

Ajustarea situațiilor financiare anuale individuale

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

Academia de Studii Economice din București

Abstract

The aim of this article 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, of the adjustment mechanism for individual annual financial statements, of the adjustment rules for the individual financial statements in the case of consolidation based on the cumulation of balances (accounts), as well as of certain practical examples regarding the performance of adjustments both for the differences related to the current year, and to the ones related to the previous years.

Key terms: adjustment, individual financial statements, consolidation, cumulation of balances

Termeni-cheie: ajustare, situații financiare individuale, consolidare, cumulul soldurilor

Clasificare JEL: M41

To cite this article: Corina-Graziella Bâtcă-Dumitru, *Ajustarea situațiilor financiare anuale individuale*, *CECCAR Business Review*, N° 12/2020, pp. 12-18, DOI: <http://dx.doi.org/10.37945/cbr.2020.12.02>

Necesitatea ajustării situațiilor financiare anuale individuale este prevăzută în secțiunea 8.6 „Politici contabile și metode de evaluare”, pct. 517-522, 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, astfel:

✓ Activele și datoriile cuprinse în situațiile financiare anuale consolidate se evaluează prin metode uniforme.
✓ Dacă un membru al grupului utilizează alte politici contabile decât cele adoptate în situațiile financiare anuale consolidate pentru tranzacții și evenimente asemănătoare în circumstanțe similare, la întocmirea situațiilor financiare anuale consolidate, pentru a asigura conformitatea cu politicile contabile ale grupului trebuie făcute ajustări adecvate la situațiile financiare ale aceluși membru al grupului.

✓ O entitate care întocmește situații financiare anuale consolidate aplică aceleași metode de evaluare ca pentru propriile situații financiare anuale.

✓ Dacă activele și datoriile cuprinse în situațiile financiare anuale consolidate au fost evaluate de entitățile incluse în consolidare prin metode diferite de cele utilizate în scopul consolidării, aceste active și datorii se evaluează din nou conform metodelor utilizate pentru consolidare. În cazuri excepționale, sunt permise derogări de la această cerință. Orice astfel de derogări se prezintă și se justifică în notele explicative la situațiile financiare anuale consolidate.

✓ Dacă activele cuprinse în situațiile financiare anuale consolidate au făcut obiectul unor ajustări de valoare exclusiv în scop fiscal, acestea se încorporează în situațiile financiare anuale consolidate doar după eliminarea ajustărilor respective.

Cu alte cuvinte, situațiile financiare anuale individuale ale societăților care utilizează metode de evaluare diferite de cele aplicate la întocmirea situațiilor financiare anuale consolidate trebuie să fie ajustate (retratate).

Ajustarea vizează toate societățile reținute în perimetrul de consolidare, indiferent dacă acestea sunt filiale, entități asociate sau entități asupra cărora se exercită un control comun.

Ajustarea situațiilor financiare individuale se realizează în funcție de modalitatea practică de consolidare: pe baza fluxurilor sau pe baza cumulului soldurilor (conturilor).

Deoarece consolidarea pe baza cumulului soldurilor este cel mai des utilizată în practică, prezentăm doar regulile de ajustare a situațiilor financiare individuale pentru această modalitate de consolidare. Astfel:

✓ Ajustările se efectuează atât pentru diferențele aferente exercițiului curent, cât și pentru cele aferente exercițiilor precedente.

✓ Ajustările aferente exercițiilor precedente afectează capitalurile proprii (de pildă, rezultatul reportat sau rezervele (în exemplele prezentate, ajustările vor fi efectuate pe seama rezervelor)), în timp ce ajustările aferente exercițiului curent afectează rezultatul.

Exemplul 1

La data de 31.12.N-1, filiala F achiziționează o instalație la costul de 20.000 lei. La filiala F, aceasta se amortizează liniar în 4 ani. Pentru întocmirea situațiilor financiare consolidate, activul se amortizează liniar în 5 ani.

Ne propunem să prezentăm înregistrările contabile de ajustare a situațiilor financiare anuale individuale ale entității F în exercițiile N, N+1, N+2, N+3 și N+4.

- lei -

Ani	Amortizare la nivel de grup	Amortizare la nivelul entității F	Diferență anuală	Amortizare cumulată la nivel de grup	Amortizare cumulată la nivelul entității F	Diferență cumulată
1	2	3	4 = 2 – 3	5	6	7 = 5 – 6
N	4.000	5.000	-1.000	4.000	5.000	-1.000
N+1	4.000	5.000	-1.000	8.000	10.000	-2.000
N+2	4.000	5.000	-1.000	12.000	15.000	-3.000
N+3	4.000	5.000	-1.000	16.000	20.000	-4.000
N+4	4.000	0	+4.000	20.000	20.000	0

Anul N:

Amortizarea înregistrată la filiala F = 20.000 lei/4 ani = 5.000 lei/an

Amortizarea grupului = 20.000 lei/5 ani = 4.000 lei/an

Prin urmare, amortizarea înregistrată de filiala F trebuie diminuată cu 1.000 lei (5.000 lei – 4.000 lei).

1.000 lei	2813	=	6811	1.000 lei
	„Amortizarea instalațiilor și mijloacelor de transport”		„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”	

Anul N+1:

Amortizarea înregistrată la filiala F = 20.000 lei/4 ani = 5.000 lei/an

Amortizarea grupului = 20.000 lei/5 ani = 4.000 lei/an

Prin urmare, amortizarea înregistrată de filiala F trebuie ajustată ținând cont atât de diferența de amortizare aferentă exercițiului financiar curent, cât și de cea provenită din exercițiul financiar precedent.

2.000 lei	2813	=	%	<u>2.000 lei</u>
	„Amortizarea instalațiilor și mijloacelor de transport”		106	1.000 lei
			„Rezerve” F 6811	1.000 lei
			„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”	

Anul N+2:

– Diminuarea amortizării:

3.000 lei	2813	=	%	<u>3.000 lei</u>
	„Amortizarea instalațiilor și mijloacelor de transport”		106	2.000 lei
			„Rezerve” F 6811	1.000 lei
			„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”	

Anul N+3:

– Diminuarea amortizării:

4.000 lei	2813	=	%	<u>4.000 lei</u>
	„Amortizarea instalațiilor și mijloacelor de transport”		106	3.000 lei
			„Rezerve” F 6811	1.000 lei
			„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”	

Anul N+4:

Amortizarea înregistrată la filiala F = 0 lei, imobilizarea fiind amortizată integral de la sfârșitul anului N+3

Amortizarea grupului = 4.000 lei/an

Prin urmare, grupul trebuie să înregistreze amortizarea în valoare de 4.000 lei în corespondență cu majorarea rezervelor.

4.000 lei	6811	=	106	4.000 lei
	„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”		„Rezerve” F	

Exemplul 2

La începutul anului N, filiala F capitalizează cheltuieli de constituire (recunoaște sub formă de imobilizare necorporală) în sumă de 50.000 lei, care se amortizează liniar în 2 ani. Pentru întocmirea situațiilor financiare consolidate, cheltuielile de constituire se recunosc în contul de profit și pierdere.

Ne propunem să prezentăm înregistrările contabile de ajustare a situațiilor financiare anuale individuale ale entității F în exercițiile N și N+1.

Anul N:

Întrucât în situațiile financiare consolidate cheltuielile de constituire nu se capitalizează, la nivel de filială consecințele capitalizării trebuie eliminate.

Amortizarea anuală a cheltuielilor de constituire = 50.000 lei/2 ani = 25.000 lei

Prin urmare:

- Amortizarea anuală înregistrată va fi anulată.
- Contul 201 „Cheltuieli de constituire”, debitat în momentul capitalizării, se creditează.
- Cheltuielile de constituire se vor înregistra în conturile de cheltuieli din clasa 6 pe naturi de cheltuieli (comisoane, cheltuieli de înregistrare și înmatriculare etc.).

75.000 lei	%		%	75.000 lei
25.000 lei	2801	=	201	50.000 lei
	„Amortizarea cheltuielilor de constituire”		„Cheltuieli de constituire”	
			6811	25.000 lei
50.000 lei	6xx Cheltuieli		„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”	

Anul N+1:

– Eliminarea cheltuielilor cu amortizarea cheltuielilor de constituire:

25.000 lei	106	=	6811	25.000 lei
	„Rezerve” F		„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”	

Exemplul 3

La data de 31.12.N-1, filiala F achiziționează un utilaj la costul de 8.000 lei, care se amortizează liniar în 5 ani. Pentru întocmirea situațiilor financiare consolidate, acesta se amortizează liniar în 4 ani. La sfârșitul anului N+1, activul este vândut la prețul de 10.000 lei.

Ne propunem să prezentăm înregistrările contabile de ajustare a situațiilor financiare anuale individuale ale entității F în exercițiile N și N+1.

- lei -

Ani	Amortizare la nivel de grup	Amortizare la nivelul entității F	Diferență anuală	Amortizare cumulată la nivel de grup	Amortizare cumulată la nivelul entității F	Diferență cumulată
1	2	3	4 = 2 – 3	5	6	7 = 5 – 6
N	2.000	1.600	+400	2.000	1.600	+400
N+1	2.000	1.600	+400	4.000	3.200	+800
N+2						
N+3						
N+4						

Anul N:

Amortizarea înregistrată la filiala F = 8.000 lei/5 ani = 1.600 lei/an

Amortizarea grupului = 8.000 lei/4 ani = 2.000 lei/an

Prin urmare, amortizarea înregistrată de filiala F trebuie majorată cu 400 lei (2.000 lei – 1.600 lei).

400 lei	6811	=	2813	400 lei
	„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”		„Amortizarea instalațiilor și mijloacelor de transport”	

Anul N+1:

Amortizarea înregistrată la filiala F = 8.000 lei/5 ani = 1.600 lei/an

Amortizarea grupului = 8.000 lei/4 ani = 2.000 lei/an

Prin urmare, amortizarea înregistrată de filiala F trebuie majorată ținând cont atât de diferența de amortizare aferentă exercițiului financiar curent, cât și de cea provenită din exercițiul financiar precedent.

800 lei	%	=	2813	800 lei
400 lei	106		„Amortizarea instalațiilor și mijloacelor de transport”	
	„Rezerve” F			
400 lei	6811			
	„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”			

– Determinarea rezultatului obținut din vânzarea utilajului:

- lei -

Elemente	Situații financiare individuale	Situații financiare de grup
• Valoare brută	8.000	8.000
– Amortizare cumulată	(3.200)	(4.000)
= Valoare netă	4.800	4.000
• Preț de vânzare	10.000	10.000
• Rezultatul vânzării	5.200	6.000

Majorarea rezultatului obținut din vânzarea utilajului, de 800 lei, la nivelul grupului se înregistrează în contabilitate astfel:

800 lei	2813	=	6583	800 lei
	„Amortizarea instalațiilor și mijloacelor de transport”		„Cheltuieli privind activele cedate și alte operațiuni de capital”	

Exemplul 4

În anul N-2, filiala F achiziționează un teren la costul de 100.000 lei. La sfârșitul anului N, acesta este prezentat în bilanțul filialei la costul său. La data de 31.12.N, pentru întocmirea situațiilor financiare consolidate, terenul este reevaluat și prezentat la valoarea justă de 120.000 lei. În anul N+1, activul este vândut la prețul de 150.000 lei.

Ne propunem să prezentăm înregistrările contabile de ajustare a situațiilor financiare anuale individuale ale entității F în exercițiile N și N+1.

Anul N:

Diferență pozitivă din reevaluare = 120.000 lei (valoare justă) – 100.000 lei (cost de achiziție) = 20.000 lei

20.000 lei	2111 „Terenuri”	=	105 „Rezerve din reevaluare”	20.000 lei
------------	--------------------	---	---------------------------------	------------

Anul N+1:

Rezultatul obținut în urma vânzării:

- Calculul rezultatului obținut în urma vânzării la filiala F:

Preț de vânzare teren	150.000 lei
Cost de achiziție teren	100.000 lei
Rezultatul vânzării = 150.000 lei – 100.000 lei	50.000 lei

- Calculul rezultatului obținut în urma vânzării la nivel de grup:

Preț de vânzare teren	150.000 lei
Valoare justă teren	120.000 lei
Rezultatul vânzării = 150.000 lei – 120.000 lei	30.000 lei

Deci rezultatul obținut de filiala F trebuie diminuat cu 20.000 lei (50.000 lei – 30.000 lei).

20.000 lei	6583 „Cheltuieli privind activele cedate și alte operațiuni de capital”	=	2111 „Terenuri”	20.000 lei
------------	----------------------------------------------------------------------------	---	--------------------	------------

Odată cu vânzarea, surplusul din reevaluare înregistrat în creditul contului 105 „Rezerve din reevaluare” este transferat la rezultatul reportat:

20.000 lei	105 „Rezerve din reevaluare”	=	1175 „Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare”	20.000 lei
------------	---------------------------------	---	------------------------------------------------------------------------------------------	------------

Exemplul 5

Filiala F evaluează stocurile prin metoda LIFO. Pentru întocmirea situațiilor financiare consolidate se utilizează metoda FIFO. La data de 31.12.N se cunosc următoarele: stoc final de materii prime – 100.000 lei evaluate LIFO și 90.000 lei evaluate FIFO; stoc final de produse finite – 30.000 lei evaluate LIFO și 34.000 lei evaluate FIFO.

Ne propunem să prezentăm înregistrările contabile de ajustare a situațiilor financiare anuale individuale ale entității F în exercițiul N.

Anul N

- **Materii prime:**

Pentru întocmirea situațiilor financiare consolidate, stocul final de materii prime al filialei F, în sumă de 100.000 lei, trebuie diminuat pentru a ajunge la nivelul stocului grupului, în sumă de 90.000 lei.

10.000 lei	601 „Cheltuieli cu materiile prime”	=	301 „Materii prime”	10.000 lei
------------	----------------------------------------	---	------------------------	------------

● **Produce finite:**

Pentru întocmirea situațiilor financiare consolidate, stocul final de produse finite al filialei F, în sumă de 30.000 lei, trebuie majorat pentru a ajunge la nivelul stocului grupului, în sumă de 34.000 lei.

4.000 lei	345	=	711	4.000 lei
	„Produce finite”		„Venituri aferente costurilor stocurilor de produse”	

Exemplul 6

La data de 01.01.N, filiala F începe realizarea unei construcții în regie proprie pentru care contractează un credit bancar. Dobânzile aferente creditului bancar sunt de 15.000 lei în anul N și de 20.000 lei în anul N+1 și nu sunt incluse în costul activului. La 31.12.N, construcția nu este terminată, costul de producție exclusiv cheltuielile cu dobânzile fiind de 300.000 lei. La 31.12.N+1, clădirea este finalizată, costul de producție exclusiv cheltuielile cu dobânzile fiind de 400.000 lei. Pentru întocmirea situațiilor financiare consolidate, cheltuielile cu dobânzile se includ în costul activului.

Ne propunem să prezentăm înregistrările contabile de ajustare a situațiilor financiare anuale individuale ale entității F în exercițiile N și N+1.

Anul N:

Costul de producție al imobilizării corporale în curs trebuie majorat cu valoarea dobânzilor care la nivelul grupului trebuie incluse în cost.

15.000 lei	231	=	722	15.000 lei
	„Imobilizări corporale în curs de execuție”		„Venituri din producția de imobilizări corporale”	

Anul N+1:

Costul de producție al clădirii trebuie majorat cu valoarea dobânzilor care la nivelul grupului trebuie incluse în cost. Dobânda aferentă exercițiului curent, de 20.000 lei, va afecta rezultatul, iar cea aferentă exercițiului precedent, de 15.000 lei, va influența rezervele.

35.000 lei	212	=	%	<u>35.000 lei</u>
	„Construcții”		106	15.000 lei
			„Rezerve” F	
			722	20.000 lei
			„Venituri din producția de imobilizări corporale”	

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 Bătcă-Dumitru, Daniela-Nicoleta Sahlian și Alina-Mihaela Irimescu, apărută la Editura CECCAR în anul 2020.