

AGREGAREA SITUAȚIILOR FINANCIARE INDIVIDUALE

F. SCORȚESCU

Universitatea „Petre Andrei” din Iași

e-mail: florinscortescu@upaiasi.ro

In this paper the author take into discussion some aspects regarding the individual financial statements aggregations. The consolidated financial statements must specify the account politics which are adopted in the establishment process of the sums that correspond to the balance-sheet lines. If the information that is generated by those accounts is not enough to reflect the faithful image of the financial position, the performances, the capital and reserves and the cash-flow modification of the consolidated ensemble, this information must be completed with supplementary informations. In case of exceptionally situations the application of a stipulation not corresponds to this request, derogations are allowed but only for the necessity of obtaining a faithful image. It is also necessary to mention, in a note to the consolidated financial statements, certain details looking the non application of the stipulation and also the effects of it over the financial position and the result. The consolidation operations join in a juridical, book-keeping and fiscal non uniform frame and often internationally. With a view to obtain a pertinent image of the consolidated ensemble, the accounting information sources must pass a series of operations that are called homogenizes. The homogeneous process includes more aspects, such us: temporal homogeneous, assessments homogeneous, homogeneous for the eliminations and homogeneous for aggregation. In order to show some aspects regarding the individual financial statements aggregations is presented first of all the notion of aggregation which can be integral or proportional depending the way in which the mother-society exert over another enterprise un exclusive control or an mutual control with other unities. The case in which the mother-society exert just a considerable influence over another entity not require the integral or proportional summing of the two enterprises balance-sheets, but a transcription of the mother-society balance-sheet lines.

Keywords: consolidated financial statements, homogeneity, financial position, balance-sheet, aggregation.

Procesul de consolidare trebuie să răspundă cerinței de a prezenta o imagine fidelă a activelor, datoriilor, capitalurilor proprii, profitului sau pierderii aferente societăților incluse în consolidare, ca și cum ar fi vorba despre o singură întreprindere. Îndeplinirea acestui deziderat presupune respectarea principiilor contabile generale și luarea în considerare a caracteristicilor proprii consolidării.

Situațiile financiare consolidate trebuie să precizeze politicile contabile adoptate în procesul de determinare a sumelor corespunzătoare posturilor din

bilanț. În cazul în care informațiile generate de aceste conturi nu sunt suficiente pentru a reflecta *imaginea fidelă* a poziției financiare, performanțelor, modificării capitalului propriu și fluxurilor de trezorerie ale ansamblului consolidat, acestea trebuie completate cu informații suplimentare. Dacă în situații excepționale aplicarea unei prevederi nu corespunde acestei cerințe, se admit derogări atât cât este necesar pentru obținerea unei imagini fidele, menționându-se, printr-o notă la situațiile financiare consolidate, detalii cu privire la neaplicarea prevederii respective, precum și la efectele acesteia asupra poziției financiare și a rezultatului.

MATERIAL ȘI METODĂ

Elementele patrimoniale, veniturile și cheltuielile societăților consolidate trebuie evaluate în conformitate cu metode contabile omogene. Definierea principiilor contabile și a metodelor de evaluare specifice grupului trebuie să aibă în vedere reglementările referitoare la principiile contabile aplicate de fiecare societate dependentă, precum și cele legate de noțiunea de imagine fidelă. Atunci când aplicarea acestora conduce la distorsionarea imaginii întreprinderii, trebuie efectuate anumite derogări de la dispozițiile în cauză.

Operațiunile de consolidare se înscriu într-un cadru juridic, contabil și fiscal neuniform și, deseori, internațional. Situația în care un grup este compus din societăți care au activități economice sau implantări geografice diverse este frecventă. În vederea obținerii unei imagini pertinente a ansamblului consolidat, sursele de informații contabile trebuie să treacă printr-o serie de operații numite *omogenizări*. Procesul de omogenizare vizează mai multe aspecte. Este vorba de *omogenizarea temporală*, *omogenizarea evaluărilor*, *omogenizarea în vederea eliminărilor* și *omogenizarea în vederea agregării*.

REZULTATE ȘI DISCUȚII

Prin *agregare* se înțelege cumulearea posturilor înscrise în situațiile financiare anuale individuale a două sau mai multe entități, după realizarea celorlalte omogenizări prezentate anterior. Agregarea poate fi integrală sau proporțională, după cum societatea dominantă exercită asupra altei întreprinderi un control exclusiv sau în comun cu alte unități. Cazul în care entitatea-mamă are doar o influență semnificativă asupra altei societăți nu presupune, spre exemplu, însumarea totală sau proporțională a posturilor bilanțurilor celor două întreprinderi, ci doar o transcriere a posturilor unității consolidante.

Pentru înțelegerea acestor aspecte considerăm că societățile „SM” și „A”, în care prima unitate este entitate consolidantă, prezintă elementele patrimoniale redată în tabelul 1.

Tabelul 1

ELEMENTELE PATRIMONIALE ALE SOCIETĂȚILOR „SM” ȘI „A”

Nr. crt.	Explicații	Societatea „SM”	Societatea „A”
1	Imobilizări	1.030.000	500.000
2	Titluri de participare la „A”	200.000	–
3	Stocuri	188.000	205.000

Nr. crt.	Explicații	Societatea „SM”	Societatea „A”
4	Creanțe	230.000	85.000
5	Trezorerie	300.000	145.000
6	Capital social	1.100.000	250.000
7	Rezerve	200.000	130.000
8	Rezultat	100.000	70.000
9	Amortizarea imobilizărilor	300.000	300.000
10	Ajustări pentru deprecierea materiilor prime	8.000	–
11	Ajustări pentru deprecierea mărfurilor	80.000	5.000
12	Ajustări pentru deprecierea creanțelor-clienți	30.000	15.000
13	Ajustări pentru deprecierea conturilor de trezorerie	–	25.000
14	Datorii	130.000	140.000

Presupunem că între cele două întreprinderi există numai o legătură directă și că toate acțiunile persoanei juridice „A” au drept de vot simplu. Bilanțul agregat al celor două unități se determină în funcție de tipul de control exercitat de către societatea-mamă asupra entității „A”, astfel:

a) întreprinderea „SM” controlează exclusiv pe „A” ($PC_{„A”} = 80\%$):

Tabelul 2

**BILANȚUL AGREGAT AL SOCIETĂȚILOR
„SM” ȘI „A”**

Nr. crt.	Explicații	Bilanț „SM”	Bilanț „A”	Bilanț agregat („SM” + „A”)
1	Imobilizări	730.000	200.000	930.000
2	Titluri de participare la „A”	200.000	–	200.000
3	Stocuri	100.000	200.000	300.000
4	Creanțe	200.000	70.000	270.000
5	Trezorerie	300.000	120.000	420.000
6	TOTAL ACTIVE	1.530.000	590.000	2.120.000
7	Capital social	1.100.000	250.000	1.350.000
8	Rezerve	200.000	130.000	330.000
9	Rezultat	100.000	70.000	170.000
10	Datorii	130.000	140.000	270.000
11	TOTAL PASIVE	1.530.000	590.000	2.120.000

b) societatea-mamă exercită asupra entității „A”, în baza unui acord contractual încheiat cu o altă unitate, un control comun ($PC_{„A”} = 50\%$):

Tabelul 3

**BILANȚUL AGREGAT AL SOCIETĂȚILOR
„SM” ȘI „A”**

Nr. crt.	Explicații	Bilanț „SM”	Bilanț „A”	Bilanț agregat („SM” + 50%„A”)
1	Imobilizări	730.000	200.000	830.000
2	Titluri de participare la „A”	200.000	–	200.000
3	Stocuri	100.000	200.000	200.000
4	Creanțe	200.000	70.000	235.000
5	Trezorerie	300.000	120.000	360.000
6	TOTAL ACTIVE	1.530.000	590.000	1.825.000
7	Capital social	1.100.000	250.000	1225.000
8	Rezerve	200.000	130.000	265.000

Nr. crt.	Explicații	Bilanț „SM”	Bilanț „A”	Bilanț agregat („SM” + 50%„A”)
9	Rezultat	100.000	70.000	135.000
10	Datorii	130.000	140.000	200.000
11	TOTAL PASIVE	1.530.000	590.000	1.825.000

c) entitatea „SM” manifestă asupra societății „A” doar o influență semnificativă ($PC_{„A”} = 33\%$):

Tabelul 4

**BILANȚUL AGREGAT AL SOCIETĂȚILOR
„SM” ȘI „A”**

Nr. crt.	Explicații	Bilanț „SM”	Bilanț „A”	Bilanț agregat („SM”)
1	Imobilizări	730.000	200.000	730.000
2	Titluri de participare la „A”	200.000	–	200.000
3	Stocuri	100.000	200.000	100.000
4	Creanțe	200.000	70.000	200.000
5	Trezorerie	300.000	120.000	300.000
6	TOTAL ACTIVE	1.530.000	590.000	1.530.000
7	Capital social	1.100.000	250.000	1.100.000
8	Rezerve	200.000	130.000	200.000
9	Rezultat	100.000	70.000	100.000
10	Datorii	130.000	140.000	130.000
11	TOTAL PASIVE	1.530.000	590.000	1.530.000

Agregarea conturilor de profit și pierdere a două entități „SM” și A” se realizează asemănător celor prezentate anterior, astfel:

a) întreprinderea „SM” controlează exclusiv pe „A” ($PC_{„A”} = 55\%$):

Tabelul 5

**CONTUL DE PROFIT ȘI PIERDERE AGREGAT AL SOCIETĂȚILOR
„SM” ȘI „A”**

- mii lei -

Nr. crt.	Denumirea indicatorilor	Rezultat SM”	Rezultat „A”	Rezultat agregat
1	Venituri din exploatare	340	190	530
	Cheltuieli de exploatare	250	140	390
	Rezultat din exploatare	90	50	140
2	Venituri financiare	125	17,5	142,5
	Cheltuieli financiare	100	37,5	137,5
	Rezultat financiar	25	- 20,0	5,0
3	REZULTAT CURENT:			
	- Profit	115	30	145
	- Pierdere	–	–	–
4	Venituri extraordinare	10	–	10
	Cheltuieli extraordinare	30	–	30
	REZULTAT EXTRAORDINAR:			
	- Profit	–	–	–
	- Pierdere	20	–	20
5	VENITURI TOTALE	475	207,5	682,5
	CHELTUIELI TOTALE	380	177,5	557,5
6	REZULTAT BRUT:			
	- Profit	95	30,0	125

Nr. crt.	Denumirea indicatorilor	Rezultat SM"	Rezultat „A”	Rezultat agregat
	- Pierdere	-	-	-
7	IMPOZIT PE PROFIT	15,2	4,8	20
8	REZULTAT NET	79,8	25,2	105

b) societatea-mamă exercită asupra entității „A”, în baza unui acord contractual încheiat cu alte două unități, un control comun ($PC_{„A”} = 35\%$):

Tabelul 6

**CONTUL DE PROFIT ȘI PIERDERE AGREGAT AL SOCIETĂȚILOR
„SM” ȘI „A”**
- mii. lei -

Nr. crt.	Denumirea indicatorilor	Rezultat „SM”	Rezultat „A”	Rezultat agregat („SM+35%A”)
1	Venituri din exploatare	340	190	406,5
	Cheltuieli de exploatare	250	140	299,0
	Rezultat din exploatare	90	50	107,5
2	Venituri financiare	125	20	132
	Cheltuieli financiare	100	40	114
	Rezultat financiar	25	- 20	18
3	REZULTAT CURENT:			
	- Profit	115	30	125,5
	- Pierdere	-	-	-
4	Venituri extraordinare	10	-	10
	Cheltuieli extraordinare	30	-	30
	REZULTAT EXTRAORDINAR:			
	- Profit	-	-	-
	- Pierdere	20	-	20
5	VENITURI TOTALE	475	210	548,5
	CHELTUIELI TOTALE	380	180	443,0
6	REZULTAT BRUT:			
	- Profit	95	30	105,5
	- Pierdere	-	-	-
7	IMPOZIT PE PROFIT	15,2	4,8	16,88
8	REZULTAT NET	79,8	25,2	88,62

c) întreprinderea „SM” manifestă asupra societății „A” doar o influență semnificativă ($PC_{„A”} = 39\%$):

Tabelul 7

**CONTUL DE PROFIT ȘI PIERDERE AGREGAT AL SOCIETĂȚILOR
„SM” ȘI „A”**
- mii. lei -

Nr. crt.	Denumirea indicatorilor	Rezultat „SM”	Rezultat „A”	Rezultat agregat
1	Venituri din exploatare	865	593	865
	Cheltuieli de exploatare	600	375	600
	Rezultat din exploatare	265	218	265
2	Venituri financiare	247,5	62	247,5
	Cheltuieli financiare	135,0	95	135,0
	Rezultat financiar	112,5	- 33	112,5
3	REZULTAT CURENT:			
	- Profit	377,5	185	377,5
	- Pierdere	-	-	-

Nr. crt.	Denumirea indicatorilor	Rezultat „SM”	Rezultat „A”	Rezultat agregat
4	Venituri extraordinare	5,0	–	5,0
	Cheltuieli extraordinare	12,5	5	12,5
	REZULTAT EXTRAORDINAR:			
	- Profit	–	–	–
	- Pierdere	7,5	5	7,5
5	VENITURI TOTALE	1.117,5	65,5	1.117,5
	CHELTUIELI TOTALE	747,5	47,5	747,5
6	REZULTAT BRUT:			
	- Profit	370,0	180,0	370,0
	- Pierdere	–	–	–
7	IMPOZIT PE PROFIT	59,2	28,8	59,2
8	REZULTAT NET	310,8	151,2	310,8

CONCLUZII

Procesul de consolidare se realizează în baza unui plan de consolidare în care, pentru entitățile cuprinse în perimetrul de consolidare, sunt reținute regulile și metodele cele mai adecvate, întrucât în baza acestora urmează să se obțină imaginea fidelă a poziției financiare, a rezultatelor și a altor elemente. În situația în care o societate membră a grupului utilizează în tratarea unor operațiuni similare metode contabile diferite de cele reținute în planul contabil de consolidare, trebuie făcute ajustările necesare pentru obținerea omogenizării datelor contabile. Derogare de la a-ceastă regulă se întâlnește în cazul în care elementele respective sunt ne semnificative în raport cu mărimea grupului sau costul de obținere al acestora este prea mare față de efectele obținute.

Situațiile financiare consolidate nu pot fi obținute, de cele mai multe ori, prin cumularea directă a conturilor individuale ale întreprinderilor cuprinse în perimetrul de consolidare, deoarece acestea pot fi întocmite după norme diferite care depind și de locația geografică în care își desfășoară activitatea societățile respective. Totodată, conturile individuale sunt întocmite cu respectarea unor reglementări juridice și fiscale diferite de cele aplicabile în procesul de consolidare. Normele privind consolidarea conturilor fixează, datorită acestor motive, *principiul omogenizării* ca principiu de bază al consolidării.

Acest principiu nu are drept scop doar realizarea unui limbaj comun pentru conturile individuale, ci presupune și efectuarea unor operațiuni de retratare a materiei contabile. Omogenizarea vizează nu numai elementele de activ, de capitaluri proprii și de datorii, veniturile și cheltuielile sau informațiile din notele explicative, ci și situațiile financiare în ansamblul lor.

BIBLIOGRAFIE

- Colinet F., 2001 – *Pratique des comptes consolidés*, 3^e édition, Dunod, Paris
- Herring C. H. III, 2003 – *Business combinations & internațional accounting*, Thomson South-Western (Thompson Learning), Ohio
- Scorțescu Fl., 2005 – *Societățile de grup*, Editura Junimea, Iași, p.