adică entitatea - mamă prezintă Situația financiară consolidată cel puțin o dată pe an.

Potrivit art. 27 alin. (1) din Legea contabilității și raportării financiare, suplimentar la situațiile financiare individuale, entitatea-mamă întocmește Situațiile financiare consolidate în conformitate cu prevederile Legii contabilității și raportării financiare și ale standardelor de contabilitate. [1]

Aceste conturi, fiind ale entității-mamă, corectate însă pentru a ține cont de existența unui grup, se întocmesc la aceeași dată ca și Situațiile financiare distincte ale întreprinderilor fiice, care fac parte din grup.

În baza unor discordanțe care sunt justificate în anexe, conturile consolidate pot fi întocmite și la o dată diferită, Această situație este impusă de rațiuni tehnice care cer o dată diferită de întocmire, cum ar fi:

- ◆ Entitatea-mamă își întocmește și încheie registrele sale după ce entitățile - fiice (filiale sau filiale de producție) au făcut același lucru, aceasta pentru a se putea ține cont la stabilirea conturilor consolidate și de rezultatele entităților fiice;
- ◆ Entitățile din perimetrul grupului au o activitate sezonieră și, în plus, activități diversificate;
- ◆ Reglementările naționale impun la o întreprindere situată în străinătate, o altă dată de încheiere a conturilor.

În general, pot fi analizate două situații practice privind dată întocmirii conturilor consolidate:

- 1) La data întocmirii Situațiilor financiare a întreprinderilor cuprinse în perimetrul de consolidare.
- 2) La o dată diferită de momentul întocmirii conturilor anuale ale întreprinderilor consolidate.

Referitor la primul caz, legislația europeană și internațională în vigoare prevede următoarele date: dacă data de prezentare a Situațiilor financiare unei întreprinderi cuprinse în consolidare este anterioară cu mai mult de trei luni datei de întocmire a conturilor consolidate, acestea se întocmesc pe baza unor conturi provizorii. Aceste conturi se stabilesc în aceleași condiții ca și conturile anuale ale entităților cuprinse în consolidare. Ele se întocmesc pe baza inventarierii de la sfârșitul perioadei de gestiune analizate și cuprind, în mod obligatoriu, elemente patrimoniale privind: modificarea valorii stocurilor; amortizarea, uzura, epuizările și rezervele, inclusiv eventualele constituire de rezerve; ajustări ale faptelor economice inter-grup; calcularea impozitului pe venit.

Conturile provizorii sunt supuse controlului de către un auditor sau, în lipsa acestuia, de către un profesionist certificat.

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 (entitatea - mamă) 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 entități, 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.

Așadar, elementele de activ și pasiv, precum și cele de cheltuieli și venituri, cuprinse în conturile consolidate, sunt evaluate după metode omogene. Alegerea acestor metode depinde de caracteristicile grupului și ele pot fi:

- reguli de evaluare prevăzute de SNC,
- alte reguli de evaluare.

În cazul aplicării regulilor de evaluare conform SNC, conturile consolidate sunt întocmite după principiile și regulile de evaluare contabile, ținând-se cont de modificările rezultate din specificul acestor conturi în raport cu conturile anuale.

În cazul aplicării altor metode de evaluare, care vor fi stipulate în anexe, entitatea consolidantă poate utiliza alte reguli de evaluare, având drept scop:

- ◆ să țină cont de variațiile de preț
- ◆ să permită aplicarea de reguli neconforme cu cele de evaluare generale, adică metode și reguli de evaluare complementare, opționale, specifice consolidării, etc.

Retratărea 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.

Orice modificare a conturilor agenților economici din cadrul grupului, efectuată în procesul de consolidare are la bază următoarele reguli contabile:

1. Dacă modificarea are o influență asupra capitalurilor proprii ale unei entități se corectează:
 - a) Rezervele pentru fluxurile contabile aferente perioadelor de gestiune anterioare perioadei ale cărei conturi consolidate se întocmesc; această schimbare este justificată deoarece rezervele corespund rezultatelor obținute în perioadele de gestiune anterioare; pentru contabilizarea modificării este necesară o singură înregistrare contabilă prin care se modifică conținutul bilanțului contabil.
 - b) Rezultatul financiar al perioadei de gestiune, dacă fluxul contabil a luat naștere în cursul perioadei analizate pentru care se întocmesc conturile consolidate; pentru contabilizarea modificării sunt necesare două înregistrări contabile prin care să fie modificat atât rezultatul financiar din bilanț cât și cel din Situația de profit și pierderi.
2. Dacă modificarea nu are nici o influență asupra capitalurilor proprii se corectează (ajustează) fie două elemente bilanțiere, fie două elemente din Situația de profit și pierderi.

CONCLUSIONS

Ca o generalizare, se poate de menționat că Situațiile financiare consolidate trebuie să respecte principiile și metodele de evaluare ale contabilității financiare specifice grupului, luându-se în vedere reglementările legale, care impun un anumit număr de principii contabile aplicate de fiecare entitate din cadrul grupului, elementele legate de principiile reținute pentru comunicare a grupului cu exteriorul și cu organele de conducere a politicii grupului.

Din punct de vedere practic, preconsolidarea se realizează diferit, în funcție de maniera de consolidare utilizată:

- Pe bază de solduri, cazul utilizării datelor din Situațiile financiare individuale ale entităților consolidate de la sfârșitul fiecărei perioade de gestiune. Aceste date sunt cumulate, retratate și ajustate, ținând cont de elementele exercițiului curent și de cele ale exercițiilor viitoare.
- Pe bază de fluxuri, cazul ce presupune întocmirea Situațiile financiare consolidate la nivelul fiecărei perioade de gestiune, preluarea soldurilor la începutul următoarei perioade de gestiune și constatarea faptelor economice realizate pe parcursul perioadei de gestiune analizate. În acest caz, incidența retratării asupra exercițiilor precedente este deja constantă în soldurile de la deschiderea exercițiului următor, motiv pentru care trebuie înregistrată doar incidența retratărilor aferente perioadei de gestiune curente.

Astfel, pentru corectitudinea realizării procedurilor de preconsolidare, ce stau la baza întocmirii Situațiile financiare consolidate, se analizează conturile individuale ale entităților cuprinse în

ISCA 2021

consolidare, care în acest scop sunt supuse etapelor specifice procesului de consolidare ce privesc retratări, ajustări, eliminări, cumulări, etc.

REFERENCES

- [1] Standardul Național de Contabilitate „Prezentarea Situațiilor financiare consolidate”, aprobat conform Ordinului Ministerului Finanțelor nr. 93 din 07.06.2019 // *Monitorul Oficial al Republicii Moldova* nr. 209-216 din 28.06.2019;
- [2] Legea cu privire la Grupele Financiar - Industriale, nr. legii 1418-XIV din 14 decembrie 2000 // *Monitorul Oficial al Republicii Moldova* nr. 27-28/90 din 06.03.2001;
- [3] Legea contabilității și raportării financiare, nr. legii 287 din 15 decembrie 2017 // *Monitorul Oficial al Republicii Moldova* nr. 1-6 din 05.01.2018;
- [4] Marian SĂCĂRIN, 2012, Practici și reglementări de consolidare a conturilor, Editura ASE, pag. 17, ISBN 978-606-505-545-2;
- [5] Georgeta PETRE, Întocmirea Situațiilor financiare IFRS, disponibil: http://www.conta-ro/miscellaneous/598_miscellaneous_contabilitate_files%20598_.pdf