



Republica Moldova

MINISTERUL FINANTELOR

ORDIN Nr. 59
din 04.06.2001

**cu privire la aprobarea și punerea în aplicare
a Comentariilor la Standardele Naționale de Contabilitate**

Publicat : 07.06.2001 în Monitorul Oficial Nr. 59-61 Data intrării în vigoare : 07.06.2001

MODIFICAT

[OMF116 din 26.12.08, MO237-240/31.12.08 art.694](#)

NOTĂ:

Pe tot parcursul textului se substituie:

Cuvîntul ”formularele” • prin cuvîntul ”forme” la genul corespunzător;

Sintagma ”raportul • consolidat privind rezultatele financiare” prin „raportul consolidat de profit și pierdere” la genul corespunzător;

Denumirea S.N.C.22 ”Fuziunea • întreprinderilor” prin ”Combinări de întreprinderi” ;

Sintagma • ”stocuri de mărfuri și materiale” prin ”stocuri de mărfuri, materiale și active biologice”;

Sintagma ”mijloace bănești” prin ”mijloace bănești și • echivalentele acestora”.

Sintagma „vînzări nete” prin „venituri din • vînzări” prin [OMF116 din 26.12.08, MO237-240/31.12.08 art.694](#)

Întru executarea art. 9 al Legii contabilității nr. 426-XIII din 4 aprilie 1995,

ORDON:

1. Se aprobă Comentariile privind aplicarea Standardului Național de Contabilitate 27 "Rapoartele financiare consolidate și contabilitatea investițiilor în întreprinderile fiice".

2. Se pun în aplicare Comentariile privind aplicarea Standardului Național de Contabilitate 27 "Rapoartele financiare consolidate și contabilitatea investițiilor în întreprinderile fiice" de la data publicării în Monitorul Oficial al Republicii Moldova.

MINISTRUL FINANTELOR

Mihail MANOLI

Chișinău, 4 iunie 2001.

Nr. 59.

Comentarii privind aplicarea S.N.C.27

"Rapoartele financiare consolidate și contabilitatea investițiilor în întreprinderile fiice"

Dispoziții generale

1. Prezentele comentarii sînt elaborate în baza Standardului Național de Contabilitate (S.N.C.) 27 "Rapoartele financiare consolidate și contabilitatea investițiilor în întreprinderile fiice", aprobat prin ordinul ministrului finanțelor al Republicii Moldova nr. 16 din 29 ianuarie 1999 și intrat în vigoare începînd cu 15 aprilie 1999.

2. Obiectivul comentariilor de față constă în explicarea modului de întocmire și prezentare a rapoartelor financiare consolidate, precum și de reflectare a investițiilor în întreprinderile fiice în rapoartele financiare distincte ale întreprinderii mamă (principale).

3. În prezentele comentarii se utilizează următoarele noțiuni:

Raport financiar consolidat - raport al unui grup de întreprinderi care reflectă activitatea acestuia ca un tot unitar.

Grup de întreprinderi - întreprinderea mamă și toate întreprinderile fiice ale acesteia.

Întreprindere mamă (principală) - întreprindere care are una sau mai multe întreprinderi fiice.

Întreprindere fiică - întreprindere controlată de către întreprinderea mamă.

Cotă-parte minoritară - parte a veniturilor, cheltuielilor și capitalului întreprinderii fiice, care nu este legată de cota de participație a întreprinderii mamă.

Control - împuternicirea întreprinderii mamă de a dirija politicile financiară și de producție ale întreprinderii fiice în scopul obținerii de avantaje din activitățile acesteia.

Active nete - diferența dintre mărimea activelor totale și datoriilor totale. Mărimea activelor nete este întotdeauna egală cu mărimea capitalului propriu.

Componența raportului financiar consolidat (S.N.C. 27, paragrafele 6-12)

4. Raportul financiar consolidat se întocmește de întreprinderea mamă în baza rapoartelor financiare distincte atît ale întreprinderii mamă, cît și ale întreprinderilor fiice autohtone și străine, care fac parte din grup. Rapoartele financiare distincte se întocmesc în conformitate cu S.N.C. 5 "Prezentarea rapoartelor financiare" și S.N.C. 7 "Raportul privind fluxul mijloacelor bănești și echivalentele acestora".

În raportul financiar consolidat nu se includ indicatorii din rapoartele financiare distincte ale întreprinderilor fiice în cazul în care:

controlul asupra întreprinderii fiice poartă un caracter provizoriu, de exemplu, atunci cînd acțiunile cu drept de vot emise de întreprinderea fiică sînt procurate de întreprinderea mamă în scopul revînzării în viitorul apropiat, adică pe o perioadă de timp scurtă (mai puțin de un an);

există restricții riguroase cu caracter de lungă durată, care reduc esențial posibilitățile întreprinderii mamă de a obține avantaje din activitatea întreprinderii fiice, de exemplu, restricții legislative privind repatrierea profitului (dividendelor).

Drept temei pentru neincluderea în raportul financiar consolidat a indicatorilor din rapoartele financiare distincte ale întreprinderilor fiice nu poate servi caracterul specific al activității ultimelor. Astfel, dacă din grupul de întreprinderi încadrate în activitatea de producție face parte o instituție financiară, aceasta nu trebuie exclusă din procesul consolidării numai din motivul specificului activității instituției date (în comparație cu alte întreprinderi din grup). Dacă în cazurile admisibile întreprinderea fiică se exclude din procesul consolidării, mijloacele respective alocate în întreprinderea fiică de întreprinderea mamă trebuie să fie contabilizate de către aceasta ca investiții conform S.N.C. 25 "Contabilitatea investițiilor".

5. Raportul financiar consolidat include bilanțul contabil consolidat, raportul consolidat de profit și pierdere, raportul consolidat privind fluxul mijloacelor bănești și echivalentele acestora, raportul consolidat privind fluxul capitalului propriu, anexele la raportul financiar consolidat și nota explicativă. Suplimentar la raportul financiar consolidat, entitatea trebuie să prezinte raportul consolidat al conducerii și raportul auditorului, în cazul în care auditul este obligatoriu.

Conținutul formelor raportului financiar consolidat se stabilește de entitatea mamă de sine stătător, pornind de la nomenclatorul minim de indicatori, determinat de paragrafele 13, 15 și 21 din S.N.C. 27 "Rapoartele financiare consolidate și contabilitatea investițiilor în întreprinderile fiice".

[Pct.5 în redacția OMF116 din 26.12.08, MO237-240/31.12.08 art.694]

6. Răspunderea pentru veridicitatea și plenitudinea informației reflectate în raportul financiar consolidat o poartă conducătorul întreprinderii mamă.

Modul de întocmire a rapoartelor financiare consolidate (S.N.C. 27, paragrafele 13-14)

7. Rapoartele financiare consolidate se întocmesc la data consolidării și la datele raportate care urmează după consolidare. La data consolidării se întocmește bilanțul contabil consolidat, iar la datele raportate care urmează după consolidare - raportul financiar consolidat complet, în conformitate cu paragraful 10 din S.N.C. 27 "Rapoartele financiare consolidate și contabilitatea investițiilor în întreprinderile fiice".

Data a consolidării se consideră data stabilirii controlului de către întreprinderea mamă asupra întreprinderii fiice. Exercitarea controlului este posibilă în cazul când întreprinderea deține:

a) peste 50% din acțiunile cu drept de vot ori de contribuții la capitalul statutar al întreprinderii fiice, sau

b) nu mai mult de 50% din acțiunile cu drept de vot sau contribuții la capitalul statutar al întreprinderii fiice cu condiția că:

deține mai mult de jumătate din voturi ca rezultat al acordului cu alți investitori;

are prerogativa de a determina în conformitate cu statutul sau acordul menționat politica economico-financiară

a întreprinderii fiice;

are prerogativa de a desemna sau de a destitui majoritatea membrilor Consiliului de directori al întreprinderii fiice;

are dreptul de a alege prin majoritatea de voturi strategia, deciziile, acțiunile etc. în cadrul ședințelor Consiliului de directori al întreprinderii fiice.

Controlul se exercită sau din data efectuării înscrierii în contul analitic în registrul cumpărătorului titlurilor de valoare în conformitate cu legislația în vigoare, sau din data intrării în vigoare a acordului cu alți investitori privind transmiterea dreptului de vot referitor la stabilirea controlului asupra întreprinderii fiice.

8. Raportul financiar consolidat se întocmește prin însumarea indicatorilor posturilor respective de active, datorii, venituri și cheltuieli reflectate în rapoartele financiare distincte ale întreprinderilor mamă și fiice. Pentru ca raportul financiar consolidat să prezinte o informație privind grupul de întreprinderi ca un tot unitar este necesar:

să se excludă valoarea de bilanț a investițiilor întreprinderii mamă în întreprinderile fiice și părțile respective ale capitalului fiecărei întreprinderi fiice care aparțin întreprinderii mamă;

să se ajusteze profitul grupului de întreprinderi, ținând cont de suma profitului net al întreprinderilor fiice consolidate aferentă întreprinderii mamă, adică să se scadă suma profitului net aferentă cotei-părți minoritare;

să se reflecte în bilanțul contabil consolidat separat de datoriile și capitalul întreprinderii mamă cota-parte minoritară în activele nete ale întreprinderilor fiice consolidate;

să se excludă toate datoriile aferente decontărilor și operațiunilor intergrup, precum și profitul nerealizat și pierderile nerealizate din operațiunile intergrup, cu excepția cazurilor când cheltuielile nu pot fi recuperate.

9. La întocmirea raportului financiar consolidat trebuie să se asigure respectarea următoarelor cerințe referitoare la rapoartele financiare distincte ale întreprinderilor mamă și fiice:

a) utilizarea pentru consolidare a rapoartelor financiare distincte întocmite de întreprinderile mamă și fiice la una și aceeași dată raportată. Dacă rapoartele financiare distincte utilizate pentru consolidare sînt întocmite la diferite date raportate, iar diferența dintre date nu depășește trei luni, în tabelele de lucru se efectuează ajustările respective care reflectă influența operațiunilor sau a altor evenimente esențiale survenite între datele întocmirii rapoartelor financiare distincte de către întreprinderile mamă și fiice.

Exemplul 1. Anul de gestiune al întreprinderii mamă care este înregistrată și funcționează în Republica Moldova se încheie la 31 decembrie, iar al întreprinderii fiice cu sediul în străinătate - la 15 noiembrie. În acest caz întreprinderea fiică trebuie sau să întocmească suplimentar raportul financiar pentru perioada 1 ianuarie - 31 decembrie, sau să prezinte întreprinderii mamă o informație suplimentară privind operațiunile sau alte evenimente esențiale survenite în perioada 15 noiembrie - 31 decembrie a anilor calendaristici precedent și curent;

b) aplicarea politicii de contabilitate unice față de operațiunile similare. Aceasta înseamnă că, dacă rapoartele financiare distincte ale întreprinderilor fiice sînt întocmite în baza politicii de contabilitate care diferă de cea acceptată pentru întocmirea raportului financiar consolidat, acestea trebuie să fie ajustate în modul corespunzător. Astfel, dacă pentru evaluarea stocurilor de mărfuri, materiale și active biologice întreprinderea fiică utilizează metoda FIFO, iar întreprinderea mamă - metoda costului mediu ponderat, datele privind soldurile stocurilor de mărfuri, materiale și active biologice, costul vânzărilor și profitul, reflectate în raportul financiar al întreprinderii fiice, trebuie să fie ajustate cu mărimea abaterii dintre soldurile stocurilor de mărfuri, materiale și active biologice ale întreprinderii fiice calculate după metoda costului mediu ponderat și soldurile acestora determinate după metoda FIFO.

Exemplul 2. În raportul financiar distinct al întreprinderii fiică care aplică pentru evaluarea stocurilor de mărfuri, materiale și active biologice metoda FIFO sînt reflectate valoarea soldurilor stocurilor de mărfuri, materiale și active biologice, costul vânzărilor și profitul net egale respectiv cu 3 000 lei, 28 000 și 10 500 lei. Indicatorii similari calculați după metoda costului mediu ponderat constituie respectiv 2 582 lei, 28 418 și 10 082 lei. Prin urmare, la pregătirea raportului financiar consolidat întreprinderea fiică în tabelul de lucru, pe de o parte, va micșora valoarea stocurilor de mărfuri, materiale și active biologice cu 418 lei (2 582 lei - 3 000 lei), iar, pe de altă parte, va majora costul vânzărilor cu aceeași sumă, ceea ce înseamnă diminuarea profitului de asemenea cu 418 lei.

În cazul în care din anumite motive aplicarea politicii de contabilitate unice la consolidarea rapoartelor financiare este irațională, acest moment trebuie să fie dezvăluit în nota explicativă la raportul financiar consolidat, fiind indicate cotele-părți proporționale din posturile raportului financiar consolidat la care se aplică o politică de contabilitate diferită. Astfel, în exemplul prezentat mai sus datele privind stocurile de mărfuri, materiale și active biologice reflectate în bilanțul contabil al întreprinderii fiice după metoda FIFO pot fi incluse în bilanțul contabil consolidat fără ajustări. Însă în nota explicativă la raportul financiar consolidat este necesar să se facă explicații suplimentare la capitolul "Stocuri de mărfuri, materiale și active biologice", și anume: să se indice separat cotele-părți ale stocurilor de mărfuri, materiale și active biologice, valoarea cărora este determinată după metoda costului mediu ponderat și metoda FIFO. Astfel de explicații trebuie să se facă și pentru indicatorii "Costul vânzărilor" și "Profitul".

Exemplul 3. Valoarea stocurilor de mărfuri, materiale și active biologice ale întreprinderii mamă evaluate după metoda costului mediu ponderat constituie 175 000 lei, iar a stocurilor de mărfuri, materiale și active biologice ale întreprinderii fiice evaluate după metoda FIFO - 3 000 lei. Întreprinderea mamă, conducîndu-se de principiul esențialității, consideră irațională recalcularea datelor privind stocurile de mărfuri, materiale și active biologice ale întreprinderii fiice. În acest caz în bilanțul contabil consolidat se reflectă valoarea stocurilor de mărfuri, materiale și active biologice egală cu 178 000 lei (175 000 lei + 3 000 lei), iar în nota explicativă va fi indicat că 98,3% ($175\,000 \text{ lei} : 178\,000 \text{ lei} \times 100\%$) din stocurile de mărfuri, materiale și active biologice ale grupului se evaluează după metoda costului mediu ponderat și 1,7% - după metoda FIFO;

c) reflectarea în raportul financiar consolidat a indicatorilor din rapoartele financiare distincte ale întreprinderilor fiice procurate sau ieșite din grup în perioada de gestiune. Rezultatele activității întreprinderilor fiice procurate se includ în raportul financiar consolidat începînd cu data procurării acestora de către întreprinderea mamă, adică de la data obținerii efective de către ultima a dreptului de control asupra activității întreprinderii fiice în conformitate cu S.N.C. 22 "Combinări de întreprinderi". Rezultatele activității întreprinderii fiice ieșite se reflectă în raportul financiar consolidat pînă la data ieșirii acesteia din grupul de întreprinderi, adică pînă la data pierderii de către întreprinderea mamă a dreptului de control asupra întreprinderii fiice. Totodată în raportul consolidat de profit și pierdere drept rezultat al ieșirii întreprinderii fiice din grup se consideră diferența dintre mijloacele intrate ca urmare a ieșirii întreprinderii și valoarea de bilanț a activelor acesteia cu scăderea datoriilor la data ieșirii.

În scopul asigurării comparabilității rapoartelor financiare consolidate întocmite pentru diferite perioade de gestiune, în nota explicativă la raportul financiar consolidat se dezvăluie informația privind influența procurării și ieșirii întreprinderilor fiice asupra situației financiare a

grupului de întreprinderi la data întocmirii raportului financiar consolidat, rezultatelor activității desfășurate în cursul perioadei de gestiune și asupra indicatorilor corespunzători obținuți în perioada precedentă;

d) reflectarea în raportul financiar consolidat a cotei-părți minoritare, adică a părții activelor nete și rezultatului financiar net al întreprinderilor fiice aferente cotei-părți a investitorilor externi, pe care întreprinderea mamă nu o deține direct sau indirect. În bilanțul contabil consolidat cota-parte minoritară în activele nete ale întreprinderilor fiice se reflectă separat de datoriile și capitalul întreprinderii mamă. În acest caz cota-parte minoritară în activele nete ale întreprinderilor fiice se compune din suma corespunzătoare la data consolidării inițiale (data când întreprinderea a devenit întreprindere fiică) și cota-parte minoritară, ținând cont de modificările (creșterea) capitalului întreprinderilor fiice survenite după data consolidării. Cota-parte minoritară în activele nete ale întreprinderilor fiice la data consolidării se determină în conformitate cu S.N.C. 22 "Combinări de întreprinderi". Cota-parte minoritară în profitul întreprinderilor fiice de asemenea se reflectă separat în raportul consolidat de profit și pierdere.

Exemplul 4. La 1 octombrie 2000 S.R.L. "Garant", plătind 400 000 lei, a procurat 24 000 (80%) din acțiunile cu drept de vot ale S.A. "Aura" cu valoarea nominală de 10 lei pentru o acțiune. Până la momentul procurării acțiunilor întreprinderile menționate n-au efectuat nici o operațiune reciprocă.

În tabelul 1 sînt prezentate bilanțurile contabile distincte ale întreprinderilor la 1 octombrie 2000, adică la data procurării acțiunilor.

Tabelul 1

**Bilanțurile contabile ale întreprinderilor "Garant" și "Aura"
la data consolidării 1 octombrie 2000**

	Bilanțurile contabile ale	
Indicatori	S.R.L. "Garant"	S.A. "Aura"
Activ		
1. Active pe termen lung:		
1.1. Active materiale pe termen lung	150000	140000
1.2. Investiții pe termen lung în părți legate	400000	-
2. Active curente:		
2.1. stocuri de mărfuri, materiale și active biologice	100000 300000	180000 280000
2.2. Creanțe pe termen scurt	200000	-
2.3. mijloace bănești și echivalentele acestora		
Total-activ	1150000	600000
Pasiv		
3. Capital propriu:		
3.1. Capital statutar și suplimentar	400000	300000
3.2. Profit nerepartizat	600000	200000
4. Datorii	150000	100000
Total-pasiv	1150000	600000

În cazul dat procurarea de către S.R.L. "Garant" a 80% din acțiunile cu drept de vot semnifică procurarea nu numai a 80% din capitalul statutar, dar și a cotei-părți corespunzătoare a celorlalte elemente ale capitalului propriu al S.A. "Aura".

Din bilanțul contabil al S.A. "Aura" se observă că mărimea capitalului propriu al acesteia constituie 500 000 lei (300 000 lei + 200 000 lei). Prin urmare, S.R.L. "Garant" a procurat acțiunile S.A. "Aura" la valoarea de bilanț (400 000 lei = 500 000 lei x 0,80). Partea rămasă egală cu 100 000 lei (500 000 lei - 400 000 lei) aparține acționarilor terți și în bilanțul contabil consolidat se indică într-un rînd distinct "Cota-parte minoritară".

Pentru întocmirea bilanțului contabil consolidat se utilizează tabelul 2 în care bilanțurile contabile ale întreprinderilor mamă și fiică se unesc "rînd cu rînd" după posturile activelor,

capitalului propriu și datoriilor. În acest caz este necesar, în primul rând, să se excludă valoarea de bilanț a investițiilor întreprinderii mamă în întreprinderea fiică și cota-parte a întreprinderii mamă în capitalul propriu al întreprinderii fiice și, în al doilea rând, să se determine cota-parte minoritară în capitalul propriu al întreprinderii fiice.

Tabelul 2

**Tabelul de lucru pentru întocmirea bilanțului contabil
al grupului de întreprinderi "Garant" și "Aura"
la data consolidării 1 octombrie 2000**

Indicatori	Bilanțurile contabile ale		Eliminare (ajustări)		Cota-parte minoritară	Bilanțul contabil consolidat
	S.R.L. "Garant"	S.A. "Aura"	debit**	credit***		
A	1	2	3	4	5	6
Activ						
1. Active pe termen lung:						
1.1. Active materiale pe termen lung	150000	140000				290000
1.2. Investiții pe termen lung în părți legate în (S.A. "Aura")	400000	-		(1)400000		
2. Active curente:						
2.1. stocuri de mărfuri, materiale și active biologice	100000 300000 200000	180000 280000 -				280000 580000 200000
2.2. Creanțe pe termen scurt						
2.3. mijloace bănești și echivalentele acestora						
Total-activ	1150000	600000				1350000
Pasiv						
3. Capital propriu:						
3.1. Capital statutar și suplimentar al S.R.L. "Garant"	400000 600000					400000 600000
3.2. Profit nerepartizat al S.R.L. "Garant"		300000	(1)240000 (1)160000		60000	
3.3. Capital statutar și suplimentar al S.A. "Aura"		200000			40000	
3.4. Profit nerepartizat al S.A. "Aura"						
4. Datorii	150000	100000				250000
5. Cota-parte minoritară					100000	
Total-pasiv	1150000	600000	400000	400000		1350000

Note.

* Coloana 2 se divizează în câteva subcoloane, în cazul în care întreprinderea mamă are două sau mai multe întreprinderi fiice.

Eliminarea în tabelul de lucru semnifică ajustările:

** în debitul conturilor de activ - majorarea soldului în cont, iar al celor de pasiv - diminuarea acestuia;

*** în creditul conturilor de activ - diminuarea soldului în cont, iar al celor de pasiv - majorarea acestuia.

În continuare se examinează modul de completare a tabelului 2:

în col. 1 și 2 se reflectă datele din bilanțurile contabile distincte ale întreprinderilor grupului la data consolidării (în exemplul prezentat - la 1 octombrie 2000);

în col. 3 și 4 se reflectă următoarele ajustări:

întrucât investițiile întreprinderii mamă "Garant" în întreprinderea fiică "Aura" sînt egale cu

400 000 lei, la întocmirea bilanțului contabil consolidat această sumă este necesar să se excludă. În aceste scopuri în tabelul de lucru investițiile pe termen lung se micșorează prin înscrierea sumei de 400 000 lei în col.4 "credit" (rd.1.2);

pentru echilibrarea bilanțului este necesar să se excludă 80% din capitalul propriu al întreprinderii fiice "Aura". Întrucât conturile capitalului propriu sînt conturi de pasiv, în tabelul de lucru se micșorează capitalul statutar și suplimentar cu 240 000 lei (300 000 lei x 0,80), iar profitul nerepartizat al întreprinderii fiice "Aura" - cu 160 000 lei (200 000 lei x 0,80). Sumele corespunzătoare se înscriu în col.3 "debit" (rd. 3.3 și rd. 3.4).

În exemplul dat nu sînt necesare alte ajustări. Dacă ajustările se efectuează corect, sumele totale în col.3 "debit" și col.4 "credit" coincid;

în col. 5 (rd. 5) se reflectă mărimea cotei-părți minoritare - 100 000 lei. Ea se compune din 60 000 lei de capital statutar și suplimentar al întreprinderii fiică "Aura" [(300 000 lei - 240 000 lei) sau (300 000 lei x 0,20)] și 40 000 lei de profit nerepartizat al acestei întreprinderi [(200 000 lei - 160 000 lei) sau (200 000 lei x 0,20)];

în col. 6 se reflectă datele bilanțului contabil consolidat al grupului de întreprinderi calculate în felul următor:

pe posturi de activ (rd.1.1, rd.1.2, rd.2.1, rd.2.2, rd.2.3):

col. 1 + col.2 + col.3 - col.4;

pe posturi de pasiv (rd.3.1, rd.3.2, rd.3.3, rd.3.4, rd.4):

col. 1 + col.2 - col.3 + col.4 - col.5;

în rd. 5 - datele din col. 5 se trec în col.6;

în col.6 sumele totale ale activului și pasivului se determină prin însumarea respectiv a mărimilor consolidate ale activelor și pasivelor.

Bilanțul contabil consolidat al grupului de întreprinderi la data consolidării este prezentat în tabelul 3.

Tabelul 3

**Bilanțurile contabile al grupului de întreprinderi "Garant"
și "Aura" la data consolidării 1 octombrie 2000**

Indicatori	Suma
Activ	
1. Active pe termen lung:	
1.1. Active materiale pe termen lung	290000
2. Active curente:	
2.1. stocuri de mărfuri, materiale și active biologice	280000
2.2. Creanțe pe termen scurt	580000
2.3. mijloace bănești și echivalentele acestora	200000
Total-activ	1350000
Pasiv	
3. Capital propriu:	
3.1. Capital statutar și suplimentar	400000
3.2. Profit nerepartizat	600000
4. Datorii	250000
5. Cota-parte minoritară	100000
Total-pasiv	1350000

10. Dacă valoarea de cumpărare a activelor nete procurate ale întreprinderii fiice depășește valoarea de piață a acestora, se formează goodwill-ul (prețul firmei), care în bilanțul contabil consolidat se reflectă în postul "Active nemateriale". Ulterior goodwill-ul se amortizează în decursul termenului stabilit în conformitate cu politica de contabilitate adoptată de grupul de întreprinderi pentru întocmirea raportului financiar consolidat.

Dacă valoarea de cumpărare este mai joasă decît cea de piață, se formează un goodwill negativ. Acest lucru este posibil în cazurile subaprecierii activelor întreprinderilor create recent sau a celor nerentabile care se află în stare de faliment. Goodwill-ul negativ se

reflectă în bilanțul contabil consolidat în conformitate cu prevederile S.N.C. 22 "Combinări de întreprinderi".

11. Uneori la întocmirea bilanțului contabil consolidat la data consolidării este necesară reevaluarea activelor întreprinderii fiice procurate în scopul aducerii valorii acestora pînă la valoarea de piață. În asemenea cazuri la calcularea mărimii goodwill-ului este necesar să se determine la început ecartul de reevaluare a activelor întreprinderii fiice cu aducerea valorii acestora pînă la valoarea de piață. Apoi se determină diferența dintre mărimea cu care investițiile în întreprinderea fiică depășesc valoarea de bilanț a activelor nete, pe de o parte, și mărimea reevaluării activelor, pe de altă parte.

Exemplul 5. La 1 iulie 2000 S.A. "Zea", plătind 350 000 lei, a procurat 40 000 (100%) de acțiuni cu drept de vot ale S.A. "Vita" cu valoarea nominală de 5 lei pentru o acțiune. Datele bilanțurilor contabile ale întreprinderilor menționate la data procurării acțiunilor sînt prezentate în tabelul 4.

Tabelul 4

**Bilanțurile contabile ale întreprinderilor "Zea" și "Vita"
la data consolidării 1 iulie 2000**

(în lei)

Indicatori	Bilanțurile contabile ale	
	S.A. "Zea"	S.A. "Vita"
Activ		
1. Active pe termen lung:		
1.1. Active materiale pe termen lung	80000	70000
1.2. Investiții pe termen lung (în S.A. "Vita")	350000	-
2. Active curente:		
2.1. stocuri de mărfuri, materiale și active biologice	20000 100000	80000 60000
2.2. Creanțe pe termen scurt	60000	40000
2.3. mijloace bănești și echivalentele acestora		
Total-activ	610000	250000
Pasiv		
3. Capital propriu:		
3.1. Capital statutar și suplimentar	400000	200000
3.2. Profit nerepartizat	100000	20000
4. Datorii	110000	30000
Total-pasiv	610000	250000

Ca rezultat al evaluării efectuate de experți s-a stabilit că valoarea de piață a activelor materiale pe termen lung ale S.A. "Vita" constituie 115 000 lei. Prin urmare, valoarea de piață depășește valoarea de bilanț cu 45 000 lei (115 000 lei - 70 000 lei).

Pentru întocmirea bilanțului contabil consolidat al grupului de întreprinderi la data consolidării se utilizează tabelul 5.

Tabelul 5

**Tabelul de lucru pentru întocmirea bilanțului contabil al grupului de
întreprinderi "Zea" și "Vita" la data consolidării 1 iulie 2000**

Indicatori	Bilanțurile contabile ale		Eliminare (ajustări)		Bilanțul contabil consolidat
	S.A. "Zea"	S.A. "Vita"	debit	credit	
A	1	2	3	4	6
Activ					
1. Active pe termen lung:					
1.1. Active materiale pe termen lung	80000	70000		(3)45000	195000
1.2. Investiții pe termen lung în părți legate în (S.A. "Vita")	350000	-			

2. Active curente:					
2.1. stocuri de mărfuri,	20000	80000			280000
materiale și active biologice	100000	60000			580000
2.2. Creanțe pe termen scurt	60000	40000			200000
2.3. mijloace bănești și echivalentele acestora					
3. Goodwill	-	-	(4)85000		85000
Total-activ	610000	250000			640000
Pasiv					
3. Capital propriu:					
3.1. Capital statutar și suplimentar al S.R.L. "Garant"	400000				400000
3.2. Profit nerepartizat al S.A. "Zea"	100000				100000
3.3. Capital statutar și suplimentar al S.A. "Aura"		200000	(2)200000		
3.4. Profit nerepartizat al S.A. "Vita"		20000	(2)20000		
4. Datorii	110000	30000			140000
Total-pasiv	610000	625000	350000	350000	640000

După cum se observă, mărimea capitalului propriu al întreprinderii fiice "Vita" constituie 220 000 lei (200 000 lei + 20 000 lei). Prin urmare, întreprinderea mamă "Zea" a procurat 100% din acțiunile cu drept de vot ale întreprinderii fiice "Vita", plătind pentru acestea o sumă mai mare decât valoarea de bilanț a acestora. Diferența dintre valoarea de cumpărare a tuturor acțiunilor și valoarea de bilanț a acestora constituie 130 000 lei (350 000 lei - 220 000 lei). Se știe că valoarea de piață a activelor materiale pe termen lung ale S.A. "Vita" depășește valoarea de bilanț a acestora cu 45 000 lei, de aceea pentru calcularea mărimii goodwill-ului este necesar să se determine la început ecartul de reevaluare a activelor materiale pe termen lung ale întreprinderii fiice până la valoarea de piață a acestora, iar apoi să se afle diferența dintre mărimea cu care valoarea de cumpărare a acțiunilor depășește mărimea activelor nete, pe de o parte, și mărimea ecartului de reevaluare a activelor materiale pe termen lung, pe de altă parte.

În tabelul 5 este prezentată succesiunea efectuării ajustărilor:

- (1) se elimină investițiile în întreprinderea fiică "Vita";
- (2) se elimină mărimea capitalului propriu al întreprinderii fiice;
- (3) se determină ecartul de reevaluare a activelor materiale pe termen lung ale S.A. "Vita" până la valoarea de piață a acestora;
- (4) se determină goodwill-ul în felul următor: din diferența dintre mărimea investițiilor întreprinderii mamă în întreprinderea fiică și valoarea de bilanț a activelor nete ale ultimei, adică din 130 000 lei

(350 000 lei - 220 000 lei) se scade suma ecartului de reevaluare a activelor materiale pe termen lung ale întreprinderii fiice în sumă de 45 000 lei. Astfel, goodwill-ul este egal cu 85 000 lei (130 000 lei - 45 000 lei).

În tabelul 5 (în comparație cu tabelul 2) lipsește coloana "Cota-parte minoritară", întrucât întreprinderea mamă "Zea" a procurat 100% din acțiunile cu drept de vot ale S.A. "Vita".

Bilanțul contabil consolidat al grupului de întreprinderi "Zea" și "Vita" la data consolidării - 1 iulie 2000 este prezentat în tabelul 6.

Tabelul 6

Bilanțurile contabile al grupului de întreprinderi "Zea" și "Vita" la data consolidării 1 iulie 2000

Indicatori	Suma
Activ	
1. Active pe termen lung:	
1.1. Active nemateriale (goodwill)	85000
1.2. Active materiale pe termen lung	195000
2. Active curente:	

2.1. stocuri de mărfuri, materiale și active biologice	100000
2.2. Creanțe pe termen scurt	160000
2.3. mijloace bănești și echivalentele acestora	100000
Total-activ	640000
Pasiv	
3. Capital propriu:	
3.1. Capital statutar și suplimentar	400000
3.2. Profit nerepartizat	100000
4. Datorii	140000
Total-pasiv	640000

Particularitățile întocmirii rapoartelor financiare consolidate la datele raportate care urmează după consolidare (S.N.C. 27, paragrafele 16-17)

12. Raportul financiar consolidat la datele raportate care urmează după consolidare, pe lângă bilanțul contabil consolidat, cuprinde și raportul consolidat de profit și pierdere. În afară de aceasta, el poate include raportul consolidat privind fluxul mijloacelor bănești și echivalentele acestora, informația financiară privind sectoarele, precum și alte informații care prezintă interes pentru utilizatorii rapoartelor financiare.

13. Pregătirea rapoartelor financiare consolidate la datele raportate care urmează după consolidare necesită eliminarea posturilor care reflectă operațiunile reciproce intergrup. Aceasta permite a evita contul repetat și majorarea artificială a mărimii capitalului și rezultatelor financiare.

Se supun eliminării:

- datoriile și creanțele reciproce ale întreprinderilor din grup;
- împrumuturile reciproce ale întreprinderilor din grup;
- dividendele primite de la întreprinderile din grup;
- profiturile nerealizate pe operațiunile intergrup.

14. Modul de întocmire a rapoartelor financiare consolidate la datele raportate care urmează după consolidare depinde de metoda de evaluare și reflectare în bilanțul contabil al întreprinderii mamă a investițiilor în întreprinderile fiice. Întreprinderea mamă, în conformitate cu S.N.C. 28 "Contabilitatea investițiilor în întreprinderile asociate", poate să evalueze și să contabilizeze investițiile în întreprinderile fiice fie prin metoda repartizării proporționale, fie prin metoda valorii. De regulă, se utilizează metoda repartizării proporționale care prevede evaluarea investițiilor la procurarea acestora la valoarea de intrare care ulterior se majorează cu suma cotei-părți a investitorului constatată în profitul întreprinderii fiice după data procurării investițiilor și se micșorează cu suma dividendelor primite.

Exemplul 6. S.A. "Zodiac", care utilizează pentru contabilizarea investițiilor metoda repartizării proporționale, la 2 ianuarie 2000 a procurat toate acțiunile cu drept de vot ale S.A. "Alunel". După aceasta i-a acordat un împrumut pe termen lung în mărime de 10 000 lei. În cursul anului 2000 în urma operațiunilor intergrup efectuate între S.A. "Zodiac" și S.A. "Alunel" au apărut decontări curente în sumă de 14 000 lei.

Împrumutul pe termen lung este reflectat în activul bilanțului contabil al S.A. "Zodiac" în postul "Creanțe pe termen lung", iar în pasivul bilanțului contabil al S.A. "Alunel" - în postul "Împrumuturi pe termen lung". Aceste posturi se elimină.

Creanțele pe termen scurt ale S.A. "Zodiac" se elimină prin datoriile pe termen scurt corespunzătoare ale S.A. "Alunel".

Investițiile S.A. "Zodiac" în întreprinderea fiică se elimină prin postul "Capital statutar și suplimentar" din bilanțul contabil al S.A. "Alunel".

Întreprinderea fiică S.A. "Alunel" a obținut în cursul anului 2000 un profit în mărime de 44 000 lei. În conformitate cu modul de consolidare profitul întreprinderii fiice obținut după data procurării acesteia urmează să fie inclus în raportul financiar consolidat.

Pentru întocmirea bilanțului contabil consolidat al grupului de întreprinderi la 31 decembrie 2000 se utilizează tabelul 7, în care în baza bilanțurilor contabile distincte ale S.A. "Zodiac" și S.A. "Alunel" cu ajutorul ajustărilor necesare se calculează datele consolidate.

La întocmirea bilanțului contabil consolidat al grupului de întreprinderi la datele raportate care urmează după consolidare ca și în cazul întocmirii acestuia la data consolidării nici întreprinderea mamă, nici întreprinderea fiică nu efectuează nici o înregistrare. Toate ajustările se reflectă numai în tabelul de lucru (vezi tab.7).

Tabelul 7

Tabelul de lucru pentru întocmirea bilanțului contabil al grupului de întreprinderi "Zodiac" și "Alunel" la data consolidării 31decembrie 2000

(în lei)

Indicatori	Bilanțurile contabile ale		Eliminare (ajustări)		Bilanțul contabil consolidat
	S.A. "Zodiac"	S.A. "Alunel"	debit	credit	
A	1	2	3	4	6
Activ					
1. Active pe termen lung:					
1.1. Active materiale pe termen lung	240000	60000			300000
1.2. Active financiare pe termen lung:	40000	-		(1)40000	-
· investiții în părți legate	10000	-		(2)10000	-
· creanțe pe termen lung	290000	60000			300000
Total active pe termen lung					
2. Active curente:					
2.1. stocuri de mărfuri, materiale și active biologice	680000	53000			121000
2.2. Creanțe pe termen scurt (S.A. "Alunel")	14000	-		(3)14000	-
2.3. mijloace bănești și echivalentele acestora	28000	25000			53000
Total active curente	110000	78000			178000
Total-activ	400000	138000			474000
Pasiv					
3. Capital propriu:					
3.1. Capital statutar și suplimentar al	160000	40000	(1)40000		160000
3.2. Profit nerepartizat:	180000	44000			224000
· profit al perioadei de gestiune	340000	84000			38400
Total capital propriu					
4. Datorii pe termen lung:					
4.1. Omprumuturi pe termen lung	-	10000	(2)10000		-
Total datorii pe termen lung	-	10000			
5. Datorii pe termen scurt:					
5.1. Datorii pe termen scurt față de părțile legate (S.A. "Zodiac")	-	14000	(3)14000		-
5.1. Alte datorii pe termen scurt	60000	30000			90000
Total datorii pe termen scurt	60000	44000			90000
Total-pasiv	400000	138000	64000	64000	474000

Eliminare (ajustări):

(1) eliminarea investițiilor S.A. "Zodiac" în acțiunile S.A. "Alunel": se micșorează investițiile întreprinderii mamă, precum și capitalul statutar și suplimentar al întreprinderii fiice S.A.

"Alunel" cu 40 000 lei prin înregistrarea acestei sume în rîndul "Investiții în părți legate" col. 4 "credit" și rîndul "Capital statutar și suplimentar", col. 3 "debit";

⁽²⁾ eliminarea împrumuturilor pe termen lung: se micșorează mărimile creanțelor pe termen lung ale întreprinderii mamă "Zodiac" și ale împrumuturilor pe termen lung ale întreprinderii fiică "Alunel" cu 10 000 lei. Micșorarea creanțelor pe termen lung ale S.A. "Zodiac" se reflectă în rîndul "Creanțe pe termen lung", col. 4 "credit", iar micșorarea împrumuturilor pe termen lung ale S.A. "Alunel" - în rîndul "Împrumuturi pe termen lung", col. 3 "debit";

⁽³⁾ eliminarea decontărilor curente: se micșorează, pe de o parte, creanțele pe termen scurt ale întreprinderii mamă "Zodiac" prin înregistrarea în rîndul "Creanțe pe termen scurt" (S.A. "Alunel"), col.4 "credit" a sumei de 14 000 lei, iar, pe de altă parte, - datoriile pe termen scurt ale întreprinderii fiice "Alunel" față de întreprinderea mamă "Zodiac". În acest scop în rîndul "Datorii pe termen scurt față de părțile legate" (S.A. "Zodiac"), col. 3 "debit" se înscrie aceeași sumă - 14 000 lei.

Bilanțul contabil consolidat al grupului de întreprinderi nominalizate la 31 decembrie 2000, adică peste un an după data consolidării, este prezentat în tabelul 8.

Tabelul 8

**Bilanțurile contabile al grupului de întreprinderi "Zodiac"
și "Alunel" la data consolidării 31 decembrie 2000**

în lei

Indicatori	Suma
Activ	
1. Active pe termen lung:	
1.1. Active materiale pe termen lung	300000
2. Active curente:	
2.1. stocuri de mărfuri, materiale și active biologice	121000
2.3. mijloace bănești și echivalentele acestora	53000
Total-activ	474000
Pasiv	
3. Capital propriu:	
3.1. Capital statutar și suplimentar	160000
3.2. Profit nerepartizat	224000
4. Datorii	90000
Total-pasiv	474000

15. Dacă posturile activului din bilanțul contabil în rapoartele uneia din întreprinderile grupului achită parțial datoriile corespunzătoare, reflectate în rapoartele altei întreprinderi, la consolidare aceste active și partea corespunzătoare a datoriilor trebuie să fie eliminate.

Exemplul 7. S.A. "Universul" detine obligațiunile S.A. "Dalan" în valoare de 55 000 lei, iar suma totală a împrumutului prin emisiune de obligațiuni a ultimei constituie 88 000 lei. În acest caz la consolidare se efectuează următoarele ajustări:

se elimină investițiile pe termen lung ale S.A. "Universul" în părți legate (în obligațiunile S.A. "Dalan") în mărime de 55 000 lei;

se micșorează cu 55 000 lei datoriile pe termen lung ale S.A. "Dalan". Dar întrucît împrumuturile pe termen lung ale S.A. "Dalan" sînt de 88 000 lei, diferența egală cu 33 000 lei (88 000 lei - 55 000 lei) constituie datoriile întreprinderii fiice față de creditorii externi, adică datoriile grupului de întreprinderi.

16. La plata de către întreprinderile fiice a dividendelor întreprinderii mamă se produce repartizarea suplimentară a profitului net în cadrul grupului de întreprinderi, de aceea la consolidare trebuie să se excludă indicatorii dividendelor plătite de către întreprinderea fiică întreprinderii mamă, precum și a veniturilor sub formă de dividende constatate și primite de către

întreprinderea mamă.

Cea mai mică parte a dividendelor întreprinderii fiice se plătește acționarilor, care nu intră în grupul de întreprinderi, din cota-parte minoritară în profitul net al întreprinderii fiice. Dacă aceste dividende sînt plătite pînă la data întocmirii bilanțului contabil consolidat, ajustările nu se introduc în acesta. Dacă, însă, dividendele sînt anunțate, dar nu sînt plătite, în cazul consolidării cota-parte minoritară în dividende, care corespunde cotei-părți în capitalul propriu al întreprinderii fiice și este reflectată în postul "Datorii față de fondatori și alți participanți" în raportul financiar distinct al întreprinderii fiice, se ia în calcul la determinarea mărimii "Cota-parte minoritară".

Exemplul 8. S.A. "Elcom", care utilizează pentru contabilitatea investițiilor metoda repartizării proporționale la 1 ianuarie 1998 a procurat 90% din acțiunile S.A. "Avîntul" în sumă de 145 000 lei. Depășirea valorii investițiilor asupra valorii capitalului propriu (goodwill) constituie 10 000 lei [145 000 lei - (150 000 lei x 0,90)]. Conform politicii de contabilitate a grupului de întreprinderi mărimea goodwill-ului se amortizează în curs de 10 ani. În primul an de activitate după data consolidării întreprinderea fiică a obținut un profit net în mărime de 30 000 lei și a anunțat dividende în sumă de 10 000 lei. În cursul celui de-al doilea an de activitate a grupului de întreprinderi pierderea netă a întreprinderii fiice a constituit 10 000 lei, însă, în conformitate cu politica dividendelor, aceasta a anunțat dividendele în sumă de 5 000 lei (pe seama profitului nerepartizat al anilor trecuți).

Soldul investițiilor întreprinderii mamă S.A. "Elcom" în întreprinderea fiică S.A. "Avîntul" la 31 decembrie 1998 și 31 decembrie 1999 se calculează după metoda repartizării proporționale (tabelul 9).

Tabelul 9

**Calcularea soldului investițiilor întreprinderii mamă "Elcom" în
întreprinderea fiică "Avîntul" la 31 decembrie 1998
și 31 decembrie 1999**

(în lei)

Indicatori	Suma
1998	
<i>Investiții în S.A. "Avontul" la 01.01.98</i>	<i>145000</i>
<i>Profitul întreprinderii fiice pe anul 1998 (30000 lei X0,90)</i>	<i>27000</i>
<i>Venitul constatat sub formă de dividnde pe anul 1998 (10000 lei X0,90)</i>	<i>(9000)</i>
Soldul investițiilor la 31.12.98	163000
1999	
<i>Pierderea întreprinderii fiice pe anul 1999 (10000 lei X0,90)</i>	<i>(9000)</i>
<i>Venitul constatat sub formă de dividnde pe anul 1998 (5000 lei X0,90)</i>	<i>(4500)</i>
Soldul investițiilor la 31.12.99	149000

Pentru întocmirea raportului financiar consolidat al grupului de întreprinderi indicate care include bilanțul contabil consolidat și raportul consolidat de profit și pierdere la 31.12.98 și 31.12.99 se utilizează tabelele 10 și 11. În acestea în baza balanțelor de verificare ale întreprinderii mamă "Elcom" și întreprinderii fiice "Avîntul" cu ajutorul ajustărilor necesare se calculează datele consolidate. În acest caz în creditul conturilor datele se arată în paranteze, iar în debitul conturilor - fără paranteze.

Tabelul 10

**Tabelul de lucru pentru întocmirea bilanțului contabil consolidat
și raportului consolidat de profit și pierdere ale grupului
de întreprinderi "Elcom" și "Avîntul" la 31 decembrie 1998**

**(primul an de activitate a grupului de întreprinderi
după data consolidării)**

(în lei)

Indicatorii	Balanțele de verificare al întreprinderilor		Eliminare (ajustări)		raportul consolidat de profit și pierdere	Cota-parte minoritară	Profitul controlat nerepartizat	Bilanțul contabil consolidat
	mamă-S.A. "Elcom"	fiică-S.A. "Avontul"	debit	credit				
A	1	2	3	4	5	6	7	8
1. Active pe termen lung:								
1.1.Active materialele pe termen lung	227000	170000		(1)27000 (2)135000 (1)9000 (3)10000 (4)1000				397000
1.2 Active financiare pe termen lung :	163000	-						
· Investiții pe termen lung în părți legate								9000
1.3. Goodwill								
2. Active curente	150000	105000						255000
3. Capital propriu:								
3.1. Capital statutar și suplimentar	(200000)	(100000)	(2)90000			(10000)		(200000)
· S.A. "Elcom"	(123000)	(50000)	(2)45000			(5000)	(123000)	
· S.A. "Avontul"								
3.2. Profit nerepartizat la 01.01.98								
· S.A. "Elcom"								
· S.A. "Avontul"								
4.Datorii	(150000)	(105000)						(225000)
5. Venituri	(100000)	(80000)			(180000)			
6. Cheltuieli, inclusiv privind impozitul pe venit	60000	50000	(4)1000		111000			
7. Profit net al întreprinderii fiice	(27000)		(1)27000					
8. Dividende anunțate și calculate		10000	(1)9000		1000			
Total	0	0	182000	182000				
9. Profit combinat net					(69000)			
10. Cota-parte minoritară în profitul net					3000	(3000)		
11. Profit controlat net					66000		(66000)	

12. Total cota-parte minoritară						(17000)		(17000)
13. Profit controlat nerepartizat la 31.12.98							(189000)	(189000)
Total								0

Notă. Profitul net combinat reprezintă suma profitului net al grupului de întreprinderi și a cotei-părți minoritare în profitul net.

Eliminare (ajustări):

⁽¹⁾ întrucât întreprinderea mamă "Elcom" contabilizează investițiile în întreprinderea fiică "Avântul" după metoda repartizării proporționale, mărimea investițiilor acesteia în întreprinderea fiică se mărește cu suma profitului obținut de întreprinderea fiică (proporțional cu cota-parte a acțiunilor cumpărate) și se micșorează cu mărimea dividendelor care revin întreprinderii mamă. Dat fiind faptul că întreprinderea fiică "Avântul" a obținut în anul 1998 un profit net în valoare de 30 000 lei (80 000 lei - 50 000 lei), 90% din aceasta sumă (27 000 lei) constituie venitul întreprinderii mamă. Prin urmare, întreprinderea mamă "Elcom" trebuie să-și majoreze investițiile sale în întreprinderea fiică cu 27 000 lei.

Întreprinderea fiică "Avântul" a anunțat dividende în sumă de 10 000 lei, din care 9 000 lei revin întreprinderii mamă, care trebuie să micșoreze cu această sumă investițiile sale în întreprinderea fiică.

În tabelul de lucru pentru întocmirea raportului financiar consolidat se efectuează prima ajustare:

a) se exclude profitul întreprinderii fiice "Avântul" și se micșorează investițiile întreprinderii mamă "Elcom" cu 27 000 lei;

b) se exclud dividendele prin majorarea investițiilor în întreprinderea fiică și micșorarea dividendelor anunțate și calculate. În tabelul 10 majorarea investițiilor se reflectă în col. 3 "debit", iar micșorarea dividendelor anunțate - în col.4 "credit". Diferența de 1 000 lei (10 000 lei - 9 000 lei) reprezintă dividendele cotei-părți minoritare;

⁽²⁾ se elimină 90% din capitalul propriu. În acest scop se micșorează capitalul propriu cu 135 000 lei (100 000 lei x 0,90 + 50 000 lei x 0,90) și investițiile în întreprinderea fiică - cu aceeași sumă. În tabelul de lucru micșorarea capitalului propriu se reflectă în rd. 3.1 "Capital statutar și suplimentar" și în rd. 3.2 "Profit nerepartizat", col.3 "debit", iar micșorarea investițiilor - în rd. 1.2 "Investiții pe termen lung în părți legate", col. 4 "credit";

⁽³⁾ se determină mărimea goodwill-ului. Întrucât valoarea investițiilor întreprinderii mamă "Elcom" constituie 163 000 lei (pentru 90% din acțiunile întreprinderii fiice "Avântul"), valoarea investițiilor care depășește valoarea de bilanț a capitalului propriu al întreprinderii fiice (adică goodwill-ul) constituie 10 000 lei [163 000 lei - (27 000 lei + 135 000 lei - 9 000 lei)]. În tabelul de lucru suma goodwill-ului se reflectă în col. 3 "debit", iar micșorarea investițiilor în întreprinderea fiică cu 10 000 lei - în col. 4 "credit";

⁽⁴⁾ se calculează amortizarea goodwill-ului. În conformitate cu politica de contabilitate adoptată de grupul de întreprinderi, goodwill-ul se amortizează în curs de 10 ani. Prin urmare, în cursul anului 1998 amortizarea constituie 1 000 lei (10 000 lei : 10 ani). În tabelul 10 această sumă se reflectă în rd. 6 "Cheltuieli, inclusiv privind impozitul pe venit", col. 3 "debit" și în rd. 1.3 "Goodwill", col. 4 "credit".

Modul de întocmire a raportului financiar consolidat al grupului de întreprinderi la finele celui de-al doilea an de activitate după consolidare este prezentat în tabelul 11.

În esență, procedurile de consolidare pentru fiecare an se efectuează fără a ține cont de procedurile precedente.

Mărimea profitului nerepartizat al întreprinderilor la 31.12.98 (01.01.99) este calculată în felul următor:

S.A. "Elcom":

- sold la 01.01.98 - 123 000 lei,

- profitul net pe anul 1998 - 67 000 lei,
- sold la 31.12.98 - 190 000 lei;
- S.A. "Avântul":
- sold la 01.01.98 - 50 000 lei,
- profitul net pe anul 1998 - 30 000 lei,
- dividende anunțate - (10 000) lei,
- sold la 31.12.98 - 70 000 lei.

Tabelul 11

**Tabelul de lucru pentru întocmirea bilanțului contabil consolidat
și raportului consolidat de profit și pierdere ale grupului
de întreprinderi "Elcom" și "Avântul" la 31 decembrie 1999
(al doilea an de activitate a grupului de întreprinderi
după data consolidării)**

(în lei)

Indicatorii	Balanțele de verificare al întreprinderilor		Eliminare (ajustrri)		Raportul consolidat de profit și pierdere	Cota-parte minoritară	Profitul controlat nerepartizat	Bilanțul contabil consolidat
	mamă-S.A. "Elcom"	fiică-S.A. "Avontul"	debit	credit				
A	1	2	3	4	5	6	7	8
1. Active pe termen lung:								
1.1.Active materialele pe termen lung	251000	155000	(1)9000 (1)4500 (3)10000	(2)153000 (3)10000 (4)2000				4065000
1.2 Active financiare pe termen lung :	149000	-						
· Investiții în părți legate								8000
1.3. Goodwill								
2. Active curente	198000	137000						335000
3. Capital propriu:								
3.1. Capital statutar și suplimentar								
· S.A. "Elcom"	(200000)		(2)90000					(200000)
· S.A. "Avontul"		(100000)				(10000)		
3.2. Profit nerepartizat la 01.01.98	(190000)	(70000)	(4)1000 (2)63000			(7000)	(189000)	
· S.A. "Elcom"								
· S.A. "Avontul"								
4.Datorii	(198000)	(137000)						(335000)
5. Venituri	(100000)	(50000)			(150000)			
6. heltuiei, inclusiv privind impozitul pe venit	80000	60000	(4)1000		141000			
7. Pierdere netă a întreprinderii fiice	(9000)		(1)9000					
8. Dividende anunțate și calculate		5000	(1)4500		500			
Total	0	0	178500	178500				
9. Profit combinat net					(9000)			
10. Cota-parte minoritarr în profitul net					1000	(1000)		

11. Profit controlat net					10000		(10000)	
12. Total cota-parte minoritară						(15500)		(15500)
13. Profit controlat nerepartizat la 31.12.98							(199000)	(199000)
Total								0

Eliminare (ajustări):

⁽¹⁾ se elimină rezultatul financiar net al întreprinderii fiice "Avîntul". Întrucît în anul 1999 pierderea netă a întreprinderii fiice a constituit 10 000 lei (50 000 lei - 60 000 lei), întreprinderea mamă "Elcom" a înregistrat 90% din pierderile nete ale întreprinderii fiice, adică 9 000 lei (10 000 lei x 0,90), micșorînd cu această sumă mărimea investițiilor. Din această cauză în tabelul de lucru investițiile în întreprinderea fiică se majorează, iar pierderea întreprinderii fiice se micșorează cu 9 000 lei. Această sumă se reflectă respectiv în rd.1.2 "Investiții în părți legate", col.3 "debit" și în rd. 7 "Pierdere netă a întreprinderii fiice", col.4 "credit".

Deși întreprinderea fiică a înregistrat pierderi, aceasta conform politicii dividendelor a anunțat despre plata dividendelor în sumă de 5 000 lei, din care întreprinderea mamă a constatat 90%, adică 4 500 lei (5 000 lei x 0,90), care este necesar să se elimine. De aceea în tabelul de lucru investițiile în întreprinderea fiică se majorează prin înscrierea în rd.1.2 "Investiții în părți legate", col.3 "debit" a sumei de 4 500 lei și cu această sumă se micșorează dividendele anunțate și calculate. Micșorarea dividendelor anunțate și calculate se reflectă în rd.8, col.4 "credit". Cealaltă parte (500 lei) sînt dividendele cotei-părți minoritare și de aceea se reflectă în col. 6 "Cota-parte minoritară";

⁽²⁾ se elimină 90% din capitalul propriu: în tabelul de lucru în col.3 "debit" prin înregistrările respective în rd. 3.1 "Capital statutar și suplimentar" și 3.2 "Profit nerepartizat al întreprinderii fiice" se micșorează mărimea capitalului propriu al întreprinderii fiice cu 90 000 lei (100 000 lei x 0,90) și al profitului nerepartizat - cu 63 000 lei (70 000 lei x 0,90). Cu suma acestor mărimi se micșorează investițiile în întreprinderea fiică prin înregistrarea sumei de 153 000 lei (90 000 lei + 63 000 lei) în rd.1.2 "Investiții în părți legate", col.4 "credit";

⁽³⁾ se determină goodwill-ul (depășirea investițiilor înregistrate la întreprinderea mamă asupra mărimii capitalului propriu cumpărat): $[149\,500\text{ lei} - (100\,000\text{ lei} + 70\,000\text{ lei} - 10\,000\text{ lei} - 5\,000\text{ lei}) \times 0,90] = 10\,000\text{ lei}$. În tabelul de lucru mărimea goodwill-ului (10 000 lei) se reflectă în rd.1.3 "Goodwill", col.3 "debit", iar micșorarea investițiilor în întreprinderea fiică în sumă de 10 000 lei - în rd.1.2 "Investiții în părți legate", col.4 "credit";

⁽⁴⁾ se calculează amortizarea goodwill-ului. Întrucît goodwill-ul se amortizează timp de 10 ani, în curs de doi ani amortizarea lui constituie 2000 lei. În tabelul de lucru această sumă se reflectă în rd. 1.3 "Goodwill", col. 4 "credit" și în bilanțul contabil consolidat mărimea goodwill-ului va constitui 8 000 lei. În cheltuielile grupului de întreprinderi se include amortizarea anului curent - 1 000 lei, iar amortizarea goodwill-ului pe perioadele precedente se trece la profitul nerepartizat al întreprinderii mamă existent la 01.01.99. De aceea în tabelul de lucru în rd. 6 "Cheltuieli, inclusiv privind impozitul pe venit", col. 3 "debit" se reflectă majorarea cheltuielilor cu 1 000 lei, iar în rd. 3.2 "Profit nerepartizat al întreprinderii mamă" - micșorarea profitului nerepartizat cu aceeași sumă.

Bilanțul contabil consolidat și raportul consolidat de profit și pierdere ale grupului de întreprinderi la finele celui de-al doilea an de activitate după data consolidării sînt prezentate respectiv în tabelele 12 și 13.

Tabelul 12

**Bilanțul contabil al grupului de întreprinderi
"Elcom" și "Avîntul" la 31 decembrie 1999**

(în lei)

Indicatori	Suma
------------	------

Activ	
1. Active pe termen lung:	
1.1. Active materiale (goodwill)	8000
1.2. Active materiale pe termen lung	406000
2. Active curente	335000
Total-activ	749000
Pasiv	
3. Capital propriu:	
3.1. Capital statutar și suplimentar	200000
3.2. Profit nerepartizat	199000
4. Datorii	335000
5. Cota-parte minoritară	15500
Total-pasiv	749000

Tabelul 13

**Raportul consolidat de profit și pierdere al grupului
de întreprinderi "Elcom" și "Avîntul" la 31 decembrie 1999
(în lei)**

<i>Indicatori</i>	<i>Suma</i>
1. Venituri	150000
2. Cheltuieli, inclusiv privind impozitul pe venit	141000
3. Cota-parte minoritară în profitul net (pierdere netă)	(1000)
4. Profit controlat net (rd.1-rd.2-rd.3)	10000

17. Dacă operațiunile comerciale se efectuează între întreprinderile grupului, obținerea în urma acestor operațiuni a profitului de către una din întreprinderi nu înseamnă obținerea profitului de întregul grup de întreprinderi. Obținerea profitului de întregul grup de întreprinderi devine posibilă numai la vânzarea produselor (mărfurilor, serviciilor) cumpărătorilor care nu fac parte din grup. Dat fiind acest fapt, la întocmirea raportului consolidat de profit și pierdere apare necesitatea eliminării profiturilor nerealizate intergrup și a cheltuielilor intergrup rezultate din vânzarea produselor (mărfurilor, serviciilor).

O asemenea eliminare se complică prin discordanțele în timpul încheierii tranzacțiilor (de exemplu, livrările intergrup pot fi efectuate într-o perioadă de gestiune, iar vânzarea acestora în afara grupului de întreprinderi - în altă perioadă de gestiune), precum și prin existența soldurilor stocurilor de mărfuri, materiale și active biologice la începutul și sfârșitul perioadei de gestiune, întrucât acestea cuprind profitul nerealizat. De aceea eliminarea este necesară la întocmirea atât a raportului consolidat de profit și pierdere, cât și a bilanțului contabil consolidat.

Exemplul 9. Întreprinderea mamă "Luceafărul", care utilizează pentru contabilizarea investițiilor metoda repartizării proporționale, la 1 martie 1999 a procurat 80% din acțiunile întreprinderii fiice "Bimacom". În perioada de gestiune întreprinderea "Bimacom" a vândut întreprinderii mamă un lot de mărfuri în sumă de 450 000 lei. Nivelul profitului brut înregistrat de întreprinderea fiică constituie 20%. Toate mărfurile sînt vîndute la finele anului cumpărătorilor externi, soldurile de mărfuri la începutul și sfârșitul perioadei lipsesc.

Din 450 000 lei întreprinderea mamă a plătit întreprinderii fiice 337 500 lei, iar suma de 112 500 lei este inclusă în datoriile pe termen scurt ale întreprinderii mamă și creanțele pe termen scurt ale întreprinderii fiice.

La întocmirea bilanțului contabil consolidat și raportului consolidat de profit și pierdereale grupului de întreprinderi în tabelul 14 se efectuează următoarele ajustări:

⁽¹⁾ se elimină profitul întreprinderii fiice: cu 270 000 lei se micșorează profitul întreprinderii fiice (col. 3 "debit") și cu aceeași sumă - investițiile în întreprinderea fiică (col.4 "credit");

⁽²⁾ se elimină 80% din capitalul propriu cumpărat: se micșorează capitalul statutar și

suplimentar cu 360 000 lei (450 000 x 0,80) și profitul nerepartizat al întreprinderii fiice - cu 252 000 lei (315 000 x 0,80), precum și investițiile în întreprinderea fiică - cu 612 000 lei (360 000 lei + 252 000 lei);

⁽³⁾ se elimină vânzările intergrup: se micșorează veniturile din vânzări și costul vânzărilor cu 450 000 lei;

⁽⁴⁾ se micșorează creanțele pe termen scurt ale întreprinderii fiice și datoriile pe termen scurt ale întreprinderii mamă cu 112 500 lei, adică cu suma pe care întreprinderea mamă n-a plătit-o întreprinderii fiice.

Tabelul 14

**Tabelul de lucru pentru întocmirea bilanțului contabil consolidat
și raportului consolidat de profit și pierdere ale
grupului de întreprinderi "Luceafărul" și "Bimacom"
la 31 decembrie 1999**

(în lei)

Indicatorii	Balanțele de verificare al întreprinderilor		Eliminare (ajustări)		raportul consolidat de profit și pierdere	Cota- parte mino- ritară	Profitul controlat nerepar- tizat	Bilanțul contabil consoli- dat
	mamă- S.A. "Luce- afărul"	fiică-S.A. "Bimacom"	debit	credit				
A	1	2	3	4	5	6	7	8
1. Active pe termen lung:								
1.1. Active materialele pe termen lung	1200000	680000		(1)270000 (2)612000				1880000
1.2 Active financiare pe termen lung :	882000	-						
· Investiții în părți legate								
1.3. Goodwill								
2. Active curente:				(4)112500				
2.1. stocuri de mărfuri, materiale și active biologice	315000 495000 213000	180000 675000 17500						495000 1057500 230500
2.2. Creanțe pe termen scurt								
2.3. mijloace bănești și echivalentele acestora								
3. Capital propriu:								
3.1. Capital statutar și suplimentar	(900000)		(2)360000					(900000)
· S.A. "Luceafărul"		(450000)				(90000)		
· S.A. "Bimacom"	(1125000)	(315000)	(2)252000			(63000)	(1125000)	
3.2. Profit nerepartizat la 01.01.99								
· S.A. "Luceafărul"								
· S.A.								

"Bimacom"								
4. Datorii pe termen scurt	(360000)	(450000)	(4)112500					(697000)
5. Vânzări nete	(3150000)	(2250000)	(3)450000		(4950000)			
6. Costul vânzărilor	2295000	1575000		(4)450000	3420000			
7. Cheltuielile perioadei, inclusiv privind impozitul pe venit	405000	337500			742500			
8. Profit net al întreprinderii fiice	(270000)		(1)270000					
Total	0	0	1444500	1444500				
9. Profit combinat net					(787500)			
10. Cota-parte minoritară în profitul net					67500	(67500)		
11. Profit controlat net					720000		(720000)	
12. Total cota-parte minoritară						(220500)		(220500)
13. Profit controlat nerepartizat la 31.12.98							(1845000)	(1845000)
Total								0

18. Dacă una din întreprinderile grupului a vândut mărfuri altei întreprinderi din același grup, iar ultima pînă la data întocmirii raportului financiar consolidat nu le-a revândut cumpărătorului extern, aceste mărfuri rămîn ca stocuri ale grupului de întreprinderi și profitul din vânzarea acestora rămîne nerealizat. La întocmirea rapoartelor financiare consolidate cu suma corespunzătoare se ajustează costul vânzărilor reflectat în raportul consolidat de profit și pierdere și valoarea stocurilor de mărfuri, materiale și active biologice reflectată în bilanțul contabil consolidat.

Exemplul 10. Fie că mărfurile în sumă de 90 000 lei, procurate de întreprinderea mamă "Luceafărul" de la întreprinderea fiică "Bimacom" (vezi exemplul 9), nu se vînd terților, ci se includ în stocurile mărfurilor întreprinderii mamă conform situației din 31.12.99.

În cazul dat la întocmirea raportului financiar consolidat al grupului de întreprinderi, în afară de cei patru pași de eliminare enumerați în exemplul 9, se efectuează un pas suplimentar - al cincilea;

⁽⁵⁾ se elimină profitul nerealizat în soldurile stocurilor de mărfuri, materiale și active biologice la finele anului. În componența stocurilor de mărfuri ale întreprinderii mamă la finele anului sînt incluse mărfurile cumpărate de la întreprinderea fiică, dar care nu sînt vîndute terților. Valoarea acestora constituie 108 000 lei

(90 000 lei x 1,2), întrucît întreprinderea fiică le-a vîndut întreprinderii mamă cu un adaos de 20% (pornind de la nivelul profitului brut). Diferența în mărime de 18 000 lei (108 000 lei - 90 000 lei) constituie un profit brut care se consideră realizat pentru întreprinderea fiică, dar nerealizat - pentru grupul de întreprinderi. Întrucît în raportul financiar consolidat se reflectă operațiunile numai cu cumpărătorii externi și se exclude profitul nerealizat, mărimea stocurilor de mărfuri, materiale și active biologice se micșorează pînă la "valoarea de intrare", adică pînă la valoarea la care întreprinderea fiică le-a cumpărat de la terți, de aceea în tabelul 15 costul vânzărilor se majorează cu 18 000 lei, iar mărimea stocurilor de mărfuri, materiale și active biologice la finele anului se micșorează cu această sumă.

Tabelul 15

**Tabelul de lucru pentru întocmirea bilanțului contabil consolidat
și raportului consolidat de profit și pierdere ale**

grupului de întreprinderi "Luceafărul" și "Bimacom"
la 31 decembrie 1999 (cu eliminarea profitului
nerealizat)

(în lei)

Indicatorii	Balanțele de verificare al întreprinderilor		Eliminare (ajustrii)		raportul consolidat de profit și pierdere	Cota- parte mino- ritară	Profitul controlat nerepar- tizat	Bilanțul contabil consoli- dat
	mamă- S.A. "Luce- afărul"	fiică-S.A. "Bimacom"	debit	credit				
A	1	2	3	4	5	6	7	8
1. Active pe termen lung:								
1.1.Active materialele pe termen lung	1200000	680000		(1)270000 (2)612000				1880000
1.2 Active financiare pe termen lung :	882000	-						
· Investiții în părți legate								
1.3. Goodwill								
2. Active curente:				(4)112500				
2.1. stocuri de mărfuri, materiale și active biologice	315000 495000 213000	180000 675000 17500						495000 1057500 230500
2.2. Creanțe pe termen scurt								
2.3. mijloace bănești și echivalentele acestora								
3. Capital propriu:								
3.1. Capital statutar și suplimentar	(900000)	(450000)	(2)360000			(90000)		(900000)
· S.A. "Luceafărul"	(1125000)	(315000)	(2)252000			(63000)	(1125000)	
· S.A. "Bimacom"								
3.2. Profit nerepartizat la 01.01.99								
· S.A. "Luceafărul"								
· S.A. "Bimacom"								
4.Datorii pe termen scurt	(360000)	(450000)	(4)112500					(697000)
5. Vânzări nete	(3150000)	(2250000)	(3)450000		(4950000)			
6. Costul vânzărilor	2295000	1575000	(3)18000	(4)450000	34380000			
7. Cheltuielile perioadei.	405000	337500			742500			

inclusiv privind impozitul pe venit								
8. Profit net al întreprinderii fiice	(270000)		(1)270000					
Total	0	0	1462500	1462500				
9. Profit combinat net								
10. Cota-parte minoritară în profitul net					63900	(63900)		
11. Profit controlat net					705000		(705000)	
12. Total cota- parte minoritară						(216900)		(216900)
13. Profit controlat nerepartizat la 31.12.98							(1830600)	(1830600)
Total								0

Bilanțul contabil consolidat și raportul consolidat de profit și pierdere ale grupului de întreprinderi la 31.12.99 sînt prezentate respectiv în tabelele 16 și 17.

Tabelul 16

**Bilanțul contabil al grupului de întreprinderi "Luceafărul"
și "Bimacom" la 31 decembrie 1999**

(în lei)

Indicatori	Suma
Activ	
1. Active pe termen lung	1880000
2. Active curente:	
2.1. stocuri de mărfuri, materiale și active biologice	477000
2.2. Creanțe pe termen scurt	1057500
2.3. mijloace bănești și echivalentele acestora	230500
Total-activ	3645000
Pasiv	
3. Capital propriu:	
3.1. Capital statutar și suplimentar	900000
3.2. Profit nerepartizat	1830000
4. Datorii pe termen lung	0
5. Datorii pe termen scurt	697000
6. Cota-parte minoritară	216900
Total-pasiv	3645000

Tabelul 17

**Raportul consolidat de profit și pierdere al grupului de
întreprinderi "Luceafărul" și "Bimacom" la 31 decembrie 1999**

(în lei)

Indicatori	Suma
1. Venituri nete	4950000
2. Costul vânzărilor	3438000
3. Profit brut (rd.1-rd.2)	1512000
4. Cheltuieli, inclusiv privind impozitul pe venit	141000

5. Cota-parte minoritară în profitul net	63000
6. Profit controlat net (rd.3-rd.4-rd.5)	705000

19. Dacă întreprinderea mamă contabilizează investițiile în întreprinderile fiice prin metoda valorii, investițiile procurate se reflectă la valoarea de intrare, care ulterior nu se modifică. În acest caz la întocmirea rapoartelor financiare consolidate este necesar să se treacă de la metoda valorii la metoda repartizării proporționale. O atare trecere permite, cu ajutorul unei ajustări în tabelul de lucru, să se efectueze consolidarea ca și în cazul contabilizării investițiilor în întreprinderile fiice prin metoda repartizării proporționale. Însă o astfel de trecere se efectuează numai începând cu cel de-al doilea an de activitate după data consolidării.

Pentru trecerea de la metoda valorii la metoda repartizării proporționale este necesar:

- să se determine cota-parte a întreprinderii mamă în profitul nerepartizat al fiecărei întreprinderi fiice pe perioada de la data consolidării până la începutul anului curent. În acest scop se află diferența dintre mărimile profitului nerepartizat al întreprinderii fiice la începutul anului curent și la data consolidării, care ulterior se înmulțește cu procentul acțiunilor procurate de întreprinderea mamă. În tabelul de lucru la suma obținută se debitează investițiile în întreprinderea fiică și se creditează profitul nerepartizat al întreprinderii mamă;

- să se excludă dividendele pe anul curent. În acest caz în tabelul de lucru se debitează venitul sub formă de dividende și se creditează mărimea dividendelor aferente întreprinderii mamă.

Exemplul 11. La 2 ianuarie 1998 S.A. "Dalan" a procurat 90% din acțiunile cu drept de vot ale S.A. "Digas" ?n valoare de 290 000 lei. Profitul nerepartizat al ultimei la 01.01.98 a constituit 100 000 lei. În conformitate cu politica sa de contabilitate S.A. "Dalan" contabilizează investițiile în S.A. "Digas" după metoda valorii. Datele generalizate privind mărimea activelor, pasivelor, veniturilor, cheltuielilor și dividendelor anunțate ale S.A. "Dalan" și S.A. "Digas" la 31 decembrie 1998 și 1999 sînt prezentate în tabelul 18.

Tabelul 18

**Date generalizate din balanțele de verificare
ale S.A. "Dalan" și S.A. "Digas"**

(în lei)

Indicatorii	balanțele de verificare ale			
	S.A. "Dalan"		S.A. "Digas"	
	31.12.98	31.12.99	31.12.98	31.12.99
1. Investiții în întreprinderea fiică S.A. "Digas"	290000	290000	-	-
2. Active nete	454000	503000	340000	310000
3. Capital statutar și suplimentar	(400000)	(400000)	(200000)	(200000)
4. Profit nerepartizat la începutul anului	(246000)	(344000)	(100000)	(140000)
5. Venituri (cu excepția veniturilor sub formă de dividende)	(200000)	(200000)	(160000)	(100000)
6. Cheltuieli	120000	160000	100000	120000
7. Venituri sub formă de dividende	(18000)	(9000)		
8. Dividende anunțate			20000	10000
Total	0	0	0	0

Pentru întocmirea bilanțului contabil consolidat și raportului consolidat de profit și pierdere ale grupului de întreprinderi la 31.12.98 se utilizează tabelul 19.

Tabelul 19

**Tabelul de lucru pentru întocmirea bilanțului contabil consolidat
și raportului consolidat de profit și pierdere ale
grupului de întreprinderi "Dalan" și "Digas"
la 31 decembrie 1998**

(în lei)

Indicatorii	Balanțele de verificare al întreprinderilor	Eliminare (ajustrri)	raportul consolidat de profit	Cota-parte mino-	Profitul controlat nerepar-	Bilanțul contabil consoli-
-------------	---	----------------------	-------------------------------	------------------	-----------------------------	----------------------------

	mamă- S.A. "Dalan"	fiică- S.A. "Digas"	debit	credit	și pierdere	ritară	tizat	dat
A	1	2	3	4	5	6	7	8
1. Investiții în S.A. "Digas"	290000			(2)270000 (3)20000				
2. Goodwill			(3)20000	(4)2000				18000
3. Active nete (cu excepția investițiilor în S.A. "Digas")	454000	340000						794000
4. Capital propriu:								
43.1. Capital statutar și suplimentar	(400000)	(200000)	(2)180000			(20000)		(400000)
· S.A. "Dalan"								
· S.A. "Digas"	(246000)	(100000)	(2)90000			(10000)	(246000)	
4.2. Profit nerepartizat la 01.01.98								
· S.A. "Dalan"								
· S.A. "Digas"								
5. Venituri	(20000)	(160000)			(180000)			
6. cheltuieli, inclusiv privind impozitul pe venit	120000	100000	(4)2000		222000			
7. Venituri din dividende	(18000)		(1)18000					
8. Dividende anunțate și calculate		20000		(1)18000		2000		
Total	0	0	320000	320000				
9. Profit combinat net					(138000)			
10. Cota-parte minoritară în profitul net					6000	(6000)		
11. Profit controlat net					132000		(132000)	
12. Total cota- parte minoritară						(34000)		(34000)
13. Profit controlat nerepartizat la 31.12.98							(378000)	(378000)
Total								0

Eliminare (ajustări):

(1) se elimină dividendele: întreprinderea mamă "Dalan" contabilizează investițiile în întreprinderea fiică "Digas" după metoda valorii. La utilizarea acestei metode, în conformitate cu S.N.C. 28 "Contabilitatea investițiilor în întreprinderile asociate", întreprinderea "Dalan" își

reflectă investițiile sale în întreprinderea fiică la valoarea de intrare care ulterior nu se modifică, constată veniturile sub formă de dividende din investițiile în întreprinderea fiică și le reflectă în raportul privind rezultatele financiare.

Dat fiind faptul că întreprinderea fiică "Digas" a anunțat dividendele în sumă de 20 000 lei, întreprinderea mamă "Dalan" a recunoscut numai 18 000 lei (20 000 lei - 0,90). În legătură cu aceasta în tabelul de lucru se micșorează veniturile din dividende cu 18 000 lei și mărimea dividendelor anunțate - la aceeași sumă. Diferența în sumă de 2 000 lei (20 000 lei - 18 000 lei) reprezintă dividendele cotei-părți minoritare;

⁽²⁾ se elimină cota-parte (90%) a întreprinderii mamă "Dalan" în capitalul statutar al întreprinderii fiice "Digas". În acest scop capitalul statutar și suplimentar al întreprinderii fiice "Digas" se micșorează cu 180 000 lei (200 000 lei x 0,90), iar profitul nerepartizat al acesteia - cu 90 000 lei (100 000 lei x 0,90); se micșorează și investițiile întreprinderii mamă în întreprinderea fiică - cu 270 000 lei (180 000 lei + 90 000 lei);

⁽³⁾ se determină mărimea goodwill-ului (investițiile înregistrate la întreprinderea mamă depășesc mărimea capitalului propriu procurat) - 20 000 lei [290 000 lei - (200 000 lei + 100 000 lei) x 0,90]. În tabelul de lucru în rândul respectiv, col.3 "debit" se reflectă mărimea goodwill-ului și se micșorează investițiile în întreprinderea fiică în sumă de 20 000 lei;

⁽⁴⁾ se calculează amortizarea goodwill-ului. Întrucât goodwill-ul se amortizează în curs de 10 ani, în cursul anului 1998 amortizarea constituie 2 000 lei (20 000 lei:10 ani). Prin urmare, în tabelul de lucru, pe de o parte, trebuie să se majoreze cheltuielile cu 2 000 lei, iar, pe de altă parte, - să se micșoreze mărimea goodwill-ului cu aceeași sumă.

Procedura întocmirii raportului financiar consolidat în cel de-al doilea an de activitate a grupului de întreprinderi după data consolidării este prezentată în tabelul 20.

Tabelul 20

Tabelul de lucru pentru întocmirea bilanțului contabil consolidat și raportului consolidat de profit și pierdere ale grupului de întreprinderi "Dalan" și "Digas" la 31 decembrie 1999

(în lei)

Indicatorii	Balanțele de verificare al întreprinderilor		Eliminare (ajustări)		raportul consolidat de profit și pierdere	Cota-parte minoritară	Profitul controlat nerepartizat	Bilanțul contabil consolidat
	mamă- S.A. "Dalan"	fiică S.A. "Digas"	debit	credit				
A	1	2	3	4	5	6	7	8
1. Investiții în S.A. "Digas"	290000		(c)36000	(2)306000 (3)20000				
2. Goodwill			(3)20000	(4)4000				16000
3. Active nete (cu excepția investițiilor în S.A. "Digas")	503000	310000						813000
4. Capital propriu:								
43.1. Capital statutar și suplimentar	(400000)	(200000)	(2)180000			(20000)		(400000)
· S.A. "Dalan"								
· S.A. "Digas"			(4)2000					
4.2. Profit nerepartizat la 01.01.98	(344000)	(140000)	(2)126000	(c)36000		(14000)	(378000)	
· S.A. "Dalan"								
· S.A. "Digas"								
5. Venituri	(20000)	(100000)			(300000)			

6. cheltuieli, inclusiv privind impozitul pe venit	160000	120000	(4)2000		282000			
7. Venituri din dividende	(9000)		(1)9000					
8. Dividende anunțate și calculate		10000		(1)9000		1000		
Total	0	0	375000	375000				
9. Profit combinat net					(18000)			
10. Cota-parte minoritară în profitul net					(2000)	2000		
11. Profit controlat net					20000		(20000)	
12. Total cota-parte minoritară						(31000)		(31000)
13. Profit controlat nerepartizat la 31.12.98							(378000)	(378000)
Total								0

Eliminare (ajustări):

(c) se efectuează trecerea de la metoda valorii la metoda repartizării proporționale. În acest scop se calculează cota-parte a întreprinderii mamă în profitul nerepartizat al întreprinderii fiice în curs de doi ani: modificarea profitului nerepartizat al întreprinderii fiice pe anii 1998-1999 constituie 40 000 lei (140 000 lei - 100 000 lei), iar cota-parte a întreprinderii mamă în această sumă - 36 000 lei (40 000 lei x 0,90).

În tabelul de lucru se efectuează prima ajustare: se majorează investițiile în întreprinderea fiică cu 36 000 lei și profitul nerepartizat al întreprinderii mamă cu aceeași sumă;

(1) se exclud dividendele pe anul curent. În anul 1999 întreprinderea fiică a anunțat dividende în sumă de 10 000 lei, din care întreprinderea mamă a constatat veniturile din dividende în mărime de 90% din această sumă, adică 9 000 lei. Pentru eliminarea acestora în tabelul de lucru se micșorează veniturile din dividende și mărimea dividendelor cu 9 000 lei aferente întreprinderii mamă. Cealaltă parte din dividende egală cu 1 000 lei reprezintă dividendele cotei-părți minoritare;

(2) se elimină 90% din capitalul propriu: se micșorează capitalul statutar cu 180 000 lei (20 000 lei x 0,90) și profitul nerepartizat - cu 126 000 lei (140 000 lei x 0,90), iar cu suma acestor mărimi se micșorează investițiile în întreprinderea fiică;

(3) se determină mărimea cu care investițiile înregistrate la întreprinderea mamă depășesc mărimea capitalului propriu procurat: $[290\,000\text{ lei} - (200\,000 + 100\,000\text{ lei} - 20\,000\text{ lei} - 10\,000\text{ lei}) \times 0,90] = 20\,000\text{ lei}$. În tabelul de lucru se reflectă goodwill-ul prin înscrierea în rîndul corespunzător, col.3 "debit" a sumei de 20 000 lei și se micșorează investițiile în întreprinderea fiică cu aceeași sumă;

(4) se calculează amortizarea goodwill-ului. Întrucît goodwill-ul se amortizează în timp de 10 ani, în curs de 2 ani (1998-1999) amortizarea constituie 4 000 lei $[(20\,000\text{ lei} : 10\text{ ani}) \times 2\text{ ani}]$. De aceea în tabelul de lucru goodwill-ul se micșorează cu 4 000 lei și în bilanțul contabil consolidat mărimea acestuia va constitui 16 000 lei. În cheltuielile anului curent se includ 2 000 lei, iar amortizarea goodwill-ului pe anul precedent se trece la profitul nerepartizat al întreprinderii mamă existent la 01.01.99. Prin urmare, în tabelul de lucru profitul nerepartizat al întreprinderii mamă se micșorează cu 2 000 lei prin înregistrarea corespunzătoare în col.3 "debit".

20. La întocmirea raportului financiar consolidat la datele raportate care urmează după consolidare poate fi înregistrată o depășire a pierderilor minorității în întreprinderea fiică inclusă în raportul de față asupra cotelor de participație a minorității în capitalul propriu al acestei

întreprinderi fiice. În acest caz suma depășirii și toate pierderile ulterioare aferente minorității, la întocmirea raportului consolidat de profit și pierdere, se scad din cota-parte majoritară. Dacă întreprinderea fiică va obține ulterior profit, acesta va fi inclus în cota-parte majoritară până când pierderile cotei-părți minoritare, raportate anterior la cota-parte majoritară, nu vor fi recuperate.

Exemplul 12. Întreprinderea mamă "Iraida" deține 80% din acțiunile cu drept de vot ale întreprinderii fiică "Selina". La 1 ianuarie 1998 mărimea capitalului propriu al S.A. "Selina" a constituit 60 000 lei. În raportul financiar distinct pe anul 1998 S.A. "Selina" a reflectat pierdere netă obținută în mărime de 70 000 lei.

Întreprinderea mamă "Iraida" la întocmirea raportului financiar consolidat calculează mărimea rezultatului controlat și mărimea cotei-părți minoritare în pierderea netă a întreprinderii fiice. Astfel, în cazul dat în cota-parte majoritară în pierderea netă a S.A. "Selina", adică la rezultatul controlat al grupului de întreprinderi, se trec 56 000 lei ($70\,000\text{ lei} \times 0,80$). Prin urmare, cota-parte minoritară constituie 14 000 lei ($70\,000\text{ lei} \times 0,20$), depășind cu 2 000 lei cota-parte minoritară în capitalul propriu al întreprinderii fiice la începutul anului 1998 ($60\,000\text{ lei} \times 0,20 = 12\,000\text{ lei}$). De aceea întreprinderea mamă "Iraida" va adăuga la cota sa de pierderi încă 2 000 lei, adică suma cu care pierderile aferente cotei-părți minoritare în pierderea netă a S.A. "Selina" depășesc cota-parte minoritară în capitalul propriu al acesteia.

Asfel, în raportul consolidat de profit și pierdere al grupului de întreprinderi ("Iraida" - întreprinderea mamă și "Selina" - întreprinderea fiică) pe anul 1998 vor fi reflectate pierderile controlate în sumă de 58 000 lei ($56\,000\text{ lei} + 2\,000\text{ lei}$) și cota-parte minoritară în pierderea netă - 12 000 lei.

În cursul anului 1999 S.A. "Selina" a obținut profit net în valoare de 5 500 lei, din care 4 400 lei ($5\,500\text{ lei} \times 0,80$) aparțin întreprinderii mamă, iar 1 100 lei ($5\,500\text{ lei} \times 0,20$) constituie cota-parte minoritară în profitul net. Însă S.A. "Selina" în raportul consolidat de profit și pierdere pe anul 1999 va trece tot profitul în profitul controlat, iar în rîndul "Cota-parte minoritară în profitul net" va fi zero. Acest lucru se explică prin necesitatea compensării pierderilor întreprinderii fiice aferente cotei-părți minoritare absorbite în anul 1998 de întreprinderea mamă. Întrucît în anul 1999 cotei-părți minoritare îi revin 1 100 lei de profit al S.A. "Selina", întreaga sumă se trece la acoperirea pierderilor, absorbite de întreprinderea mamă în anul 1998. Rămîn neacoperite pierderi în mărime de 900 lei ($2\,000\text{ lei} - 1\,100\text{ lei}$).

Întreprinderea fiică "Selina" a obținut în cursul anului 2000 profit net în suma de 12 000 lei, din care cota-parte a întreprinderii mamă constituie 9 600 lei ($12\,000\text{ lei} \times 0,80$), iar cota-parte a acționarilor care nu intră în grupul de întreprinderi și dețin 20% din acțiunile cu drept de vot ale S.A. "Selina" - 2 400 lei. Însă în raportul consolidat de profit și pierdere al grupului de întreprinderi "Iraida" și "Selina" pe anul 2000 vor fi reflectați 10 500 lei în rîndul "Profit net controlabil" și 1 500 lei ($2\,400\text{ lei} - 900\text{ lei}$) - în rîndul "Cota-parte minoritară în profitul net", întrucît 900 lei vor fi utilizați pentru compensarea pierderilor aferente cotei-părți minoritare absorbite anterior (în anul 1998) de întreprinderea mamă.

Prezentarea rapoartelor financiare consolidate (S.N.C. 27, paragrafele 22-23)

21. Întreprinderea mamă prezintă raportul financiar consolidat nu mai rar decît o dată pe an acționarilor (participanților) săi, precum și altor utilizatori ai informației financiare - în cazurile prevăzute de legislația Republicii Moldova.

Publicitatea informației

22. Întreprinderea mamă în anexa la raportul financiar consolidat trebuie să dezvăluie, în conformitate cu paragraful 26 al S.N.C. 27, informații suplimentare, și anume:

listele întreprinderilor fiice incluse și neincluse în rapoartele financiare consolidate, cu indicarea denumirilor acestora, țării de înregistrare și sediului, precum și a proporțiilor cotei-părți de posesiune sau corelației voturilor existente;

cauzele neincluserii întreprinderilor fiice în rapoartele financiare consolidate:

- denumirile întreprinderilor în care întreprinderii mama îi revin direct sau indirect mai mult de jumătate de voturi, dar care în urma lipsei controlului asupra acestora nu sînt întreprinderi fiice;

- caracterul relațiilor reciproce între întreprinderile mamă și fiice în care întreprinderea mamă nu deține direct sau indirect mai mult de jumătate de voturi;

influența procurării (ieșirii) întreprinderilor fiice asupra situației financiare a grupului de întreprinderi la data raportată și totalurilor activității în cursul perioadei de gestiune.

În afară de aceasta, întreprinderea mamă trebuie să indice în rapoartele financiare distincte metoda utilizată pentru contabilizarea investițiilor în întreprinderile fiice.

Data intrării în vigoare a comentariilor

23. Prezentele comentarii intră în vigoare din data publicării în Monitorul Oficial al Republicii Moldova.