

ASPECTS REGARDING THE HOMOGENEITY OF ACCOUNTS AT GROUP COMPANIES

Huminiuc Cristian

Universitatea „George Bacovia” Bacău, Facultatea de Contabilitate și Informatică de Gestiune, Str. Pictor Aman nr.96, e-mail: cristian_huminiuc@yahoo.com, tel. 0732401577.

Summary: The accounts consolidation has as an objective to illustrate a fair image of the equity, of the financial situation and of the result of an assembly of companies all together forming a group. The companies entering within the frame of consolidation can be very different in their juridical form, activity sector, or country in which they act. All these elements can have a direct or indirect influence upon the regulations about evaluation and presentation used to settle the annual accounts. In order to satisfy the fair image principle when the consolidation is realized it is compulsory to achieve the homogeneity of the annual accounts of the consolidated companies, this means to harmonize the evaluation and presentation methods, before starting the accounts consolidation.

Key words: consolidated accounts, group, consolidation, homogeneity.

Les opérations de consolidation s'inscrivent souvent dans un cadre juridique et comptable inconstant et/ou international. La situation est fréquente où le groupe est composé à l'aide des sociétés qui ont chacune ses activités économiques et/ou des implantations géographique diverses. En vue de l'obtention d'une image standardisée et pertinente de cet ensemble économique, les sources d'informations comptables doivent faire l'objet d'un véritable filtre, par une suite d'opérations qui, d'une manière générale ont été appelées „d'homogénéisation“.

D'ailleurs, les comptes consolidés ne peuvent être obtenus à l'aide d'une adjonction directe des comptes individuels des entreprises qui forment le périmètre de consolidation, parce que les comptes individuels peuvent être créés selon des normes différentes en fonction de l'aire géographique des sociétés qui seraient consolidées. Ainsi, les comptes individuels sont élaborés avec le respect des réglementations juridiques et fiscales, différentes de celles applicables dans le processus de consolidation.

Par ces raisons, les normes concernant la consolidation des comptes fixent un principe fondamental de la consolidation, c'est-à-dire l'homogénéisation.

Ce principe ne se limite pas seulement à l'assurance d'un langage comptable commun pour les comptes individuels, mais on suppose aussi la création des opérations de retraitement ou reclassement de la matière comptable.

L'homogénéisation vise les éléments de l'Actif et du Passif du bilan, les postes de revenus et dépenses, les informations contenues dans les annexes, en d'autres mots, toutes les situations financières spécifiques d'une société.

Ce processus n'a pas lieu au hasard, mais sur un plan comptable de consolidation, où pour le groupe visé sont retenues les règles et les méthodes plus adéquates, pour qu'en fonction d'elles on obtienne l'image parfaite, claire et complète du patrimoine, de la situation financière et ces résultats.

Si une entreprise membre du groupe utilise dans le traitement des opérations des méthodes comptables différentes de celles retenues par le plan comptable de consolidation, il faut apporter les ajustements nécessaires pour l'obtention de l'homogénéisation en cause. Toutefois, si les éléments respectifs sont insignifiants en rapport avec la grandeur du groupe, ou si le coût d'obtention des informations homogénéisantes est plus grande en comparaison avec des effets obtenus, on peut renoncer aux ajustements survenus dans le passé. Ainsi, observe-t-on une mise en pratique du principe de l'importance objective.

Le processus d'homogénéisation peut impliquer des aspects suivants :

- l'homogénéisation temporelle
- l'homogénéisation des évaluations
- l'homogénéisation en vue d'éliminations
- l'homogénéisation en vue intégration.

L'homogénéisation temporelle

Les comptes consolidés s'établissent et se publient annuellement. Comme règle générale, les comptes annuels du groupe s'établissent à la même date de fermeture et pour la même période ainsi que les comptes annuels de la société-mère.

En vue des dérogations et sous la réserve de la justification en annexes, les comptes consolidés peuvent être créés à une date différente de création:

- la société-mère ferme ses registres après ses filiales de production, pour pouvoir tenir compte à la création des comptes consolidés et de résultats des filiales respectives;
- les entreprises du périmètre du groupe ont une activité saisonnière et très diverse;
- les réglementations nationales imposent, à une société située à l'étranger, une autre date de fermeture des comptes.

La législation européenne et internationale prévoit que si la date de fermeture de l'exercice d'une entreprise participante dans la consolidation est antérieure à plus de trois mois de la date de fermeture des comptes consolidés, ceux-ci sont élaborés sur la base des comptes provisoires. Ces comptes sont établis dans les mêmes conditions que les comptes annuels des sociétés participantes dans la consolidation. Ils sont établis sur la base de l'inventaire et ils comprennent d'une manière obligatoire des informations concernant la variété des stocks (et si la somme afférente est ou non significative), les amortissements et les provisions, des ajustements des comptes réciproques entre les sociétés consolidées, le calcul de l'impôt sur le profit.

La société-mère peut consolider directement les comptes annuels établis à une date antérieure à celle concernant les comptes consolidés, à condition obligatoire d'application de la procédure de retraitements nécessaires, de l'élimination des comptes réciproques intra-groupe et de l'assurance que ce décalage de date n'est pas de nature à détruire l'image fidèle des comptes du groupe.

Il faut aussi souligner la situation inverse, celle d'admettre que la date de fermeture des comptes individuels d'une entreprise participante dans la consolidation est postérieure à postérieure de la date de fermeture des comptes consolidés. Une telle possibilité serait contraire aux principes qui gouvernent l'établissement des comptes consolidés et spécialement au principe que à la fermeture des comptes consolidés, on reconnaît et on enregistre seulement les résultats enregistrés et présentés à cette date.

L'homogénéisation des évaluations

Les comptes consolidés s'établissent en fonctions des principes et des règles d'évaluation spécifiques à la comptabilité générale, donc ils sont les mêmes comme dans le cas des comptes individuels.

Il y a encore des ajustements indispensables provenus des caractéristiques propres des comptes consolidés, en rapport avec ceux annuels. Sous la réserve de la mention et d'une justification en annexe, la société consolidée peut utiliser d'autres règles d'évaluation, fixées et destinées à l'élaboration correcte des comptes consolidés.

Si entre les règles d'évaluation, applicables aux comptes individuels et ceux appliqués pour les comptes consolidés apparaissent des divergences, il y aura des retraitements sur les comptes individuels.

Les méthodes et règles d'évaluation complémentaires, optionnelles, spécifiques à la consolidation sont suivantes:

La méthode du coût historique indexé: les comptes consolidés peuvent être établis sur la base de sa monnaie nationale, avec sa force d'achat, à la fermeture de l'exercice. Tous les éléments initialement reflétés, soit dans une autre monnaie, soit celle nationale, mais avec une unité monétaire commune. Cette méthode a été développée particulièrement aux Etats-Unis et en Grande Bretagne.

La méthode de la valeur de remplacement: les immobilisations corporelles amortissables et les stocks peuvent être inscrits à leur valeur de remplacement à la fermeture de l'exercice. Cette méthode, sous la réserve des difficultés pratiques d'application, présente l'intérêt dans certains compartiments d'activité. Il y a le cas des entreprises d'une période très longue d'investissement (qui ont été soumises à l'inflation dans les années antérieures) et des entreprises soumises aux variations de prix importants concernant des achats de marchandises.

La méthode LIFO: contraire aux deux premières méthodes mentionnées, l'option pour cette méthode ne peut pas être appliquée à l'ensemble des stocks concernant le groupe, mais peut être limitée aux certaines catégories de celles-ci, sur la base de la localisation géographique ou la branche d'activité spécifique.

L'inclusion des achats financiers dans le coût des stocks : les intérêts des capitaux empruntés, pour le financement de la production d'un élément de l'actif circulant, peuvent être inclus dans son coût seulement dans la période de la fabrication afférente.

Vu les biens que la société dispose par un contrat de location (ou en leasing) :

- est permise l'enregistrement dans l'actif du bilan ayant la valeur stipulée dans l'absence de l'indication de la valeur en contrat;
- est permise la comptabilisation de ces biens de contrepartie (en Passif) avec l'obligation financière correspondante;
- est permise l'affectation du compte de profit et de perte avec le pourcentage d'amortissement du bien respectif, celle-ci étant considérée une dépense financière courante.

Les différences de conversion : peuvent être inscrites dans le compte de profit et perte consolidés. Les profits (en ajoutant les valeurs latentes) peuvent être retenues, contre les dispositions comptables générales pour les comptes individuels, qui prévoient que seulement les pertes latentes doivent être retenues (en se constituant provisions dans ce sens).

L'homogénéisation en vue des éliminations

Le principe fondamental de la consolidation vise la prémisse qu'un groupe est une entité unique. Ainsi, résulte-il la nécessité de l'élimination des enregistrements dans les comptes des sociétés qui font partie dans un groupe et qui visent des échanges réciproques, générateurs ou non de résultats financiers, ainsi que les dividendes distribués à l'intérieur du groupe.

Quand des opérations ont lieu entre des unités du groupe, premièrement, il faut y assurer une homogénéisation qui consiste, dans ce cas, dans le débat et la mise d'accord aux grandeurs inscrites dans les comptes des partenaires.

Cette démarche apparaît nécessairement parce que les échanges apparaissent parfois dans la comptabilité d'une société sans être reflétées d'une manière correspondante et dans la comptabilité de l'autre côté. D'ailleurs, l'inscription dans les comptes des parties pourrait être présentée aux niveaux différents.

En principe, au moment où l'opération interne du groupe apparaît seulement inscrite dans les comptes d'une des sociétés, ou quand les sommes sont différentes, l'homogénéisation signifie la force, d'un commun accord des grandeurs et l'inscription dans la comptabilité de la partie où l'échange a été opéré.

Après ce premier groupe d'homogénéisations, des éliminations peuvent effectivement être réalisées. D'après leur origine, les éliminations peuvent être:

- éliminations patrimoniales,
- éliminations financières,
- éliminations économiques.

Les éliminations d'origine patrimoniale visent les éliminations concernant les titres de participation dans le bilan de la société dominante, en contrepartie avec des capitaux propres des sociétés dépendantes.

Les éliminations d'origine financière visent les comptes réciproques qui apparaissent dans les documents annuels des sociétés du groupe, sous la forme des créances à une société et aux dettes à l'autre, des revenus à une société et aux dépenses à l'autre, sans avoir une influence sur le résultat au niveau du groupe.

Les éliminations d'origine économiques visent par contre les opérations qui génèrent les résultats à une ou à l'autre société du groupe, comme suite à des échanges internes d'entre elles. Certains échanges peuvent viser:

- Les cession d'immobilisations: une telle élimination apparaît lorsque le prix de vente est plus grand ou plus petit que la valeur nette comptable, les cas où les profits sont enregistrés, respectivement des pertes exceptionnelles.
- Les ventes de produits entre les unités du groupe: le problème de l'élimination apparaît ou cas où les produits ou les marchandises vendus par une unité dans ce groupe à l'autre ont

obtenu pour la première fois un résultat. Celui-ci doit être éliminé vu le fait que les produits ont circulé entre ces deux unités, à l'intérieur du groupe, l'élimination s'imposant indifféremment s'ils sont stocks ou consommés ou vendus.

- Les provisions internes: les provisions enregistrés à l'intérieur du groupe et qui visent les dépréciations réversibles des quelques créances générales générées par des opérations réciproques à l'intérieur du groupe doivent être éliminées.

L'homogénéisation en vue l'agrégation

Elle suppose l'effectuation de reclassements nécessaires, du moment où les structures des comptes annuels d'une société du groupe ne coïncident pas aux structures des comptes annuels de la société dominante, donc leur transport à un point commun du point de vue du contenu.

Par l'agrégation on comprend le cumul des postes, inscrits dans les comptes annuels individuels, après la réalisation d'autre homogénéisation présentée antérieurement. Ce cumul peut être intégré ou divisé selon la manière des relations d'être la société prédominante et des filiales s'encadrent au contrôle exclusivement ou le contrôle conjugué.

Bibliographie:

1. Malciu, L., Feleagă, N., **Reglementare și practici de consolidare a conturilor**, Ed. CECCAR, București, 2004.
2. Montier, J., Scognamiglio, G., **Tehniques de consolidation**, Ed. Economica, Paris, 1995.
3. Munteanu, V., **Contabilitatea și consolidarea conturilor anuale la societățile de grup** Ed. Lucman Serv, București, 1997.
4. Pariente, M., **Les groupes de sociétés**, Editions Litec, Paris, 1993.
5. Petriș, R., Istrate, C., Budugan, D., Georgescu, I., **Ghid pentru înțelegerea și aplicarea Standardelor Internaționale de Contabilitate-Situații financiare consolidate și contabilitatea investițiilor în filiale**, Ed. CECCAR, București, 2004.
6. Ristea, M., Dumitriu, C., G., **Contabilitate aprofundată**, Ed. Lucman, București, 2001.
7. Săcărin, M., **Contabilitate aprofundată**, Ed. Economică, București, 2004.