

CONSIDERAȚII PRIVIND TEHNICILE DE CONSOLIDARE LA GRUPURILE DE SOCIETĂȚI

Huminiuc Cristian - Universitatea „G.Bacovia” Bacău

Abstract: *The methods of consolidation refer to the use of some consolidation procedures or techniques by the commercial societies that have to make up consolidated accounts. From a technical point of view, the consolidation can be realized directly or on landing.*

Realitatea economică actuală impune tot mai frecvent noțiunea de grupuri de societăți.

Existența acestora a produs mutații profunde în plan economic, juridic, fiscal, social și nu în ultimul rând contabil. Informațiile furnizate de contabilitatea financiară la nivelul unei întreprinderi individuale s-au dovedit de multe ori insuficiente pentru nevoia de informare a utilizatorilor interni și externi.

Pentru a se depăși acest obstacol, contabilii au fost nevoiți să aplice noi metode și tehnici care au dat naștere contabilității consolidate. Având în vedere complexitatea grupurilor de societăți, sub raport tehnic, consolidarea se poate realiza *pe paliere* sau în mod *direct*.

Consolidarea pe paliere constă în a consolida succesiv fiecare societate, sub forma subansamblurilor consolidate, în societatea deținătoare a titlurilor de participare.¹

În felul acesta se stabilește un anumit număr de subgrupuri de consolidat autonome, acestea fiind apoi, prin etape succesive, consolidate la societatea – mamă.

Tehnica de consolidare pe paliere are la bază două principii:²

- consolidările succesive trebuie să fie efectuate în mod necesar începând de la societatea plasată la extremitatea inferioară a lanțului și avansând către societatea – mamă;

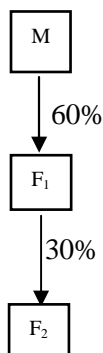
- fiecare subconsolidare este operată aplicând capitalurilor proprii ale unei filiale procentajul de participație deținut de societatea care joacă rolul de mamă în subansamblu.

Consolidarea directă constă în consolidarea fiecărei societăți din cadrul grupului direct în societatea – mamă, utilizându-se procentul de interes deținut de societatea – mamă în celelalte societăți din grup.

În mod practic, consolidarea directă se realizează parcurgând următoarele etape:³

- determinarea procentelor de interes ale grupului;
- cumularea conturilor societăților consolidabile;
- repartizarea capitalurilor proprii și eliminarea titlurilor societății consolidate;
- transferarea rezervelor și a rezultatelor societății –mamă în rezervele și rezultatul grupului.

Capitalurile proprii ale fiecărei societăți sunt partajate pe de o parte, între societatea – mamă pe baza procentului de interes al acesteia în societatea consolidată și, pe de altă parte, între terții din afara grupului pe baza procentului de interes ce corespunde intereselor minoritare. Pentru exemplificarea tehnicilor enunțate mai sus, vom recurge la prezentarea următoarei organigrame de grup:



¹ Montier, J., Scognamiglio, G., *Techniques de consolidation*, Economica, Paris, 1995, p. 80.

² Feleagă, N., Malciu, L., *Reglementare și practici de consolidare a conturilor*, Ed. CECCAR, București, 2004, p. 194.

³ Tiron, Tudor, A., *Consolidarea conturilor*, Editura Tribuna Economică, București, 2000, p. 86.

Bilanțurile societăților M, F₁ și F₂ se prezintă după cum urmează:

Imobilizări	50.000
Titluri de participare F ₁	3.000
Creanțe	7.000
Total active	60.000
Capital social	35.000
Rezerve	8.000
Rezultat	4.000
Datorii	13.000
Total capitaluri și datorii	60.000

Imobilizări	4.000
Titluri de participare F ₂	4.500
Creanțe	800
Disponibilități	700
Total active	10.000
Capital social	5.000
Rezerve	2.400
Rezultat	600
Datorii	2.000
Total capitaluri și datorii	10.000

Imobilizări	10.000
Stocuri	6.200
Creanțe	3.000
Total active	19.200
Capital social	15.000
Rezerve	1.200
Rezultat	900
Datorii	2.100
Total capitaluri și datorii	19.200

În scopul simplificării aplicației nu s-au prezentat conturile de profit și pierdere ale societăților M, F₁ și F₂, și nici operații reciproce între acestea.

Procentul de control deținut de:

- M în F₁: 60% (integrare globală); - M în F₂: 30% (punere în echivalență).

Procentul de interes deținut de:

- M în F₁: 60%; - F₁ în F₂: 30%; - M în F₂: 60% x 30% = 18%.

Tehnica consolidării pe paliere

Consolidarea grupului M se va desfășura în două etape:

- procesul de consolidare va porni de la F₂ înspre M. Societatea F₂ va fi consolidată prin punere în echivalență de către societatea F₁, formându-se în felul acesta subsamblul consolidat F₁ + F₂;
- subsamblul F₁ + F₂ va fi consolidat utilizându-se integrarea globală în societatea M, constituindu-se în felul acesta grupul consolidat M. Capitalurile proprii ale subsamblului F₁ + F₂ vor trebui partajate între grup în proporție de 60% și minoritari în proporție de 40%.

Palierul 1: Consolidarea societății F₂ de către societatea F₁

- Posturile din bilanțul societății F₁ vor fi preluate în totalitate:

Imobilizări	4.000
Titluri de participare F ₂	4.500
Creanțe	800
Disponibilități	700
Capital social	5.000
Rezerve	2.400
Rezultat	600
Datorii	2.000

- Determinarea părții ce revine societății F₁ în capitalurile proprii ale societății F₂:

Capitaluri proprii F ₂	Total	Societatea F ₁ (30%)
Capital social	15.000	4.500
Rezerve	1.200	360
Rezultat	900	270
Total	17.100	5.130

- Punerea în echivalență a titlurilor deținute de F₁ în F₂:

Titluri puse în echivalență	=	%	5.130
		Titluri de participare F ₂	4.500
		Rezerve consolidate	360
		Rezultat consolidat	270

Bilanțul consolidat al ansamblului F₁ + F₂

Imobilizări	4.000
Titluri puse în echivalență	5.130
Creanțe	800
Disponibilități	700
Total active	10.630
Capital social	5.000
Rezerve (2.400 + 360)	2.760
Rezultat (600 + 270)	870
Datorii	2.000
Total capitaluri și datorii	10.630

Palierul 2: Consolidarea subansamblului F₁ + F₂ de către M

- Se preiau posturile din bilanțul societății M, în proporție de 100%:

Imobilizări	50.000
Titluri de participare F ₁	3.000
Creanțe	7.000
Capital social	35.000
Rezerve	8.000
Rezultat	4.000
Datorii	13.000

- Se preiau posturile din bilanțul consolidat al subansamblului F₁ + F₂, în proporție de 100%:

Imobilizări	4.000
Titluri puse în echivalență	5.130
Creanțe	800
Disponibilități	700
Capital social	5.000
Rezerve	2.760
Rezultat	870
Datorii	2.000

- Eliminarea operațiilor reciproce: nu există în exemplul nostru.

- **Partajarea capitalurilor proprii ale subansamblului F₁ + F₂:**

Capitaluri proprii subansamblul F ₁ + F ₂	Total	Societatea M (60%)	Interese minoritare (40%)
Capital social	5.000	3.000	2.000
Rezerve	2.760	1.656	1.104
Rezultat	870	522	348
Total	8.630	5.178	3.452

Capital social F ₁ + F ₂	5.000
Rezerve F ₁ + F ₂	2.760
Rezultat F ₁ + F ₂	870
Titluri de participare	3.000
Rezervă consolidată	1.656
Rezultat consolidat	522
Interese minoritare	3.452

- Se elimină titlurile deținute de societatea M în subansamblul F₁ + F₂:

Bilanțul consolidat al grupului M

Imobilizări (50.000 + 4.000)	54.000
Titluri puse în echivalență	5.130
Creanțe (7.000 + 800)	7.800
Disponibilități	700
Total active	67.630
Capital social (35.000 + 5.000 - 5.000)	35.000
Rezerve (8.000 + 1.656)	9.656
Rezultat (4.000 + 522)	4.522
Interese minoritare	3.452
Datorii (13.000 + 2.000)	15.000
Total capitaluri și datorii	67.630

Tehnica consolidării directe

Societatea M va integra global societatea F₁.

- Se vor prelua în totalitate posturile din bilanțul societății M:

Imobilizări		50.000
Titluri de participare F ₁		3.000
Creanțe		7.000
	Capital social	35.000
	Rezerve	8.000
	Rezultat	4.000
	Datorii	13.000

- Se vor prelua în totalitate posturile din bilanțul societății F₁:

Imobilizări		4.000
Titluri de participare F ₂		4.500
Creanțe		800
Disponibilități		700
	Capital social	5.000
	Rezerve	2.400
	Rezultat	600
	Datorii	2.000

- Eliminarea operațiilor reciproce: nu există în exemplul nostru.

- **Partajarea capitalurilor proprii ale societății F₁:**

Capitaluri proprii F ₁	Total	Societatea M (60%)	Interese minoritare (40%)
Capital social	5.000	3.000	2.000
Rezerve	2.400	1.440	960
Rezultat	600	360	240
Total	8.000	4.800	3.200

- Eliminarea titlurilor deținute de M în F₁:

Capital social F ₁		5.000
Rezerve F ₁		2.400
Rezultat F ₁		600
	Titluri de participare	3.000
	Rezervă consolidată	1.440
	Rezultat consolidat	360
	Interese minoritare	3.200

Societatea M pune în echivalență societatea F₂. Determinarea părții care revine grupului în capitalurile proprii ale societății F₂:

Capitaluri proprii F ₂	Valori totale	Valori integrate (30%)	Partea grupului (60% x 30% = 18%)	Interese minoritare (12%)
Capital social	15.000	4.500	2.700	1.800
Rezerve	1.200	360	216	144
Rezultat	900	270	162	108
Total	17.100	5.130	3.078	2.052

Titlurile de participare ale societății F₁ în societatea F₂ sunt finanțate după cum urmează: 60% de către societatea M și 40% de către acționarii minoritari. Prin urmare, eliminarea titlurilor se va efectua astfel: în sarcina capitalului social al societății F₂ pentru $60\% \times 4.500 = 2.700$ și în sarcina intereselor minoritare pentru $40\% \times 4.500 = 1.800$. Pe lângă acesta, se vor pune în evidență și interesele minoritare în activul net contabil al societății F₂.

- Punerea în echivalență a titlurilor deținute de F₁ în F₂:

Bilanțul consolidat al grupului M

Titluri puse în echivalență	=	%	5.130
		Titluri de participare F ₂	4.500
		Rezerve consolidate	216
		Rezultat consolidat	162
		Interese minoritare (2.052 – 1.800)	252
Imobilizări (50.000 + 4.000)		54.000	
Titluri puse în echivalență		5.130	
Creanțe (7.000 + 800)		7.800	
Disponibilități		700	
Total active		67.630	
Capital social (35.000 + 5.000 - 5.000)			
Rezerve (8.000 + 1.440 + 216)		35.000	
Rezultat (4.000 + 360 + 162)		9.656	
Interese minoritare (3.200 + 252)		4.522	
Datorii (13.000 + 2.000)		3.452	
		15.000	
Total capitaluri și datorii		67.630	

Comparând cele două tehnici de consolidare am putea scoate în evidență o serie de avantaje și dezavantaje.

Consolidarea pe paliere prezintă avantajul obținerii de informații pe fiecare segment din interiorul grupului oferind posibilitatea descentralizării atât a operațiilor de consolidare cât și a celor de luare a deciziilor, iar ca dezavantaj, costuri mai mari și un volum de muncă mai ridicat.

Informațiile financiare la nivel de grup, în cazul consolidării directe, se pot obține mai rapid și cu cheltuieli mai mici comparativ cu consolidarea pe paliere.

Dezavantajul metodei constă în faptul că nu permite efectuarea unei analize în interiorul grupului pe subgrupuri, segmente de activitate sau zone geografice, informații necesare gestiunii interne a grupului.

În concluzie, ținând cont de natura relațiilor existente între societatea – mamă și societățile consolidabile din cadrul grupului, societățile pot opta fie pentru o consolidare pe paliere, fie pentru o consolidare directă.

BIBLIOGRAFIE:

1. Feleagă, N., coordonator, *Contabilitatea aprofundată*, Editura Economică, București, 1996.
2. Feleagă, N., Malciu, L., *Reglementare și practici de consolidare a conturilor*, Editura CECCAR, București, 2004.
3. Montier, J., Scognamiglio, G., *Techniques de consolidation*, Economica, Paris, 1995.
4. Petriș, R., Istrate, C., Budugan, D., Georgescu, I., *Ghid pentru înțelegerea și aplicarea Standardelor Internaționale de Contabilitate. – Situații financiare consolidate și contabilitatea investițiilor în filiale*, Editura CECCAR, București, 2004.
5. Tiron, Tudor, A., *Consolidarea conturilor*, Editura Tribuna Economică, București, 2000.
6. Săcărin, M., *Contabilitate aprofundată*, Editura Economică, București, 2004.
7. xxx Ordin nr.1752 din 17 noiembrie 2005 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu Directivele Europene.