

## Eliminarea titlurilor deținute la filiale, la entitățile controlate în comun și la cele asociate

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

Academia de Studii Economice din București

### Abstract

*The aim of this article is the presentation, 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 elimination of the shareholdings in subsidiaries, the sharing of the subsidiary's equity, depending on the percentage of the interest, into the part that belongs to the company that consolidates and the part that belongs to the non-controlling interests, the elimination of the shareholdings owned in jointly controlled entities and in associates, as well as the determination of the equated shareholdings and the goodwill.*

**Key terms:** shares, participating shares, consolidation, parent, subsidiaries, jointly controlled entities, associates

**Termeni-cheie:** acțiuni, părți sociale, consolidare, societate-mamă, filiale, entități controlate în comun, entități asociate

**Clasificare JEL:** M41, M48

**To cite this article:** Corina-Graziella Bâtcă-Dumitru, *Eliminarea titlurilor deținute la filiale, la entitățile controlate în comun și la cele asociate*, *CECCAR Business Review*, N° 4/2021, pp. 19-27, DOI: <http://dx.doi.org/10.37945/cbr.2021.04.03>

### ➔ Eliminarea titlurilor deținute la filiale

Potrivit pct. 508 alin. (1) din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, cu modificările și completările ulterioare, consolidarea filialelor de către societatea-mamă presupune ca valorile contabile ale acțiunilor sau părților sociale în capitalul entităților incluse în consolidare să se compenseze cu proporția pe care o reprezintă în capitalurile proprii ale acestor entități. Compensarea se efectuează pe baza valorilor juste ale activelor și datoriilor identificabile la data achiziției acțiunilor sau părților sociale ori, în cazul în care achiziția are loc în mai multe etape, la data la care entitatea a devenit o filială.

Diferența rezultată în urma compensării se prezintă ca un element separat al bilanțului consolidat:

- diferența pozitivă – la fondul comercial pozitiv;
- diferența negativă – la fondul comercial negativ.

### Exemplul 1

Societatea G deține 90% din acțiunile societății A, titluri pe care le-a achiziționat la data constituirii acesteia. Societatea G consolidează societatea A pentru prima dată la data de 31.12.N.

La 31.12.N, capitalurile proprii ale societății A sunt următoarele: capital social – 200.000 lei; rezerve – 280.000 lei; rezultatul exercițiului – 170.000 lei.

*Ne propunem să contabilizăm eliminarea titlurilor și partajul rezultatului.*

**Dacă titlurile sunt achiziționate în momentul constituirii entității – nu rezultă fond comercial.**

– Partajul activului net (capitalurilor proprii) al (ale) societății A în partea ce revine societății G și partea ce revine minoritarilor la 31.12.N:

- lei -

Capitaluri proprii (activul net contabil)	Total	Partea ce revine societății G (90%)	Partea ce revine intereselor care nu controlează (10%)
Capital	200.000	200.000 x 90% = 180.000	200.000 x 10% = 20.000
Rezerve	280.000	280.000 x 90% = 252.000	280.000 x 10% = 28.000
Rezultatul exercițiului	170.000	170.000 x 90% = 153.000	170.000 x 10% = 17.000
<b>Total</b>	<b>650.000</b>	<b>585.000</b>	<b>65.000</b>

– Înregistrarea eliminării titlurilor A la nivelul bilanțului:

650.000 lei	%	=	%	650.000 lei
200.000 lei	101/A		261	180.000 lei <sup>1</sup>
	„Capital”		„Acțiuni deținute la entitățile afiliate”	
280.000 lei	106/A		106	252.000 lei
	„Rezerve”		Rezerve consolidate	
170.000 lei	121/A		121	153.000 lei <sup>2</sup>
	„Profit sau pierdere”		Rezultat consolidat	
			108	65.000 lei
			„Interese care nu controlează”	

<sup>1</sup> Costul de achiziție al titlurilor

<sup>2</sup> Partea G în rezultatul exercițiului

– Înregistrarea partajului rezultatului societății A la nivelul contului de profit și pierdere:

170.000 lei	%	=	121/A	170.000 lei
153.000 lei <sup>1</sup>	121		„Profit sau pierdere”	
	Rezultat ce revine acționarilor societății-mamă G			
17.000 lei <sup>2</sup>	1081			
	Rezultat – partea ce revine intereselor care nu controlează			

<sup>1</sup> Partea G în rezultatul exercițiului

<sup>2</sup> Partea intereselor care nu controlează în rezultatul exercițiului

## Exemplul 2

La data de 31.12.N-3, societatea G achiziționează 90% din acțiunile societății A la costul de 450.000 lei. Societatea G consolidează societatea A pentru prima dată la 31.12.N.

La 31.12.N, capitalurile proprii ale societății A sunt următoarele: capital social – 200.000 lei; rezerve – 280.000 lei; rezultatul exercițiului – 170.000 lei. La această dată se cunosc atât capitalurile proprii ale societății A, cât și valorile juste de la 31.12.N-3 ale activelor și datoriilor identificabile.

La 31.12.N-3, capitalurile proprii ale societății A au avut următoarele valori: capital subscris și vărsat – 200.000 lei; rezerve – 150.000 lei.

Totodată, la data achiziției titlurilor, valorile juste ale activelor și datoriilor identificabile au fost identice cu cele contabile, cu excepția unei clădiri, a cărei valoare justă a fost mai mare decât valoarea contabilă cu 60.000 lei. La acea dată, durata rămasă de amortizat a imobilului era de 40 ani.

Fondul comercial pozitiv se amortizează pe o perioadă de 5 ani.

*Ne propunem:*

- să calculăm fondul comercial;
- să prezentăm partajul capitalurilor proprii ale societății A;
- să contabilizăm eliminarea titlurilor și partajul rezultatului, precum și amortizarea plusului de valoare și a fondului comercial.

### **Dacă titlurile nu sunt achiziționate în momentul constituirii entității – rezultă fond comercial.**

În acest caz, consolidarea se efectuează pe baza valorilor juste ale activelor și datoriilor identificabile de la 31.12.N-3.

a) Determinarea fondului comercial:

- lei -

Costul de achiziție al titlurilor A		450.000
Capital A în N-3	200.000	
Rezerve A în N-3	150.000	
Plus de valoare aferent clădirii	60.000	
<b>Total active nete ale societății A evaluate la valoarea justă în N-3</b>	<b>410.000</b>	
Cota-parte din activele nete evaluate la valoarea justă (410.000 x 90%)		369.000
Fond comercial pozitiv (450.000 – 369.000)		81.000

b) Partajul activului net (capitalurilor proprii) al (ale) societății A în partea ce revine societății G și partea ce revine minoritarilor la 31.12.N:

- lei -

Capitaluri proprii (activul net contabil)	Total	Partea ce revine societății G (90%)	Partea ce revine intereselor care nu controlează (10%)
Capital	200.000	200.000 x 90% = 180.000	200.000 x 10% = 20.000
Rezerve	280.000	280.000 x 90% = 252.000	280.000 x 10% = 28.000
Rezultatul exercițiului	170.000	170.000 x 90% = 153.000	170.000 x 10% = 17.000
<b>Total</b>	<b>650.000</b>	<b>585.000</b>	<b>65.000</b>

c1) Înregistrarea eliminării titlurilor A la nivelul bilanțului:

Rezerve consolidate = Cota-parte ce revine societății G din rezervele societății A obținute după data achiziției titlurilor = (Rezerve la 31.12.N – Rezerve la 31.12.N-3) x 90% = (280.000 lei – 150.000 lei) x 90% = 117.000 lei

Interese care nu controlează = Cota-parte ce revine minoritarilor din capitalurile proprii ale societății A la 31.12.N + Cota-parte din plusul de valoare aferent construcției = 65.000 lei + 60.000 lei x 10% = 71.000 lei

<u>791.000 lei</u>	%	=	%	<u>791.000 lei</u>
200.000 lei	101/A		261	450.000 lei <sup>1</sup>
	„Capital”		„Acțiuni deținute	
280.000 lei	106/A		la entitățile afiliate”	
	„Rezerve”		106	117.000 lei
170.000 lei	121/A		Rezerve consolidate	
	„Profit sau pierdere”		121	153.000 lei <sup>2</sup>
81.000 lei	2071		Rezultat consolidat	
	„Fond comercial pozitiv”		108	71.000 lei
60.000 lei	212		„Interese care	
	„Construcții”		nu controlează”	

<sup>1</sup> Costul de achiziție al titlurilor

<sup>2</sup> Partea G în rezultatul exercițiului

c2) Înregistrarea partajului rezultatului societății A la nivelul contului de profit și pierdere:

<u>170.000 lei</u>	%	=	121/A	170.000 lei
153.000 lei <sup>1</sup>	121		„Profit sau pierdere”	
	Rezultat ce revine			
	acționarilor			
	societății-mamă G			
17.000 lei <sup>2</sup>	1081			
	Rezultat – partea			
	ce revine intereselor			
	care nu controlează			

<sup>1</sup> Partea G în rezultatul exercițiului

<sup>2</sup> Partea intereselor care nu controlează în rezultatul exercițiului

c3) Amortizarea diferenței din reevaluarea construcției:

Amortizarea construcției	Exercițiile precedente (N-2 și N-1)	Exercițiul curent (N)
Partea ce revine societății G	(60.000 lei (plus de valoare)/ 40 ani (durată rămasă) x 2 ani) x 90% = 2.700 lei	(60.000 lei (plus de valoare)/ 40 ani (durată rămasă) x 1 an) x 90% = 1.350 lei
Partea ce revine intereselor care nu controlează	(60.000 lei (plus de valoare)/ 40 ani (durată rămasă) x 2 ani) x 10% = 300 lei	(60.000 lei (plus de valoare)/ 40 ani (durată rămasă) x 1 an) x 10% = 150 lei
<b>Total</b>	<b>3.000 lei</b>	<b>1.500 lei</b>

• La nivelul bilanțului:

4.500 lei	%	=	2812	4.500 lei <sup>4</sup>
2.700 lei <sup>1</sup>	106		„Amortizarea construcțiilor”	
	Rezerve consolidate			
1.350 lei <sup>2</sup>	121			
	Rezultat consolidat			
450 lei <sup>3</sup>	108			
	„Interese care nu controlează”			

<sup>1</sup> Partea G aferentă anilor precedenți

<sup>2</sup> Partea G aferentă anului curent

<sup>3</sup> 300 lei + 150 lei

<sup>4</sup> 3.000 lei + 1.500 lei

• La nivelul contului de profit și pierdere:

1.500 lei	6811	=	%	<u>1.500 lei</u>
	„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”		121	1.350 lei <sup>1</sup>
			Rezultat ce revine acționarilor societății-mamă G	
			1081	150 lei <sup>2</sup>
			Rezultat – partea ce revine intereselor care nu controlează	

<sup>1</sup> Partea G aferentă anului curent

<sup>2</sup> Partea intereselor care nu controlează aferentă anului curent

c4) Amortizarea fondului comercial:

Exercițiile precedente (N-2 și N-1)	Exercițiul curent (N)
81.000 lei (fond comercial)/5 ani (durată de amortizare) x 2 ani = 32.400 lei	81.000 lei (fond comercial)/5 ani (durată de amortizare) x 1 an = 16.200 lei

• La nivelul bilanțului:

48.600 lei	%	=	2807	48.600 lei
32.400 lei	106		„Amortizarea fondului comercial”	
	Rezerve consolidate			
16.200 lei	121			
	Rezultat consolidat			

• La nivelul contului de profit și pierdere:

16.200 lei	6811	=	121	16.200 lei
	„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”		Rezultat ce revine acționarilor societății-mamă G	

## ➔ Eliminarea titlurilor deținute la entitățile controlate în comun și la cele asociate

Potrivit pct. 523 alin. (1) din OMFP nr. 1.802/2014, dacă o entitate inclusă în consolidare are entități asociate sau entități controlate în comun, acestea sunt prezentate separat în bilanțul consolidat, la elementul „**Titluri puse în echivalență**”, aplicându-se metoda punerii în echivalență.

**Metoda punerii în echivalență** este o metodă de contabilizare prin care investiția este inițial recunoscută la cost și ajustată ulterior în funcție de modificările post-achiziționare în cota investitorului din activele nete ale entității în care a investit. Profitul sau pierderea investitorului include cota sa din profitul sau pierderea entității în care a investit, conform alin. (2) al aceluiași punct.

Pct. 543 alin. (1) din reglementarea amintită prevede că partea de profit sau pierdere a entităților asociate și entităților controlate în comun atribuibilă interesului de participare în aceste entități este prezentată separat în contul de profit și pierdere consolidat, la elementul „**Profitul sau pierderea exercițiului financiar aferent(ă) entităților asociate și entităților controlate în comun**”.

### Exemplu

La data de 31.03.N, societatea SM achiziționează 30% din acțiunile societății Y la prețul de 60.000 lei. La această dată, capitalurile proprii ale societății Y au următoarele valori:

- lei -

Capitaluri proprii	31.03.N
Capital subscris și vărsat	140.000
Rezerve	20.000
Rezultatul exercițiului	10.000
<b>Total</b>	<b>170.000</b>

La data achiziționării titlurilor, valorile contabile și cele juste ale activelor și datoriilor societății Y sunt identice.

La 31.12.N și 31.12.N+1, capitalurile proprii ale societății Y au următoarele valori:

- lei -

Capitaluri proprii	31.12.N	31.12.N+1
Capital subscris și vărsat	140.000	140.000
Rezerve	20.000	20.000
Rezerve din reevaluare	20.000	20.000
Rezultatul reportat	-	8.000
Rezultatul exercițiului	8.000	12.000
<b>Total</b>	<b>188.000</b>	<b>200.000</b>

La 31.12.N și 31.12.N+1, societatea SM întocmește situații financiare consolidate, iar societatea Y, asupra căreia se exercită o influență semnificativă, este inclusă în perimetrul de consolidare. Fondul comercial recunoscut în situațiile financiare se amortizează pe o durată de 5 ani.

*Ne propunem să prezentăm etapele consolidării societății Y:*

a) la 31.12.N;

b) la 31.12.N+1.

**a) Consolidarea societății Y la 31.12.N:**

a1) Determinarea fondului comercial:

- lei -

i) Costul de achiziție al titlurilor Y		60.000
Capital subscris și vărsat Y	140.000	
Rezerve Y	20.000	
Rezultatul exercițiului	10.000	
ii) Cota-parte din activele nete = 170.000 x 30%		51.000
iii) Fond comercial pozitiv (i – ii) = 60.000 – 51.000		9.000

Fondul comercial se determină pe baza valorii activelor nete existente la data achiziționării titlurilor, inclusiv rezultatul întreprinderii asociate existent la această dată. Astfel, în bilanțul consolidat este prezentată numai cota-parte din rezultatul obținut după data achiziționării titlurilor.

a2) Determinarea cotei-părți ce revine societății SM din capitalurile proprii ale societății Y la 31.12.N, care, de altfel, reprezintă și valoarea la care vor fi prezentate titlurile societății Y în bilanțul consolidat:

- lei -

Capitaluri proprii	Valori	Partea ce revine societății SM (30%)
Capital subscris și vărsat	140.000	42.000
Rezerve	20.000	6.000
Rezerve din reevaluare	20.000	6.000
Rezultatul exercițiului	8.000	2.400
<b>Total</b>	<b>188.000</b>	<b>56.400</b>

a3) Punerea în echivalență a titlurilor societății Y:

• La nivelul bilanțului:

66.000 lei	%	=	%	66.000 lei
56.400 lei	264/Y		262	60.000 lei <sup>1</sup>
	„Titluri puse în echivalență”		„Acțiuni deținute la entități asociate”	
9.000 lei	2071		105	6.000 lei
	„Fond comercial pozitiv”		„Rezerve din reevaluare”	
600 lei	121			
	Rezultat consolidat <sup>2</sup>			

<sup>1</sup> Costul de achiziție al titlurilor

<sup>2</sup> Se evidențiază la rezultatul consolidat numai cota-parte din rezultatul obținut de societatea Y după data achiziționării titlurilor, care este o pierdere de 600 lei ((10.000 lei – 8.000 lei) x 30%).

• La nivelul contului de profit și pierdere:

600 lei	668/analitic	=	121	600 lei
	Pierdere exercițiului financiar aferentă entităților asociate și entităților controlate în comun		Rezultat consolidat	

a4) Amortizarea fondului comercial (9.000 lei x 1 an/5 ani x 9 luni/12 luni):

- La nivelul bilanțului:

1.350 lei	121/SM	=	2807	1.350 lei
	„Profit sau pierdere”		„Amortizarea fondului comercial”	

- La nivelul contului de profit și pierdere:

1.350 lei	6811	=	121/SM	1.350 lei
	„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”		„Profit sau pierdere”	

**b) Consolidarea societății Y la 31.12.N+1:**

b1) Determinarea cotei-părți ce revine societății SM din capitalurile proprii ale societății Y la 31.12.N+1:

- lei -

Capitaluri proprii	Valori	Partea ce revine societății SM (30%)
Capital subscris și vărsat	140.000	42.000
Rezerve	20.000	6.000
Rezerve din reevaluare	20.000	6.000
Rezultatul reportat	8.000	2.400
Rezultatul exercițiului	12.000	3.600
<b>Total</b>	<b>200.000</b>	<b>60.000</b>

b2) Punerea în echivalență a titlurilor societății Y:

- La nivelul bilanțului:

69.600 lei	%	=	%	69.600 lei
60.000 lei	264/Y		262	60.000 lei <sup>1</sup>
	„Titluri puse în echivalență”		„Acțiuni deținute la entități asociate”	
9.000 lei	2071		105	6.000 lei
	„Fond comercial pozitiv”		„Rezerve din reevaluare”	
600 lei	117		121	3.600 lei
	Rezultatul reportat consolidat <sup>2</sup>		Rezultat consolidat	

<sup>1</sup> Costul de achiziție al titlurilor

<sup>2</sup> Acesta este egal cu rezultatul consolidat de la 31.12.N.

- La nivelul contului de profit și pierdere:

3.600 lei	121	=	768/analitic	3.600 lei
	Rezultat consolidat		Profitul exercițiului financiar aferent entităților asociate și entităților controlate în comun	



b3) Amortizarea fondului comercial:

Exercițiul precedent (N)	Exercițiul curent (N+1)
9.000 lei x 1 an/5 ani x 9 luni/12 luni = 1.350 lei	9.000 lei x 1 an/5 ani = 1.800 lei

- La nivelul bilanțului:

3.150 lei	%	=	2807	3.150 lei
1.350 lei	106/SM		„Amortizarea	
	„Rezerve”		fondului comercial”	
1.800 lei	121/SM			
	„Profit sau pierdere”			

- La nivelul contului de profit și pierdere:

1.800 lei	6811	=	121/SM	1.800 lei
	„Cheltuieli de exploatare		„Profit sau pierdere”	
	privind amortizarea			
	imobilizărilor”			

#### 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 IV-a, autori Corina-Graziella Bâtcă-Dumitru, Daniela-Nicoleta Sahlian și Alina-Mihaela Irimescu, apărută la Editura CECCAR în anul 2021.