

UNELE CONSIDERENTE CU PRIVIRE LA TEHNICA DE CONSOLIDARE PE PALIERE A SOCIETĂȚILOR COMERCIALE CU PROFIL HORTICOL

SOME ASPECTS REGARDING THE PLATEAU CONSOLIDATION TECHNIQUE OF THE COMMERCIAL SOCIETIES WITH HORTICULTURAL PROFILE

SCORȚESCU F.I.I.

Universitatea "Petre Andrei" Iași

Abstract: In this paper the author presents some aspects regarding the plateau consolidation technique of the commercial societies with horticultural profile. We also make some references about the consolidation methods that are used by the mother-society in the consolidation process. According to this, we present the way of calculus of the consolidated own capital and debts without effective application of a particular method or technique of consolidation.

Consolidarea situațiilor financiare ale mai multor întreprinderi la cele ale societății-mamă se poate realiza cu ajutorul unor tehnici diferite. Rezervele consolidate, rezultatul consolidat, diferențele de achiziție și interesele minoritare determinate prin aplicarea unei anumite tehnici de consolidare trebuie să ducă, în toate cazurile, la rezultate identice cu cele care s-ar obține în situația utilizării altei tehnici.

MATERIAL ȘI METODĂ

Metodele de consolidare pot fi folosite fără a se face uz de tehnicile de consolidare doar în situația în care organigrama grupului este de tip arborescent, iar întreprinderea care consolidează și unitățile consolidate se află pe un singur nivel de dependență. Această condiție este necesară, dar nu și suficientă.

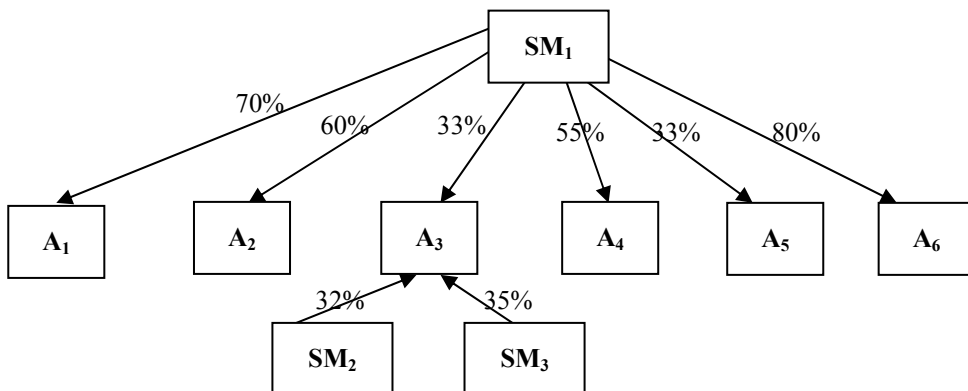


Fig. 1. Organigrama grupului „SM₁A₁A₂A₃A₄A₅A₆”

Datorită faptului că atât controlul, cât și interesul consolidantei în capitalurile proprii ale entităților controlate se exercită în lanț, pentru a nu se apela la tehnicile de consolidare este necesar ca între unitățile consolidate să nu existe participatii, indiferent de procentajul de control sau de interes deținut de întreprinderea-mamă. Acest lucru este posibil doar în cazul în care între unitatea care întocmește conturi consolidate și societățile dominate există numai legături de tip direct (fig. 1).

În absența unor legături, altele decât cele de tip direct, întreprinderea-mamă „SM₁” va aplica metoda integrării globale societăților „A₁”, „A₂”, „A₄” și „A₆”, metoda integrării proporționale entității „A₃” („SM₂” și „SM₃” sunt întreprinderi care nu fac parte din grupul „SM₁A₁A₂A₃A₄A₅A₆”, putând fi societăți-mamă pentru alte grupuri) și procedeul punerii în echivalență unității „A₅”. Prin urmare, combinarea metodelor de consolidare nu duce neapărat la elaborarea unei tehnici de consolidare.

REZULTATE ȘI DISCUȚII

Realitatea economică actuală, în care relațiile dintre societăți sunt complexe și de natură diferită, este însă departe de a furniza doar structuri de o asemenea simplitate. Fără a minimaliza rolul esențial al metodelor de consolidare în elaborarea situațiilor financiare ale grupului, se poate afirma că numai folosirea singulară a acestora este operațională doar pentru o structură de grup de genul celei prezentate.

O organigramă a grupului desfășurată pe mai multe niveluri în care sunt evidențiate legături diverse între societatea-mamă și entitățile consolidate implică, în mod necesar, folosirea tehnicilor de consolidare. Trebuie reținut, de asemenea, faptul că aplicarea acestor tehnici entităților care se consolidează nu poate face abstracție sub nici o formă de metodele de consolidare cunoscute, ci se desfășoară în deplină concordanță cu acestea.

Mai mult decât atât, tehnicile folosite pentru întocmirea situațiilor financiare consolidate ale unui grup duc, în majoritatea cazurilor, la combinarea metodelor de consolidare datorită faptului că ansamblul consolidat poate fi format atât din societăți controlate exclusiv, cărora li se aplică metoda integrării globale, cât și din unități asupra cărora se exercită un control comun sau o influență semnificativă și care vor fi consolidate, în consecință, prin integrare proporțională sau prin punere în echivalență.

Literatura de specialitate face referire la patru tehnici de consolidare, și anume: consolidarea pe paliere, directă, modulară și prin metoda variațiilor. *Tehnica de consolidare modulară* constă în divizarea conturilor consolidate aferente fiecărei societăți în module. Acestea vor fi regrupate în funcție de nevoile de gestiune ale grupului care vizează partiția pe activități, pe sectoare geografice, pe filiere de producție etc. *Tehnica de consolidare prin metoda variațiilor* pleacă de la datele deja consolidate în perioada precedentă și integrează fluxurile consolidate ale exercițiului curent, ceea ce permite să se soluționeze simultan problema evaluării perimetrului de consolidare de la un exercițiu la altul și cea a contabilizării operațiilor consolidate aferente perioadei curente (1).

Normele contabile românești recomandă tehnica consolidării pe *paliere* sau cea *directă*. Se știe că elementele legate în mod direct de evaluarea poziției

financiare a unei societăți comerciale sunt activele, datoriile și capitalul propriu. Acestea fac obiectul următoarei relații de echilibru a bilanțului:

$$A - D = CP \quad (1)$$

în care:

A reprezintă activele;

D - datoriile;

CP - capitalul propriu.

Reiese din relația (1) că totalul activelor se obține prin însumarea capitalului propriu și a datoriilor entității ($A = CP + D$).

Metoda de consolidare prin integrare globală sau proporțională presupune, într-o primă fază, cumularea integrală sau proporțională a posturilor bilanțiere ale entităților consolidate la cele ale societății-mamă. Etapa următoare vizează eliminarea titlurilor deținute în corespondență cu cota-parte din capitalul propriu care remunerează aceste acțiuni.

Relația de echilibru pentru bilanțul consolidat în cazul utilizării metodei integrării globale sau proporționale se poate scrie și sub următoarea formă:

$$A_1 - T = CP_1 + D_1, \quad (2)$$

în care:

A₁ reprezintă valoarea cumulată (integral și/sau proporțional) a activelor societății-mamă cu cele ale entităților cuprinse în ansamblul consolidat;

T - titlurile deținute de consolidantă la celelalte societăți din cadrul grupului sau cele deținute de către acestea între ele;

CP₁ - capitalul propriu al societății-mamă la care se adaugă cel care îi revine de la întreprinderile consolidate;

D₁ - valoarea cumulată (integral și/sau proporțional) a datoriilor societății-mamă cu cele ale unităților cuprinse în perimetrul de consolidare.

Relația (2) este utilă în cazul folosirii metodelor de consolidare menționate pentru a se putea calcula simplu care va fi totalul bilanțului consolidat. Întrucât determinarea noii valori a capitalului propriu (CP_1) implică calcule laborioase, pentru a cunoaște valoarea totală a bilanțului după consolidare și, implicit, pentru a verifica corectitudinea întocmirii acestuia, este suficient să determinăm valoarea care rezultă după deducerea din totalul activelor grupului (A_1) a titlurilor deținute de societatea dominantă la celelalte societăți sau de către acestea între ele (T). Cum relația (2) este întotdeauna una de echilibru, rezultă că aflarea unui singur membru al acesteia, cu precădere al celui stâng, este suficientă pentru stabilirea rapidă a valorii finale a bilanțului consolidat, nerafinată însă pe posturile sale.

Formula analizată nu este însă suficientă pentru situația în care o societate este consolidată prin procedeul punerii în echivalență. Întrucât acest procedeu înseamnă mai degrabă o reevaluare a titlurilor deținute, în bilanțul consolidat nu se mai preiau activele societăților puse în echivalență, ci doar valoarea reevaluată a titlurilor deținute într-un post specific numit „*Titluri puse în echivalență*”. Drept urmare, relația (2) nu mai poate fi folosită în acest scop, ea trebuind completată în felul următor:

$$A_1 - T + T_e = CP_1 + D_1, \quad (3)$$

în care:

T_e reprezintă valoarea titlurilor deținute puse în echivalență.

Din cele menționate se desprind două concluzii, și anume: a) dacă societățile reținute în perimetrul de consolidare sunt controlate exclusiv sau în comun, pentru aflarea valorii bilanțului consolidat se poate utiliza relația (2); b) în cazul în care în acest perimetru se află una sau mai multe societăți asupra cărora se exercită o influență semnificativă, rolul acestei formule este preluat de către relația (3), după determinarea prealabilă a valorii reevaluate a titlurilor.

Tehnica consolidării pe paliere tehnică presupune consolidarea societăților aflate pe ultimul nivel al organigramei grupului la entitatea care îi deține titlurile. Se obține astfel un subgrup care este consolidat mai departe la societatea de pe nivelul imediat superior, rezultând un alt subgrup. Apare, în acest fel, un anumit număr de subgrupuri de consolidat. Procedul continuă prin consolidarea acestora, în etape succesive, la societatea-mamă.

Înțelegerea acestor aspecte are ca punct de plecare organigrama grupului „SM₁A₁B₁B₂A₂B₃” prezentată în fig. 2.

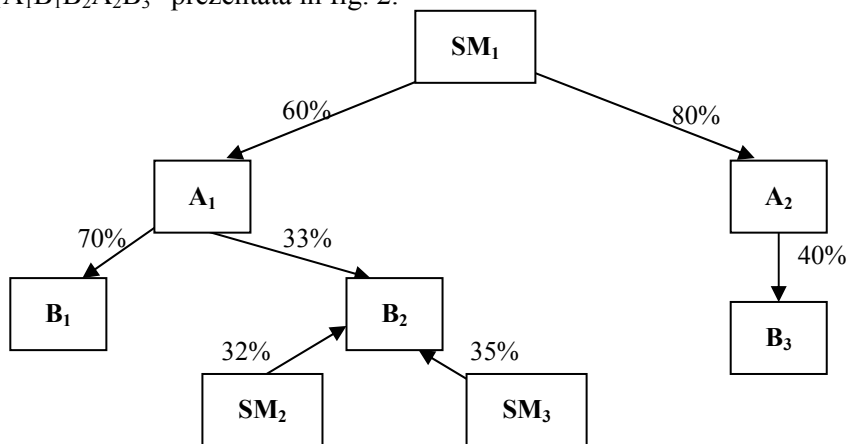


Fig. 2. Organigrama grupului „SM₁A₁B₁B₂A₂B₃”

Se observă din figura 2 că organigrama grupului se desfășoară doar pe două niveluri. Aplicarea tehnicii de consolidare pe paliere rezidă în consolidarea societăților „B₁” și „B₂”, respectiv „B₃” de pe al doilea nivel la întreprinderea „A₁” și, respectiv, „A₂” de pe nivelul imediat superior. În urma efectuării acestor operații se obțin subgrupurile consolidate „A₁B₁B₂” și „A₂B₃” care, în următoarea etapă, vor fi consolidate la entitatea de pe nivelul următor care este chiar societatea-mamă.

Prezentarea aspectelor legate de aplicarea tehnicii de consolidare pe paliere nu se poate încheia fără a face referire și la modul în care vor fi consolidate societățile „B₁”, „B₂” și „B₃” și, mai departe, subgrupurile care se obțin la întreprinderea consolidantă.

Conform procentajelor de control ilustrate în fig. 2, rezultă pentru grupul „SM₁A₁B₁B₂A₂B₃” următoarele informații:

- ♦ în subgrupul „ $A_1B_1B_2$ ” societatea „ B_1 ” este integrată global, iar întreprinderea „ B_2 ” proporțional;
- ♦ în subgrupul „ A_2B_3 ” unitatea „ B_3 ” este pusă în echivalență;
- ♦ în grupul „ $SMA_1B_1B_2A_2B_3$ ” cele două subgrupuri obținute anterior sunt integrate global.

Tehnica consolidării pe paliere, ca orice tehnică sau metodă, prezintă o serie de avantaje și dezavantaje. Principalul avantaj constă în faptul că aceasta permite o segmentare a informației financiare în interiorul grupului la nivelul subgrupurilor care se consolidează.

Inconvenientul major al tehnicii consolidării pe paliere este determinat de legăturile financiare complexe care pot exista între societăți, caz în care aplicarea acestei tehnici nu mai este ușor de realizat. Acesta este și motivul pentru care consolidarea pe paliere este bine adaptată întreprinderilor mici și mijlocii cu o *structură nu foarte complexă*.

Tehnica menționată necesită calcule mai ample comparativ cu cea a consolidării directe. De aici rezultă și o perioadă mai mare de timp pentru întocmirea situațiilor financiare consolidate, precum și un cost suplimentar de aplicare. Totodată, conturile consolidate ale subgrupurilor țin seama, în vederea consolidării la societatea-mamă, de legăturile entităților din cadrul acestora cu alte unități reținute în perimetrul de consolidare. Astfel, dacă o întreprindere din afara subgrupului deține participații la o societate componentă a acestuia, atunci interesele minoritare ale subgrupului vor cuprinde și interesele deținute de prima unitate.

În situația în care întreprinderea din afara subgrupului este chiar societatea-mamă, rezervele și rezultatul consolidat se vor majora în bilanțul consolidat cu valoarea intereselor sale la entitatea care compune subgrupul, după cum și interesul minoritar al subgrupului și, prin urmare, al grupului se va diminua cu aceeași valoare. Această situație este prezentată în fig. 3.

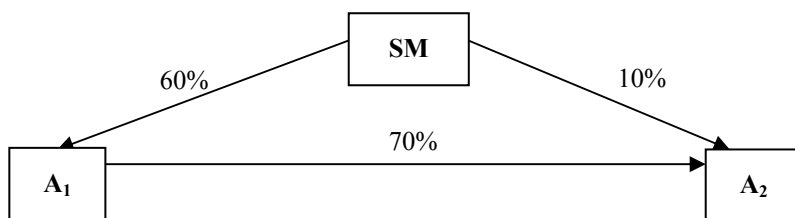


Fig. 3. Organigrama grupului „ SMA_1A_2 ”

Aplicarea tehnicii de consolidare pe paliere presupune, de data aceasta, consolidarea întreprinderii „ A_2 ” la societatea „ A_1 ” care, deși se află pe același nivel cu prima unitate, îi deține titlurile. În urma integrării globale a primei entități în cea de-a doua se obține subgrupul „ A_1A_2 ” în al cărui interes minoritar (30%) este inclus și interesul direct al consolidantei în societatea „ A_2 ”, care rămâne deocamdată reflectat în această structură. Se poate afirma, prin urmare, că interesul propriu-zis al minoritarilor subgrupului „ A_1A_2 ” este doar de 20% ($30\% - 10\% = 20\%$).

În urma consolidării subgrupului „A₁A₂” la societatea-mamă, care se face tot prin metoda integrării globale, se deduce, din interesul minoritar al grupului consolidat, cota-parte ce revine consolidantei prin deținerea directă pe care o are la societatea „A₂” și care, până în acest moment, a fost inclusă în interesul minoritar al subgrupului. Această parte se include în rezervele și rezultatul consolidat al grupului.

CONCLUZII

1. Atunci când se dorește consolidarea unui grup de societăți este important să se facă distincție între *metodele* și *tehnicele* de consolidare utilizate de către societatea-mamă pentru întocmirea situațiilor financiare ale acestuia. Alegerea unei metode de consolidare ori a alteia se bazează strict pe calcularea în prealabil a procentajului de control deținut de societatea consolidantă în entitățile cuprinse în perimetrul de consolidare. După determinarea acestuia și stabilirea metodei de consolidare care urmează să se folosească, se calculează procentajul de interes pe care îl are întreprinderea-mamă în capitalul propriu al unităților ce urmează a fi consolidate. Întrucât entitatea consolidantă controlează, de regulă, în mod diferit întreprinderile care alcătuiesc ansamblul consolidat, reiese că acestea vor fi consolidate prin aplicarea unor metode diferite. Unele dintre ele vor fi integrate global, iar altele proporțional sau prin punere în echivalență.

2. Tehnica consolidării pe paliere prezintă avantajul că permite o segmentare a informației financiare în interiorul grupului la nivelul subgrupurilor care se consolidează. Unul dintre dezavantajele acestei tehnicii se referă la legăturile financiare complexe care pot exista între societăți, caz în care aplicarea acestei tehnici nu mai este ușor de realizat.

3. În situația folosirii tehnicii de consolidare pe paliere, conturile consolidate ale subgrupurilor țin seama de legăturile entităților din cadrul acestora cu alte unități reținute în perimetrul de consolidare. Astfel, dacă o întreprindere din afara subgrupului deține participații la o societate componentă a acestuia, atunci interesele minoritare ale subgrupului vor cuprinde și interesele deținute de prima unitate.

BIBLIOGRAFIE

1. **Feleagă N., Ionașcu I., 1998** - *Tratat de contabilitate*, vol. I-II, Editura Economică, București
2. **RAFFOURNIER B., 1996** - *Les normes comptables internationales*, Economica, Paris
3. **Richard J., 2000** - *Analyse financière et gestion des groupes*, Economica, Paris
4. **SĂCĂRIN M., 2001** - *Contabilitatea grupurilor multinaționale*, Editura Economică, București