

# METODOLOGIA INTERNAȚIONALĂ ÎN MATERIE DE CONSOLIDARE A INFORMAȚIEI FINANCIAR-CONTABILE ÎN PREZENT

*Dir.adj.ec.drd. Domnițeanu Lucian, DGFP Galați*

*Abstract.* Starting from January 1, 2005, member countries of the European Union began the obligatory or optional application of the international standards IAS/IFRS for consolidated accounts, what means a revolution in financial reporting of the enterprises. In regards to the individual accounts (generally based on the national book-keeping standards) these will converge gradually to referential international book-keeper on short and medium term. At the world level the proces which dominates the accounting systems is the convergence between american and international reference system, followed immediatly more or less by the convergence between national accounting systems and the international one. Where Romania and its specialists are situated confronting this proces? A reflection subject which finalises this article.

*Key words:* financial performance, competition, accounting standards

**Consolidarea**<sup>1</sup> este o tehnică contabilă ce permite stabilirea conturilor unice reprezentative ale activității globale și ale situației financiare a unui ansamblu de societăți, având legături comune sau depinzând de un centru de decizie comun, dar păstrându-și fiecare o personalitate juridică proprie.

Finalitatea acestei tehnici de consolidare este de a oferi posibilitatea unei prezentări de ansamblu a activității grupului. Tehnica de consolidare este diferită în funcție de cadrul juridic în care societățile, membre ale grupului își desfășoară activitatea, alinierea realizându-se la nivel internațional prin aplicarea Standelor internaționale de Raportare Financiară:

## **IAS 22 (IFRS 3) Combinări de întreprinderi**

Conform acestui standard **o combinare de întreprinderi** poate lua naștere:

- prin achiziție, în acest caz dobânditorul obține controlul asupra activelor nete și operațiunilor unei alte întreprinderi, iar societatea achiziționată, în schimbul transferului de active, își asumă datoriile sau emisiunea de titluri de capital ale societății. În acest caz se presupune ca partea ce revine societății mamă (cumpărătorul) în activele și datoriile identificabile ale societății achiziționate să fie contabilizată la valoarea justă, din momentul preluării controlului. Partea ce revine celorlalți acționari (interesele minoritare) poate fi contabilizată: fie la valoarea contabilă în momentul preluării controlului (tratament de referință), fie la valoarea justă (alt tratament autorizat). Diferența dintre costul de achiziție a titlurilor de participare și partea de interese a cumpărătorului în valoarea justă a activelor și datoriilor identificabile achiziționate o constituie diferența de achiziție (goodwill).
- punerea în comun de interese. În acest caz acționarii societăților participante la combinare își reunesc controlul asupra ansamblului activelor nete și operațiunilor, în scopul de a partaja riscurile și beneficiile generate de entitatea rezultantă, astfel încât nici una din părți nu poate fi identificată drept dobânditor.

Punerea în comun de interese presupune contabilizarea activelor, datoriilor și capitalurilor proprii ale societăților care se grupează la valoarea contabilă din momentul operațiunii. Nu se va contabiliza nici o diferență de achiziție. Diferența dintre valoarea contabilă a aportului și valoarea cu care se majorează capitalul social fiind adăugată la rezerve sau scăzută din rezerve, după caz.

## **IAS 24 Prezentarea informațiilor cu privire la tranzacțiile cu părțile afiliate**

Acest standard își propune să definească tranzacțiile cu părțile afiliate. Prin **parte afiliată** se înțelege că o societate are capacitatea de a **controla** o altă societate, sau de a o **influența semnificativ** în luarea deciziilor financiare și de exploatare. Tranzacțiile între aceste societăți se concretizează în transfer de resurse sau obligații, indiferent dacă se percepe sau nu un preț. În înțelesul acestui standard, **a controla** înseamnă a deține, în mod direct sau prin filiale, mai mult de jumătate din drepturile de vot ale societății, sau a deține o pondere substanțială din drepturile de vot și în consecință dreptul de a conduce, prin lege, sau prin accord între părți, politica financiară și de exploatare a conducerii societății. La polul opus exercitarea unei **influențe semnificative**, presupune doar participarea la politica financiară și de exploatare a unei societăți, fără a o mai putea controla.

<sup>1</sup> Raffègeau J., Comptes consolidés – Solution francaises et internationales, Ed. Fr. Lefebvre, Paris, 1989

Influența poate fi obținută fie:

- prin deținerea de acțiuni, prin lege
- sau prin accord între părți.

Dacă **controlul** se exercită, ca urmare a faptului că o societate deține acțiuni la o altă societate, în acest caz, **influența semnificativă va fi tratată în conformitate cu IAS 28**. În general influența semnificativă poate fi exercitată în mai multe moduri:

- prin reprezentarea în Consiliul de Administrație,
- prin participarea la procesul de stabilire a politicilor întreprinderii,
- prin participarea la tranzacțiile semnificative între societățile grupului,
- prin participarea la schimbul de personal managerial,
- prin dependența de informații tehnice.

#### **IAS 27 Situații financiare consolidate și contabilitatea investițiilor în filiale**

Prin acest standard orice societate ce **controlează** altă societate trebuie să întocmească situații financiare anuale consolidate. **Controlul** este dat de puterea de a conduce politicile de finanțare și exploatare ale unei întreprinderi, astfel încât să se obțină avantaje din activitățile sale. Spre deosebire de FASB, organismul de normalizare american, care recunoaște numai controlul de drept, Comitetul Internațional de Adoptare a Standardelor de Raportare Financiară, consideră că deținerea majorității drepturilor de vot nu este necesară pentru exercitarea controlului. Astfel perimetrul de consolidare cuprinde societatea-mamă și toate acele societăți asupra cărora aceasta exercită controlul în mod direct sau indirect. Spre deosebire de Directiva a VII-a Europeană care permite excluderea din consolidare a societăților care desfășoară activități diferite de cele ale celorlalte societăți din cadrul grupului, IAS 27 nu admite excluderea din perimetrul de consolidare, decât în următoarele două situații:

- societățile asupra cărora se exercită controlul temporar,
- societățile supuse unor restricții durabile și severe de funcționare care limitează capacitatea de transferare a fondurilor la societatea mamă (societăți aflate sub administrare judiciară, filialele străine supuse controlului de schimb valutar).

Situațiile financiare consolidate vor fi întocmite în baza unor principii și metode uniforme, în caz contrar, acestea vor fi retratate. Retratarea informațiilor este obligatorie și în scopul eliminării operațiunilor care au loc între societățile din cadrul grupului. Trebuie eliminate profiturile interne realizate între societățile membre ale grupului, iar pierderile vor fi eliminate doar cele care au un caracter definitiv.

Interesele minoritare trebuie să fie prezentate separat în situațiile financiare consolidate. Prin interese minoritare, se înțelege partea din activul net al filialei ce revine asociaților din afara grupului. obligatorie și în scopul eliminării operațiunilor care au loc între societățile din cadrul grupului. Trebuie eliminate profiturile interne realizate între societățile membre ale grupului, iar pierderile vor fi eliminate doar cele care au un caracter definitiv.

Interesele minoritare trebuie să fie prezentate separat în situațiile financiare consolidate. Prin interese minoritare, se înțelege partea din activul net al filialei ce revine asociaților din afara grupului.

#### **IFRS 28 Contabilitatea investițiilor în întreprinderi asociate**

Conform acestui standard se numește **întreprindere asociată, aceea asupra căreia o societatea-mamă exercită o influență notabilă**. **Influența notabilă** constă în participarea la politicile financiare și de exploatare, fără ca să se exercite controlul asupra acestor politici. Se presupune că se exercită o influență notabilă, dacă în mod direct sau indirect se dețin 20% din drepturile de vot .

În acest caz în situațiile financiare anuale consolidate, titlurile de participare deținute de întreprinderile asociate trebuie puse în echivalență. **Punerea în echivalență** presupune ca titlurile de participare să fie înregistrate mai întâi la cost de achiziție. Diferența dintre costul de achiziție și valoarea justă a activului net identificabil achiziționat (goodwill) este considerată un activ și se amortizează pe

toată durata lui de utilizare (IFRS 3). Ulterior participația este majorată sau diminuată cu partea ce revine societății consolidate din rezultatele ulterioare ale societății asociate. Partea ce revine investitorului din rezultatele post-achiziție este ajustată pentru a ține cont de:<sup>2</sup>

- amortizarea goodwill-ului,
- plusvalorile aferente activelor constatate în momentul achiziționării titlurilor,

---

<sup>2</sup> Istrate C., Analize contabile și tehnici de consolidare, Editura Gorun, 2003, p. 56

- sau alteori valoarea tilurilor este influențată de variațiile capitalurilor proprii ce nu au fost incluse în contul de rezultate (diferențe din reevaluare, diferențe de conversie).

Evaluarea se va realiza totuși la cost de achiziție în următoarele cazuri:

- titluri de participare deținute cu scopul de a fi vândute într-un viitor apropiat,
- titlurile de participare deținute de societățile ce sunt supuse unor restricții durabile și severe de funcționare care limitează capacitatea de transferare a fondurilor către investitori

### **IFRS 31 Raportarea financiară a intereselor în asocieri în participație**

Acest standard stabilește procedura de raportare pentru societățile care exercită un control comun asupra: unor activități, active sau entități. Prin **control comun** se înțelege împărțirea convenită prin contract a controlului asupra unei activități economice.

Titlurile de participare deținute la societăți supuse unui control comun se pot contabiliza, conform prezentului standard:

- fie prin metoda consolidării proporționale, tratament de bază admis,
- fie prin metoda punerii în echivalență, tratament contabil alternativ permis.

Metoda **consolidării proporționale** presupune integrarea în conturile societății-mamă a cotei-părți corespunzătoare participării în activele, datoriile, veniturile și cheltuielile entității supuse controlului comun. Conturile, operațiile și profiturile interne sunt eliminate în limita procentului de participare a societății-mamă în cadrul entității aflate sub control conjugat.

**Metoda punerii în echivalență** este o metodă contabilă conform căreia participația este înregistrată inițial la nivelul costului și este ajustată apoi ulterior cu modificarea postachiziție a cotei-părți a investitorului din activele nete al întreprinderii în care a investit.

Referitor la aceste, au fost înregistrate de către Comitetul Permanent pentru Interpretarea Standardelor următoarele aspecte dezbătute:

- Consolidare – entitate cu scop special SIC 12
- Entități controlate în comun – contribuții nemonetare ale asociațiilor SIC 13
- Metoda punerii în echivalență – recunoașterea pierderilor SIC 20.

## **2. Scurtă prezentare a legislației americane în materie de consolidare a informației contabile**

Contabilitatea americană, este cunoscută ca fiind cea mai veche și cea mai dezvoltată, începutul fiind în 1897. **Singura metodă de consolidare**, aplicabilă în contabilitatea americană, este **integrarea globală**. Informația contabilă va fi consolidată numai în cazul unui control exclusiv de drept.

**Integrarea proporțională** nu este admisă în consolidarea conturilor, iar pentru întreprinderile de tip „joint-venture” se utilizează **metoda punerii în echivalență**, iar în cazul întreprinderilor asociate metoda punerii în echivalență este utilizată ca metodă de evaluare.

Cadrul legal este asigurat de FASB „Financial Accounting Standards Board” (Comitetul Standardelor de Contabilitate Financiară) în colaborare cu SEC „Security and Exchange Commission” (Comisia Valorilor Mobiliare). Normele care fac referire la situații financiare consolidate și la perimetre de consolidare sunt:

FAS 94 – „Consolidation of All Majority-Owned Subsidiaries,, oct 1987

FAS 95 – „Statement of Cash Flows” nov 1987

FAS 52 – „Foreign Currency Translation” dec 1981

FAS 106 – „Employers’ Accounting for Postretirement Benefits Other Than Pensions” dec 1990

FAS 109 – „Accounting for Income Taxes” febr 1992

## **3. Scurtă prezentare a legislației europene în materie de consolidare a informației contabile**

La nivel european, eforturile făcute de Comunitatea Europeană pe linia armonizării sistemelor de contabilitate, a întocmirii situațiilor de raportare, a documentelor de sinteză contabilă, precum și pentru calificarea necesară profesioniștilor contabili s-au concretizat în directive. În iunie 1983 Consiliul Comunității Europene publică Directiva a VII-a. Obiectivul declarat al directivei este de a asigura informarea financiară fidelă a asociațiilor și terților, în privința evoluției situațiilor financiare anuale, a performanțelor obținute, asigurarea comparabilității în timp și spațiu a informațiilor prezentate, indiferent de legislația națională aplicabilă statelor membre. Directiva a VII-a constituie la nivel european, cadrul legal pentru informarea membrilor grupului.

Din legislația studiată rezultă necesitatea furnizării de către grup, utilizatorilor de informații o imagine fidelă și corectă, în acest sens trebuie întocmite situații financiare consolidate. Pentru a furniza o informație contabilă consolidată, trebuie parcurse următoarele etape:

- determinarea perimetrului de consolidare;
- alegerea metodei de consolidare,
- nominalizarea operațiunilor pre consolidare
- nominalizarea operațiunilor de consolidare propriu-zisă.

### **Concluzii:**

Trecerea la sistemul bazat pe standarde IFRS cere ca economiștii contabili, experții și auditorii financiari, profesorii și studenții să asimileze lecțiile convergenței între referențialul internațional și cel american.

Aplicarea unui sistem sau altul în țara noastră are dificultatea de opțiune, deoarece aspirațiile țării noastre sunt pentru integrarea în UE și în consecință ar trebui aplicate prevederile Directivelor Europene. Dar ținând seama de aria de aplicabilitate pe plan mondial a IAS –urilor, va trebui implementate în legislația națională prevederile acestor norme contabile internaționale pentru a se realiza alinierea la fenomenul actual al globalizării economiilor naționale și financiarizării piețelor internaționale de capital în vederea accesului cu mai mare ușurință a întreprinderilor românești pe aceste piețe. Se creează în acest sens un mix de reglementari contabile naționale care ridică pentru activitatea financiar-contabilă a întreprinderilor românești problematica de opțiune. În acest sens prevederile IAS –urilor menționează pentru unele probleme complexe ale acestei activități două tipuri de tratamente contabile ( tratamentul de baza și tratamentul alternativ) criteriul de opțiune specificat fiind acela prin care rezultatul prelucrării în contabilitate a diverselor evenimente și tranzacții să prezinte cât mai fidel conținutul lor prin intermediul situațiilor financiare. Acesta problematică impune studierea raportului dintre național –european - internațional din punct de vedere al normalizării contabilității naționale. Directivele europene creează cadrul necesar armonizării contabile europene, dar acceptă și influențele IAS-urilor și a altor norme contabile internaționale, numai în măsura în care acestea sunt compatibile cu conținutul lor. Determinarea și realizarea unui sistem contabil național reprezintă un proces strategic complex ținând cont de echilibrul dintre influențele internaționale și tradițiile naționale din punct de vedere economic și financiarcontabil, de aceea harta geografică a sistemelor contabile, care are ca principal criteriu de delimitare identitățile naționale ale fiecărui stat.

### **Bibliografie:**

1. Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1752/2005, pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene;
2. Standardelor Internaționale de Raportare Financiară, Ediția 2006, emise de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate (IASB), tipărite de CECCAR.
3. Pântea I.P., Bodea Ghe., Contabilitate financiară românească conformă cu directivele europene, Editura Intelcredo Deva, 2007;
4. Colinet, F., *Pratique des comptes consolidés*, 3-ème édition, Dunod, Paris, 2001
5. Feleagă, N. și colab., *Contabilitate aprofundată*, Ed. Economică, București, 1996
6. Herring, H. III, *Business Combination & International Accounting*, Thomson South-Western, 2003.
7. Horga, V., State, V., Bârgăoanu, M., *Consolidarea conturilor societăților de grup*, editura economică, București, 2004
8. Montier, J., Scongiamiglio, G., *Techniques de consolidation*, Economica, Paris, 1995
9. Munteanu, V., Țurcanu, A., *Grupurile de societăți*, editura economică, București, 1998
10. Pahler, A., *Advanced Accounting – concepts and practice*, Thomson South Western, 2003
11. Petriș, R., Istrate, C., *Analize contabile și tehnici de consolidare*, editura Gorun, Iași, 2003
12. Săcărin, M., *Grupurile de societăți și repere ale interpretării conturilor consolidate*, Editura economică, București, 2002
13. Săcărin, M., *Contabilitatea grupurilor multinaționale*, editura economică, București, 2001
14. Scorțescu, F. I., *Societățile de grup*, editura Junimea, Iași, 2005
15. Tiron Tudor, A., *Consolidarea conturilor*, editura Tribuna economică, București, 2000.