

Eliminarea conturilor intragrup, a rezultatelor interne nerealizate și a dividendelor

Prof. univ. dr. Corina-Graziella BÂTCĂ-DUMITRU

Academia de Studii Economice din București

Abstract

The aim of this paper is to present, according to the Order of the Minister of Public Finance No. 1802/2014 for the approval of the Accounting regulations regarding the individual annual financial statements and consolidated annual financial statements, as subsequently amended and supplemented, the rules for eliminating intra-group accounts for transactions undertaken between companies consolidated through the global integration method and the equity method, the rules of eliminating the unachieved internal results when these are significant, as well as the types of eliminations of internal results that impact the consolidated result: dividends eliminations, the elimination of the result related to initial and final inventories, the result generated by the sale of long term assets and the valuation allowances for inventories and receivables.

Key terms: intra-group accounts, consolidated companies, unachieved internal results, consolidated result

Termeni-cheie: conturi intragrup, societăți consolidate, rezultate interne nerealizate, rezultat consolidat

Clasificare JEL: M41

To cite this article: Corina-Graziella Bâtcă-Dumitru, *Eliminarea conturilor intragrup, a rezultatelor interne nerealizate și a dividendelor*, *CECCAR Business Review*, N° 1/2021, pp. 3-10, DOI: <http://dx.doi.org/10.37945/cbr.2021.01.01>

Conform pct. 512 alin. (1) din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, cu modificările și completările ulterioare, situațiile financiare anuale consolidate prezintă activele, datoriile, poziția financiară și profiturile sau pierderile entităților incluse în consolidare, ca și cum acestea ar fi o singură entitate.

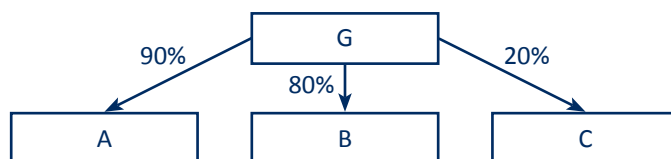
În special, **din situațiile financiare anuale consolidate se elimină următoarele:**

- a) datoriile și creanțele dintre entități, inclusiv dividendele interne;**
- b) veniturile și cheltuielile aferente tranzacțiilor dintre entități; și**
- c) profiturile și pierderile rezultate din operațiuni efectuate între entități și care sunt incluse în valoarea contabilă a activelor.**

Pierderile în interiorul grupului pot indica o depreciere care impune recunoașterea în situațiile financiare anuale consolidate, conform pct. 512 alin. (2) din OMFP nr. 1.802/2014.

Exemplul 1

Se dă următoarea structură de grup:



Societatea C este controlată de un alt asociat.

Determinarea procentajului de control, procentajului de interes, tipului de control și a metodei de consolidare:

Entități	Procentaj de control	Procentaj de interes	Tip de control	Metodă de consolidare
A	90%	90%	Control	Integrare globală
B	80%	80%	Control	Integrare globală
C	20%	20%	Influență semnificativă	Punere în echivalență

În cursul anului N, între cele patru societăți au avut loc următoarele tranzacții: societatea-mamă G i-a vândut societății A mărfuri la prețul de vânzare de 25.000 lei, TVA 19%, costul de achiziție fiind de 18.000 lei. Ulterior, societatea A a vândut mărfurile unei alte entități, din afara grupului, la prețul de vânzare de 30.000 lei, TVA 19%. Până la sfârșitul anului N, societatea A a plătit 70% din datoria pe care o are față de societatea-mamă G.

Ne propunem să eliminăm conturile intragrup.

Integrare globală – conturile reciproce, creanțele, datoriile, veniturile și cheltuielile intragrup generate de o tranzacție efectuată între o societate-mamă și o filială se elimină pentru întreaga valoare.

Eliminarea consecințelor tranzacției efectuate între societățile G și A:

– Eliminarea veniturilor și cheltuielilor intragrup generate de vânzarea mărfurilor:

25.000 lei	707	=	607	25.000 lei
	„Venituri din vânzarea mărfurilor”		„Cheltuieli privind mărfurile”	

– Eliminarea creanțelor și datoriilor intragrup generate de vânzarea mărfurilor:

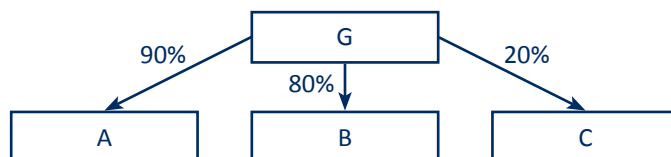
Creanță (datorie) totală = 25.000 lei (preț de vânzare) + 25.000 lei x 19% (TVA) = 29.750 lei

Creanță (datorie) neachitată = 29.750 lei x 30% = 8.925 lei

8.925 lei	401	=	411	8.925 lei
	„Furnizori”		„Clienți”	

Exemplul 2

Se dă următoarea structură de grup:



Societatea C este controlată de un alt asociat.

Determinarea procentajului de control, procentajului de interes, tipului de control și a metodei de consolidare:

Entităţi	Procentaj de control	Procentaj de interes	Tip de control	Metodă de consolidare
A	90%	90%	Control	Integrare globală
B	80%	80%	Control	Integrare globală
C	20%	20%	Influenţă semnificativă	Punere în echivalenţă

În cursul anului N, între cele patru societăţi au avut loc următoarele tranzacţii: societatea-mamă G i-a facturat societăţii B servicii prestate (reparaţia unui autoturism) în valoare de 10.000 lei, TVA 19%. Până la sfârşitul exerciţiului N, societatea-mamă G a încasat 10% din valoarea serviciilor facturate.

Ne propunem să eliminăm conturile intragrup.

Integrare globală – conturile reciproce se elimină pentru întreaga valoare.

Eliminarea consecinţelor tranzacţiei efectuate între societăţile G și B:

– Eliminarea veniturilor și cheltuielilor din serviciile prestate pentru întreaga valoare, de 10.000 lei:

10.000 lei	704	=	611	10.000 lei
	„Venituri din servicii prestate”		„Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile”	

– Eliminarea creanţelor și datoriilor intragrup generate de facturarea serviciilor:

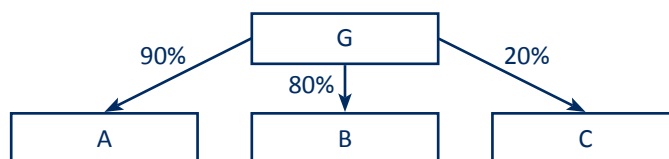
Creanţă (datorie) totală = 10.000 lei (preţ de vânzare) + 10.000 lei x 19% (TVA) = 11.900 lei

Creanţă (datorie) neachitată = 11.900 lei x 90% = 10.710 lei

10.710 lei	401	=	4111	10.710 lei
	„Furnizori”		„Clienți”	

Exemplul 3

Se dă următoarea structură de grup:



Societatea C este controlată de un alt asociat.

Determinarea procentajului de control, procentajului de interes, tipului de control și a metodei de consolidare:

Entităţi	Procentaj de control	Procentaj de interes	Tip de control	Metodă de consolidare
A	90%	90%	Control	Integrare globală
B	80%	80%	Control	Integrare globală
C	20%	20%	Influenţă semnificativă	Punere în echivalenţă

În cursul anului N, între cele patru societăți au avut loc următoarele tranzacții: societatea-mamă G i-a acordat societății A, pe o perioadă de 2 ani, un împrumut în sumă de 500.000 lei. Pentru împrumutul acordat, societatea-mamă G a încasat o dobândă de 25.000 lei.

Ne propunem să eliminăm conturile intragrup.

Integrare globală – conturile reciproce se elimină pentru întreaga valoare.

Eliminarea consecințelor tranzacției efectuate între societățile G și A:

– Eliminarea veniturilor și cheltuielilor privind dobânzile generate de acordarea împrumutului pentru întreaga valoare, de 25.000 lei:

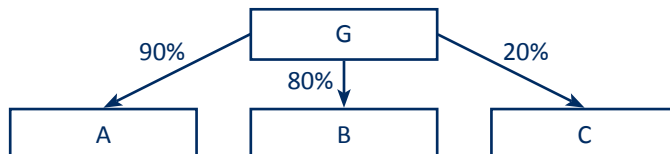
25.000 lei	766	=	666	25.000 lei
	„Venituri din dobânzi”		„Cheltuieli privind dobânzile”	

– Eliminarea creanțelor și datoriilor intragrup generate de acordarea împrumutului pentru întreaga valoare, de 500.000 lei:

500.000 lei	1661	=	2671	500.000 lei
	„Datorii față de entitățile afiliate”		„Sume de încasat de la entitățile afiliate”	

Exemplul 4

Se dă următoarea structură de grup:



Societatea C este controlată de un alt asociat.

Determinarea procentajului de control, procentajului de interes, tipului de control și a metodei de consolidare:

Entitățile	Procentaj de control	Procentaj de interes	Tip de control	Metodă de consolidare
A	90%	90%	Control	Integrare globală
B	80%	80%	Control	Integrare globală
C	20%	20%	Influență semnificativă	Punere în echivalență

În cursul anului N, între cele patru societăți au avut loc următoarele tranzacții: societatea A i-a vândut societății-mamă G mărfuri la prețul de vânzare de 60.000 lei, TVA 19%, costul de achiziție fiind de 41.000 lei. Până la sfârșitul anului N, societatea-mamă G nu a vândut mărfurile unei alte societăți, din afara grupului, și nu a plătit contravaloarea mărfurilor cumpărate de la A. La sfârșitul exercițiului N, societatea-mamă G a înregistrat o ajustare pentru deprecierea stocului de mărfuri în valoare de 8.000 lei.

Ne propunem să eliminăm conturile intragrup și profiturile interne nerealizate.

Integrare globală – conturile reciproce și rezultatul intern se elimină pentru întreaga valoare.

Eliminarea consecințelor tranzacției efectuate între societățile A și G: la nivelul grupului, profitul obținut de societatea A, de 19.000 lei (60.000 lei (preț de vânzare) – 41.000 lei (cost de achiziție)), nu este realizat, întrucât mărfurile cumpărate de societatea G nu au fost vândute unei alte entități, din afara grupului. Ca atare, acest profit, care este inclus în valoarea stocului final de mărfuri deținut de societatea G, trebuie să fie eliminat. Totodată, ajustarea pentru deprecierea stocului de mărfuri rămâne fără obiect și va fi, de asemenea, eliminată.

Profitul intern nerealizat generat de o tranzacție efectuată între o societate-mamă (G) și o filială (A) se elimină pentru întreaga valoare.

– Eliminarea profitului intern nerealizat:

Atunci când consolidarea se efectuează pe baza cumulului soldurilor (conturilor), eliminările se reflectă separat la nivelul bilanțului și al contului de profit și pierdere.

• La nivelul bilanțului:

19.000 lei	121/A	=	371	19.000 lei
	„Profit sau pierdere”		„Mărfuri”	

• La nivelul contului de profit și pierdere:

60.000 lei	707	=	%	60.000 lei
	„Venituri din		121/A	19.000 lei
	vânzarea mărfurilor”		„Profit sau pierdere”	
			607	41.000 lei
			„Cheltuieli	
			privind mărfurile”	

– Anularea ajustării pentru deprecierea stocului de mărfuri:

• La nivelul bilanțului:

8.000 lei	397	=	121/G	8.000 lei
	„Ajustări pentru		„Profit sau pierdere”	
	deprecierea mărfurilor”			

• La nivelul contului de profit și pierdere:

8.000 lei	121/G	=	6814	8.000 lei
	„Profit sau pierdere”		„Cheltuieli de exploatare	
			privind ajustările	
			pentru deprecierea	
			activelor circulante”	

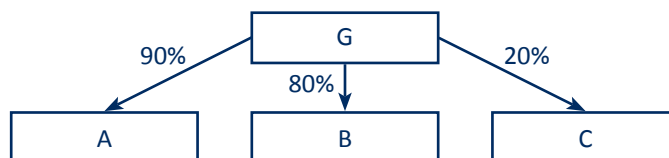
– Eliminarea creanței și a datoriei intragrup:

Creanță (datorie) totală = 60.000 lei (preț de vânzare) + 60.000 lei x 19% (TVA) = 71.400 lei

71.400 lei	401	=	4111	71.400 lei
	„Furnizori”		„Clienți”	

Exemplul 5

Se dă următoarea structură de grup:



Societatea C este controlată de un alt asociat.

Determinarea procentajului de control, procentajului de interes, tipului de control și a metodei de consolidare:

Entităţi	Procentaj de control	Procentaj de interes	Tip de control	Metodă de consolidare
A	90%	90%	Control	Integrare globală
B	80%	80%	Control	Integrare globală
C	20%	20%	Influenţă semnificativă	Punere în echivalenţă

În cursul anului N, între cele patru societăţi au avut loc următoarele tranzacţii: societatea-mamă G i-a vândut societăţii C produse finite la preţul de vânzare de 60.000 lei, TVA 19%, costul de producţie fiind de 54.000 lei. Până la sfârşitul anului N, societatea C nu a vândut produsele finite unei alte entităţi, din afara grupului, și nu i-a plătit societăţii-mamă G stocurile cumpărate.

Ne propunem să eliminăm conturile intragrup și profiturile nerealizate.

Punere în echivalenţă – stocul entităţii C nu este integrat în conturile consolidate, prin urmare profitul intern se elimină în contrapartidă cu un venit în avans.

Punere în echivalenţă – în cadrul procesului de consolidare nu rezultă conturi reciproce, deci nu se pune problema eliminării acestor conturi.

Eliminarea consecinţelor tranzacţiei efectuate între societăţile G și C:

Profitul intern nerealizat generat de o tranzacţie efectuată între un investitor (G) și o întreprindere asociată (C) se elimină proporţional cu cota de participare la capital pe care o deţine investitorul în întreprinderea asociată, în acest caz 20%.

– Eliminarea profitului intern nerealizat:

Profit intern = 60.000 lei (preţ de vânzare) – 54.000 lei (cost de producţie) = 6.000 lei

Cota de participare pe care o deţine societatea-mamă în capitalul întreprinderii asociate = 6.000 lei x 20% = 1.200 lei

• La nivelul bilanţului:

1.200 lei	121/G	=	472	1.200 lei
	„Profit sau pierdere”		„Venituri înregistrate în avans”	

• La nivelul contului de profit și pierdere:

Cota de participare pe care o deține societatea-mamă în capitalul întreprinderii asociate pentru venitul din vânzarea produselor finite = 60.000 lei x 20% = 12.000 lei

Cota de participare pe care o deține societatea-mamă în capitalul întreprinderii asociate pentru costul de producție, respectiv venitul aferent costului stocurilor de produse = 54.000 lei x 20% = 10.800 lei

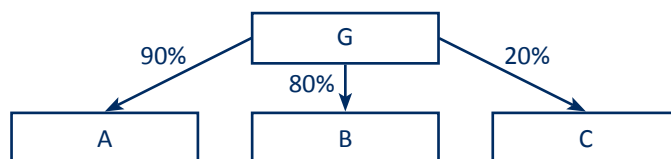
Rezultat = 12.000 lei – 10.800 lei = 1.200 lei

12.000 lei	7015	=	%	<u>12.000 lei</u>
	„Venituri din vânzarea produselor finite”		121/G	1.200 lei
			„Profit sau pierdere”	
			711	10.800 lei
			„Venituri aferente costurilor stocurilor de produse”	

Deoarece consolidarea prin punere în echivalență nu presupune cumulul conturilor, creanțele și datoriile existente între un investitor (G) și o întreprindere asociată (C) nu se elimină.

Exemplul 6

Se dă următoarea structură de grup:



Societatea C este controlată de un alt asociat.

Determinarea procentajului de control, procentajului de interes, tipului de control și a metodei de consolidare:

Entităţi	Procentaj de control	Procentaj de interes	Tip de control	Metodă de consolidare
A	90%	90%	Control	Integrare globală
B	80%	80%	Control	Integrare globală
C	20%	20%	Influență semnificativă	Punere în echivalență

În cursul anului N, între cele patru societăți au avut loc următoarele tranzacții: adunarea generală a societății A a hotărât ca o parte din rezultatul exercițiului N-1 să se distribuie sub formă de dividende. Dividendul net care îi revine societății-mamă G este de 45.000 lei. Până la sfârșitul anului N, societatea A nu i-a plătit societății-mamă G dividendele datorate.

Ne propunem să eliminăm conturile intragrup și rezultatele interne.

Eliminarea consecințelor generate de repartizarea rezultatului societății A sub formă de dividende:

Indiferent de forma pe care o îmbracă societatea de la care dividendele au fost încasate sau urmează să fie încasate (filială, entitate sub formă de asociere în participație sau întreprindere asociată), acestea se elimină pentru întreaga valoare.

– Eliminarea creanțelor și datoriilor intragrup generate de distribuirea dividendelor:

45.000 lei	457	=	461	45.000 lei
	„Dividende de plată”		„Debitori diverși”	

– Eliminarea dividendelor intragrup:

• La nivelul bilanțului:

45.000 lei	121/G	=	106/G	45.000 lei
	„Profit sau pierdere”		„Rezerve”	

• La nivelul contului de profit și pierdere:

45.000 lei	7611	=	121/G	45.000 lei
	„Venituri din acțiuni deținute la entitățile afiliate”		„Profit sau pierdere”	

Bibliografie

Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, publicat în Monitorul Oficial nr. 963/30.12.2014, cu modificările și completările ulterioare.

↳ Acest articol este preluat din lucrarea *Contabilitate și raportare financiară*, ediția a III-a, revizuită, autori Corina-Graziella Bâtcă-Dumitru, Daniela-Nicoleta Sahlian și Alina-Mihaela Irimescu, apărută la Editura CECCAR în anul 2020.