



**PASSFR.EU**

A Digital Learning Platform for Generation Z:  
Passport to IFRS®



Co-funded by the  
Erasmus+ Programme  
of the European Union

**A Digital Learning Platform for Generation Z: Passport to IFRS®**

# Standardul IFRS® 10 Situații financiare consolidate



Funded by the Erasmus+ Program of the European Union. However, European Commission and Turkish National Agency cannot be held responsible for any use which may be made of the information contained therein.

© Copyright 2021, Istanbul University

## Standardul IFRS 10 Situații financiare consolidate

### Domeniul de aplicare și definiții cheie

În mai 2011, IASB a publicat un pachet de cinci standarde care stabilesc cerințe pentru contabilitatea grupurilor: consolidare, contabilizarea asocierilor în participație și a entităților asociate. Aceste standarde sunt cunoscute sub denumirea de "pachet de consolidare" și include:

- IFRS 10 Situații financiare consolidate
- IFRS 11 Angajamente comune
- IFRS 12 Prezentarea informațiilor privind interesele în alte entități
- IAS 27 Situații financiare individuale
- IAS 28 Investiții în entități asociate și asocieri în participație

Un grup este o entitate economică formată dintr-o societate mamă și filialele sale. Situațiile financiare consolidate sunt esențiale pentru factorii de decizie, deoarece sunt surse primare de informații utilizate de părțile interesate pentru a lua decizii cu privire la grupurile de societăți.

IFRS 10 impune ca o societate-mamă să prezinte situații financiare consolidate. O societate-mamă este definită ca fiind "o entitate care controlează una sau mai multe entități". Situațiile financiare consolidate sunt definite ca fiind situațiile financiare ale unui grup, în care activele, datoriile, capitalurile proprii, veniturile, cheltuielile și fluxurile de trezorerie ale societății-mamă și ale filialelor sale sunt prezentate ca fiind cele ale unei singure entități economice.

IFRS 10 oferă o metodologie pentru întocmirea și prezentarea situațiilor financiare consolidate. Pe lângă metodologia de consolidare, IFRS 10 cuprinde și îndrumări cu privire la modul în care se determină nivelul de control asupra entității în care s-a investit.

IFRS 10 prevede ca o societate-mamă să prezinte o situație financiară consolidată care să reflecte poziția financiară și performanța atât a societății-mamă, cât și a filialelor în ansamblu. O filială este "o entitate care este controlată de o altă entitate". Nivelul de autoritate asupra entității în care s-a investit este criteriul cheie în determinarea controlului. Autoritatea este definită ca fiind "drepturile existente care conferă capacitatea actuală de a dirija activitățile relevante", iar activitățile relevante sunt "activitățile entității în care s-a investit care afectează în mod semnificativ randamentele entității în care s-a investit".

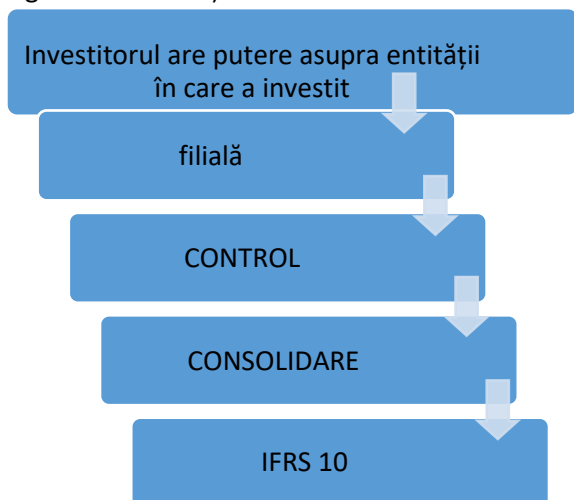
### Aspecte fundamentale

#### Control

Modelul de consolidare din IFRS 10 se bazează pe control. Principiul care stă la baza întocmirii situațiilor financiare consolidate este cel al controlului direct, care are legătură cu puterea de control a unei filiale de către o societate-mamă. O entitate raportoare este obligată să consolideze o entitate în care a investit atunci când entitatea respectivă controlează entitatea în care a investit. IFRS 10 se aplică tuturor societăților care controlează una sau mai multe societăți. Cu toate acestea, IFRS 10 include o definiție a controlului și mărește cerințele de care trebuie să se țină seama atunci când se decide dacă o entitate (investitor) deține controlul asupra unei entități în care a investit.

Principiul controlului este baza consolidării. Investitorul va decide dacă este sau nu o societate-mamă prin intermediul principiului controlului. Figura 1 detaliază aspectele esențiale de control și consolidare.

Figura 1. Control și consolidare

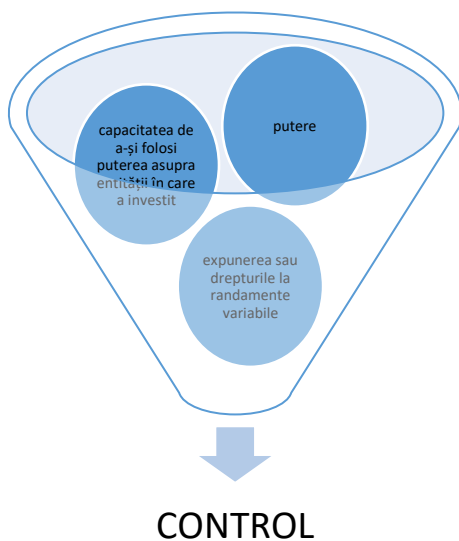


În cazul în care investitorul are putere asupra entității în care a investit, atunci investitorul este numit "societate-mamă"; entitatea în care a investit este numită "filială", iar societatea mamă deține controlul asupra filialei. Metoda de contabilizare va fi "consolidarea" în conformitate cu IFRS 10.

În conformitate cu IFRS 10, se presupune că un investitor controlează o entitate în care a investit atunci când este expus sau are drepturi la randamente variabile prin puterea sa asupra unei entități în care a investit. Un investitor controlează o entitate în care a investit dacă deține trei elemente de bază ale controlului (IFRS10.7) (a se vedea figura 2):

- autoritatea asupra entității în care s-a investit - drepturile existente care îi conferă capacitatea actuală de a direcționa activitățile care afectează în mod semnificativ randamentul entității în care s-a investit (activități relevante)
- expunerea sau drepturile la randamente variabile în urma implicării sale într-o entitate în care a investit
- capacitatea de a-și folosi puterea pe care o are asupra entității în care a investit pentru a influența valoarea randamentelor investitorului

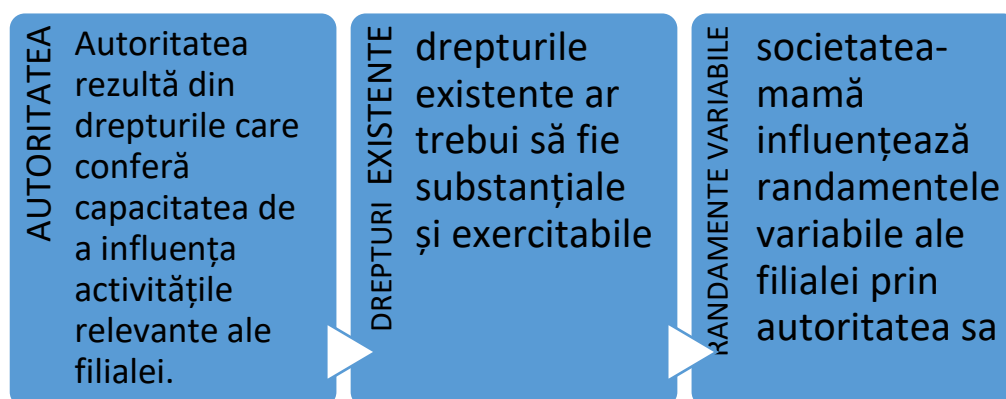
Figura 2. Principiul de control



Controlul cuprinde autoritatea, expunerea sau drepturile la randamente variabile și capacitatea de a-și folosi autoritatea asupra entității în care s-a investit.

IFRS 10 face legătura între autoritate și randamente prin introducerea cerinței ca investitorul să poată exercita această putere pentru a-și influența randamentele. Definiția controlului din IFRS 10 păstrează conceptul de "autoritate și randament", dar se concentrează, de asemenea, pe capacitatea de a direcționa activitățile relevante care afectează randamentul entității în care s-a investit.

Figura 3. Componentele controlului



O autoritate se naște din drepturi (a se vedea figura 3). Ce face ca drepturile existente să fie substanțiale și să poată fi exercitate? Aceste drepturi pot fi simple (de exemplu, prin drepturi de vot și/sau drepturi de vot potențiale) sau complexe (de exemplu, încorporate în acorduri contractuale). Exercițarea drepturilor existente (și caracterul substanțial al acestora) ar putea proveni din (dar nu fără îndoială) deținerea drepturilor de vot în cadrul unei societăți-mamă. Cu toate acestea, uneori, drepturile pot fi substanțiale, chiar dacă drepturile nu pot fi exercitate în prezent. De exemplu, atunci când drepturile de vot se referă doar la sarcini administrative, acestea nu pot avea un efect semnificativ asupra rentabilității unei entități în care s-a investit, iar rezultatul este controlat de societatea-mamă.

Un investitor poate determina cu ușurință dacă are sau nu autoritate dacă deține majoritatea drepturilor de vot. În cazul în care controlul prin drepturile de vot nu poate fi determinat în mod clar, investitorul trebuie să ia în considerare scopul și conceptul entității în care a investit, mai clar, activitățile relevante ale entității în care a investit. Activitățile relevante sunt activități ale entității în care s-a investit care afectează în mod semnificativ randamentele variabile ale entității în care s-a investit. Pentru multe entități în care s-a investit, o serie de activități de exploatare și de finanțare afectează în mod semnificativ randamentele acestora. Randamentele variabile ale filialei sunt în principal dividendele. Aceste randamente trebuie să aibă potențialul de a varia ca urmare a performanței entității în care s-a investit și pot fi pozitive, negative sau ambele. În cazul în care societatea-mamă are puterea de a influența valoarea acestor randamente, înseamnă că societatea-mamă controlează filiala.

Activitățile relevante ale unei filiale pot include vânzarea și cumpărarea de bunuri sau servicii, gestionarea activelor financiare pe durata de viață a acestora, selectarea, achiziționarea sau cedarea de active, cercetarea și dezvoltarea de noi produse sau procese, stabilirea unei structuri de finanțare sau obținerea de fonduri. Pentru a afecta aceste activități relevante, drepturile existente ale societății-mamă ar trebui să fie substanțiale.

Atunci când se evaluează dacă un investitor controlează o entitate în care a investit, un investitor cu drept de decizie determină (nu prin intermediul drepturilor de vot) dacă acționează în calitate de

mandant sau de agent al altor părți. La efectuarea acestei evaluări se iau în considerare mai mulți factori. De exemplu, se ia în considerare remunerația celui care ia decizii atunci când se stabilește dacă este un agent.

Un investitor care deține doar drepturi de protecție nu poate avea putere asupra unei entități în care a investit și, prin urmare, nu poate controla o entitate în care a investit. Drepturile proactive sunt concepute pentru a proteja interesele părții care deține aceste drepturi fără a conferi acelei părți putere asupra entității la care se referă aceste drepturi.

#### **EXEMPLUL 1: CONTROL PRIN ACORD CONTRACTUAL**

Blue Star deține 30% din acțiunile ordinare ale Red Moon. Acțiunile sunt asociate cu drepturi de vot. Celelalte părți interesate nu dețin individual mai mult de 3%. Blue Star are un aranjament contractual cu Red Moon care îi oferă puterea de a dirija procesul de producție al Red Moon.

*Are Blue Star control asupra Red Moon?*

Blue Star nu deține majoritatea drepturilor de vot. Cu toate acestea, Blue Star deține controlul asupra Red Moon pe baza înțelegerii contractuale care îi conferă Blue Star puterea de a lua decizii privind procesul de producție (activitate relevantă).

#### **Cerințe contabile**

În cazul în care o societate-mamă deține controlul asupra filialei/filiilelor sale, IFRS 10 prevede ca o entitate-mamă să prezinte situații financiare consolidate pentru grup.

#### **Întocmirea situațiilor financiare consolidate**

Situațiile financiare consolidate implică o consolidare a situațiilor financiare separate ale societății mamă și a situațiilor financiare separate ale filialei/filiilelor, pe baza procedurilor de consolidare în conformitate cu cerințele contabile ale IFRS 10. O societate-mamă întocmește situațiile financiare consolidate utilizând politici contabile uniforme pentru tranzacții și alte evenimente în circumstanțe similare.

#### **Proceduri de consolidare**

În timpul procesului de consolidare, situațiile financiare ale societății-mamă și ale filialelor sale sunt combinate linie cu linie. Societatea-mamă și filialele sale trebuie să aibă politici contabile și date de raportare uniforme.

Procedura de consolidare include: (IFRS 10.B86)

- combinarea unor elemente precum activele, datoriile, capitalurile proprii, veniturile, cheltuielile și fluxurile de numerar ale societății-mamă cu cele ale filialelor sale
- eliminarea valorii contabile a investiției societății-mamă în fiecare filială și a părții de capitaluri proprii ale societății-mamă din fiecare filială și recunoașterea fondului comercial sau a achiziției în condiții avantajoase
- eliminarea integrală a activelor și datoriilor intragrup, a capitalurilor proprii, a veniturilor, a cheltuielilor și a fluxurilor de trezorerie aferente tranzacțiilor dintre entitățile grupului.

Pentru ca grupul de societăți să fie raportat ca o singură entitate, trebuie eliminate tranzacțiile din cadrul grupului. Astfel, numai tranzacțiile cu părți din afara grupului sunt incluse în situațiile financiare consolidate.

## EXEMPLUL 2: ÎNTOCMIREA SITUAȚIEI CONSOLIDATE A POZIȚIEI FINANCIARE

La întocmirea situației consolidate a poziției financiare, există diferite opțiuni în funcție de diferența dintre valoarea contabilă a investiției societății-mamă în fiecare filială și capitalurile proprii ale fiecărei filiale datorate fondului comercial sau intereselor minoritare. Următoarele exemple explică aceste situații diferite care pot apărea.

### Valoarea contabilă a investiției societății-mamă = capitalurile proprii ale filialei

Societatea-mamă A deține 100 % din acțiunile de capitaluri proprii ale filialei B. Situațiile separate ale poziției financiare ale lui A și B înainte de consolidare sunt următoarele:

#### Societatea-mamă A Situația poziției financiare (u.m.)

Numerar	5.000	Datorii	3.000
Creanțe (B)	6.000	Capital social	11.000
Investiții (B)	10.000	Rezultat reportat	7.000
<b>Total active</b>	<b>21.000</b>	<b>Total datorii și capitaluri proprii</b>	<b>21.000</b>

#### Filiala B Situația poziției financiare (u.m.)

Numerar	10.000	Datorii (A)	6.000
Stocuri	7.000	Împrumuturi obligatate	1.000
		Capital social	9.000
		Rezultat reportat	1.000
<b>Total active</b>	<b>17.000</b>	<b>Total datorii și capitaluri proprii</b>	<b>17.000</b>

Prin eliminare la data achiziției, valoarea contabilă a investiției societății-mamă în filială și capitalurile proprii ale filialei sunt eliminate. Astfel, valoarea investiției societății-mamă și capitalurile proprii ale filialei nu sunt incluse în situația consolidată a poziției financiare. Presupunând că activele și datoriile filialei B reflectă valoarea lor justă și că filiala B datorează 6.000 u.m. societății-mamă A; foaia de calcul pentru eliminare va fi următoarea:

#### Fișă de lucru (u.m.)

	Societatea mama A	Filiala B	Eliminare		Situația consolidată a poziției financiare
			Debit	Credit	
Numerar	5.000	10.000			15.000
Creanțe (B)	6.000			6.000	-
Stocuri		7.000			7.000
Investiții (B)	10.000			10.000	-
Datorii (A)	3.000	6.000	6.000		3.000
Împrumuturi din obligațiuni		1.000			1.000
Capital social	11.000	9.000	9.000		11.000
Rezultat reportat	7.000	1.000	1.000		7.000

Pe baza foii de calcul, înregistrările în jurnal pentru eliminare vor fi următoarele:

Dr. Datorii	6.000
Dr. Capital social	9.000
Dr. Rezultat reportat	1.000
Cr. Creanțe	6.000
Cr. Investiții	10.000

**Situația consolidată a poziției financiare (u.m.)**

Numerar	15.000	Datorii	3.000
Stocuri	7.000	Împrumuturi obligatate	1.000
		Capital social	11.000
		Rezultat reportat	7.000
<b>Total active</b>	<b>22.000</b>	<b>Total datorii și capitaluri proprii</b>	<b>22.000</b>

**Valoarea contabilă a investiției societății-mamă > capitalurile proprii ale filialei**

O societate-mamă deține 100% din acțiunile de capital ale filialei B. Situațiile separate ale poziției financiare înainte de consolidare ale lui A și B sunt următoarele:

**Societatea-mamă A Situația poziției financiare (CU)**

Active	4.000	Datorii	2.100
Investiții (B)	1.500	Capital social	3.250
		Rezultatul reportat	150
<b>Total active</b>	<b>5.500</b>	<b>Total datorii și capitaluri proprii</b>	<b>5.500</b>

**Filiala B Situația poziției financiare (u.m.)**

Active	2.000	Datorii	750
		Capital social	1.200
		Rezultatul reportat	50
<b>Total active</b>	<b>2.000</b>	<b>Total datorii și capitaluri proprii</b>	<b>2.000</b>

În acest caz, valoarea contabilă a investiției societății-mamă (1.500 u.m.) este mai mare decât capitalul propriu al filialei B (1.250 u.m.). Această situație va conduce la recunoașterea fondului comercial în situația consolidată a poziției financiare.

Pentru investiția Societății-mamă A și eliminarea capitalului propriu al Filialei B, înregistrarea în documentele de lucru de către Societatea-mamă A va fi următoarea (presupunând că valoarea contabilă a activelor nete ale Filialei B este egală cu valoarea justă):

**Fișă de lucru (u.m.)**

	Societatea mamă A	Filiala B	Eliminare		Situția consolidată a poziției financiare
			Debit	Credit	
Active	4.000	2.000			6.000
Investiții (B)	1.500			1.500	-
Datorii	2.100	750			2.850
Capital social	3.250	1.200	1.200		3.250
Rezultat reportat	150	50	50		150
Fond comercial (1.500-1.250)			250		250

Pe baza foii de calcul, înregistrările în jurnal pentru eliminare vor fi următoarele:

Dr. Capital social	1.200
Dr. Rezultatul reportat	50
Dr. Fond comercial	250
Cr. Investiții	1.500

**Situția consolidată a poziției financiare**

Active	6.000	Datorii	2.850
Fond comercial	250	Capital social	3.250
		Rezultatul reportat	150
<b>Total active</b>	<b>6.250</b>	<b>Total datorii și capitaluri proprii</b>	<b>6.250</b>

Presupunând că valoarea justă a activelor nete ale Filialei B este de 1.300 u.m., ceea ce reprezintă 50 u.m. mai mult decât valoarea contabilă a acestora, foaia de calcul pentru eliminare și situația consolidată a poziției financiare vor fi următoarele:

**Fișă de lucru (u.m.)**

	Societatea mama A	Filiala B	Eliminare		Situția consolidată a poziției financiare
			Debit	Credit	
Active	4.000	2.000	50		6.050
Investiții (B)	1.500			1.500	-
Datorii	2.100	750			2.850
Capital social	3.250	1.200	1.200		3.250
Rezultatul reportat	150	50	50		150
Ajustări la valoarea justă			50	50	
Fond comercial (1.500-1.300)			200		200

Pe baza foii de calcul, înregistrările în jurnal pentru eliminare vor fi următoarele:



Dr. Active 50  
 Cr. Ajustări la valoarea justă 50

Dr. Capital social 1.200  
 Dr. Rezultatul reportat 50  
 Dr. Fond comercial 200  
 Dr. Ajustări la valoarea justă 50  
 Cr. Investiții 1.500

#### Situația consolidată a poziției financiare

Active	6.050	Datorii	2.850
Fond comercial	200	Capital social	3.250
		Rezultat reportat	150
<b>Total active</b>	<b>6.250</b>	<b>Total datorii și capitaluri proprii</b>	<b>6.250</b>

#### Valoarea contabilă a investiției societății-mamă < capitalurile proprii ale filialei

Societatea-mamă A deține 100% din acțiunile de capital ale filialei B. Situațiile separate ale poziției financiare ale lui A și B înainte de consolidare sunt următoarele:

#### Societatea-mamă A Situația poziției financiare (u.m.)

Active	4.000	Datorii	2.100
Investiții (B)	1.250	Capital social	3.000
		Rezultatul reportat	150
<b>Total active</b>	<b>5.250</b>	<b>Total datorii și capitaluri proprii</b>	<b>5.500</b>

#### Filiala B Situația poziției financiare (u.m.)

Active	2.250	Datorii	750
		Capital social	1.400
		Rezultatul reportat	100
<b>Total active</b>	<b>2.250</b>	<b>Total datorii și capitaluri proprii</b>	<b>2.250</b>

Acesta este un caz de achiziție în condiții avantajoase. Valoarea contabilă a investiției societății-mamă (1.250 u.m.) este mai mare decât capitalul propriu al filialei B (1.500 u.m.). După revizuirea procedurilor utilizate pentru evaluarea valorilor, societatea-mamă trebuie să recunoască câștigul rezultat din achiziția în condiții avantajoase în profit sau pierdere la data achiziției.

Foia de calcul pentru eliminare și situația consolidată a poziției financiare vor fi următoarele:

### Fișă de lucru (u.m.)

	Societatea mamă A	Filiala B	Eliminare		Situția consolidată a poziției financiare
			Debit	Credit	
Active	4.000	2.250			6.250
Investiții (B)	1.250			1.250	
Datorii	2.100	750			2.850
Capital social	3.000	1.400	1.400		3.000
Rezultatul reportat	150	100	100		150
Fond comercial negativ (venit)				250	250

Pe baza foii de calcul, înregistrările în jurnal pentru eliminare vor fi următoarele:

Dr. Capital social           1.400  
 Dr. Rezultatul reportat   100  
     Cr. Investiții                       1.250  
     Cr. Venituri din fond comercial   250

### Situția consolidată a poziției financiare

Active	6.250	Datorii	2.850
		Capital social	3.000
		Rezultatul reportat	150
		Venituri din fond comercial	250
<b>Total active</b>	<b>6.250</b>	<b>Total datorii și capitaluri proprii</b>	<b>6.250</b>

### Interese care nu controlează (ICN)

O entitate raportoare atribuie profitul sau pierderea și fiecare componentă a altor elemente ale rezultatului global proprietarilor societății-mamă și intereselor care nu controlează. Proporția alocată societății-mamă și intereselor care nu controlează este determinată pe baza participațiilor actuale. (IFRS 10.B94, IFRS 10.B89)

Entitatea raportoare atribuie, de asemenea, rezultatul global total global proprietarilor societății-mamă și intereselor care nu controlează. chiar dacă acest lucru are ca rezultat un sold deficitar al intereselor care nu controlează. (IFRS 10.B94)

### Determinarea fondului comercial și a intereselor care nu controlează la data achiziției

La data achiziției, calcularea atât a fondului comercial, cât și a intereselor care nu controlează înainte de tranzacțiile care necesită eliminare între societățile incluse în grup constituie începutul procesului de consolidare. IFRS 10 face trimitere la IFRS 3 Combinări de întreprinderi pentru astfel de tranzacții la data achiziției.

Societatea-mamă evaluează activele achiziționate și datoriile asumate la valorile lor juste la data achiziției.

Interesele care nu controlează sunt "participații în capitalul unei filiale care nu pot fi atribuite, direct sau indirect, unei societăți-mamă".

În cazul în care societatea-mamă deține mai puțin de 100% din filială, se aplică o procedură separată la întocmirea situațiilor financiare consolidate. În acest caz, interesele care nu controlează trebuie identificate și prezentate în situațiile financiare consolidate. Interesele care nu controlează sunt incluse ca un element separat în capitalurile proprii în situația poziției financiare consolidate. Există două metode diferite de evaluare a intereselor care nu controlează în situația consolidată a poziției financiare (IFRS 3.19):

- (a) valoarea justă (pe baza prețului de piață al acțiunilor filialei)
- (b) cota proporțională din valoarea justă a activelor nete ale filialei

Deoarece interesele care nu controlează pot fi calculate în două moduri diferite, valoarea fondului comercial va diferi, de asemenea, în funcție de metoda aplicată.

### Exemplul 3 : Interese care nu controlează

Societatea-mamă A deține 80% din acțiunile de capital ale filialei B. 20% din acțiunile filialei B aparțin intereselor care nu controlează. La data achiziției, valoarea contabilă a activelor nete ale lui S este de 4.000 u.m.. Valoarea justă a activelor nete este de 4.800 u.m.. P decide să recunoască interesele care nu controlează folosind metoda cotei proporționale a activelor nete.

În conformitate cu procedurile de consolidare, interesele care nu controlează trebuie calculate și prezentate în situația consolidată a poziției financiare. Situațiile separate ale poziției financiare înainte de consolidare ale societăților A și B sunt următoarele:

#### Societatea-mamă A Situația poziției financiare (u.m.)

Active	7.000	Datorii	1.000
Investiții (B)	5.000	Capital social	9.000
		Rezultatul reportat	2.000
<b>Total active</b>	<b>12.000</b>	<b>Total datorii și capitaluri proprii</b>	<b>12.000</b>

#### Filiala B Situația poziției financiare (u.m.)

Active	4.000		
		Capital social	2.500
		Rezultatul reportat	1.500
<b>Total active</b>	<b>4.000</b>	<b>Total datorii și capitaluri proprii</b>	<b>4.000</b>

**Fișă de lucru (u.m.)**

	Societatea 11omm A	Filiala B	Eliminare		Situția 11ommercial 11 a poziției financiare
			Debit	Credit	
Active	7.000	4.000	800		11.800
Investiții (B)	5.000			5.000	
Datorii		1.000			1.000
Capital social	9.000	2.500	2.500		9.000
Rezultatul reportat	2.000	1.500	1.500		2.000
Fond 11ommercial (5.000 – 80%*4.800)			1.160		1.160
Ajustări la valoarea justă (4.800-4.000)			800	800	-
Interese care nu controlează (20%*4.800)				960	960

Pe baza foii de calcul, înregistrările în jurnal pentru eliminare vor fi următoarele:

Dr. Active                               800  
     Cr. Ajustări la valoarea justă   800

Dr. Capital social                   2.500  
 Dr. Rezultatul reportat           1.500  
 Dr. Fond 11ommercial            1.160  
 Dr. Ajustări la valoarea justă   800  
     Cr. Investiții                       5.000  
     Cr. Interese care nu controlează 960

**Situția 11ommercial11 a poziției financiare**

Active	11.800	Datorii	1.000
Fond 11ommercial	1.160	Capital social	9.000
		Rezultatul reportat	2.000
		Interese care nu controlează	960
<b>Total active</b>	<b>12.960</b>	<b>Total datorii și capitaluri proprii</b>	<b>12.960</b>

Să presupunem că P decide să recunoască interesele care nu controlează folosind metoda valorii juste, iar prețul de piață al lui S este de 5.000 u.m..

### Fișă de lucru (CU)

	Societatea mamă A	Filia B	Eliminare		Situția consolidată a poziției financiare
			Debit	Credit	
Active	7.000	4.000	1.000		12.000
Investiții (B)	5.000			5.000	
Datorii		1.000			1.000
Capital social	9.000	2.500	2.500		9.000
Rezultatul reportat	2.000	1.500	1.500		2.000
Fond comercial (5.000 - 80%*5.000)			1.000		1.000
Ajustări la valoarea justă (5.000-4.000)			1.000	1.000	-
Interese care nu controlează (20%*5.000)				1.000	1.000

Pe baza foii de calcul, înregistrările în jurnal pentru eliminare vor fi următoarele:

Dr. Active 1.000  
 Cr. Ajustări la valoarea justă 1.000

Dr. Capital social 2.500  
 Dr. Rezultatul reportat 1.500  
 Dr. Fond comercial 1.000  
 Dr. Ajustări la valoarea justă 1.000  
 Cr. Investiții 5.000  
 Cr. Interese care nu controlează 1.000

### Situția consolidată a poziției financiare

Active	12.000	Datorii	1.000
Fond comercial	1.000	Capital social	9.000
		Rezultatul reportat	2.000
		Interese care nu controlează	1.000
<b>Total active</b>	<b>13.000</b>	<b>Total datorii și capitaluri proprii</b>	<b>13.000</b>

### Modificări ale participațiilor

În cazul în care o societate-mamă pierde controlul asupra unei filiale, aceasta:

- derecunoaște activele și datoriile fostei filiale din situația consolidată a poziției financiare
- recunoaște orice investiție păstrată în fosta filială în momentul pierderii controlului și contabilizează ulterior această investiție și orice sume datorate de către sau către fosta filială în conformitate cu IFRS-urile relevante. Această participație reținută este reevaluată, iar valoarea reevaluată este considerată ca fiind valoarea justă la recunoașterea inițială a unui

activ financiar în conformitate cu IFRS 9 Instrumente financiare sau, dacă este cazul, costul la recunoașterea inițială a unei investiții într-o entitate asociată sau într-o asocieră în participație.

- recunoaște câștigul sau pierderea asociată cu pierderea controlului care poate fi atribuită fostei participații majoritare.

### **Excepții de la consolidare**

O societate-mamă nu este obligată să prezinte situații financiare consolidate dacă îndeplinește toate condițiile următoare (IFRS10.4):

- este o filială deținută integral sau este o filială deținută parțial de o altă societate-mamă și toți proprietarii au fost informați și nu se opun ca societatea-mamă să nu prezinte situații financiare consolidate
- instrumentele sale de datorie sau de capitaluri proprii nu sunt tranzacționate pe o piață publică
- nu a depus și nici nu este în curs de depunere a situațiilor sale financiare la o comisie de valori mobiliare sau la o altă organizație de reglementare în vederea emiterii unei clase de instrumente pe o piață publică și
- societatea-mamă finală sau orice societate-mamă intermediară a societății-mamă întocmește situații financiare disponibile pentru uz public care respectă IFRS-urile, în care filialele sunt consolidate sau sunt evaluate la valoarea justă prin profit sau pierdere în conformitate cu IFRS 10.

### **Scutirea de consolidare a entităților de investiții**

Entităților de investiții li se interzice să consolideze anumite filiale. În cazul în care o entitate îndeplinește cerințele unei "entități de investiții", aceasta nu își consolidează filialele. Aceasta trebuie să evalueze participațiile în filiale la valoarea justă prin profit sau pierdere în loc să le consolideze.

O entitate de investiții (IFRS10.Anexa A):

- Obține fonduri de la unul sau mai mulți investitori în scopul de a le furniza acestora servicii de gestionare a investițiilor
- se angajează față de investitorul (investitorii) său (săi) că scopul său comercial este acela de a investi fondurile exclusiv pentru a obține randamente din aprecierea capitalului, venituri din investiții sau ambele.
- Măsoară și evaluează performanța majorității investițiilor sale pe baza valorii juste.

Alte caracteristici tipice ale unei entități de investiții este să aibă (IFRS10:28):

- mai mult de o investiție
- mai mult de un investitor
- investitori care nu sunt părți afiliate ale entității
- participații sub formă de capitaluri proprii sau interese similare.

O societate-mamă a unei entități de investiții consolidează toate entitățile pe care le controlează, inclusiv cele controlate prin intermediul unei filiale a unei entități de investiții, cu excepția cazului în care societatea-mamă însăși este o entitate de investiții.

### **INFORMATII DE PREZENTAT**

Nu există informații specificate în IFRS 10. În schimb, IFRS 12 Prezentarea informațiilor privind interesele în alte entități prezintă informațiile necesare.

**EXEMPLE:****Eliminarea tranzacțiilor intragrup și întocmirea situației consolidate a profitului sau pierderii**

Societatea-mamă A deține 100% din acțiunile filialei B. Situațiile separate de profit sau pierdere ale societății-mamă A și ale filialei B înainte de consolidare și tranzacțiile intragrup ale acestora sunt următoarele:

	<b>Societatea mamă A</b>	<b>Filiala B</b>
Venituri din vânzări	500	250
Costul bunurilor vândute	(200)	(130)
Marja brută	300	120
Venituri din dobânzi	50	-
Cheltuieli cu dobânzile	-	(50)
Câștiguri din cedarea imobilizărilor corporale	50	-
Profit sau pierdere	400	70

- Societatea-mamă A a vândut stocurile filialei B pentru 120 u.m., costul a fost de 100 u.m.
- Filiala B a vândut aceste stocuri în afara grupului la un preț de vânzare de 150 u.m..

Dr. Venituri din vânzări                      120  
 Cr. Costul bunurilor vândute                      120

- Societatea-mamă A a obținut venituri din dobânzi de 50 u.m. de la filiala B.

Dr. Venituri din dobânzi      50  
 Cr. Cheltuieli cu dobânzile      50

- Societatea-mamă A și-a vândut utilajul (cu o valoare contabilă de 200 u.m.). complet amortizat, către filiala B pentru un preț de vânzare de 220 u.m.

Dr. Câștig din cedarea imobilizărilor corporale    20  
 Cr. Imobilizări corporale - echipamente                      20

	<b>Societatea mamă A</b>	<b>Filiala B</b>	<b>Eliminare</b>		<b>Situația consolidată a profitului sau pierderii</b>
			<b>Debit</b>	<b>Credit</b>	
Venituri din vânzări	500	250	120		630
Costul bunurilor vândute	200	130		120	210
Marja bruta	300	120			420
Venituri din dobânzi	50		50		-
Cheltuieli cu dobânzile	-	50		50	-
Câștig din cedarea imobilizărilor corporale	50	-	20		30
Profit sau pierdere	400	70			450

## Întocmirea situației consolidate a poziției financiare

Societatea-mamă X a plătit 1.000.000 u.m. pentru a achiziționa 100 % din capitalul social al filialei Y și a plătit 800.000 u.m. pentru a achiziționa 100 % din capitalul social al filialei Z. Imediat după achiziție, situațiile poziției financiare ale celor două societăți sunt următoarele:

	<b>Societatea mamă X</b>	<b>Filiala Y</b>	<b>Filiala Z</b>
<b>ACTIVE</b>			
Numerar	900.000	300.000	400.000
Creanțe	500.000	250.000	200.000
Stocuri	400.000	100.000	150.000
Investiții în Y și Z	1.900.000	-	-
Imobilizări corporale	1.000.000	400.000	500.000
<b>Total</b>	<b>4.700.000</b>	<b>1.050.000</b>	<b>1.250.000</b>
<b>DATORII ȘI CAPITALURI PROPRII</b>			
Datorii	300.000	150.000	200.000
Împrumuturi obligatate	400.000	100.000	100.000
Capitalul social	3.150.000	700.000	800.000
Rezultatul reportat	850.000	100.000	150.000
<b>Total</b>	<b>4.700.000</b>	<b>1.050.000</b>	<b>1.250.000</b>

La data achiziției, valoarea justă a activelor nete ale Filialei Y și ale Filialei Z este următoarea:

	<b>Filiala Y</b>	<b>Filiala Z</b>
Numerar	300.000	400.000
Creante	290.000	250.000
Stocuri	120.000	180.000
Imobilizări corporale	450.000	550.000
Datorii	170.000	250.000
Împrumuturi din obligațiuni	120.000	120.000

**Cerință:** Pregătiți înregistrările de jurnal, foaia de calcul pentru eliminare și situația consolidată a poziției financiare pentru societatea-mamă X, filiala Y și Z.

Eliminarea capitalului social al Filialei Y:

Dr. Creanțe	40.000	
Dr. Stocuri	20.000	
Dr. Imobilizări corporale	50.000	
Cr. Datorii		20.000
Cr. Împrumuturi obligatate		20.000
Cr. Ajustări la valoarea justă		70.000



Dr. Capital social	700.000
Dr. Rezultatul reportat	100.000
Dr. Fond comercial	130.000
Dr. Ajustări la valoarea justă	70.000
Cr. Investiții	1.000.000

Eliminarea capitalului social al Filialei Z:

Dr. Creanțe	50.000
Dr. Stocuri	30.000
Dr. Imobilizări corporale	50.000
Cr. Datorii	50.000
Cr. Împrumuturi obligatate	20.000
Cr. Ajustări la valoarea justă	60.000
Dr. Capital social	800.000
Dr. Rezultatul reportat	150.000
Dr. Ajustări la valoarea justă	60.000
Cr. Investiții	900.000
Cr. Venituri din fond comercial negativ	110.000

	Societatea mamă X	Filiala Y	Filiala Z	Eliminare		Situația consolidată a poziției financiare
				debit	credit	
Numerar	900.000	300.000	400.000			1.600.000
Creanțe	500.000	250.000	200.000	40.000 50.000		1.040.000
Stocuri	400.000	100.000	150.000	20.000 30.000		700.000
Investiții în Y și Z	1.900.000	-	-		1.000.000 900.000	-
Imobilizări corporale	1.000.000	400.000	500.000	50.000 50.000		2.000.000
Fond comercial				130.000		130.000
Datorii	300.000	150.000	200.000		20.000 50.000	720.000
Împrumuturi din obligațiuni	400.000	100.000	100.000		20.000 20.000	640.000
Capitalul social	3.150.000	700.000	800.000	700.000 800.000		3.150.000
Rezultatul reportat	850.000	100.000	150.000	100.000 150.000		850.000
Ajustări la valoarea justă				70.000 60.000	70.000 60.000	-
Venituri din fond comercial negativ					110.000	110.000

<b>Situația consolidată a poziției financiare a societății-mamă X</b>	
<b>ACTIVE</b>	
Numerar	1.600.000
Creante	1.040.000
Stocuri	700.000
Fond comercial	130.000
Imobilizări corporale	2.000.000
<b>Total</b>	<b>5.470.000</b>
<b>DATORII ȘI CAPITALURI PROPRII</b>	
Datorii	720.000
Împrumuturi obligatate	640.000
Capitalul social	3.150.000
Rezultatul reportat	850.000
Venituri din fond comercial negativ	110.000
<b>Total</b>	<b>5.470.000</b>