

ORDIN Nr. 1802/2014 din 29 decembrie 2014
pentru aprobarea Reglementarilor contabile privind
situatiile financiare anuale individuale si situatiile financiare anuale consolidate

Act de baza

Ordinul ministrului finantelor publice nr. 1802/2014

Acte modificatoare

Ordinul ministrului finantelor publice nr. 773/2015

Ordinul ministrului finantelor publice nr. 1198/2015

Ordinul ministrului finantelor publice nr. 4160/2015

Ordinul ministrului finantelor publice nr. 1938/2016

Ordinul ministrului finantelor publice nr. 166/2017

Ordinul ministrului finantelor publice nr. 895/2017

Ordinul ministrului finantelor publice nr. 2827/2017

In temeiul art. 10 alin. (4) din Hotararea Guvernului nr. 34/2009 privind organizarea si functionarea Ministerului Finantelor Publice, cu modificarile si completarile ulterioare, avand in vedere prevederile art. 4 alin. (1) si ale art. 44 din Legea contabilitatii nr. 82/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, **ministrul finantelor publice** emite urmatorul ordin:

ART. 1

Se aproba Reglementarile contabile privind situatiile financiare anuale individuale si situatiile financiare anuale consolidate, cuprinse in anexa care face parte integranta din prezentul ordin.

ART. 2

Reglementarile contabile privind situatiile financiare anuale individuale si situatiile financiare anuale consolidate, prevazute la art. 1, se aplica de entitatile prevazute la pct. 3 din aceste reglementari.

ART. 3

(1) Subunitatile fara personalitate juridica, care apartin persoanelor juridice cu sediul in Romania, organizeaza si conduc evidenta contabila proprie, astfel incat aceasta sa permita determinarea informatiilor si a obligatiilor prevazute de lege, iar persoanele juridice carora le apartin sa poata intocmi situatii financiare anuale.

(2) Activitatea desfasurata in strainatate de subunitatile fara personalitate juridica, care apartin persoanelor juridice cu sediul in Romania, se include in situatiile financiare ale persoanei juridice romane si se raporteaza pe teritoriul

Romaniei, cu respectarea prevederilor Reglementarilor contabile privind situatiile financiare anuale individuale si situatiile financiare anuale consolidate.

(3) In intelesul prezentului ordin, prin subunitati fara personalitate juridica, care apartin persoanelor juridice cu sediul in Romania, se intelege sucursale, agentii, reprezentante sau alte asemenea unitati fara personalitate juridica, infiintate potrivit legii.

(4) Persoanele desemnate ca reprezentant/imputernicit fiscal, potrivit Codului fiscal si Codului de procedura fiscala, tin contabilitatea proprie in functie de statutul lor de persoane fizice sau juridice, dupa caz. In cazul in care sunt persoane juridice, acestea intocmesc situatii financiare anuale si raportari contabile, potrivit Legii contabilitatii nr. 82/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

(5) Din punct de vedere contabil, sediile permanente din Romania care apartin unor persoane juridice cu sediul in strainatate reprezinta subunitati fara personalitate juridica ce apartin acestor persoane juridice si au obligatia intocmirii situatiilor financiare anuale si a raportarilor contabile cerute de Legea contabilitatii nr. 82/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

In situatia in care persoana juridica cu sediul in strainatate isi desfasoara activitatea in Romania prin mai multe sedii permanente, situatiile financiare anuale si raportarile contabile cerute de Legea contabilitatii nr. 82/1991 se intocmesc de sediul permanent desemnat sa indeplineasca obligatiile fiscale, acestea reflectand activitatea tuturor sediilor permanente.

ART. 4

(1) In cazul asocierilor in participatie incheiate intre o persoana juridica romana si o persoana juridica straina, contabilitatea se tine de catre persoana desemnata de asociati, care raspunde potrivit legii.

(2) La organizarea si conducerea contabilitatii asocierii in participatie trebuie avute in vedere atat Reglementarile contabile privind situatiile financiare anuale individuale si situatiile financiare anuale consolidate, cat si cerintele care rezulta din alte prevederi legale.

(3) Reglementarile contabile mentionate la alin. (2) se aplica, de asemenea, asocierilor in participatie intre persoane juridice straine (nerezidente), inregistrate in Romania. Pentru acestea, asociatul desemnat prin contractul de asociere sa indeplineasca obligatiile fiscale organizeaza si conduce evidenta contabila a asocierii, astfel incat sa se poata determina informatiile si obligatiile prevazute de lege, fara a intocmi situatii financiare anuale.

ART. 5

In aplicarea Reglementarilor contabile prevazute la art. 1, entitatile trebuie sa dezvolte politici contabile proprii care se aproba de administratori. In cazul entitatilor care nu au administratori, politicile contabile se aproba de persoanele care au obligatia gestionarii entitatii respective.

ART. 6

In cazul entitatilor administrate in sistem dualist, potrivit legii, referirile la "administratori" din reglementarile prevazute la art. 1 se vor citi ca referiri la "membrii directoratului".

ART. 7

(1) O societate-mama are obligatia sa intocmeasca situatii financiare anuale consolidate atunci cand sunt depasite criteriile prevazute la pct. 10 alin. (3) din reglementarile prevazute la art. 1, precum si in cazul grupurilor mici si mijlocii in care una dintre entitatile afiliate este o entitate de interes public.

(2) Entitatile care au obligatia sa intocmeasca situatii financiare anuale consolidate pot intocmi aceste situatii fie potrivit reglementarilor contabile prevazute la art. 1, fie in baza Reglementarilor contabile conforme cu Standardele internationale de raportare financiara, aplicabile societatilor comerciale ale caror valori mobiliare sunt admise la tranzactionare pe o piata reglementata, aprobate prin Ordinul viceprim-ministrului, ministrul finantelor publice, nr. 1.286/2012*), cu modificarile si completarile ulterioare.

**) Ordinul ministrului finantelor publice nr. 1286/2012 a fost abrogat. A se vedea Ordinul ministrului finantelor publice nr. 2844/2016.*

ART. 8

In cazul in care aplicarea reglementarilor contabile prevazute la art. 1 impune modificarea unor tratamente contabile, aceasta nu determina corectii ale operatiunilor contabile generate de evenimente anterioare intrarii in vigoare a respectivelor reglementari.

ART. 9

Sanctiunile aplicabile pentru incalcarea prevederilor Reglementarilor contabile privind situatiile financiare anuale individuale si situatiile financiare anuale consolidate sunt cele prevazute de Legea contabilitatii nr. 82/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

ART. 10

(1) Prezentul ordin intra in vigoare la data de 1 ianuarie 2015. Entitatile care au ales un exercitiu financiar diferit de anul calendaristic aplica prevederile

prezentului ordin de la inceputul primului exercitiu financiar astfel ales, care incepe ulterior datei de 1 ianuarie 2015.

(2) Face exceptie de la prevederile alin. (1) cap. 13 "Raportarea platilor efectuate catre guverne" din cadrul Reglementarilor contabile privind situatiile financiare anuale individuale si situatiile financiare anuale consolidate, ale carui prevederi se aplica incepand cu exercitiul financiar al anului 2016.

ART. 11

La data intrarii in vigoare a prezentului ordin se abroga:

a) Ordinul ministrului finantelor publice nr. 3.055/2009 pentru aprobarea Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, publicat in Monitorul Oficial al Romaniei, Partea I, nr. 766 si 766 bis din 10 noiembrie 2009, cu modificarile si completarile ulterioare;

b) Ordinul ministrului finantelor publice nr. 2.239/2011 pentru aprobarea Sistemului simplificat de contabilitate, publicat in Monitorul Oficial al Romaniei, Partea I, nr. 522 si 522 bis din 25 iulie 2011.

ART. 12

Prezentul ordin se publica in Monitorul Oficial al Romaniei, Partea I.

NOTA:

Reproducem mai jos prevederile art. II - IV si art. VI din Ordinul ministrului finantelor publice nr. 4160/2015.

"ART. II

(1) Pentru exercitiul financiar al anului 2015, entitatile care aplica Reglementarile contabile privind situatiile financiare anuale individuale si situatiile financiare anuale consolidate, aprobate prin Ordinul ministrului finantelor publice nr. 1.802/2014, cu modificarile si completarile ulterioare, intocmesc situatii financiare anuale corespunzator categoriei in care se incadreaza potrivit pct. 9 din reglementarile respective.

(2) Incadrarea in criteriile prevazute la pct. 9 din Reglementarile contabile aprobate prin Ordinul ministrului finantelor publice nr. 1.802/2014, cu modificarile si completarile ulterioare, se efectueaza pe baza balantei de verificare intocmite la data de 31 decembrie 2015. Entitatile care au ales un exercitiu financiar diferit de anul calendaristic determina criteriile respective pe baza balantei de verificare intocmite la finele exercitiului financiar astfel ales, si care se incheie la o data ulterioara datei de 1 ianuarie 2016."

"ART. III

(1) Entitățile mijlocii și mari, precum și entitățile de interes public întocmesc situații financiare anuale în structura prevăzută la pct. 21 din Reglementările contabile, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/2014, cu modificările și completările ulterioare. Respectivul situații financiare anuale fac obiectul auditului statutar.

(2) Entitățile care, pe baza balanței de verificare întocmită la data de 31 decembrie 2015, depășesc criteriile de marime prevăzute la pct. 563 alin. (2) din Reglementările contabile, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/2014, cu modificările și completările ulterioare, fac obiectul auditului statutar. Entitățile care au ales un exercițiu financiar diferit de anul calendaristic determină criteriile respective pe baza balanței de verificare întocmită la finele exercitiului financiar astfel ales, și care se încheie la o dată ulterioară datei de 1 ianuarie 2016."

"ART. IV

Incepând cu exercitiul financiar al anului 2016, entitățile care aplică Reglementările contabile aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/2014, cu modificările și completările ulterioare, întocmesc situații financiare anuale cu respectarea prevederilor pct. 12 - 14 și ale pct. 563 alin. (2) din reglementările respective."

"ART. VI

(1) Persoanele care optează pentru un exercițiu financiar diferit de anul calendaristic, potrivit art. 27 alin. (3) și (5) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, întocmesc situații financiare anuale în condițiile prevăzute de prezentul articol.

(2) La întocmirea bilanțului, respectiv a situației poziției financiare, pe lângă sumele corespunzătoare celor două date de raportare, se vor înscrie și soldurile la data de 1 ianuarie a exercitiului financiar precedent celui la care se referă situațiile financiare anuale. Aceste prevederi nu se aplică entităților care au optat pentru un exercițiu financiar diferit de anul calendaristic de la data înființării acestora, potrivit prevederilor art. 27 alin. (5) din Legea nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

(3) La întocmirea contului de profit și pierdere, respectiv a situației rezultatului global, sumele corespunzătoare perioadei precedente celei de raportare vor cuprinde rulajele înregistrate de la data de 1 ianuarie a exercitiului financiar precedent celui la care se referă situațiile financiare anuale, până la începutul acelei perioade de raportare. De exemplu, în cazul unei entități care aplică Reglementările contabile aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice

nr. 1.802/2014, cu modificarile si completarile ulterioare, si alege ca data de raportare pentru situatiile financiare anuale data de 31 martie 2016:

- bilantul care este parte componenta a situatiilor financiare anuale incheiate la data de 31 martie 2016 cuprinde 3 coloane cu solduri la urmatoarele date: 1 ianuarie 2015, 1 aprilie 2015 si 31 martie 2016;

- contul de profit si pierdere care este parte componenta a situatiilor financiare anuale incheiate la data de 31 martie 2016 cuprinde doua coloane cu rulaje corespunzatoare perioadelor 1 ianuarie 2015 - 31 martie 2015 si 1 aprilie 2015 - 31 martie 2016.

(4) Entitatile care opteaza pentru un exercitiu financiar diferit de anul calendaristic si din ale caror situatii financiare anuale face parte, de asemenea, situatia modificarilor capitalului propriu, prezinta modificarile capitalurilor proprii prin raportare la inceputul si finalul perioadei de raportare. De exemplu, in cazul unei entitati care aplica Reglementarile contabile aprobate prin Ordinul ministrului finantelor publice nr. 1.802/2014, cu modificarile si completarile ulterioare, si alege ca data de raportare pentru situatiile financiare anuale data de 31 martie 2016, modificarile capitalurilor proprii se prezinta prin raportare la data de 1 aprilie 2015, respectiv 31 martie 2016.

(5) Entitatile care opteaza pentru un exercitiu financiar diferit de anul calendaristic si din ale caror situatii financiare anuale face parte, de asemenea, situatia fluxurilor de trezorerie, prezinta pentru exercitiul financiar precedent celui de raportare fluxurile de trezorerie inregistrate de la data de 1 ianuarie a exercitiului financiar precedent celui la care se refera situatiile financiare anuale, pana la inceputul acelei perioade de raportare. De exemplu, in cazul unei entitati care aplica Reglementarile contabile aprobate prin Ordinul ministrului finantelor publice nr. 1.802/2014, cu modificarile si completarile ulterioare, si alege ca data de raportare pentru situatiile financiare anuale data de 31 martie 2016, fluxurile de trezorerie raportate corespund perioadelor 1 ianuarie 2015 - 31 martie 2015 si 1 aprilie 2015 - 31 martie 2016.

(6) Modalitatea de raportare prevazuta de alin. (2) - (5) se aplica ori de cate ori entitatea isi alege un exercitiu financiar diferit de anul calendaristic si se prezinta in notele explicative care insotesc respectivele situatii financiare anuale.

(7) In cazul in care, in conditiile prevazute la art. 27 alin. (7) din Legea nr. 82/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, entitatea isi modifica data aleasa pentru intocmirea de situatii financiare anuale astfel incat exercitiul financiar de raportare redevine anul calendaristic, soldurile bilantiere raportate incepand cu urmatorul exercitiu financiar incheiat se refera la data de 1 ianuarie, respectiv 31 decembrie, iar rulajele conturilor de venituri

si cheltuieli corespund exercitiului financiar curent, respectiv exercitiului financiar precedent celui de raportare."

ANEXA

REGLEMENTARILE CONTABILE privind situatiile financiare anuale individuale si situatiile financiare anuale consolidate

CAPITOLUL 1

Arie de aplicabilitate, definitii si categorii de entitati raportoare

1. - (1) Prezentele reglementari prevad formatul si continutul situatiilor financiare anuale, principiile contabile si regulile de recunoastere, evaluare,

scoatere din evidenta si prezentare a elementelor in situatiile financiare anuale individuale, regulile de intocmire, aprobare, auditare/verificare, potrivit legii, si publicare a situatiilor financiare anuale, Planul de conturi general, precum si continutul si functiunea conturilor contabile.

(2) Acestea stabilesc, de asemenea, reguli privind intocmirea situatiilor financiare anuale consolidate.

2. - Prezentele reglementari transpun partial prevederile urmatoarelor directive:

a) Directiva 2013/34/UE a Parlamentului European si a Consiliului privind situatiile financiare anuale, situatiile financiare consolidate si rapoartele conexe ale anumitor tipuri de intreprinderi, de modificare a Directivei 2006/43/CE a Parlamentului European si a Consiliului si de abrogare a Directivelor 78/660/CEE si 83/349/CEE ale Consiliului, publicata in Jurnalul Oficial al Uniunii Europene seria L, nr. 182 din data de 29 iunie 2013;

b) Directiva 2014/95/UE a Parlamentului European si a Consiliului din 22 octombrie 2014 de modificare a Directivei 2013/34/UE in ceea ce priveste prezentarea de informatii nefinanciare si de informatii privind diversitatea de catre anumite intreprinderi si grupuri mari, publicata in Jurnalul Oficial al Uniunii Europene seria L, nr. 330 din data de 15 noiembrie 2014.

SECTIUNEA 1.1

Arie de aplicabilitate

3. - Prezentele reglementari se aplica de catre urmatoarele categorii de persoane ale caror valori mobiliare nu sunt admise la tranzactionare pe o piata reglementata (denumite in continuare entitati):

a) societati:

- societatile in nume colectiv;
- societatile in comandita simpla;
- societatile pe actiuni;
- societatile in comandita pe actiuni si
- societatile cu raspundere limitata;

b) societatile/companiile nationale;

c) regiile autonome;

d) instituttele nationale de cercetare-dezvoltare;

e) societatile cooperative si celelalte persoane juridice care, in baza legilor speciale de organizare, functioneaza pe principiile societatilor;

f) subunitatile fara personalitate juridica, cu sediul in Romania, care apartin persoanelor juridice cu sediul in Romania, in conditiile prevazute de prezentele reglementari;

g) subunitatile fara personalitate juridica, cu sediul in strainatate, care apartin persoanelor prevazute la lit. a) - e), cu sediul in Romania, in conditiile prevazute de prezentele reglementari;

h) subunitatile din Romania care apartin unor persoane juridice cu sediul in strainatate, in conditiile prevazute de prezentele reglementari;

i) grupurile de interes economic, infiintate potrivit legii.

4. - (1) Societatile care au subunitati organizeaza si conduc contabilitatea astfel incat sa fie disponibile informatiile necesare privind activitatea desfasurata de aceste subunitati.

(2) In intelesul prezentelor reglementari, subunitatile fara personalitate juridica, care apartin persoanelor juridice cu sediul in Romania, reprezinta sucursale, agentii, reprezentante sau alte asemenea unitati fara personalitate juridica, infiintate potrivit legii.

5. - (1) Subunitatile fara personalitate juridica, care apartin persoanelor juridice cu sediul in Romania organizeaza si conduc evidenta contabila proprie, astfel incat aceasta sa permita determinarea informatiilor si a obligatiilor prevazute de lege, iar persoanele juridice carora le apartin sa poata intocmi situatii financiare anuale.

(2) Activitatea desfasurata in strainatate de subunitatile fara personalitate juridica, care apartin persoanelor juridice cu sediul in Romania, se include in situatiile financiare ale persoanei juridice romane si se raporteaza pe teritoriul Romaniei, cu respectarea prevederilor pct. 7 si pct. 317 - 324 din prezentele reglementari.

(3) Persoanele desemnate ca reprezentant/imputernicit fiscal, potrivit Codului fiscal si Codului de procedura fiscala, tin contabilitatea proprie in functie de statutul lor de persoane fizice sau juridice, dupa caz. In cazul in care sunt persoane juridice, acestea intocmesc situatii financiare anuale si raportari contabile, potrivit Legii contabilitatii nr. 82/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

(4) Din punct de vedere contabil, sediile permanente din Romania care apartin unor persoane juridice cu sediul in strainatate reprezinta subunitati fara personalitate juridica ce apartin acestor persoane juridice si au obligatia intocmirii situatiilor financiare anuale si a raportarilor contabile cerute de legea contabilitatii. In situatia in care persoana juridica cu sediul in strainatate isi desfasoara activitatea in Romania prin mai multe sedii permanente, situatiile financiare anuale si raportarile contabile cerute de legea contabilitatii se

intocmesc de sediul permanent desemnat sa indeplineasca obligatiile fiscale, acestea reflectand activitatea tuturor sediilor permanente.

6. - (1) In cazul asocierilor in participatie incheiate intre o persoana juridica romana si o persoana juridica straina, contabilitatea se tine de catre persoana desemnata de asociati, care raspunde potrivit legii.

(2) La organizarea si conducerea contabilitatii asocierii in participatie trebuie avute in vedere atat prezentele reglementari, cat si cerintele care rezulta din alte prevederi legale.

(3) Prezentele reglementari se aplica, de asemenea, asocierilor in participatie intre persoane juridice straine (nerezidente), inregistrate in Romania. Pentru acestea, asociatul desemnat prin contractul de asociere sa indeplineasca obligatiile fiscale organizeaza si conduce evidenta contabila a asocierii, astfel incat sa se poata determina informatiile si obligatiile prevazute de lege, fara a intocmi situatii financiare anuale.

7. - (1) Contabilitatea se tine in limba romana si in moneda nationala.

(2) Contabilitatea operatiunilor efectuate in valuta se tine atat in moneda nationala, cat si in valuta.

(3) Prin valuta se intelege alta moneda decat leul.

SECTIUNEA 1.2

Definitii

8. - In intelesul prezentelor reglementari se aplica urmatoarele definitii:

1. entitati de interes public inseamna societatile/companiile nationale, societatile cu capital integral sau majoritar de stat si regiile autonome;

2. interes de participare inseamna drepturi in capitalul altor entitati, reprezentate sau nu prin certificate, care, prin crearea unei legaturi durabile cu aceste entitati, sunt destinate sa contribuie la activitatea entitatii care detine drepturile respective. Detinerea unei parti din capitalul unei alte entitati reprezinta un interes de participare, daca depaseste un prag procentual de 20%;

3. parte legata are acelasi inteles ca in standardele internationale de contabilitate adoptate in conformitate cu Regulamentul (CE) nr. 1.606/2002 al Parlamentului European si al Consiliului din 19 iulie 2002 privind aplicarea standardelor internationale de contabilitate*1). Sunt avute in vedere prevederile sectiunii 6.4 "Parti legate";

4. active imobilizate inseamna activele care sunt destinate sa serveasca o perioada indelungata activitatii entitatii, respectiv mai mare de un an;

5. cifra de afaceri neta inseamna sumele obtinute din vanzarea de produse si prestarea de servicii dupa deducerea reducerilor comerciale si a taxei pe valoarea adaugata si a altor impozite direct legate de cifra de afaceri;

6. cost de achizitie inseamna pretul datorat si eventualele cheltuieli conexe minus eventualele reduceri ale costului de achizitie.

In acest sens, costul de achizitie al bunurilor cuprinde pretul de cumparare, taxele de import si alte taxe (cu exceptia acelor pe care persoana juridica le poate recupera de la autoritatile fiscale), cheltuielile de transport, manipulare si alte cheltuieli care pot fi atribuibile direct achizitiei bunurilor respective.

In costul de achizitie se includ, de asemenea, comisioanele, taxele notariale, cheltuielile cu obtinerea de autorizatii si alte cheltuieli nerecuperabile, atribuibile direct bunurilor respective.

Cheltuielile de transport sunt incluse in costul de achizitie si atunci cand functia de aprovizionare este externalizata;

7. cost de productie inseamna pretul de achizitie al materiilor prime si al materialelor consumabile si alte cheltuieli care pot fi atribuite direct bunului in cauza.

Costul de productie sau de prelucrare al stocurilor, precum si costul de productie al imobilizarilor cuprind cheltuielile directe aferente productiei, si anume: materiale directe, energie consumata in scopuri tehnologice, manopera directa si alte cheltuieli directe de productie, costul proiectarii produselor, precum si cota cheltuielilor indirecte de productie alocata in mod rational ca fiind legata de fabricatia acestora.

Costurile de conversie (prelucrare) a stocurilor includ costurile direct legate de unitatile produse, cum ar fi costurile cu manopera directa. De asemenea, ele includ si alocarea sistematica a regiei fixe si variabile de productie generata de transformarea materialelor in produse finite. Regia fixa de productie consta in acele costuri indirecte de productie care raman relativ constante, indiferent de volumul productiei, cum sunt: amortizarea, intretinerea sectiilor si utilajelor, precum si costurile cu conducerea si administrarea sectiilor. Regia variabila de productie consta in acele costuri indirecte de productie care variaza direct proportional sau aproape direct proportional cu volumul productiei, cum sunt materialele indirecte si forta de munca indirecta.

Alocarea regiei fixe de productie asupra costurilor de conversie se face pe baza capacitatii normale a instalatiilor de productie. Nivelul real de productie poate fi folosit daca se considera ca acesta aproximeaza capacitatea normala. Valoarea cheltuielilor cu regia fixa alocate fiecărei unitati de productie nu se majoreaza ca urmare a obtinerii unei productii scazute sau a neutilizarii unor echipamente.

Cheltuielile de regie nealocate sunt recunoscute drept cheltuiala in perioada in care sunt suportate. In perioadele in care se inregistreaza o productie neobisnuit de mare, valoarea cheltuielilor cu regia fixa alocate fiecărei unitati de productie este diminuata, astfel incat stocurile sa nu fie evaluate la o valoare mai mare decat costul lor. Regia variabila de productie este alocata fiecărei unitati de productie pe baza folosirii reale a instalatiilor de productie.

Un proces de productie poate conduce la obtinerea simultana a mai multor produse, de exemplu, in cazul obtinerii produselor cuplate sau in cazul in care exista un produs principal si altul secundar. Atunci cand costurile de conversie nu se pot identifica distinct, pentru fiecare produs in parte, acestea se aloca pe baza unei metode rationale, aplicate cu consecventa. Alocarea se poate baza, de exemplu, pe valoarea de vanzare relativa a fiecarui produs, fie in stadiul de productie in care produsele devin identificabile in mod distinct, fie in momentul finalizarii procesului de productie.

Prin natura lor, majoritatea produselor secundare au o valoare nesemnificativa. In acest caz, ele sunt adesea evaluate la valoarea realizabila neta si aceasta valoare se deduce din costul produsului principal. Ca urmare, valoarea contabila a produsului principal nu difera in mod semnificativ de costul sau.

In situatia in care anumite costuri (regii) generale sau costuri de proiectare a produselor pot fi identificate ca avand legatura cu unele stocuri, acestea se includ in costul stocurilor respective.

In masura in care prestatorii de servicii au stocuri, ei le evalueaza la costurile lor de productie. Aceste costuri constau, in primul rand, in manopera si in alte costuri legate de personalul direct angajat in furnizarea serviciilor, inclusiv personalul insarcinat cu supravegherea, precum si in cheltuielile de regie de atribuit. Manopera si alte costuri legate de vanzare si de personalul angajat in administratia generala nu se includ, ci sunt recunoscute drept cheltuieli in perioada in care sunt suportate. Costul stocurilor unui prestator de servicii nu include marjele de profit sau cheltuielile de regie neatribuibile, care sunt adesea incorporate in preturile facturate de prestatorii de servicii.

In costul de productie al bunului se include o proportie rezonabila din cheltuielile de regie fixe sau variabile atribuibile indirect bunului in cauza, in

masura in care acestea se refera la perioada de productie. Includerea in costul stocurilor a regiilor generale poate fi adecvata in masura in care reprezinta costuri suportate pentru a aduce stocurile in locul si forma dorite. In costul de productie nu se includ costurile de distributie;

8. ajustari de valoare inseamna ajustarile destinate sa tina cont de modificarile valorilor activelor individuale, stabilite la data bilantului, indiferent daca modificarea este definitiva sau nu.

Ajustarile negative de valoare pot fi: ajustari permanente, denumite in continuare amortizari, si/sau ajustari provizorii, denumite in continuare ajustari pentru depreciere sau pierdere de valoare, in functie de caracterul permanent sau provizoriu al ajustarii respective;

9. societate-mama inseamna o entitate care controleaza una sau mai multe filiale;

10. filiala inseamna o entitate controlata de o societate-mama, inclusiv orice filiala a societatii-mama care le conduce;

11. grup inseamna o societate-mama si toate filialele acesteia;

12. entitati afiliate inseamna doua sau mai multe entitati din cadrul unui grup;

13. entitate asociata inseamna o entitate in care o alta entitate are un interes de participare si ale carei politici de exploatare si financiare fac obiectul unei influente semnificative exercitate de cealalta entitate. Se considera ca o entitate exercita o influenta semnificativa asupra altei entitati daca detine cel putin 20% din drepturile de vot ale actionarilor sau asociatilor respectivei entitati. Ca urmare, existenta unei entitati asociate presupune indeplinirea cumulativa a doua conditii, respectiv detinerea unui interes de participare in cealalta entitate si exercitarea influentei semnificative asupra politicilor de exploatare si financiare ale acesteia;

14. prag de semnificatie inseamna statutul informatiilor in cazul in care se poate anticipa in mod rezonabil ca omiterea sau prezentarea eronata a acestora influenteaza deciziile pe care utilizatorii le adopta pe baza situatiilor financiare ale entitatii. Pragul de semnificatie al elementelor individuale se evalueaza in contextul altor elemente similare.

*1) JO L 243, 11.9.2002, p. 1.

SECTIUNEA 1.3

Categorii de entitati raportoare

9. *) - (1) In functie de criteriile de marime, entitatile prevazute de prezentele reglementari se grupeaza in trei categorii, astfel: microentitati; entitati mici; entitati mijlocii si mari.

(2) Microentitatile sunt entitatile care, la data bilantului, nu depasesc limitele a cel putin doua dintre urmatoarele trei criterii:

- a) totalul activelor: 1.500.000 lei (echivalentul a 338.310 euro);*
- b) cifra de afaceri neta: 3.000.000 lei (echivalentul a 676.620 euro);*
- c) numarul mediu de salariati in cursul exercitiului financiar: 10.*

Pentru aceasta categorie de entitati se aplica, de asemenea, prevederile cap. 12 "Dispozitii privind scutiunile si restrictiunile aplicabile scutiunilor".

(3) Entitatile mici sunt entitatile care, la data bilantului, nu se incadreaza in categoria microentitatilor si care nu depasesc limitele a cel putin doua dintre urmatoarele trei criterii:

- a) totalul activelor: 17.500.000 lei (echivalentul a 3.946.953 euro);*
- b) cifra de afaceri neta: 35.000.000 lei (echivalentul a 7.893.906 euro);*
- c) numarul mediu de salariati in cursul exercitiului financiar: 50.*

(4) Entitatile mijlocii si mari sunt entitatile care, la data bilantului, depasesc limitele a cel putin doua dintre urmatoarele trei criterii:

- a) totalul activelor: 17.500.000 lei (echivalentul a 3.946.953 euro);*
- b) cifra de afaceri neta: 35.000.000 lei (echivalentul a 7.893.906 euro);*
- c) numarul mediu de salariati in cursul exercitiului financiar: 50.*

**) Conform art. 8 alin. (3) din Ordinul ministrului finantelor publice nr. 773/2015, pentru determinarea valorii in lei a sumelor prevazute la pct. 9 s-a utilizat cursul valutar de 1 euro = 4,4338 lei, publicat in Jurnalul Oficial al Uniunii Europene la data de 19 iulie 2013.*

10. *) - (1) In functie de criteriile de marime, grupurile se impart in doua categorii, astfel: grupuri mici si mijlocii, respectiv grupuri mari.

(2) Grupurile mici si mijlocii sunt grupurile constituite din societatile-mama si filialele care urmeaza sa fie incluse in consolidare si care, pe baza consolidata, nu depasesc limitele a cel putin doua dintre urmatoarele trei criterii la data bilantului societatii-mama:

- a) totalul activelor: 105.000.000 lei (echivalentul a 23.681.717 euro);*
- b) cifra de afaceri neta: 210.000.000 lei (echivalentul a 47.363.435 euro);*
- c) numarul mediu de salariati in cursul exercitiului financiar: 250.*

(3) Grupurile mari sunt grupurile constituite din societatile-mama si filialele care urmeaza sa fie incluse in consolidare si care, pe baza consolidata, depasesc limitele a cel putin doua dintre urmatoarele trei criterii la data bilantului societatii-mama:

a) totalul activelor: 105.000.000 lei (echivalentul a 23.681.717 euro);

b) cifra de afaceri neta: 210.000.000 lei (echivalentul a 47.363.435 euro);

c) numarul mediu de salariatii in cursul exercitiului financiar: 250.

(4) Determinarea valorii criteriilor de marime prevazute la prezentul punct se bazeaza doar pe indicatorii corespunzatori societatii-mama si filialelor cuprinse in consolidare. La stabilirea criteriilor de marime, societatea-mama poate sa nu ia in considerare filialele pe care intentioneaza sa le excluda din consolidare in baza oricarei situatii prevazute la pct. 504.

**) Conform art. 8 alin. (3) din Ordinul ministrului finantelor publice nr. 773/2015, pentru determinarea valorii in lei a sumelor prevazute la pct. 10 s-a utilizat cursul valutar de 1 euro = 4,4338 lei, publicat in Jurnalul Oficial al Uniunii Europene la data de 19 iulie 2013.*

11. - In scopul determinarii limitelor legate de totalul activelor si de cifra de afaceri neta, prevazute la pct. 10, nu se efectueaza nici compensarea prevazuta la pct. 508 alin. (1) si nici eventualele eliminari ca urmare a aplicarii prevederilor pct. 512 alin. (1).

12. - (1) Atunci cand, la data bilantului, o entitate depaseste sau inceteaza sa mai depaseasca limitele a doua dintre cele trei criterii mentionate la pct. 9, acest fapt afecteaza aplicarea derogarilor prevazute de prezentele reglementari numai daca acest lucru are loc in doua exercitii financiare consecutive.

(2) O societate-mama intocmeste situatii financiare anuale consolidate incepand cu primul exercitiu financiar in care sunt depasite criteriile de marime prevazute la pct. 10, cu respectarea conditiilor prevazute la cap. 8 "Situatii financiare anuale consolidate si rapoarte consolidate". Pentru urmatorul exercitiu financiar se aplica prevederile alin. (3).

(3) Atunci cand, la data bilantului, un grup depaseste sau inceteaza sa mai depaseasca limitele a doua dintre cele trei criterii mentionate la pct. 10, acest fapt are incidenta asupra aplicarii derogarilor prevazute de prezentele reglementari numai daca acest lucru are loc in doua exercitii financiare consecutive.

13. - (1) O entitate analizeaza permanent, pentru fiecare data a bilantului, daca a depasit, respectiv a incetat sa depaseasca criteriile de marime corespunzatoare.

(2) Entitatea schimba categoria in care se incadreaza doar daca in doua exercitii financiare consecutive depaseste sau inceteaza sa depaseasca criteriile de marime. Ca urmare, modificarea criteriilor de marime nu determina automat incadrarea entitatii intr-o noua categorie.

(3) Prin doua exercitii financiare consecutive se intelege exercitiul financiar precedent celui pentru care se intocmesc situatiile financiare anuale si exercitiul financiar curent, pentru care se intocmesc situatiile financiare anuale.

14. - In scopul aplicarii prevederilor pct. 12 alin. (1) se reanalizeaza numarul de componente ale situatiilor financiare anuale, astfel:

a) o entitate care a intocmit situatii financiare anuale prevazute la pct. 20 alin. (2) va intocmi situatiile financiare anuale prevazute la pct. 21 numai daca in doua exercitii financiare consecutive depaseste limitele a doua dintre cele trei criterii prevazute la pct. 9;

b) o entitate care a intocmit situatiile financiare anuale prevazute la pct. 21 va intocmi situatii financiare anuale prevazute la pct. 20 alin. (2) numai daca in doua exercitii financiare consecutive nu depaseste limitele a doua dintre cele trei criterii prevazute la pct. 9.

O analiza similara se efectueaza si de catre microentitati.

Ca urmare, pentru intocmirea situatiilor financiare anuale, incadrarea in criteriile de marime prevazute de prezentele reglementari se efectueaza la sfarsitul exercitiului financiar, pe baza indicatorilor determinati din situatiile financiare ale exercitiului financiar precedent celui de raportare si a indicatorilor determinati pe baza datelor din contabilitate si a balantei de verificare incheiate la sfarsitul exercitiului financiar curent, utilizandu-se cursul de schimb valutar publicat in Jurnalul Oficial al Uniunii Europene la data de 19 iulie 2013.

15. - Totalul activelor mentionat la pct. 9 si 10 consta in valoarea totala a activelor, asa cum apare prezentata la lit. A - C de la "Active" din formatul bilantului prevazut la pct. 132 sau din formatul bilantului prescurtat prevazut la pct. 451.

CAPITOLUL 2

Dispozitii si principii generale

SECTIUNEA 2.1

Dispozitii generale

16. - Situatiile financiare anuale constituie un tot unitar.

17. - Obiectivul situatiilor financiare anuale il constituie furnizarea de informatii despre pozitia financiara, performanta financiara si fluxurile de trezorerie ale unei entitati, utile unei categorii largi de utilizatori.

18. - (1) Elementele direct legate de evaluarea pozitiei financiare, reflectate prin bilant, sunt activele, datoriile si capitalurile proprii.

(2) In intelesul prezentelor reglementari:

a) un activ reprezinta o resursa controlata de catre entitate ca rezultat al unor evenimente trecute, de la care se asteapta sa genereze beneficii economice viitoare pentru entitate. Un activ este recunoscut in contabilitate si prezentat in bilant atunci cand este probabila realizarea unui beneficiu economic viitor de catre entitate si activul are un cost sau o valoare care poate fi evaluat/evaluata in mod credibil;

b) o datorie reprezinta o obligatie actuala a entitatii ce decurge din evenimente trecute si prin decontarea careia se asteapta sa rezulte o iesire de resurse care incorporeaza beneficii economice. O datorie este recunoscuta in contabilitate si prezentata in bilant atunci cand este probabil ca o iesire de resurse incorporand beneficii economice va rezulta din decontarea unei obligatii prezente si cand valoarea la care se va realiza aceasta decontare poate fi evaluata in mod credibil;

c) capitalurile proprii reprezinta interesul rezidual al actionarilor sau asociatilor in activele unei entitati dupa deducerea tuturor datoriilor sale.

(3) Beneficiile economice reprezinta potentialul de a contribui, direct sau indirect, la fluxul de numerar sau echivalente de numerar catre entitate. Aceasta contributie se reflecta fie sub forma cresterii intrarilor de numerar, fie sub forma reducerii iesirilor de numerar, de exemplu, prin reducerea costurilor de productie.

Astfel, potentialul poate fi unul productiv, atunci cand activul este utilizat separat sau impreuna cu alte active pentru prestarea de servicii ori producerea de bunuri destinate vanzarii de catre entitate. De asemenea, potentialul poate imbraca forma convertibilitatii in numerar sau echivalente de numerar.

19. - (1) Elementele direct legate de evaluarea performantei financiare, prin intermediul contului de profit si pierdere, sunt veniturile si cheltuielile.

(2) In intelesul prezentelor reglementari, termenii de mai jos au urmatoarele semnificatii:

a) veniturile constituie cresteri ale beneficiilor economice inregistrate pe parcursul perioadei contabile, sub forma de intrari sau cresteri ale activelor ori

reduceri ale datoriilor, care se concretizeaza in cresteri ale capitalurilor proprii, altele decat cele rezultate din contributiile ale actionarilor;

b) cheltuielile constituie diminuari ale beneficiilor economice inregistrate pe parcursul perioadei contabile sub forma de iesiri sau scaderi ale valorii activelor ori cresteri ale datoriilor, care se concretizeaza in reduceri ale capitalurilor proprii, altele decat cele rezultate din distribuirea acestora catre actionari.

(3) Veniturile sunt recunoscute in contul de profit si pierdere atunci cand se poate evalua in mod credibil o crestere a beneficiilor economice viitoare legate de cresterea valorii unui activ sau de scaderea valorii unei datorii. Recunoasterea veniturilor se realizeaza simultan cu recunoasterea cresterii de active sau reducerii datoriilor (de exemplu, cresterea neta a activelor, rezultata din vanzarea produselor sau serviciilor, ori descresterea datoriilor ca rezultat al anularii unei datorii).

(4) Cheltuielile sunt recunoscute in contul de profit si pierdere atunci cand se poate evalua in mod credibil o diminuare a beneficiilor economice viitoare legate de o diminuare a valorii unui activ sau de o crestere a valorii unei datorii. Recunoasterea cheltuielilor are loc simultan cu recunoasterea cresterii valorii datoriilor sau reducerii valorii activelor (de exemplu, drepturile salariale angajate sau amortizarea echipamentelor).

20. - (1) Microentitatile intocmesc situatii financiare anuale in conditiile prevazute la sectiunea 12.1 "Scutiri pentru microentitati".

(2) Entitatile prevazute la pct. 9 alin. (3) intocmesc situatii financiare anuale care cuprind:

- bilant prescurtat,
- cont de profit si pierdere,
- notele explicative la situatiile financiare anuale.

(3) Bilantul prescurtat are formatul prevazut la pct. 451.

(4) Optional, entitatile prevazute la pct. 9 alin. (3) pot intocmi situatia modificarilor capitalului propriu si/sau situatia fluxurilor de trezorerie.

21. - Entitatile prevazute la pct. 9 alin. (4), precum si entitatile de interes public intocmesc situatii financiare anuale care cuprind:

- bilant;
- cont de profit si pierdere;
- situatia modificarilor capitalului propriu;
- situatia fluxurilor de trezorerie;
- notele explicative la situatiile financiare anuale.

22. - (1) In cazul entitatilor nou-infiintate, acestea pot intocmi pentru primul exercitiu financiar de raportare situatiile financiare anuale prevazute fie la pct. 20, fie la pct. 21 sau in formatul aplicabil microentitatilor.

(2) Pentru al doilea exercitiu financiar de raportare, aceste entitati analizeaza indicatorii determinati din situatiile financiare ale anului precedent si indicatorii determinati pe baza datelor din contabilitate si a balantei de verificare incheiate la sfarsitul exercitiului financiar curent, intocmind situatii financiare anuale in functie de criteriile de marime inregistrate.

(3) Prevederile prezentului punct nu se aplica entitatilor de interes public.

23. - Situatiile financiare anuale se intocmesc in mod clar si in concordanta cu prevederile prezentelor reglementari.

24. - Situatiile financiare anuale trebuie sa ofere o imagine fidela a activelor, datoriilor, pozitiei financiare si a profitului sau pierderii entitatii.

25. - Daca aplicarea prevederilor prezentelor reglementari nu este suficienta pentru a oferi o imagine fidela a activelor, a datoriilor, a pozitiei financiare si a profitului sau pierderii entitatii, in notele explicative la situatiile financiare sunt furnizate informatiile suplimentare necesare pentru respectarea cerintei respective.

26. - Daca, in cazuri exceptionale, aplicarea unei prevederi din prezentele reglementari este incompatibila cu obligatiile prevazute la pct. 24 si 25, dispozitia respectiva nu se aplica, pentru a oferi o imagine fidela a activelor, a datoriilor, a pozitiei financiare si a profitului sau a pierderii entitatii. Neaplicarea unei astfel de dispozitii se prezinta in notele explicative la situatiile financiare, impreuna cu o explicatie a motivelor si a efectelor sale asupra activelor, datoriilor, pozitiei financiare si a profitului sau pierderii entitatii.

27. - Ministerul Finantelor Publice si alte autoritati de reglementare pot solicita entitatilor mijlocii si mari sa prezinte in situatiile financiare anuale unele informatii suplimentare fata de cele care trebuie prezentate in concordanta cu prezentele reglementari.

SECTIUNEA 2.2

Publicarile cu caracter general

28. - Documentul care contine situatiile financiare trebuie sa precizeze denumirea entitatii raportoare, precum si informatii referitoare la:

- a) registrul comerțului la care este pastrat dosarul entității, împreună cu numărul de înmatriculare al entității în registrul în cauză;
- b) forma juridică a entității, adresa sediului social și, după caz, faptul că entitatea este în lichidare.

SECȚIUNEA 2.3

Caracteristicile calitative ale informațiilor financiare

29. - Pentru ca informațiile financiare să fie utile, ele trebuie să fie relevante și să reprezinte exact ceea ce își propun să reprezinte. Utilitatea informațiilor financiare este amplificată dacă acestea sunt comparabile, verificabile, oportune și inteligibile.

30. - Caracteristicile calitative fundamentale sunt relevanța și reprezentarea exactă.

Relevanța

31. - Informațiile financiare relevante sunt cele care au capacitatea de a ajuta utilizatorii de informații în luarea deciziilor.

32. - (1) Informațiile financiare au capacitatea de a ajuta utilizatorii de informații în luarea unor decizii dacă au valoare predictivă, valoare de confirmare sau ambele.

(2) Informațiile financiare au valoare predictivă dacă pot fi utilizate ca intrări în procesele aplicate de utilizatori pentru a previziona rezultate viitoare. Pentru a avea valoare predictivă informațiile financiare nu trebuie să reprezinte o previziune sau o prognoză. Informațiile financiare cu valoare predictivă sunt folosite de utilizatori pentru realizarea propriilor predicții.

(3) Valoarea predictivă și valoarea de confirmare a informațiilor financiare sunt în strânsă legătură. Informațiile care au valoare predictivă au adesea și valoare de confirmare. De exemplu, informațiile privind veniturile pentru anul curent, care pot fi utilizate ca bază pentru prognozarea veniturilor în anii viitori, pot fi comparate cu previziunile efectuate în anii anteriori, pentru exercitiul curent. Rezultatele acestor comparații pot ajuta utilizatorii să corecteze și să îmbunătățească procesele care au fost utilizate pentru realizarea acelor previziuni.

Prag de semnificație

33. - Pragul de semnificație este un aspect al relevanței specific unei entități bazat pe natura sau mărimea sau pe ambele a elementelor la care se referă informațiile raportate de entitate. În consecință, prezentele reglementări nu

specifica un nivel cantitativ pentru pragul de semnificatie si nu predetermina ce ar putea fi semnificativ intr-o anumita situatie.

Reprezentare exacta

34. - Situatiile financiare anuale descriu fenomenele economice in cuvinte si cifre. Pentru a fi o reprezentare exacta, o descriere trebuie sa fie completa, neutra si fara erori.

35. - O descriere completa include toate informatiile necesare pentru ca un utilizator sa inteleaga fenomenul descris, inclusiv explicatiile necesare. De exemplu, o descriere completa a unui grup de active include cel putin o descriere a naturii activelor respective, o descriere numerica a tuturor activelor si o mentiune privind descrierea numerica (de exemplu, costul initial sau valoarea justa). Pentru unele elemente o descriere completa poate sa impuna explicatii privind faptele semnificative referitoare la calitatea si natura elementelor, factorilor si circumstantelor care ar putea sa le afecteze calitatea si natura, si procesul utilizat pentru a determina descrierile numerice.

36. - O descriere neutra este cea care nu suporta influente in selectia si prezentarea informatiilor financiare. O descriere neutra nu este denaturata, ponderata, accentuata, neaccentuata sau manipulata in alt fel pentru a creste probabilitatea ca informatiile financiare sa fie primite favorabil sau nefavorabil de catre utilizatori. Informatii neutre nu inseamna informatii fara scop sau fara influenta asupra comportamentului acestora. Informatiile financiare relevante sunt, prin definitie, cele care au capacitatea de a genera o diferenta in deciziile luate de catre utilizatori.

37. - Reprezentarea fara erori inseamna ca nu exista erori sau omisiuni in descrierea fenomenelor, iar procesul utilizat pentru a genera informatiile raportate a fost selectat si aplicat fara erori.

Aplicarea caracteristicilor calitative fundamentale

38. - Comparabilitatea, verificabilitatea, oportunitatea si inteligibilitatea sunt caracteristici calitative care amplifica utilitatea informatiilor relevante si reprezentate exact.

Comparabilitate

39. - (1) Informatiile privind o entitate raportoare sunt mult mai utile daca pot fi comparate cu informatii similare despre alte entitati si cu informatii similare despre aceeasi entitate aferente unei alte perioade sau date.

(2) Comparabilitatea este una dintre caracteristicile calitative care permite utilizatorilor sa identifice si sa inteleaga similitudinile si diferentele dintre elemente. Spre deosebire de celelalte caracteristici calitative, comparabilitatea nu se refera la un singur element. O comparatie necesita cel putin doua elemente.

40. - (1) Consecventa, desi este legata de comparabilitate, nu este identica cu aceasta. Consecventa se refera la utilizarea acelorasi metode pentru aceleasi elemente, fie de la o perioada la alta in cadrul unei entitati raportoare, fie intr-o singura perioada pentru entitati diferite. Comparabilitatea este scopul; consecventa ajuta la atingerea acestui scop.

(2) Comparabilitatea nu presupune uniformitate. Pentru ca informatiile sa fie comparabile, aspectele similare ca natura trebuie sa fie prezentate similar, iar aspectele diferite trebuie sa fie prezentate diferit.

41. - (1) Este posibil sa se obtina un anumit grad de comparabilitate prin satisfacerea caracteristicilor calitative fundamentale. O reprezentare exacta a unui fenomen economic relevant trebuie, in mod firesc, sa aiba un anumit grad de comparabilitate cu o reprezentare exacta a unui fenomen economic relevant similar al unei alte entitati raportoare.

(2) Desi un fenomen economic unic poate fi reprezentat exact in multiple moduri, permiterea unor metode contabile alternative pentru acelasi fenomen economic diminueaza comparabilitatea (de exemplu: evaluarea imobiliarilor corporale la cost sau la valoarea reevaluat).

Verificabilitate

42. - (1) Verificabilitatea ajuta in a asigura utilizatorii ca informatiile reprezinta exact fenomenele economice pe care isi propun sa le reprezinte. Prin verificabilitate se intelege ca diferiti observatori independenti si in cunostinta de cauza ar putea ajunge la un consens cu privire la faptul ca o anumita descriere este o reprezentare exacta.

(2) Verificarea poate fi directa sau indirecta. Verificarea directa se refera la verificarea unei valori sau a altor reprezentari prin observare directa, de exemplu, prin numararea banilor. Verificarea indirecta se refera la verificarea intrarilor pentru un model, o formula sau o alta tehnica si la recalcularea rezultatelor prin utilizarea aceleiasi metodologii. Un exemplu il reprezinta verificarea valorilor contabile ale stocurilor prin verificarea intrarilor (cantitati si costuri) si prin recalcularea stocurilor finale prin utilizarea acelorasi ipoteze privind fluxul costurilor (de exemplu, utilizarea metodei primul intrat, primul iesit).

(3) In unele cazuri, se poate sa nu fie posibila verificarea unor explicatii si informatii cu caracter previzional pana intr-o perioada viitoare sau chiar deloc. Pentru a ajuta utilizatorii sa decida daca doresc sa utilizeze respectivele informatii, ar fi, in mod normal, necesar sa se prezinte ipotezele fundamentale, metodele de compilare a informatiilor si alti factori si alte circumstante care sustin informatiile.

Oportunitate

43. - Oportunitatea inseamna ca informatiile sunt disponibile factorilor decizionali pentru ca acestia sa ia decizii in timp util. In general, cu cat sunt mai vechi informatiile, cu atat sunt mai putin utile. Totusi, unele informatii pot sa ramana oportune mult timp dupa sfarsitul perioadei de raportare deoarece, de exemplu, unii utilizatori ar putea fi nevoiti sa identifice si sa aprecieze tendintele.

Inteligibilitate

44. - Clasificarea, caracterizarea si prezentarea in mod clar si concis a informatiilor le fac pe acestea inteligibile.

45. - (1) Unele fenomene sunt complexe in mod inerent si nu pot fi transformate in fenomene usor de inteles. Excluderea informatiilor privind aceste fenomene din rapoartele financiare ar conduce la situatia ca aceste rapoarte sa fie incomplete.

(2) Rapoartele financiare sunt intocmite pentru utilizatorii care dispun de cunostinte suficiente privind activitatile de afaceri si economice si care studiaza si analizeaza informatiile cu atenta cuvenita.

Totusi, prezentarea rapoartelor financiare trebuie astfel efectuata incat sa permita intelegerea lor de catre diferitele categorii de utilizatori a informatiilor cuprinse in acestea.

(3) Rapoartele financiare intocmite de entitati se refera atat la situatiile financiare anuale propriu-zise, cat si la celelalte documente facute publice odata cu acestea.

Aplicarea caracteristicilor calitative amplificatoare

46. - Caracteristicile calitative amplificatoare, respectiv comparabilitatea, verificabilitatea, oportunitatea si inteligibilitatea, trebuie maximizate in masura in care acest lucru este posibil. Totusi, caracteristicile calitative amplificatoare, fie individual, fie in grup, nu pot face informatiile utile daca respectivele informatii sunt irelevante sau nu sunt reprezentate exact.

SECTIUNEA 2.4

Principii generale de raportare financiara

47. - Evaluarea reprezinta procesul prin care se determina valoarea la care elementele situatiilor financiare sunt recunoscute in contabilitate si prezentate in bilant, respectiv bilantul prescurtat, si in contul de profit si pierdere.

48. - Elementele prezentate in situatiile financiare anuale individuale si situatiile financiare anuale consolidate sunt recunoscute si evaluate in conformitate cu principiile generale prevazute de prezentele reglementari.

49. - (1) Principiul continuitatii activitatii. Trebuie sa se prezume ca entitatea isi desfasoara activitatea pe baza principiului continuitatii activitatii. Acest principiu presupune ca entitatea isi continua in mod normal functionarea, fara a intra in stare de lichidare sau reducere semnificativa a activitatii.

(2) O entitate nu va intocmi situatiile financiare anuale pe baza principiului continuitatii activitatii daca organele de conducere stabilesc dupa data bilantului fie ca intentioneaza sa lichideze entitatea sau sa inceteze activitatea acesteia, fie ca nu exista nicio alta varianta realista in afara acestora. Aceste prevederi nu se aplica situatiilor financiare anuale intocmite de entitatile absorbite in cadrul unui proces de fuziune sau de divizare, potrivit legii.

Deteriorarea rezultatelor din exploatare si a pozitiei financiare, ulterior datei bilantului, indica nevoia de a analiza daca presupunerea privind continuitatea activitatii este inca adecvata.

(3) Daca administratorii unei entitati au luat cunostinta de unele elemente de nesiguranta legate de anumite evenimente care pot duce la incapacitatea acesteia de a-si continua activitatea, aceste elemente trebuie prezentate in notele explicative. In cazul in care situatiile financiare anuale nu sunt intocmite pe baza principiului continuitatii, aceasta informatie trebuie prezentata, impreuna cu motivele care au stat la baza deciziei conform careia entitatea nu isi mai poate continua activitatea. Evenimentele sau conditiile ce necesita prezentari de informatii pot aparea si ulterior datei bilantului.

(4) Entitatile aflate in lichidare, potrivit legii, prezinta acest fapt in declaratia care insoteste situatiile financiare anuale. In scopul prezentarii bilantului, acestea procedeaza la reclassificarea creantelor pe termen lung in creante pe termen scurt, respectiv a datoriilor pe termen lung in datorii pe termen scurt.

50. - Principiul permanentei metodelor. Politicile contabile si metodele de evaluare trebuie aplicate in mod consecvent de la un exercitiu financiar la altul.

51. - (1) Principiul prudentei. La intocmirea situatiilor financiare anuale, recunoasterea si evaluarea trebuie realizate pe o baza prudenta si, in special:

- a) in contul de profit si pierdere poate fi inclus numai profitul realizat la data bilantului;
- b) sunt recunoscute datoriile aparute in cursul exercitiului financiar curent sau al unui exercitiu precedent, chiar daca acestea devin evidente numai intre data bilantului si data intocmirii acestuia;
- c) sunt recunoscute deprecierea, indiferent daca rezultatul exercitiului financiar este pierdere sau profit. Inregistrarea ajustarilor pentru depreciere sau pierdere de valoare se efectueaza pe seama conturilor de cheltuieli, indiferent de impactul acestora asupra contului de profit si pierdere.

(2) Activele si veniturile nu trebuie sa fie supraevaluate, iar datoriile si cheltuielile, subevaluate. Totusi, exercitarea prudentei nu permite, de exemplu, constituirea de provizioane excesive, subevaluarea deliberata a activelor sau veniturilor, dar nici supraevaluarea deliberata a datoriilor sau cheltuielilor, deoarece situatiile financiare nu ar mai fi neutre si nu ar mai avea calitatea de a fi credibile.

52. - In afara sumelor recunoscute in conformitate cu pct. 51 alin. (1) lit. b), trebuie recunoscute toate datoriile previzibile si pierderile potentiale care au aparut in cursul exercitiului financiar respectiv sau in cursul unui exercitiu precedent, chiar daca acestea devin evidente numai intre data bilantului si data intocmirii acestuia.

53. - (1) Principiul contabilitatii de angajamente. Efectele tranzactiilor si ale altor evenimente sunt recunoscute atunci cand tranzactiile si evenimentele se produc (si nu pe masura ce numerarul sau echivalentul sau este incasat sau platit) si sunt inregistrate in contabilitate si raportate in situatiile financiare ale perioadelor aferente.

(2) Trebuie sa se tina cont de veniturile si cheltuielile aferente exercitiului financiar, indiferent de data incasarii veniturilor sau data platii cheltuielilor. Astfel, se vor evidentia in conturile de venituri si creantele pentru care nu a fost intocmita inca factura (contul 418 "Clienti - facturi de intocmit"), respectiv in conturile de cheltuieli sau bunuri, datoriile pentru care nu s-a primit inca factura (contul 408 "Furnizori - facturi nesosite"). In toate cazurile, inregistrarea in aceste conturi se efectueaza pe baza documentelor care atesta livrarea bunurilor, respectiv prestarea serviciilor (de exemplu, avize de insotire a marfii, situatii de lucrari etc.).

(3) Veniturile si cheltuielile care rezulta direct si concomitent din aceeasi tranzactie sunt recunoscute simultan in contabilitate, prin asocierea directa intre cheltuielile si veniturile aferente, cu evidentierea distincta a acestor venituri si cheltuieli.

(4) Principiul contabilitatii de angajamente se aplica inclusiv la recunoasterea dobanzii aferente perioadei, indiferent de scadenta acesteia.

54. - (1) Principiul intangibilitatii. Bilantul de deschidere pentru fiecare exercitiu financiar trebuie sa corespunda cu bilantul de inchidere al exercitiului financiar precedent.

(2) In cazul modificarii politicilor contabile si al corectarii unor erori aferente perioadelor precedente, nu se modifica bilantul perioadei anterioare celei de raportare.

(3) Inregistrarea pe seama rezultatului reportat a corectarii erorilor semnificative aferente exercitiilor financiare precedente, precum si a modificarii politicilor contabile nu se considera incalcare a principiului intangibilitatii.

55. - Principiul evaluarii separate a elementelor de activ si de datorii. Componentele elementelor de active si de datorii trebuie evaluate separat.

56. - (1) Principiul necompensarii. Orice compensare intre elementele de active si datorii sau intre elementele de venituri si cheltuieli este interzisa.

(2) Toate creantele si datoriile trebuie inregistrate distinct in contabilitate, pe baza de documente justificative.

(3) Eventualele compensari intre creante si datorii fata de aceeasi entitate efectuate cu respectarea prevederilor legale pot fi inregistrate numai dupa contabilizarea creantelor si veniturilor, respectiv a datoriilor si cheltuielilor corespunzatoare.

In situatia de la alin. (3), in notele explicative se prezinta valoarea bruta a creantelor si datoriilor care au facut obiectul compensarii.

(4) In cazul schimbului de active, in contabilitate se evidentiaza distinct operatiunea de vanzare/scoatere din evidenta si cea de cumparare/intrare in evidenta, pe baza documentelor justificative, cu inregistrarea tuturor veniturilor si cheltuielilor aferente operatiunilor. Tratamentul contabil este similar si in cazul prestarilor reciproce de servicii.

57. - (1) Contabilizarea si prezentarea elementelor din bilant si din contul de profit si pierdere tinand seama de fondul economic al tranzactiei sau al angajamentului in cauza. Respectarea acestui principiu are drept scop inregistrarea in contabilitate si prezentarea fidela a operatiunilor economico-financiare, in conformitate cu realitatea economica, punand in evidenta drepturile si obligatiile, precum si riscurile asociate acestor operatiuni.

(2) Evenimentele si operatiunile economico-financiare trebuie evidentiata in contabilitate asa cum acestea se produc, in baza documentelor justificative. Documentele justificative care stau la baza inregistrarii in contabilitate a operatiunilor economico-financiare trebuie sa reflecte intocmai modul cum acestea se produc, respectiv sa fie in concordanta cu realitatea. De asemenea, contractele incheiate intre parti trebuie sa prevada modul de derulare a operatiunilor si sa respecte cadrul legal existent.

(3) Forma juridica a unui document trebuie sa fie in concordanta cu realitatea economica. Atunci cand exista diferente intre fondul sau natura economica a unei operatiuni sau tranzactii si forma sa juridica, entitatea va inregistra in contabilitate aceste operatiuni, cu respectarea fondului economic al acestora.

(4) Exemple de situatii cand se aplica acest principiu pot fi considerate: incadrarea de catre utilizatori a contractelor de leasing in leasing operational sau financiar; recunoasterea veniturilor din chirii, respectiv a cheltuielilor din chirii in functie de fondul economic al contractului si de eventualele gratuitati (stimulente) aferente; incadrarea operatiunilor la vanzare in nume propriu sau comision, respectiv consignatie; recunoasterea veniturilor, respectiv a cheltuielilor in contul de profit si pierdere sau ca venituri in avans, respectiv cheltuieli in avans; recunoasterea participatiilor detinute ca fiind de natura actiunilor detinute la entitati afiliate sau sub forma altor imobilizari financiare; incadrarea reducerilor acordate, respectiv primite, la reduceri comerciale sau financiare.

(5) Entitatile au obligatia ca la intocmirea documentelor justificative si la contabilizarea operatiunilor economico-financiare sa tina seama de toate informatiile disponibile, astfel incat sa fie extrem de rare situatiile in care natura economica a operatiunii sa fie diferita de forma juridica a documentelor care stau la baza acestora.

58. - (1) Principiul evaluarii la cost de achizitie sau cost de productie. Elementele prezentate in situatiile financiare se evalueaza, de regula, pe baza principiului costului de achizitie sau al costului de productie. Cazurile in care nu se foloseste costul de achizitie sau costul de productie sunt cele prevazute de prezentele reglementari.

(2) In situatia in care s-a optat pentru reevaluarea imobilizarilor corporale sau evaluarea instrumentelor financiare la valoarea justa, se aplica prevederile sectiunii 3.4 "Evaluarea alternativa la valoarea justa".

59. - Principiul pragului de semnificatie. Entitatea se poate abate de la cerintele cuprinse in prezentele reglementari referitoare la prezentarile de informatii si publicare, atunci cand efectele respectarii lor sunt nesemnificative.

SECTIUNEA 2.5

Politici contabile, corectarea erorilor contabile, estimari si evenimente ulterioare datei bilantului

2.5.1. Politici contabile

60. - (1) Politicile contabile reprezinta principiile, bazele, conventiile, regulile si practicile specifice aplicate de o entitate la intocmirea si prezentarea situatiilor financiare anuale.

(2) Exemple de politici contabile sunt urmatoarele: alegerea metodei de amortizare a imobilizarilor; reevaluarea imobilizarilor corporale sau pastrarea costului istoric al acestora; inregistrarea, pe perioada in care imobilizarile corporale sunt trecute in conservare, a unei cheltuieli cu amortizarea sau a unei cheltuieli corespunzatoare ajustarii pentru deprecierea constatata; alegerea metodei de evaluare a stocurilor; contabilitatea stocurilor prin inventarul permanent sau intermitent etc.

61. - (1) Administratorii entitatii trebuie sa aprobe politici contabile pentru operatiunile derulate, inclusiv proceduri proprii pentru situatiile prevazute de legislatie. In cazul entitatilor care nu au administratori, politicile contabile se aproba de persoanele care au obligatia gestionarii entitatii respective.

(2) Aceste politici trebuie elaborate avand in vedere specificul activitatii, de catre specialisti in domeniul economic si tehnic, cunoscatori ai activitatii desfasurate si ai strategiei adoptate de entitate.

(3) La elaborarea politicilor contabile trebuie respectate prevederile cuprinse in prezentele reglementari.

62. - (1) Modificarile de politici contabile pot fi determinate de:

- a) initiativa entitatii, caz in care modificarea trebuie justificata in notele explicative la situatiile financiare anuale;
- b) o decizie a unei autoritati competente si care se impune entitatii (modificare de reglementare), caz in care modificarea nu trebuie justificata in notele explicative, ci doar mentionata in acestea.

(2) Modificarea de politica contabila la initiativa entitatii poate fi determinata de:

- o modificare exceptionala intervenita in situatia entitatii sau in contextul economico-financiar in care aceasta isi desfasoara activitatea;
- obtinerea unor informatii credibile si mai relevante.

Exemple de situatii care justifica modificarea de politici contabile pot fi:

- admiterea la tranzactionare pe o piata reglementata a valorilor mobiliare pe termen scurt ale entitatii sau retragerea lor de la tranzactionare;
- schimbarea actionariatului, datorata intrarii intr-un grup, daca noile metode asigura furnizarea unor informatii mai fidele;
- fuziuni si divizari efectuate la valori contabile, caz in care se impune armonizarea politicilor contabile ale societatii absorbite cu cele ale societatii absorbante etc.

(3) Schimbarea conducatorilor entitatii nu justifica modificarea politicilor contabile.

(4) Nu se considera modificari ale politicilor contabile:

- a) aplicarea unei politici contabile pentru tranzactii, alte evenimente sau conditii care difera, ca fond, de cele care au avut loc anterior; si
- b) aplicarea unei noi politici contabile pentru tranzactii, alte evenimente sau conditii care nu au avut loc anterior sau care au fost nesemnificative.

(5) Aplicarea initiala a politicii de reevaluare a imobilizarilor corporale trebuie tratata ca o reevaluare, potrivit subsectiunii 3.4.1 "Reevaluarea imobilizarilor corporale".

62[^]1. - (1) Entitatile care, in baza prevederilor de la pct. 62, decid ca in cazul imobilizarilor corporale sa treaca de la metoda reevaluarii la metoda costului, procedeaza la ajustarea sumelor evidentiata in contul 105 "Rezerve din reevaluare" in functie de modalitatea in care, pe perioada in care a fost efectuata reevaluarea, au transferat sumele in rezultatul reportat (contul 1175 "Rezultatul reportat reprezentand surplusul realizat din rezerve din reevaluare"), dupa cum urmeaza:

a) entitatile care au avut ca politica contabila transferul rezervei din reevaluare in contul de rezultat reportat, pe masura amortizarii activului, inchid rezerva din reevaluare (soldul contului 105 "Rezerve din reevaluare") pe seama imobilizarii careia ii corespunde rezerva respectiva (articol contabil 105 "Rezerve din reevaluare" = 21 x Imobilizari corporale);

b) entitatile care au avut ca politica contabila transferul rezervei din reevaluare in contul de rezultat reportat, la scoaterea din evidenta a imobilizarii pentru care s-a constituit rezerva respectiva, procedeaza astfel:

- transfera din contul 105 "Rezerve din reevaluare" in contul 1175 "Rezultatul reportat reprezentand surplusul realizat din rezerve din reevaluare" rezerva corespunzatoare sumelor amortizate din valoarea imobilizarii;*
- reduce valoarea imobilizarii cu rezerva din reevaluare aferenta valorii care nu a fost amortizata (articol contabil 105 "Rezerve din reevaluare" = 21 x Imobilizari corporale).*

(2) Entitatile care modifica politica contabila aplicabila imobilizarilor corporale in sensul ca decid sa treaca de la metoda reevaluarii la metoda costului aplica prevederile alin. (1), prin exceptie de la cerintele pct. 63 alin. (1).

(3) Entitatile care, in baza prevederilor de la pct. 62, decid ca in cazul imobilizarilor corporale sa treaca de la metoda reevaluarii la metoda costului, vor urmari ca aplicarea acestei optiuni sa nu conduca la subevaluarea activelor respective, fata de valoarea care ar fi fost recunoscuta in bilant daca acele imobilizari corporale nu ar fi fost reevaluate.

(4) Prevederile prezentului punct se aplica indiferent daca reevaluarea a fost efectuata prin aplicarea unui indice sau prin recalcularea valorii nete a imobilizarii.

63. - (1) Efectele modificarii politicilor contabile aferente exercitiilor financiare precedente se inregistreaza pe seama rezultatului reportat (contul 1173 "Rezultatul reportat provenit din modificarile politicilor contabile"), daca efectele modificarii pot fi cuantificate.

(2) Efectele modificarii politicilor contabile aferente exercitiului financiar curent se contabilizeaza pe seama conturilor de cheltuieli si venituri ale perioadei.

(3) Daca efectul modificarii politicii contabile este imposibil de stabilit pentru perioadele trecute, modificarea politicilor contabile se efectueaza pentru perioadele viitoare, incepand cu exercitiul financiar curent si exercitiile financiare urmatoare celui in care s-a luat decizia modificarii politicii contabile.

(4) In cazul modificarii politicilor contabile pentru o perioada anterioara, entitatile trebuie sa ia in considerare efectele fiscale ale acestora.

64. - (1) Modificarea politicilor contabile este permisă doar dacă este cerută de lege sau are ca rezultat informații mai relevante sau mai credibile referitoare la operațiunile entității.

(2) În cazul modificării unei politici contabile, entitatea trebuie să menționeze în notele explicative natura modificării politicii contabile, precum și motivele pentru care aplicarea noii politici contabile oferă informații credibile și mai relevante, pentru ca utilizatorii să poată aprecia dacă noua politică contabilă a fost aleasă în mod adecvat, efectul modificării asupra rezultatelor raportate ale perioadei și tendința reală a rezultatelor activității entității.

2.5.2. Corectarea erorilor contabile

65. - (1) Erorile constatate în contabilitate se pot referi fie la exercitiul financiar curent, fie la exercitiile financiare precedente.

(2) Corectarea erorilor se efectuează la data constatării lor.

66. - (1) Erorile din perioadele anterioare sunt omisiuni și declarații eronate cuprinse în situațiile financiare ale entității pentru una sau mai multe perioade anterioare rezultând din greșeala de a utiliza sau de a nu utiliza informații credibile care:

a) erau disponibile la momentul la care situațiile financiare pentru acele perioade au fost aprobate spre a fi emise;

b) ar fi putut fi obținute în mod rezonabil și luate în considerare la întocmirea și prezentarea acelor situații financiare anuale.

(2) Astfel de erori includ efectele greselilor matematice, greselilor de aplicare a politicilor contabile, ignorării sau interpretării greșite a evenimentelor și fraudelor.

(3) În înțelesul prezentelor reglementări, erorile din perioadele anterioare se referă inclusiv la prezentarea eronată a informațiilor în situațiile financiare anuale.

67. - (1) Corectarea erorilor aferente exercitiului financiar curent se efectuează pe seama contului de profit și pierdere.

(2) Corectarea erorilor semnificative aferente exercitiilor financiare precedente se efectuează pe seama rezultatului reportat (contul 1174 "Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile").

(3) Erorile nesemnificative aferente exercitiilor financiare precedente se corectează, de asemenea, pe seama rezultatului reportat. Totuși, potrivit

politicilor contabile aprobate, erorile ne semnificative pot fi corectate pe seama contului de profit si pierdere.

(4) Erorile ne semnificative sunt cele de natura sa nu influenteze informatiile financiar-contabile. Se considera ca o eroare este semnificativa daca aceasta ar putea influenta deciziile economice ale utilizatorilor, luate pe baza situatiilor financiare anuale. Analizarea daca o eroare este semnificativa sau nu se efectueaza in context, avand in vedere natura sau valoarea individuala ori cumulata a elementelor.

68. - (1) Corectarea erorilor aferente exercitiilor financiare precedente nu determina modificarea situatiilor financiare ale acelor exercitii.

(2) In cazul erorilor aferente exercitiilor financiare precedente, corectarea acestora nu presupune ajustarea informatiilor comparative prezentate in situatiile financiare. Informatii comparative referitoare la pozitia financiara si performanta financiara, respectiv modificarea pozitiei financiare, sunt prezentate in notele explicative.

(3) In notele explicative la situatiile financiare trebuie prezentate informatii cu privire la natura erorilor constatate si perioadele afectate de acestea.

69. - Inregistrarea stornarii unei operatiuni contabile aferente exercitiului financiar curent se efectueaza fie prin corectarea cu semnul minus a operatiunii initiale (stornare in rosu), fie prin inregistrarea inversa a acesteia (stornare in negru), in functie de politica contabila si programele informatice utilizate.

2.5.3. Estimari

70. - (1) Ca rezultat al incertitudinilor inerente in desfasurarea activitatilor, unele elemente ale situatiilor financiare anuale nu pot fi evaluate cu precizie, ci doar estimate. Se pot solicita, de exemplu, estimari ale: clientilor incerti; uzurii morale a stocurilor; duratei de viata utile, precum si a modului preconizat de consumare a beneficiilor economice viitoare incorporate in activele amortizabile etc.

(2) Procesul de estimare implica rationamente bazate pe cele mai recente informatii credibile avute la dispozitie. O estimare poate necesita revizuirea daca au loc schimbari privind circumstantele pe care s-a bazat aceasta estimare sau ca urmare a unor noi informatii sau a unei mai bune experiente. Prin natura ei, revizuirea unei estimari nu reprezinta corectarea unei erori.

(3) O modificare in baza de evaluare aplicata reprezinta o modificare in politica contabila si nu reprezinta o modificare in estimarile contabile. Daca entitatea are

dificultati in a face distinctie intre o modificare de politica contabila si o modificare de estimare, aceasta se trateaza ca o modificare a estimarii.

(4) Efectul modificarii unei estimari contabile se recunoaste prospectiv prin includerea sa in rezultatul:

- perioadei in care are loc modificarea, daca aceasta afecteaza numai perioada respectiva (de exemplu, ajustarea pentru clienti incerti); sau
- perioadei in care are loc modificarea si al perioadelor viitoare, daca modificarea are efect si asupra acestora (de exemplu, durata de viata utila a imobilizarilor corporale).

2.5.4. Evenimente ulterioare datei bilantului

71. - Evenimentele care apar dupa data bilantului pot furniza informatii suplimentare referitoare la perioada raportata fata de cele cunoscute la data bilantului. Daca situatiile financiare anuale nu au fost aprobate, acestea trebuie ajustate pentru a reflecta si informatiile suplimentare, daca informatiile respective se refera la conditii (evenimente, operatiuni etc.) care au existat la data bilantului.

72. - (1) Evenimentele ulterioare datei bilantului sunt acele evenimente, favorabile sau nefavorabile, care au loc intre data bilantului si data la care situatiile financiare anuale sunt autorizate pentru emitere.

(2) In acceptiunea prezentelor reglementari, prin autorizarea situatiilor financiare anuale se intelege aprobarea acestora de catre un consiliu director, administratori sau alte organe de conducere, potrivit organizarii entitatii, in vederea inaintarii lor spre aprobare, conform legii.

(3) Evenimentele ulterioare datei bilantului includ toate evenimentele ce au loc pana la data la care situatiile financiare anuale sunt autorizate pentru emitere, chiar daca acele evenimente au loc dupa declararea publica a profitului sau a altor informatii financiare selectate.

(4) Pot fi identificate doua tipuri de evenimente ulterioare datei bilantului:

- a) cele care fac dovada conditiilor care au existat la data bilantului. Aceste evenimente ulterioare datei bilantului conduc la ajustarea situatiilor financiare anuale; si
- b) cele care ofera indicatii despre conditii aparute ulterior datei bilantului. Aceste evenimente ulterioare datei bilantului nu conduc la ajustarea situatiilor financiare anuale.

73. - (1) In cazul evenimentelor ulterioare datei bilantului care conduc la ajustarea situatiilor financiare anuale, entitatea ajusteaza valorile recunoscute in

situatiile sale financiare, pentru a reflecta evenimentele ulterioare datei bilanțului.

(2) Exemple de evenimente ulterioare datei bilanțului care conduc la ajustarea situațiilor financiare și care impun ajustarea de către entitate a valorilor recunoscute în situațiile sale financiare sau recunoașterea de elemente ce nu au fost anterior recunoscute sunt următoarele:

- a) soluționarea ulterioară datei bilanțului a unui litigiu care confirmă că o entitate are o obligație prezentă la data bilanțului. Entitatea ajustează orice provizion recunoscut anterior, legat de acest litigiu, sau recunoaște un nou provizion. Ca urmare, entitatea nu prezintă o datorie contingentă;
- b) falimentul unui client, survenit ulterior datei bilanțului, confirmă de obicei că la data bilanțului există o pierdere aferentă unei creanțe comerciale și, în consecință, entitatea trebuie să ajusteze valoarea contabilă a creanței comerciale;
- c) descoperirea de fraude sau erori ce arată că situațiile financiare anuale sunt incorecte;
- d) vânzarea stocurilor după perioada de raportare poate fi o probă a valorii realizabile nete la finalul perioadei de raportare;
- e) determinarea ulterioară perioadei de raportare a costului activelor cumparate sau a încasărilor din activele vândute înainte de finalul perioadei de raportare (de exemplu, reduceri comerciale și financiare acordate, respectiv primite, după încheierea exercitiului financiar);
- f) determinarea ulterioară perioadei de raportare a valorii primelor și a altor drepturi convenite angajaților pentru exercitiul financiar încheiat, dacă entitatea are obligația de a plăti aceste sume.

74. - (1) În cazul evenimentelor ulterioare datei bilanțului care nu conduc la ajustarea situațiilor financiare anuale, entitatea nu își ajustează valorile recunoscute în situațiile sale financiare pentru a reflecta acele evenimente ulterioare datei bilanțului.

(2) Un exemplu de eveniment ulterior datei bilanțului care nu conduce la ajustarea situațiilor financiare anuale este diminuarea valorii de piață a valorilor mobiliare, în intervalul de timp dintre data bilanțului și data la care situațiile financiare anuale sunt autorizate pentru emitere.

(3) Dacă o entitate primește, ulterior datei bilanțului, informații despre condițiile ce au existat la data bilanțului, entitatea trebuie să actualizeze prezentările de informații ce se referă la aceste condiții, în lumina noilor informații.

(4) Atunci când evenimentele ulterioare datei bilanțului care nu conduc la ajustarea situațiilor financiare anuale sunt semnificative, neprezentarea lor ar putea influența deciziile economice ale utilizatorilor. În consecință, o entitate

trebuie sa prezinte urmatoarele informatii pentru fiecare categorie semnificativa de astfel de evenimente ulterioare datei bilantului:

- a) natura evenimentului; si
- b) o estimare a efectului financiar sau o mentiune conform careia o astfel de estimare nu poate sa fie facuta.

CAPITOLUL 3

Reguli generale de evaluare

SECTIUNEA 3.1

Evaluarea la data intrarii in entitate

75. - (1) La data intrarii in entitate, bunurile se evalueaza si se inregistreaza in contabilitate la valoarea de intrare, care se stabileste astfel:

- a) la cost de achizitie - pentru bunurile procurate cu titlu oneros;
- b) la cost de productie - pentru bunurile produse in entitate;
- c) la valoarea de aport, stabilita in urma evaluarii - pentru bunurile reprezentand aport la capitalul social;
- d) la valoarea justa - pentru bunurile obtinute cu titlu gratuit sau constatate plus la inventariere.

In cazurile mentionate la lit. c) si d), valoarea de aport si, respectiv, valoarea justa se substituie costului de achizitie.

(2) Valoarea justa a activelor se determina, in general, dupa datele de evidenta de pe piata, printr-o evaluare efectuata, de regula, de evaluatori autorizati, potrivit legii.

In situatia in care nu exista date pe piata privind valoarea justa, din cauza naturii specializate a activelor si a frecventei reduse a tranzactiilor, valoarea justa se poate determina prin alte metode utilizate, de regula, de catre evaluatori autorizati, potrivit legii.

76. - (1) Reducerile comerciale acordate de furnizor si inscise pe factura de achizitie ajusteaza in sensul reducerii costul de achizitie al bunurilor. Atunci cand achizitia de produse si primirea reducerii comerciale sunt tratate impreuna, reducerile comerciale primite ulterior facturarii ajusteaza, de asemenea, costul de achizitie al bunurilor.

(1[^]1) Daca reducerile comerciale inscise pe factura de achizitie acopera in totalitate contravaloarea bunurilor achizitionate, acestea se inregistreaza in contabilitate la valoarea justa, pe seama veniturilor curente (contul 758 "Alte venituri din exploatare") in cazul stocurilor, respectiv a veniturilor in avans (contul 475 "Subventii pentru investitii"), in cazul imobilizarilor corporale si

necorporale. Veniturile in avans aferente acestor imobilizari se reiau in contul de profit si pierdere pe durata de viata a imobilizarilor respective.

(2) Reducerile comerciale primite ulterior facturarii corecteaza costul stocurilor la care se refera, daca acestea mai sunt in gestiune. Daca stocurile pentru care au fost primite reducerile ulterioare nu mai sunt in gestiune, acestea se evidentiaza distinct in contabilitate (contul 609 "Reduceri comerciale primite"), pe seama conturilor de terti.

(2^1) In cazul in care informatiile detinute nu permit corectarea valorii stocurilor, potrivit alin. (2), reducerile mentionate la acel alineat se reflecta, de asemenea, pe seama contului 609 "Reduceri comerciale primite".

(2^2) Reducerile comerciale primite ulterior facturarii unor imobilizari corporale si necorporale identificabile reprezinta venituri in avans (contul 475 "Subventii pentru investitii"), fiind reluate in contul de profit si pierdere pe durata de viata ramasa a imobilizarilor respective.

(2^3) Reducerile comerciale primite ulterior facturarii unor imobilizari corporale si necorporale care nu pot fi identificabile reprezinta venituri ale perioadei (contul 758 "Alte venituri din exploatare").

(3) Atunci cand vanzarea de produse si acordarea reducerii comerciale sunt tratate impreuna, reducerile comerciale acordate ulterior facturarii ajusteaza veniturile din vanzare.

(4) Reducerile comerciale acordate ulterior facturarii, indiferent de perioada la care se refera, se evidentiaza distinct in contabilitate (contul 709 "Reduceri comerciale acordate"), pe seama conturilor de terti.

(5) Reducerile comerciale legate de prestarile de servicii, primite ulterior facturarii, respectiv acordate ulterior facturarii, indiferent de perioada la care se refera, se evidentiaza distinct in contabilitate (contul 609 "Reduceri comerciale primite", respectiv contul 709 "Reduceri comerciale acordate"), pe seama conturilor de terti.

(6) In cazul in care reducerile comerciale reprezinta evenimente ulterioare datei bilantului care conduc la ajustarea situatiilor financiare anuale, acestea se inregistreaza la data bilantului in contul 408 "Furnizori - facturi nesoite", respectiv contul 418 "Clienti - facturi de intocmit", si se reflecta in situatiile financiare ale exercitiului pentru care se face raportarea, pe baza documentelor justificative. Reducerile care urmeaza a fi primite, inregistrate la data bilantului in contul 408 "Furnizori - facturi nesoite", corecteaza costul stocurilor la care se refera, daca acestea mai sunt in gestiune.

(7) Reducerile comerciale pot fi, de exemplu:

- a) rabaturile - se primesc pentru defecte de calitate si se practica asupra pretului de vanzare;
- b) remizele - se primesc in cazul vanzarilor superioare volumului convenit sau daca cumparatorul are un statut preferential; si
- c) risturnele - sunt reduceri de pret calculate asupra ansamblului tranzactiilor efectuate cu acelasi tert, in decursul unei perioade determinate.

77. - (1) Reducerile financiare sunt sub forma de sconturi de decontare acordate pentru achitarea datoriilor inainte de termenul normal de exigibilitate.

(2) Reducerile financiare primite de la furnizor reprezinta venituri ale perioadei indiferent de perioada la care se refera (contul 767 "Venituri din sconturi obtinute"). La furnizor, aceste reduceri acordate reprezinta cheltuieli ale perioadei, indiferent de perioada la care se refera (contul 667 "Cheltuieli privind sconturile acordate").

78. - (1) In cazul valorilor mobiliare pe termen scurt admise la tranzactionare pe o piata reglementata, costul de achizitie nu include costurile de tranzactionare direct atribuibile achizitiei lor, aceste costuri fiind inregistrate in conturile de cheltuieli corespunzatoare.

(2) In cazul valorilor mobiliare pe termen scurt care nu sunt admise la tranzactionare pe o piata reglementata, precum si al valorilor mobiliare pe termen lung, costul de achizitie include si costurile direct atribuibile achizitiei lor (de exemplu, costuri legate de onorarii platite avocatilor, evaluatorilor).

79. - (1) Exemple de costuri care nu trebuie incluse in costul stocurilor, ci sunt recunoscute drept cheltuieli ale perioadei in care au survenit, sunt urmatoarele:

- pierderile de materiale, manopera sau alte costuri de productie inregistrate peste limitele normal admise, inclusiv pierderile datorate risipei;
- cheltuielile de depozitare, cu exceptia cazurilor in care aceste costuri sunt necesare in procesul de productie, anterior trecerii intr-o noua faza de fabricatie. Cheltuielile de depozitare se includ in costul de productie atunci cand sunt necesare pentru a aduce stocurile in locul si in starea in care se gasesc;
- regiile (cheltuielile) generale de administratie care nu participa la aducerea stocurilor in forma si locul final;
- regia fixa nealocata costului, care se recunoaste drept cheltuiala in perioada in care a aparut. Alocarea regiei fixe asupra costurilor se face pe baza capacitatii normale de productie (activitate).

(2) Capacitatea normala de productie reprezinta productia estimat a fi obtinuta, in medie, de-a lungul unui anumit numar de perioade, in conditii normale, avand in vedere si pierderea de capacitate rezultata din intretinerea planificata a echipamentului.

80. - (1) Costurile indatorarii atribuibile activelor cu ciclu lung de fabricatie sunt incluse in costurile de productie ale acestora, in masura in care sunt legate de perioada de productie. In costurile indatorarii se include dobanda la capitalul imprumutat pentru finantarea achizitiei, constructiei sau productiei de active cu ciclu lung de fabricatie.

(1^A) Dobanda la capitalul imprumutat in legatura cu active care nu indeplinesc conditia de durata prevazuta la alin. (3) reprezinta cheltuiala a perioadei. Constitutie, de asemenea, cheltuiala a perioadei cheltuielile reprezentand diferentele de curs valutar.

(2) Costurile indatorarii suportate de entitate in legatura cu imprumul de fonduri se includ in costul bunurilor sau serviciilor cu ciclu lung de fabricatie, cu respectarea prevederilor pct. 51 alin. (1) din prezentele reglementari.

(3) In sensul prezentelor reglementari, prin activ cu ciclu lung de fabricatie se intelege un activ care solicita in mod necesar o perioada substantiala de timp, respectiv mai mare de un an, pentru a fi gata in vederea utilizarii sale prestabilite sau pentru vanzare.

(4) Activele financiare si stocurile care sunt fabricate pe o baza repetitiva de-a lungul unei perioade scurte de timp nu sunt considerate active cu ciclu lung de fabricatie. Nu sunt active cu ciclu lung de fabricatie nici activele care in momentul achizitiei sunt gata pentru utilizarea lor prestabila sau pentru vanzare.

(5) Capitalizarea costurilor indatorarii trebuie sa inceteze cand se realizeaza cea mai mare parte a activitatilor necesare pentru pregatirea activului cu ciclu lung de fabricatie, in vederea utilizarii prestabilite sau a vanzarii acestuia.

(6) Entitatile care au inclus in valoarea activelor cu ciclu lung de fabricatie costuri ale indatorarii prezinta informatii corespunzatoare in notele explicative la situatiile financiare.

Dispozitii tranzitorii

81. - Atunci cand aplicarea pct. 80 constituie o modificare a politicii contabile, entitatea aplica prevederile acelui punct pentru costurile indatorarii aferente activelor cu ciclu lung de fabricatie pentru care data de incepere a capitalizarii este ulterioara datei de 1 ianuarie 2015.

SECTIUNEA 3.2

Evaluarea la inventar si prezentarea elementelor in bilant

82. - (1) In scopul intocmirii situatiilor financiare anuale, entitatile trebuie sa procedeze la inventarierea si evaluarea elementelor de natura activelor, datoriilor si capitalurilor proprii.

(2) In situatiile financiare anuale elementele de natura activelor, datoriilor si capitalurilor proprii se reflecta si se evalueaza la valoarea contabila, pusa de acord cu rezultatele inventarierii. Prezentele reguli de evaluare se aplica inclusiv in cazul bunurilor care au fost aduse drept aport la capital si al activelor in curs de executie.

(3) In intelesul prezentelor reglementari:

a) valoarea contabila a unui activ este valoarea la care acesta este recunoscut dupa ce se deduc amortizarea acumulata, pentru activele amortizabile si ajustarile acumulate din depreciere sau pierdere de valoare;

b) valoarea de inventar a unui activ reprezinta valoarea contabila a activului, stabilita cu ocazia evaluarii la inventariere, respectiv valoarea inscrisa in listele de inventariere.

83. - (1) Evaluarea cu ocazia inventarierii a elementelor de natura activelor, datoriilor si capitalurilor proprii se face potrivit prezentelor reglementari si normelor emise in acest sens de Ministerul Finantelor Publice.

(2) In scopul efectuarii inventarierii, conducerea entitatii trebuie sa stabileasca proceduri proprii, cu respectarea prevederilor legale.

(3) In vederea desfasurarii in bune conditii a operatiunilor de inventariere si evaluare, in comisiile de inventariere vor fi numite persoane cu pregatire corespunzatoare, tehnica si economica, cunoscatoare a domeniului de activitate.

84. - (1) La stabilirea valorii de inventar a bunurilor se va aplica principiul prudentei, potrivit caruia se va tine seama de toate ajustarile de valoare datorate depreciilor sau pierderilor de valoare.

(2) Pentru elementele de natura activelor inregistrate la cost, diferentele constatate in minus intre valoarea de inventar si valoarea contabila se evidentiaza distinct in contabilitate, in conturi de ajustari, aceste elemente mentinandu-se la valoarea lor de intrare.

85. - (1) Evaluarea imobilizarilor corporale si necorporale, cu ocazia inventarierii, se face la valoarea de inventar, stabilita de comisia de inventariere sau de evaluatori autorizati, potrivit legii. Fac obiectul evaluarii si imobilizarile in curs de executie.

(2) Corectarea valorii imobilizarilor necorporale si corporale si aducerea lor la nivelul valorii de inventar se efectueaza, in functie de tipul de depreciere existenta, fie prin inregistrarea unei amortizari suplimentare, in cazul in care se

constata o depreciere ireversibila, fie prin constituirea sau suplimentarea ajustarilor pentru depreciere, in cazul in care se constata o depreciere reversibila a acestora.

(3) In cazul imobiliarilor corporale si necorporale, la determinarea pierderilor din depreciere, evaluatorii autorizati, potrivit legii, sau personalul entitatii pot utiliza diferite metode de evaluare (de exemplu: metode bazate pe fluxuri de numerar).

86. - (1) Pentru a stabili daca exista deprecieri ale imobiliarilor corporale si necorporale, in afara constatarii faptice cu ocazia inventarierii, pot fi luate in considerare surse externe si interne de informatii.

(2) La sursele externe de informatii se incadreaza aspecte precum:

- pe parcursul perioadei, valoarea de piata a activului a scazut semnificativ mai mult decat ar fi fost de asteptat ca rezultat al trecerii timpului sau utilizarii;
- pe parcursul perioadei au avut loc modificari semnificative, cu efect negativ asupra entitatii, sau astfel de modificari se vor produce in viitorul apropiat asupra mediului tehnologic, comercial, economic sau juridic in care entitatea isi desfasoara activitatea sau pe piata careia ii este dedicat activul etc.

(3) Din sursele interne de informatii se exemplifica urmatoarele elemente:

- exista indicii de uzura fizica sau morala a imobiliarilor;
- pe parcursul perioadei au avut loc modificari semnificative, cu efect negativ asupra entitatii, sau astfel de modificari se vor produce in viitorul apropiat, in ceea ce priveste gradul sau modul in care imobiliarizarea este utilizata sau se asteapta sa fie utilizata. Astfel de modificari includ: situatiile in care imobiliarizarea devine neproductiva, planurile de restructurare sau de intrerupere a activitatii careia ii este dedicata imobiliarizarea, precum si planificarea cedarii imobiliarilor inainte de data estimata anterior;
- raportarile interne pun la dispozitie indicii cu privire la faptul ca rezultatele economice ale unei imobiliarizari sunt sau vor fi mai slabe decat cele scontate.

Indiciile de depreciere a imobiliarilor, puse la dispozitie de raportarile interne, includ:

- fluxul de numerar necesar pentru achizitionarea unei imobiliarizari similare, pentru exploatarea sau intretinerea imobiliarizarii este semnificativ mai mare decat cel prevazut initial in buget;
- rezultatul din exploatare generat de imobiliarizare este vizibil inferior celui prevazut in buget;
- o scadere semnificativa a profitului din exploatare prevazut in buget, respectiv o crestere semnificativa a pierderilor prevazute in buget, generate de imobiliarizare etc.

(4) Deciziile privind reluarea unor deprecieri inregistrate in conturile de ajustari au la baza constatările comisiei de inventariere. Pot exista si unele indicii ca o pierdere din depreciere recunoscuta in perioadele anterioare pentru o

imobilizare necorporala sau corporala nu mai exista sau s-a redus. La aceasta evaluare se tine cont de surse externe si interne de informatii.

(5) In categoria surselor externe de informatii se pot incadra urmatoarele:

- valoarea de piata a imobilizarii a crescut semnificativ in cursul perioadei;
- in cursul perioadei au avut loc modificari semnificative cu efect favorabil asupra entitatii sau se estimeaza ca astfel de modificari se vor produce in viitorul apropiat, in mediul tehnologic, comercial, economic sau juridic in care entitatea isi desfasoara activitatea sau pe piata careia ii este dedicat activul etc.

(6) Dintre sursele interne de informatii se exemplifica urmatoarele:

- pe parcursul perioadei au avut loc modificari semnificative, cu efect favorabil asupra entitatii, sau astfel de modificari se vor produce in viitorul apropiat in ceea ce priveste gradul sau modul in care imobilizarea este utilizata sau se asteapta sa fie utilizata. Aceste modificari includ costurile efectuate in timpul perioadei pentru a imbunatati si a creste performanta imobilizarii sau pentru a restructura activitatea careia ii apartine imobilizarea;

- raportarile interne dovedesc faptul ca performanta economica a unei imobilizari este sau va fi mai buna decat s-a prevazut initial etc.

87. - Evaluarea imobilizarilor corporale la data bilantului se efectueaza la cost, mai putin amortizarea si ajustarile cumulate din depreciere, sau la valoarea reevaluată, aceasta fiind valoarea justa la data reevaluării, mai puțin orice amortizare cumulată și orice pierderi din depreciere cumulate.

88. - (1) Activele de natura stocurilor se evalueaza la cost, mai puțin ajustările pentru depreciere constatate. Ajustări pentru depreciere se constată inclusiv pentru stocurile fără mișcare. În cazul în care valoarea contabilă a stocurilor este mai mare decât valoarea de inventar, valoarea stocurilor se diminuează până la valoarea realizabilă netă, prin constituirea unei ajustări pentru depreciere.

(2) Fac obiectul evaluării și stocurile în curs de execuție.

(3) În înțelesul prezentelor reglementări, prin valoare realizabilă netă a stocurilor se înțelege prețul de vânzare estimat care ar putea fi obținut pe parcursul desfășurării normale a activității, minus costurile estimate pentru finalizarea bunului, atunci când este cazul, și costurile estimate necesare vânzării.

89. - (1) Evaluarea la inventar a creanțelor și a datoriilor se face la valoarea lor probabilă de încasare sau de plată. Diferențele constatate în minus între valoarea de inventar stabilită la inventariere și valoarea contabilă a creanțelor se înregistrează în contabilitate pe seama ajustărilor pentru deprecierea creanțelor.

(2) Pentru creanțele incerte se constituie ajustări pentru pierdere de valoare.

(3) Evaluarea la bilanț a creanțelor și a datoriilor exprimate în valută și a celor cu decontare în lei în funcție de cursul unei valute se face la cursul de schimb valutar comunicat de Banca Națională a României, valabil la data încheierii

exercitiului financiar. In scopul prezentarii in bilant, valoarea creantelor, astfel evaluate, se diminueaza cu ajustarile pentru pierdere de valoare.

90. - (1) Disponibilitatile banesti, cecurile, cambiile, biletele la ordin, scrisorile de garantie, acreditivele, ipotecile, precum si alte valori aflate in casieria unitatilor se prezinta in bilant in conformitate cu prevederile legale.

(2) Disponibilitatile banesti si alte valori similare in valuta se evalueaza in bilant la cursul de schimb valutar comunicat de Banca Nationala a Romaniei, valabil la data incheierii exercitiului financiar.

(3) Inscrierea in listele de inventariere a marilor postale, a timbrelor fiscale, tichetelor de calatorie, bonurilor cantitati fixe, a biletelor de spectacole, de intrare in muzee, expozitii si altele asemenea se face la valoarea lor nominala.

In cazul unor bunuri de aceasta natura depreciate sau fara utilizare se constituie ajustari pentru pierdere de valoare.

91. - (1) Titlurile pe termen scurt (actiuni si alte investitii financiare) admise la tranzactionare pe o piata reglementata se evalueaza la valoarea de cotation din ultima zi de tranzactionare, iar cele netranzactionate la costul istoric mai putin eventualele ajustari pentru pierdere de valoare.

(2) Titlurile pe termen lung (actiuni si alte investitii financiare) se evalueaza la costul istoric, mai putin eventualele ajustari pentru pierdere de valoare.

92. - Pentru elementele de natura datoriilor, diferentele constatate in plus intre valoarea de inventar si valoarea contabila se inregistreaza in contabilitate, pe seama elementelor corespunzatoare de datorii.

93. - Capitalurile proprii raman evidentiate la valorile din contabilitate.

94. - La fiecare data a bilantului:

a) Elementele monetare exprimate in valuta (disponibilitati si alte elemente asimilate, cum sunt acreditivele si depozitele bancare, creante si datorii in valuta) trebuie evaluate si prezentate in situatiile financiare anuale utilizand cursul de schimb valutar comunicat de Banca Nationala a Romaniei si valabil la data incheierii exercitiului financiar. Diferentele de curs valutar, favorabile sau nefavorabile, intre cursul de schimb al pietei valutare, comunicat de Banca Nationala a Romaniei de la data inregistrarii creantelor sau datoriilor in valuta, sau cursul la care acestea sunt inregistrate in contabilitate si cursul de schimb de la data incheierii exercitiului financiar, se inregistreaza la venituri sau cheltuieli din diferente de curs valutar, dupa caz.

b) Pentru creantele si datoriile, exprimate in lei, a caror decontare se face in functie de cursul unei valute, eventualele diferente favorabile sau nefavorabile, care rezulta din evaluarea acestora se inregistreaza la alte venituri sau alte

cheltuieli financiare, dupa caz. Determinarea diferentelor de valoare se efectueaza similar prevederilor lit. a).

c) Elementele nemonetare achizitionate cu plata in valuta si inregistrate la cost istoric (imobilizari, stocuri) trebuie prezentate in situatiile financiare anuale utilizand cursul de schimb valutar de la data efectuarii tranzactiei.

d) Elementele nemonetare achizitionate cu plata in valuta si inregistrate la valoarea justa (de exemplu, imobilizarile corporale reevaluate) trebuie prezentate in situatiile financiare anuale la aceasta valoare.

SECTIUNEA 3.3

Evaluarea la data iesirii din entitate

95. - (1) La data iesirii din entitate sau la darea in consum, bunurile se evalueaza si se scad din gestiune la valoarea lor de intrare sau valoarea la care sunt inregistrate in contabilitate (de exemplu, valoarea reevaluată pentru imobilizarile corporale care au fost reevaluate sau valoarea justa pentru valorile mobiliare pe termen scurt admise la tranzactionare pe o piata reglementata).

(2) Actiunile constatate minus in gestiune se scot din evidenta la data constatarii lipsei acestora.

(3) La scoaterea din evidenta a activelor se reiau la venituri ajustarile pentru depreciere sau pierdere de valoare aferente acestora.

96. - (1) Costul de achizitie sau costul de productie al stocurilor din aceeasi categorie si al tuturor elementelor fungibile se calculeaza prin aplicarea uneia din urmatoarele metode:

- a) metoda costului mediu ponderat - CMP;
- b) metoda primul intrat-primul iesit - FIFO;
- c) metoda ultimul intrat-primul iesit - LIFO.

(2) Metoda "costului mediu ponderat" (CMP) presupune calcularea costului fiecarui element pe baza mediei ponderate a costurilor elementelor similare aflate in stoc la inceputul perioadei si a costului elementelor similare produse sau cumparate in timpul perioadei.

Media poate fi calculata periodic sau dupa fiecare receptie. Perioada de calcul nu trebuie sa depaseasca durata medie de stocare.

(3) Potrivit metodei "primul intrat-primul iesit" (FIFO), bunurile iesite din gestiune se evalueaza la costul de achizitie sau de productie al primei intrari (lot). Pe masura epuizarii lotului, bunurile iesite din gestiune se evalueaza la costul de achizitie sau de productie al lotului urmator, in ordine cronologica.

(4) Potrivit metodei "ultimul intrat-primul iesit" (LIFO), bunurile iesite din gestiune se evalueaza la costul de achizitie sau de productie al ultimei intrari (lot). Pe masura epuizarii lotului, bunurile iesite din gestiune se evalueaza la costul de achizitie sau costul de productie al lotului anterior, in ordine cronologica.

97. - Prevederile referitoare la evaluarea stocurilor se completeaza cu prevederile subsectiunii 4.5.2 "Stocuri".

98. - Prevederile pct. 96 se aplica si investitiilor pe termen scurt, cu exceptia depozitelor bancare pe termen scurt.

SECTIUNEA 3.4

Evaluarea alternativa la valoarea justa

3.4.1. Reevaluarea imobilizarilor corporale

99. - (1) Prin derogare de la evaluarea pe baza principiului costului de achizitie sau al costului de productie, entitatile pot proceda la reevaluarea imobilizarilor corporale existente la sfarsitul exercitiului financiar, astfel incat acestea sa fie prezentate in contabilitate la valoarea justa, cu reflectarea rezultatelor acestei reevaluari in situatiile financiare intocmite pentru acel exercitiu.

(2) Amortizarea calculata pentru imobiliarile corporale astfel reevaluate se inregistreaza in contabilitate incepand cu exercitiul financiar urmator celui pentru care s-a efectuat reevaluarea.

100. - Daca o imobilizare corporala complet amortizata mai poate fi folosita, entitatea poate proceda la reevaluarea acesteia. Cu ocazia reevaluarii imobilizarii corporale, acesteia i se stabilesc o noua valoare si o noua durata de utilizare economica, corespunzatoare perioadei estimate a se folosi in continuare.

101. - Evaluările efectuate cu ocazia reorganizărilor de întreprinderi (fuziuni, divizări) nu constituie reevaluare în sensul prezentelor reglementări contabile, aceste evaluări efectuându-se în scopul stabilirii raportului de schimb, pentru toate elementele de bilanț. Fac excepție cazurile în care data situațiilor financiare care stau la baza reorganizării coincide cu data situațiilor financiare anuale.

102. - Reevaluarea imobilizarilor corporale se face la valoarea justa de la data bilantului. Valoarea justa se determina pe baza unor evaluari efectuate, de regula, de evaluatori autorizati, potrivit legii.

103. - La reevaluarea unei imobilizari corporale, amortizarea cumulata la data reevaluării este tratata in unul din urmatoarele moduri:

a) recalculata proportional cu schimbarea valorii contabile brute a activului, astfel incat valoarea contabila a activului, dupa reevaluare, sa fie egala cu valoarea sa reevaluată. Aceasta metoda este folosita, deseori, in cazul in care activul este reevaluat prin aplicarea unui indice; sau

b) eliminata din valoarea contabila bruta a activului si valoarea neta, determinata in urma corectării cu ajustările de valoare, este recalculata la

valoarea reevaluată a activului. Această metodă este folosită, deseori, pentru clădirile care sunt reevaluate la valoarea lor de piață.

104. - În cazul în care, ulterior recunoașterii inițiale ca activ, valoarea unui activ imobilizat este determinată pe baza reevaluării activului respectiv, valoarea rezultată din reevaluare va fi atribuită activului, în locul costului de achiziție/costului de producție sau al oricărei altei valori atribuite înainte acelui activ. În astfel de cazuri, regulile privind amortizarea se vor aplica activului având în vedere valoarea acestuia, determinată în urma reevaluării.

105. - (1) Elementele dintr-o categorie de imobilizări corporale se reevaluează simultan pentru a se evita reevaluarea selectivă și raportarea în situațiile financiare anuale a unor valori care sunt o combinație de costuri și valori calculate la date diferite.

(2) Dacă un activ imobilizat este reevaluat, toate celelalte active din categoria din care face parte trebuie reevaluate.

(3) O categorie de imobilizări corporale cuprinde active de aceeași natură și utilizări similare, aflate în exploatarea unei entități.

(4) Exemple de categorii de imobilizări corporale sunt: terenuri; clădiri; mașini și echipamente; nave; aeronave etc.

106. - (1) Reevaluarile trebuie făcute cu suficientă regularitate, astfel încât valoarea contabilă să nu difere substanțial de cea care ar fi determinată folosind valoarea justă de la data bilanțului.

(2) Valoarea justă a imobilizărilor corporale este determinată, în general, plecând de la valoarea lor de piață, pe baza informațiilor pe care le-ar utiliza participanții de pe piață atunci când stabilesc prețul activului, presupunând că participanții de pe piață acționează pentru a obține un beneficiu economic maxim.

(3) Valoarea justă reprezintă prețul care ar fi încasat pentru vânzarea unui activ într-o tranzacție reglementată pe piața principală (dacă există) sau cea mai avantajoasă, la data evaluării, în condițiile curente de piață (adică un preț de ieșire), indiferent dacă respectivul preț este direct observabil sau este estimat utilizând o altă tehnică de evaluare.

(4) Dacă valoarea justă a unei imobilizări corporale nu mai poate fi determinată, valoarea activului prezentată în bilanț trebuie să fie valoarea sa reevaluată la data ultimei reevaluări, din care se scad ajustările cumulate de valoare.

107. - În cazul efectuării reevaluării imobilizărilor corporale, acest lucru trebuie prezentat în notele explicative, împreună cu elementele supuse reevaluării, metoda prin care s-au calculat valorile prezentate, precum și elementul afectat din contul de profit și pierdere.

108. - In cazul in care se efectueaza reevaluarea imobilizarilor corporale, diferenta dintre valoarea rezultata in urma evaluarii pe baza costului de achizitie sau a costului de productie si valoarea rezultata in urma reevaluarii trebuie prezentata in bilant la rezerva din reevaluare, ca un subelement distinct in "Capital si rezerve" (contul 105 "Rezerve din reevaluare").

109. - (1) Surplusul din reevaluare inclus in rezerva din reevaluare este capitalizat prin transferul direct in rezultatul reportat (contul 1175 "Rezultatul reportat reprezentand surplusul realizat din rezerve din reevaluare"), atunci cand acest surplus reprezinta un castig realizat.

(2) In sensul prezentelor reglementari, castigul se considera realizat la scoaterea din evidenta a activului pentru care s-a constituit rezerva din reevaluare. Cu toate acestea, o parte din castig poate fi realizat pe masura ce activul este folosit de entitate. In acest caz, valoarea rezervei transferate este diferenta dintre amortizarea calculata pe baza valorii contabile reevaluate si valoarea amortizarii calculate pe baza costului initial al activului.

(3) La aplicarea pentru prima data a prezentelor reglementari, soldul contului 1065 "Rezerve reprezentand surplusul realizat din rezerve din reevaluare" se transfera asupra contului 1175 "Rezultatul reportat reprezentand surplusul realizat din rezerve din reevaluare".

110. - Rezerva din reevaluare se reduce in masura in care sumele transferate la aceasta nu mai sunt necesare pentru aplicarea metodei contabile bazate pe reevaluare.

111. - (1) Daca rezultatul reevaluarii este o crestere fata de valoarea contabila neta, atunci aceasta se trateaza astfel:

- ca o crestere a rezervei din reevaluare prezentata in cadrul elementului "Capital si rezerve", daca nu a existat o descrestere anterioara recunoscuta ca o cheltuiala aferenta acelui activ; sau

- ca un venit care sa compenseze cheltuiala cu descresterea recunoscuta anterior la acel activ.

(2) Daca rezultatul reevaluarii este o descrestere a valorii contabile nete, aceasta se trateaza ca o cheltuiala cu intreaga valoare a deprecierei, atunci cand in rezerva din reevaluare nu este inregistrata o suma referitoare la acel activ (surplus din reevaluare) sau ca o scadere a rezervei din reevaluare prezentata in cadrul elementului "Capital si rezerve", cu minimul dintre valoarea acelei rezerve si valoarea descresterii, iar eventuala diferenta ramasa neacoperita se inregistreaza ca o cheltuiala.

(3) Sumele reprezentand diferente de natura veniturilor si cheltuielilor rezultate din reevaluare trebuie prezentate separat in contul de profit si pierdere

(contul 755 "Venituri din reevaluarea imobilizarilor corporale", respectiv contul 655 "Cheltuieli din reevaluarea imobilizarilor corporale", dupa caz).

112. - Nicio parte din rezerva din reevaluare nu poate fi distribuita, direct sau indirect, cu exceptia cazului in care reprezinta un castig efectiv realizat.

113. - Cu exceptia cazurilor prevazute la pct. 109 - 112, rezerva din reevaluare nu poate fi redusa.

114. - In cazul terenurilor si cladirilor care au fost reevaluate si au facut obiectul unei cedari partiale, la scoaterea din evidenta a acestora, diferenta din reevaluare aferenta partii cedate se considera surplus realizat din rezerve din reevaluare, corespunzator valorii contabile a terenurilor, respectiv a cladirilor, scoase din evidenta, si se evidentiaza in contul 1175 "Rezultatul reportat reprezentand surplusul realizat din rezerve din reevaluare".

115 - Ajustarile de valoare se calculeaza in fiecare exercitiu financiar pe baza valorii reevaluate a imobilizarilor respective.

116. - In cazul in care se efectueaza reevaluarea, in notele explicative trebuie prezentate urmatoarele informatii:

- a) daca a fost implicat un evaluator autorizat, potrivit legii;*
- b) pentru fiecare categorie de imobilizari corporale reevaluată, valoarea contabila care ar fi fost recunoscuta daca activele ar fi fost inregistrate la cost istoric;*
- c) surplusul din reevaluare, indicand modificarea aferenta perioadei.*

3.4.2. Evaluarea la valoarea justa a instrumentelor financiare

117. - (1) Prin derogare de la prevederile pct. 58 alin. (1) si sub rezerva conditiilor prevazute la prezenta subsectiune, entitatile pot evalua in situatiile financiare anuale consolidate instrumentele financiare, inclusiv instrumentele financiare derivate, la valoarea justa.

(2) Prevederile prezentei subsectiuni nu se aplica la intocmirea situatiilor financiare anuale individuale.

118. - In intelesul prezentelor reglementari, contractele bazate pe marfa care confera oricareia dintre partile contractante dreptul de a se achita de obligatii in numerar sau prin alte instrumente financiare se considera a fi instrumente financiare derivate, cu exceptia cazurilor in care astfel de contracte:

- a) au fost incheiate si continua sa indeplineasca cerintele asteptate ale entitatii privind cumpararea, vanzarea sau utilizarea marfii in momentul in care au fost incheiate si ulterior;
- b) au fost desemnate initial drept contracte bazate pe marfa; si

c) se asteapta a fi decontate prin livrarea marfii.

119. - Prevederile pct. 117 alin. (1) se aplica numai urmatoarelor datorii:

- a) datorii detinute ca parte a unui portofoliu de tranzactionare; si
- b) instrumente financiare derivate.

120. - (1) Evaluarea in conformitate cu pct. 117 alin. (1) nu se aplica:

- a) instrumentelor financiare nederivate detinute pana la scadenta;
- b) imprumuturilor si creantelor generate de entitate si nedetinute in scopul tranzactionarii; si
- c) intereselor de participare la filiale, entitati asociate si entitati controlate in comun, instrumentelor de capital emise de entitate, contractelor cu contraprestatie contingenta intr-o combinatie de entitati, precum si altor instrumente financiare care au caracteristici speciale si, prin urmare, in concordanta cu ceea ce este general acceptat, se contabilizeaza diferit fata de alte instrumente financiare.

(2) In intelesul prezentelor reglementari, prin combinatie de entitati se intelege o tranzactie prin care un dobanditor obtine controlul asupra uneia sau mai multor entitati.

121. - (1) Valoarea justa in intelesul prezentei subsectiuni se determina prin referire la una dintre urmatoarele valori:

- a) valoarea de piata, pentru acele instrumente financiare pentru care se poate identifica cu usurinta o piata credibila. Daca valoarea de piata nu se poate identifica cu usurinta pentru un instrument, dar poate fi identificata pentru componentele sale sau pentru un instrument similar, aceasta poate fi derivata din cea a componentelor sale sau a instrumentului similar;
- b) o valoare rezultata din modele si tehnici de evaluare general acceptate, pentru instrumentele financiare pentru care nu se poate identifica cu usurinta o piata credibila, cu conditia ca astfel de modele si tehnici de evaluare sa asigure o aproximare rezonabila a valorii de piata.

(2) Instrumentele financiare care nu pot fi evaluate credibil prin niciuna dintre metodele descrise la alin. (1) se evalueaza in conformitate cu principiul costului de achizitie sau al costului de productie, in masura in care evaluarea pe aceasta baza este posibila.

122. - (1) Prin exceptie de la prevederile pct. 51, atunci cand un instrument financiar este evaluat la valoarea justa, orice modificare a valorii sale (favorabila sau nefavorabila) se include in contul de profit si pierdere, cu exceptia cazurilor urmatoare, pentru care o astfel de modificare se include direct in capitalurile proprii:

- a) instrumentul financiar este un instrument de acoperire impotriva riscurilor si contabilizat la nivelul grupului conform unor reguli de acoperire a riscului

care permit ca unele sau toate modificarile de valoare sa nu fie inregistrate in contul de profit si pierdere; sau

b) modificarea de valoare se refera la o diferenta de schimb valutar aparuta la un element monetar care face parte dintr-o investitie neta a entitatii intr-o entitate straina.

(2) Atunci cand se aplica prevederile pct. 117 alin. (1), modificarea de valoare a unui activ financiar disponibil pentru vanzare, care nu este un instrument financiar derivat, se include direct in capitalurile proprii (contul 1038 "Diferente din modificarea valorii juste a activelor financiare disponibile in vederea vanzarii si alte elemente de capitaluri proprii"). Suma respectiva se ajusteaza atunci cand sumele corespunzatoare nu mai sunt necesare pentru aplicarea prezentului punct.

SECTIUNEA 3.4¹

Evaluarea titlurilor de stat recunoscute ca imobilizari financiare

122¹. - Prin derogare de la prevederile pct. 58 alin. (1), in cazul achizitionarii de titluri de stat pentru care suma platita la achizitie este mai mare decat suma care urmeaza a fi rambursata la scadenta, diferenta dintre cele doua valori este inregistrata in contul 471 "Cheltuieli inregistrate in avans"/analitic distinct. Aceasta diferenta va fi recunoscuta in contul de profit si pierdere linear, pe perioada detinerii titlurilor respective.

122². - Daca suma platita pentru achizitionarea titlurilor de stat este mai mica decat suma care urmeaza a fi rambursata la scadenta, entitatea recunoaste titlurile achizitionate la valoarea care urmeaza a fi rambursata la scadenta. In acest caz, diferenta dintre cele doua valori se inregistreaza in contul 472 "Venituri inregistrate in avans", urmand a fi recunoscuta in contul de profit si pierdere linear, pe perioada detinerii titlurilor respective.

SECTIUNEA 3.5

Investitii nete in entitati straine

123. - (1) In intelesul prezentelor reglementari, prin investitie neta intr-o entitate straina se intelege valoarea interesului entitatii raportoare in activele nete ale acelei entitati straine. O asemenea entitate straina poate fi o filiala, o entitate asociata sau o entitate controlata in comun a entitatii raportoare.

(2) O entitate poate avea un element monetar ce urmeaza a fi primit de la sau platit unei entitati straine. Un element pentru care decontarea nu este nici planificata si nici nu este probabila in viitorul apropiat este, in esenta, o parte a investitiei nete a entitatii in acea entitate straina. Astfel de elemente monetare pot include creante sau imprumuturi pe termen lung. Ele nu includ creantele si

datoriile comerciale. Entitatea care detine un element monetar de primit de la o entitate straina sau de platit unei entitati straine poate fi orice filiala a grupului.

124. - (1) Diferentele de curs valutar aparute la un element monetar care face parte din investitia neta a unei entitati raportoare intr-o entitate straina trebuie recunoscute in contul de profit sau pierdere al entitatii raportoare (contul 7652 "Diferente favorabile de curs valutar din evaluarea elementelor monetare care fac parte din investitia neta intr-o entitate straina", respectiv contul 6652 "Diferente nefavorabile de curs valutar din evaluarea elementelor monetare care fac parte din investitia neta intr-o entitate straina"). In situatiile financiare anuale consolidate care includ acea filiala straina, astfel de diferente de schimb trebuie recunoscute initial in capitalurile proprii (contul 1033 "Diferente de curs valutar in relatie cu investitia neta intr-o entitate straina"), si reclassificate din capitaluri proprii in contul de profit sau pierdere la cedarea investitiei nete.

(2) Astfel, atunci cand un element monetar face parte din investitia neta a unei entitati raportoare intr-o entitate straina, in situatiile financiare anuale individuale ale entitatii raportoare apar diferente de curs valutar, recunoscute in contul de profit si pierdere. Asemenea diferente de curs valutar sunt recunoscute in capitalurile proprii, in situatiile financiare care includ entitatea straina si entitatea raportoare (adica situatiile financiare in care entitatea straina este consolidata prin metoda integrarii globale sau metoda punerii in echivalenta).

125. - O entitate poate sa isi cedeze sau sa isi cedeze partial interesul intr-o entitate straina prin vanzare, lichidare, rambursarea capitalului social sau abandonarea intregii entitati ori a unei parti din aceasta. Reducerea valorii contabile a entitatii straine, fie ca urmare a propriilor pierderi inregistrate, fie ca urmare a unei deprecieri recunoscute de catre investitor, nu reprezinta o cedare partiala. In consecinta, nicio parte a castigului sau pierderii din diferente de curs valutar care este recunoscuta in capitalurile proprii nu este reclassificata in contul de profit sau pierdere in momentul unei reduceri a valorii contabile.

126. - Un exemplu de cedare partiala este atunci cand aceasta are drept urmare pierderea controlului asupra unei filiale care include o entitate straina, indiferent daca entitatea raportoare pastreaza, dupa cedarea partiala, un interes care nu controleaza in fosta filiala.

CAPITOLUL 4

Bilantul si contul de profit si pierdere

SECTIUNEA 4.1

Dispozitii generale privind bilantul si contul de profit si pierdere

127. - Formatul bilantului, respectiv al bilantului prescurtat, si cel al contului de profit si pierdere nu se modifica de la un exercitiu financiar la altul. In cazuri

exceptionale sunt permise totusi abateri de la acest principiu pentru a se oferi o imagine fidela a activelor, datoriilor, pozitiei financiare si a profitului sau pierderii entitatii. Astfel de abateri si justificarile corespunzatoare se prezinta in notele explicative la situatiile financiare.

128. - In bilant, respectiv bilantul prescurtat, precum si in contul de profit si pierdere, elementele prevazute la pct. 132, respectiv pct. 451, si pct. 428 se prezinta separat, in ordinea indicata.

129. - Formatul, nomenclatura si terminologia elementelor din bilant si din contul de profit si pierdere care sunt precedate de cifre arabe sunt adaptate, prin reglementari speciale emise in acest sens de catre Ministerul Finantelor Publice si alte autoritati de reglementare, in cazurile in care natura specifica a activitatii anumitor entitati justifica acest lucru.

130. - Pentru fiecare element de bilant, de cont de profit si pierdere si, dupa caz, din situatia modificarilor capitalului propriu si situatia fluxurilor de trezorerie trebuie prezentata valoarea aferenta exercitiului financiar la care se refera bilantul, contul de profit si pierdere si, dupa caz, situatia modificarilor capitalului propriu si situatia fluxurilor de trezorerie, precum si valoarea aferenta elementului corespondent pentru exercitiul financiar precedent. Ca urmare, un element de bilant, din contul de profit si pierdere si, dupa caz, din situatia modificarilor capitalului propriu si situatia fluxurilor de trezorerie pentru care nu exista valoare nu trebuie prezentat, cu exceptia cazului in care exista un element corespondent pentru exercitiul financiar precedent.

131. - Daca valorile nu sunt comparabile, acest lucru se prezinta in notele la situatiile financiare, insotit de explicatii.

SECTIUNEA 4.2

Prezentarea bilantului

132. - Formatul bilantului intocmit de entitatile prevazute la pct. 9 alin. (4), precum si de entitatile de interes public, este urmatorul:

A. Active imobilizate

I. Imobilizari necorporale

1. Cheltuieli de constituire
2. Cheltuieli de dezvoltare
3. Concesiuni, brevete, licente, marci comerciale, drepturi si active similare, daca acestea au fost achizitionate cu titlu oneros si nu trebuie prezentate la A I 5
4. Active necorporale de explorare si evaluare a resurselor minerale

5. Fondul comercial, in masura in care acesta a fost achizitionat cu titlu oneros

6. Avansuri

II. Imobilizari corporale

1. Terenuri si constructii

2. Instalatii tehnice si masini

3. Alte instalatii, utilaje si mobilier

4. Investitii imobiliare

5. Active corporale de explorare si evaluare a resurselor minerale

6. Active biologice productive

7. Avansuri si imobilizari corporale in curs de executie

III. Imobilizari financiare

1. Actiuni detinute la entitatile afiliate

2. Imprumuturi acordate entitatilor afiliate

3. Interese de participare

4. Imprumuturi acordate entitatilor de care entitatea este legata in virtutea intereselor de participare

5. Investitii detinute ca imobilizari

6. Alte imprumuturi

B. Active circulante

I. Stocuri

1. Materii prime si materiale consumabile

2. Productia in curs de executie

3. Produse finite si marfuri

4. Avansuri

II. Creante

(Sumele care urmeaza sa fie incasate dupa o perioada mai mare de un an trebuie prezentate separat pentru fiecare element.)

1. Creante comerciale

2. Sume de incasat de la entitatile afiliate

3. Sume de incasat de la entitatile de care entitatea este legata in virtutea intereselor de participare

4. Alte creante

5. Capital scris si nevarsat

III. Investitii pe termen scurt

1. Actiuni detinute la entitatile afiliate

2. Alte investitii pe termen scurt

IV. Casa si conturi la banci

C. Cheltuieli in avans

D. Datorii: sumele care trebuie platite intr-o perioada de pana la un an

1. Imprumuturi din emisiunea de obligatiuni, prezentandu-se separat
imprumuturile din emisiunea de obligatiuni convertibile
2. Sume datorate institutiilor de credit
3. Avansuri incasate in contul comenzilor
4. Datorii comerciale - furnizori
5. Efecte de comert de platit
6. Sume datorate entitatilor afiliate
7. Sume datorate entitatilor de care entitatea este legata in virtutea intereselor de participare
8. Alte datorii, inclusiv datoriile fiscale si datoriile privind asigurarile sociale

E. Active circulante nete/datorii curente nete

F. Total active minus datorii curente

G. Datorii: sumele care trebuie platite intr-o perioada mai mare de un an

1. Imprumuturi din emisiunea de obligatiuni, prezentandu-se separat
imprumuturile din emisiunea de obligatiuni convertibile
2. Sume datorate institutiilor de credit
3. Avansuri incasate in contul comenzilor
4. Datorii comerciale - furnizori
5. Efecte de comert de platit
6. Sume datorate entitatilor afiliate
7. Sume datorate entitatilor de care entitatea este legata in virtutea intereselor de participare
8. Alte datorii, inclusiv datoriile fiscale si datoriile privind asigurarile sociale

H. Provizioane

1. Provizioane pentru litigii
2. Provizioane pentru garantii acordate clientilor
3. Provizioane pentru pensii si obligatii similare
4. Provizioane pentru impozite
5. Alte provizioane

I. Venituri in avans

J. Capitaluri proprii

- I. Capital subscris
 - 1. Capital subscris varsat
 - 2. Capital subscris nevarsat

II. Prime de capital

III. Rezerve din reevaluare

IV. Rezerve

- 1. Rezerve legale
- 2. Rezerve statutare sau contractuale
- 3. Alte rezerve

V. Profitul sau pierderea reportat(a)

VI. Profitul sau pierderea exercitiului financiar

SECTIUNEA 4.3

Dispozitii speciale cu privire la anumite elemente din bilant

133. - Daca un activ sau o datorie are legatura cu mai mult de un element din formatul bilantului, relatia sa cu alte elemente trebuie prezentata in notele explicative. De exemplu: o imobilizare corporala finantata partial din subventii, partial din surse proprii; o imobilizare corporala reevaluada, pentru care transferul in rezultatul reportat, al surplusului din reevaluare, se face pe masura amortizarii imobilizarii; un imprumut obligatar pentru care s-a prevazut o prima de rambursare a obligatiunilor; o majorare de capital subscrisa de actionari la o valoare mai mare decat valoarea nominala a actiunilor corespunzatoare (subscriere cu prima de capital) etc.

134. - Actiunile proprii, precum si cele detinute la entitatile afiliate trebuie prezentate numai in cadrul elementelor prevazute in acest scop.

135. - (1) Prezentarea activelor ca active imobilizate sau ca active circulante depinde de scopul caruia ii sunt destinate si intentia de pastrare, potrivit politicilor contabile aprobate de administratori sau de persoanele care au obligatia gestionarii entitatii.

(2) Modificarea naturii unui activ, in baza deciziei managementului, trebuie sustinuta de elemente precum existenta unui contract, modificarea destinatiei activului etc.

(3) Prin politicile contabile se stabileste, de asemenea, natura diferitelor categorii de active imobilizate.

136. - Depozitele bancare se prezinta la imobilizari financiare, investitii pe termen scurt sau la elementul "Casa si conturi la banci", in functie de perioada si conditiile de detinere aferente acestora.

137. - Drepturile asupra proprietatilor imobiliare si alte drepturi similare, astfel cum sunt definite de legislatia nationala, se prezinta in bilant la elementul "Terenuri si constructii", respectiv elementul "Investitii imobiliare".

SECTIUNEA 4.4

Active imobilizate

4.4.1. Reguli de evaluare de baza

138. - Activele imobilizate sunt active generatoare de beneficii economice viitoare si detinute pe o perioada mai mare de un an. Ele trebuie evaluate la costul de achizitie sau la costul de productie, cu respectarea prevederilor prezentei subsectiuni.

139. - (1) Costul de achizitie sau costul de productie, respectiv valoarea reevaluată, in cazurile in care se aplica prevederile subsectiunii 3.4.1 "Reevaluarea imobilizarilor corporale", al activelor imobilizate a caror utilizare este limitata in timp se reduce cu ajustarile valorice calculate pentru amortizarea sistematica a valorii activelor in cauza pe parcursul duratei lor de utilizare economica (amortizare).

(2) Amortizarea valorii activelor imobilizate cu durate limitate de utilizare economica reprezinta alocarea sistematica a valorii amortizabile a unui activ pe intreaga durata de utilizare economica. Valoarea amortizabila este reprezentata de cost sau de alta valoare care substituie costul (de exemplu, valoarea reevaluată).

(3) In intelesul prezentelor reglementari, prin durata de utilizare economica se intelege durata de viata utila, aceasta reprezentand:

a) perioada in care un activ este prevazut a fi disponibil pentru utilizare de catre o entitate; sau

b) numarul unitatilor produse sau al unor unitati similare ce se estimeaza ca vor fi obtinute de entitate prin folosirea activului respectiv.

(4) Atunci cand elementele care au stat la baza stabilirii initiale a duratei de utilizare economica s-au modificat, entitatea stabileste o noua perioada de amortizare, cu respectarea prevederilor cuprinse in prezentele reglementari. Modificarea duratei de utilizare economica reprezinta modificare de estimare contabila.

140. - Activele imobilizate amortizabile sunt prezentate in bilant la valoarea contabila, aceasta fiind reprezentata de costul de achizitie, costul de productie sau alta valoare care substituie costul, diminuata cu amortizarea cumulata pana la acea data, precum si cu ajustarile cumulate din depreciere.

141. - (1) Atunci cand se constata pierderi de valoare pentru imobiliarile financiare, trebuie constituite ajustari pentru pierdere de valoare, astfel incat acestea sa fie evaluate la cea mai mica valoare atribuita acestora la data bilantului.

(2) Imobiliarile trebuie sa faca obiectul ajustarilor de valoare, astfel incat acestea sa fie evaluate la cea mai mica valoare atribuibila acestora la data bilantului.

(3) Ajustarile de valoare prevazute la alin. (1) si (2) trebuie inregistrate in contul de profit si pierdere si prezentate distinct in notele explicative la situatiile financiare, daca acestea nu au fost prezentate separat in contul de profit si pierdere.

(4) Evaluarea la valorile minime, potrivit alin. (1) si (2), nu poate fi continuata daca nu mai sunt aplicabile motivele pentru care au fost constituite ajustarile respective.

142. - Prevederile pct. 141 alin. (4) nu se aplica ajustarilor de valoare corespunzatoare fondului comercial. Ajustarile pentru deprecierea fondului comercial corectea valoarea acestuia (articol contabil 6817 "Cheltuieli de exploatare privind ajustarile pentru deprecierea fondului comercial" = 2071 "Fond comercial pozitiv"), fara a fi reluate ulterior la venituri.

Dispozitii tranzitorii

143. - La aplicarea pentru prima data a prezentelor reglementari, deprecierea cumulata pana la acea data, in relatie cu fondul comercial pozitiv, diminueaza valoarea acestuia (articol contabil 2907 "Ajustari pentru deprecierea fondului comercial" = 2071 "Fond comercial pozitiv").

4.4.2. Imobilizari necorporale

Dispozitii generale privind imobiliarile necorporale

144. - (1) O imobilizare necorporala este un activ nemonetar identificabil fara forma fizica.

(2) Daca un element nu indeplineste conditiile de recunoastere a unei imobilizari necorporale, costul aferent achizitiei sau realizarii sale pe plan intern este recunoscut drept cheltuiala in momentul in care este suportat. Totusi, daca este dobandit prin achizitia unei afaceri, elementul in cauza face parte din fondul comercial recunoscut la data achizitiei.

145. - Cercetarea este investigarea originala si planificata intreprinsa in scopul castigarii unor cunostinte sau intelesuri stiintifice ori tehnice noi.

146. - Dezvoltarea este aplicarea descoperirilor din cercetare sau a altor cunostinte intr-un plan sau proiect care vizeaza productia de materiale, dispozitive, produse, procese, sisteme sau servicii noi ori imbunatatite substantial, inainte de inceperea productiei sau utilizarii comerciale.

147. - Activitatile de cercetare si dezvoltare sunt directionate catre dezvoltarea cunostintelor. Prin urmare, chiar daca aceste activitati pot avea ca rezultat o imobilizare cu o forma fizica (de exemplu, un prototip), elementul fizic al activului este secundar componentei sale necorporale, adica pachetul de cunostinte incorporat in aceasta.

148. - Anumite imobilizari necorporale pot fi continute in sau pe suporturi fizice, cum ar fi un compact-disc (in cazul programelor informatice), documentatia legala (in cazul licentelor sau al brevetelor) ori pe film. Pentru a stabili daca o imobilizare care incorporeaza atat elemente corporale, cat si necorporale trebuie tratata ca imobilizare corporala sau ca imobilizare necorporala, o entitate isi utilizeaza rationamentul pentru a evalua care element este mai semnificativ.

De exemplu, un program informatic pentru un utilaj computerizat care nu poate functiona fara programul respectiv este parte integranta a respectivului hardware si este tratat ca imobilizare corporala. Acelasi lucru este valabil si pentru sistemul de operare al unui computer. In cazul in care nu fac parte integranta din echipamentul aferent, programele informatice sunt tratate ca imobilizari necorporale.

Caracteristica de identificare

149. - (1) Fondul comercial generat intern nu trebuie recunoscut drept activ.

(2) Definitia unei imobilizari necorporale prevede ca imobilizarea necorporala sa fie identificabila pentru a fi diferentiata de fondul comercial. Fondul comercial care este recunoscut intr-o combinatie de intreprinderi este un activ care reprezinta beneficiile economice viitoare care rezulta din alte active dobandite intr-o combinatie de intreprinderi care nu sunt identificate individual si recunoscute separat. Beneficiile economice viitoare pot rezulta din sinergia intre activele identificabile dobandite sau din active care nu indeplinesc conditiile pentru recunoasterea, in mod individual, in situatiile financiare.

150. - Un activ este identificabil daca:

a) este separabil, adica poate fi separat sau desprins din entitate si vandut, transferat, cesionat printr-un contract de licenta, inchiriat sau schimbat, fie

individual, fie impreuna cu un alt contract, cu un activ identificabil sau cu o datorie identificabila aferent(a), indiferent daca entitatea intentioneaza ori nu sa faca acest lucru; sau

b) decurge din drepturile contractuale ori de alta natura legala, indiferent daca acele drepturi sunt transferabile sau separabile de entitate ori de alte drepturi si obligatii.

Controlul

151. - O entitate controleaza un activ daca entitatea are capacitatea de a obtine beneficii economice viitoare de pe urma resursei de baza si de a restrictiona accesul altora la beneficiile respective. Capacitatea unei entitati de a controla beneficiile economice viitoare generate de o imobilizare necorporala provine in mod normal din drepturile legale a caror aplicare poate fi sustinuta in instanta. In absenta unor drepturi legale, controlul este mai dificil de demonstrat. Cu toate acestea, exercitarea legala a unui drept nu este o conditie necesara pentru control, intrucat entitatea poate fi capabila sa controleze beneficiile economice viitoare in alt mod.

Beneficiile economice viitoare

152. - Beneficiile economice viitoare generate de o imobilizare necorporala pot include venituri din vanzarea produselor sau serviciilor, economii de costuri ori alte beneficii rezultate din utilizarea activului de catre entitate. De exemplu, utilizarea proprietatii intelectuale intr-un proces de productie poate mai degraba sa reduca costurile viitoare de productie decat sa creasca veniturile viitoare.

Recunoastere si evaluare

153. - (1) Recunoasterea unui element drept imobilizare necorporala prevede ca entitatea sa demonstreze ca elementul respectiv indeplineste:

- a) definitia unei imobilizari necorporale; si
- b) criteriile generale de recunoastere.

(2) Aceasta cerinta se aplica costurilor suportate initial pentru dobandirea sau generarea interna a unei imobilizari necorporale si costurilor suportate ulterior pentru adaugarea ori inlocuirea unor parti ale sale sau pentru intretinerea sa.

(3) In completarea prevederilor referitoare la imobilizari necorporale, se aplica si prevederile subsectiunii 4.4.4 "Active specifice unor domenii de activitate".

154. - Imobilizarile necorporale sunt de natura incat, in multe cazuri, nu exista adaugiri la o astfel de imobilizare sau inlocuiri ale componentelor acesteia. Prin urmare, majoritatea costurilor ulterioare mai degraba mentin beneficiile economice viitoare preconizate incorporate intr-o imobilizare necorporala existenta, decat sa corespunda definitiei unei imobilizari necorporale si criteriilor de recunoastere din prezentele reglementari. In plus, este deseori mai

dificil sa se atribuie costuri ulterioare direct unei anumite imobilizari necorporale decat activitatii ca intreg. Prin urmare, doar rareori costurile ulterioare - cele suportate dupa recunoasterea initiala a unei imobilizari necorporale dobandite sau dupa finalizarea unei imobilizari necorporale generate intern - sunt recunoscute in valoarea contabila a unui activ. Costurile ulterioare aferente marilor, titlurilor de publicatii si elementelor similare in fond (fie dobandite din afara, fie generate intern) sunt intotdeauna recunoscute in contul de profit si pierdere in momentul in care sunt suportate. Aceasta, pentru ca astfel de costuri nu pot fi diferite de costurile cu dezvoltarea entitatii ca intreg.

155. - (1) O entitate trebuie sa evalueze probabilitatea producerii de beneficii economice viitoare preconizate pe baza unor calcule rationale si usor de sustinut care reprezinta cea mai buna estimare a echipei de conducere pentru setul de conditii economice care vor exista pe parcursul duratei de viata a imobilizarii.

(2) O entitate foloseste rationamentul pentru a evalua gradul de siguranta asociat obtinerii de beneficii economice viitoare care pot fi atribuite utilizarii activului pe baza dovezilor disponibile in momentul recunoasterii initiale, acordand o importanta mai mare dovezilor externe.

Evaluarea initiala a imobilizarilor necorporale

156. - O imobilizare necorporala se inregistreaza initial la costul de achizitie sau de productie, asa cum sunt definite in prezentele reglementari.

Achizitia separata

157. - (1) In mod normal, pretul pe care o entitate il plateste pentru a dobandi separat o imobilizare necorporala va reflecta asteptarile privind probabilitatea ca beneficiile economice viitoare preconizate ale imobilizarii sa revina entitatii. In aceste situatii entitatea preconizeaza o intrare de beneficii economice, chiar daca plasarea in timp a sumei generate de intrare este nesigura. Astfel, imobilizarile necorporale dobandite separat indeplinesc intotdeauna criteriul referitor la probabilitatea ca beneficiile economice viitoare preconizate atribuibile imobilizarii sa revina entitatii.

(2) In plus, costul unei imobilizari necorporale dobandite separat poate fi in general evaluat in mod credibil. Acest lucru se intampla mai ales cand contravaloarea achizitiei ia forma numerarului sau a altor active monetare.

158. - (1) Costul unei imobilizari necorporale dobandite separat este alcatuit din:

- a) costul sau de achizitie, inclusiv taxele vamale de import si taxele de achizitie nerambursabile, dupa scaderea reducerilor si rabaturilor comerciale; si
- b) orice cost direct atribuibil pregatirii activului pentru utilizarea prevazuta.

(2) Exemple de costuri direct atribuibile sunt:

- a) cheltuielile cu personalul determinate de aducerea activului la starea sa de functionare;

- b) onorariile profesionale care decurg direct din aducerea activului la conditia sa de functionare; si
- c) costurile de testare a activului privind functionarea sa in mod corespunzator.

159. - Exemple de costuri care nu constituie o parte a costului imobilizarii necorporale sunt:

- a) costurile de introducere a unui nou produs sau serviciu (inclusiv costurile de publicitate si activitati promotionale);
- b) costurile de desfasurare a unei activitati intr-un loc nou sau cu o noua clasa de clienti (inclusiv costurile de instruire a personalului); si
- c) costurile administrative si alte cheltuieli generale de regie.

160. - Recunoasterea costurilor in valoarea contabila a unei imobilizari necorporale inceteaza atunci cand activul se afla in starea necesara pentru a putea functiona in maniera intentionata de conducere.

Imobilizari necorporale dobandite in cadrul achizitiei unei afaceri

161. - Cumparatorul poate recunoaste drept activ un grup de imobilizari necorporale complementare, cu conditia ca activele individuale sa aiba durate de viata utila similare. De exemplu, termenii "marca" si "nume de marca" sunt deseori utilizati ca sinonime pentru marci de comert si alte marci. Totusi, acestia din urma sunt termeni generali de marketing utilizati in mod normal pentru referiri la un grup de active complementare cum ar fi marca de comert (sau marca de servicii) si numele aferent de comercializare, formulele, retetele si expertiza tehnologica.

Costurile ulterioare aferente unui proiect de cercetare si dezvoltare in curs de desfasurare, dobandit de entitate

162. - (1) Costurile de cercetare sau dezvoltare care:

a) sunt aferente unui proiect de cercetare sau dezvoltare in curs de realizare, dobandit separat sau printr-o combinatie de intreprinderi, si sunt recunoscute ca imobilizari necorporale; si

b) sunt suportate dupa achizitia acelui proiect trebuie contabilizate in conformitate cu pct. 165 - 168.

(2) Costurile ulterioare cu un proiect de cercetare sau dezvoltare in curs de realizare, dobandit separat sau printr-o combinatie de intreprinderi, si recunoscut ca imobilizare necorporala sunt:

a) recunoscute drept cheltuiala atunci cand sunt suportate, daca acestea sunt cheltuieli de cercetare;

b) recunoscute drept cheltuiala atunci cand sunt suportate, daca acestea nu satisfac criteriile de recunoastere ca imobilizari necorporale de la pct. 167 alin. (1); si

c) adaugate valorii contabile a proiectului de dezvoltare in curs de realizare, astfel dobandit, daca cheltuielile de dezvoltare satisfac criteriile de recunoastere de la pct. 167 alin. (1).

Imobilizari necorporale generate intern

163. - (1) Uneori este dificil de evaluat daca o imobilizare necorporala generata intern se califica pentru recunoastere, din cauza problemelor in:

a) a identifica daca exista si momentul in care apare un activ identificabil ce va genera beneficii economice viitoare preconizate; si

b) a determina in mod fiabil costul activului. In anumite cazuri, costul de generare interna a unei imobilizari necorporale nu poate fi diferentiat de costul mentinerii sau majorarii fondului comercial generat intern al entitatii sau de costul de functionare de zi cu zi.

(2) In consecinta, pe langa prevederile referitoare la recunoasterea si evaluarea imobilizarilor necorporale, o entitate aplica pct. 164 - 170 tuturor imobilizarilor necorporale generate intern.

164. - (1) Pentru a stabili daca o imobilizare necorporala generata intern respecta criteriile de recunoastere, o entitate imparte procesul de generare a activului in:

a) o faza de cercetare; si

b) o faza de dezvoltare.

(2) Daca o entitate nu poate face distinctia intre faza de cercetare si cea de dezvoltare ale unui proiect intern de creare a unei imobilizari necorporale, entitatea trateaza costurile aferente proiectului ca fiind suportate exclusiv in faza de cercetare.

Faza de cercetare

165. - (1) Nicio imobilizare necorporala provenita din cercetare (sau din faza de cercetare a unui proiect intern) nu trebuie recunoscuta. Costurile de cercetare (sau cele din faza de cercetare a unui proiect intern) trebuie recunoscute drept cheltuiala atunci cand sunt suportate.

(2) In faza de cercetare a unui proiect intern, o entitate nu poate demonstra ca exista o imobilizare necorporala si ca aceasta va genera beneficii economice viitoare probabile. Astfel, aceste costuri sunt recunoscute drept cheltuiala atunci cand sunt suportate.

166. - Exemple de activitati de cercetare sunt:

a) activitatile destinate obtinerii de cunostinte noi;

b) identificarea, evaluarea si selectia finala a aplicatiilor pentru rezultatele cercetarilor sau pentru alte cunostinte;

c) cautarea de alternative pentru materiale, instrumente, produse, procese, sisteme sau servicii; si

d) formularea, proiectarea, evaluarea si selectia finala a alternativelor posibile de materiale, instrumente, produse, procese, sisteme sau servicii noi ori imbunatatite.

Faza de dezvoltare

167. - (1) O imobilizare necorporala provenita din dezvoltare (sau din faza de dezvoltare a unui proiect intern) trebuie recunoscuta daca, si numai daca, o entitate poate demonstra toate elementele de mai jos:

a) fezabilitatea tehnica necesara finalizarii imobilizarii necorporale, astfel incat aceasta sa fie disponibila pentru utilizare sau vanzare;

b) intentia sa de a finaliza imobilizarea necorporala si de a o utiliza sau de a o vinde;

c) capacitatea sa de a utiliza sau de a vinde imobilizarea necorporala;

d) modul in care imobilizarea necorporala va genera beneficii economice viitoare probabile. Printre altele, entitatea poate demonstra existenta unei pietei pentru productia generata de imobilizarea necorporala sau pentru imobilizarea necorporala in sine ori, daca se prevede folosirea ei pe plan intern, utilitatea imobilizarii necorporale;

e) disponibilitatea unor resurse tehnice, financiare si de alta natura, adecvate pentru finalizarea dezvoltarii imobilizarii necorporale si pentru utilizarea sau vanzarea acesteia;

f) capacitatea sa de a evalua fiabil costurile atribuibile imobilizarii necorporale in cursul dezvoltarii sale.

(2) In faza de dezvoltare a unui proiect intern, o entitate poate, in anumite cazuri, sa identifice o imobilizare necorporala si sa demonstreze ca aceasta va genera beneficii economice viitoare probabile. Acest lucru este posibil deoarece faza de dezvoltare a unui proiect este mai avansata decat faza de cercetare.

168. - Exemple de activitati de dezvoltare sunt:

a) proiectarea, constructia si testarea unor prototipuri si modele inainte de productie si utilizare;

b) proiectarea instrumentelor, sabloanelor, tiparelor si matritelor care implica o tehnologie noua;

c) proiectarea, constructia si functionarea unei fabrici-pilot care nu se afla pe o scala fezabila din punct de vedere economic pentru productia comerciala; si

d) proiectarea, constructia si testarea unei alternative alese pentru materiale, dispozitive, produse, procese, sisteme sau servicii noi ori imbunatatite.

169. - Cheltuielile cu marcele, titlurile de publicatii, listele de clienti si alte elemente similare in fond generate intern nu pot fi diferite de costul dezvoltarii entitatii ca intreg. In consecinta, astfel de elemente nu sunt recunoscute ca imobilizari necorporale.

Costul unei imobilizari necorporale generate intern

170. - (1) Costul unei imobilizari necorporale generate intern este suma costurilor suportate de la data la care imobilizarea necorporala a indeplinit pentru prima oara criteriile de recunoastere ca imobilizari necorporale.

(2) Costul unei imobilizari necorporale generate intern este compus din toate costurile direct atribuibile care sunt necesare pentru crearea, producerea si pregatirea activului pentru a fi capabil sa functioneze in maniera intentionata de catre conducere. Exemple de costuri direct atribuibile sunt:

- a) cheltuielile cu materialele si serviciile utilizate sau consumate pentru generarea imobilizarii necorporale;
- b) cheltuielile cu personalul provenite din generarea imobilizarii necorporale;
- c) taxele de inregistrare a unui drept legal; si
- d) amortizarea brevetelor si licentelor care sunt utilizate pentru a genera imobilizarea necorporala.

(3) Urmatoarele elemente nu sunt componente ale costului unei imobilizari necorporale generate intern:

- a) costurile aferente vanzarii, cele administrative si alte costuri generale de regie, cu exceptia cazului in care astfel de costuri pot fi atribuite direct procesului de pregatire a imobilizarii pentru utilizare;
- b) ineficientele identificate si pierderile initiale din exploatare suportate inainte ca imobilizarea sa atinga performanta planificata; si
- c) costurile cu instruirea personalului pentru a utiliza activul.

Contabilizarea cheltuielilor

171. - Costurile cu un element necorporal trebuie recunoscute drept cheltuieli atunci cand sunt suportate, cu exceptia cazurilor in care:

- a) fac parte din costul unei imobilizari necorporale care indeplineste criteriile de recunoastere; sau
- b) elementul este dobandit in cadrul unei combinari de intreprinderi si nu poate fi recunoscut ca imobilizare necorporala. In acest caz, face parte din valoarea recunoscuta ca fond comercial la data achizitiei.

Costuri anterioare care nu trebuie recunoscute ca active

172. - Costurile aferente unui element necorporal care au fost initial recunoscute drept cheltuieli nu trebuie recunoscute ca parte din costul unei imobilizari necorporale la o data ulterioara.

Durata de viata utila

173. - Durata de viata utila a unei imobilizari necorporale care decurge din drepturile contractuale sau din alte drepturi legale nu trebuie sa depaseasca perioada drepturilor contractuale ori a celorlalte drepturi legale, dar poate fi mai scurta, in functie de perioada pentru care entitatea preconizeaza ca va folosi activul. Daca drepturile contractuale sau alte drepturi legale sunt transferate pentru o durata limitata care poate fi reinnoita, durata de viata utila a imobilizarii

necorporale trebuie sa includa perioada sau perioadele de reinnoire doar daca exista dovezi din partea entitatii in sprijinul reinnoirii fara un cost semnificativ. Durata de viata utila a unui drept redobandit recunoscut drept imobilizare necorporala intr-o combinatie de intreprinderi este reprezentata de perioada contractuala ramasa din contractul prin care a fost acordat dreptul si nu va include perioadele de reinnoire.

Categorii de imobilizari necorporale

174. - In cadrul imobilizarilor necorporale se cuprind:

- cheltuielile de constituire;
- cheltuielile de dezvoltare;
- concesiunile, brevetele, licentele, marcile comerciale, drepturile si activele similare, cu exceptia celor create intern de entitate;
- active necorporale de explorare si evaluare a resurselor minerale;
- fondul comercial pozitiv;
- alte imobilizari necorporale; si
- avansurile acordate furnizorilor de imobilizari necorporale.

Dispozitii tranzitorii

175. - (1) La aplicarea pentru prima data a prezentelor reglementari, soldul contului 233 "Imobilizari necorporale in curs de executie" se transfera fie asupra contului 1176 "Rezultatul reportat provenit din trecerea la aplicarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene", fie in contul 203 "Cheltuieli de dezvoltare" sau contul 208 "Alte imobilizari necorporale", in functie de stadiul realizarii proiectului si de modul de indeplinire a conditiilor de recunoastere a acestuia ca activ.

(2) Eventualele ajustari pentru deprecierea imobilizarilor necorporale in curs de executie se transfera, de asemenea, fie asupra rezultatului reportat (articol contabil 2933 "Ajustari pentru deprecierea imobilizarilor necorporale in curs de executie = 1176 "Rezultatul reportat provenit din trecerea la aplicarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene"), fie asupra contului 2903 "Ajustari pentru deprecierea cheltuielilor de dezvoltare" sau contului 2908 "Ajustari pentru deprecierea altor imobilizari necorporale".

(3) Entitatile a caror activitate presupune efectuarea de cheltuieli de explorare si evaluare a resurselor minerale care au fost inregistrate in contul 233 "Imobilizari necorporale in curs de executie" transfera soldul contului respectiv in contul 206 "Active necorporale de explorare si evaluare a resurselor minerale". Ajustarile pentru depreciere corespunzatoare acestora se transfera in contul 2906 "Ajustari pentru deprecierea activelor necorporale de explorare si evaluare a resurselor minerale".

(4) Sumele transferate in contul 1176 "Rezultatul reportat provenit din trecerea la aplicarea reglementarilor contabile conforme cu directivele

europene" potrivit prezentului punct reprezinta acele sume care, la trecerea la aplicarea pentru prima data a prezentelor reglementari, nu indeplinesc conditiile de recunoastere ca active.

Concesiunile, brevetele, licentele, marcile comerciale, drepturile si activele similare

176. - (1) Concesiunile, brevetele, licentele, marcile comerciale, drepturile si activele similare reprezentand aport, achizitionate sau dobandite pe alte cai, se inregistreaza in conturile de immobilizari necorporale la costul de achizitie sau valoarea de aport, dupa caz. In aceasta situatie valoarea de aport se asimileaza valorii juste.

(2) Concesiunile primite se reflecta ca immobilizari necorporale atunci cand contractul de concesiune stabileste o durata si o valoare determinate pentru concesiune. Amortizarea valorii concesiunii urmeaza a fi inregistrata pe durata de folosire a acesteia, stabilita potrivit contractului. In cazul in care contractul prevede plata periodica a unei redevente/chirii, si nu o valoare amortizabila, in contabilitatea entitatii care primeste concesiunea, se reflecta cheltuiala reprezentand redeventa/chiria, fara recunoasterea unei immobilizari necorporale.

(3) Brevetele, licentele, marcile comerciale, drepturile si alte active similare se amortizeaza pe durata prevazuta pentru utilizarea lor de catre entitatea care le detine.

177. - (1) In cazul unui acord de concesiune a serviciilor de tip public-privat, incheiat potrivit legislatiei in vigoare, licenta primita, respectiv dreptul primit de entitatea care are calitatea de operator, de a taxa utilizatorii unui serviciu public, se inregistreaza la immobilizari necorporale, daca sunt stabilite o durata si o valoare pentru aceasta licenta, respectiv pentru acest drept.

(2) In intelesul prezentelor reglementari, un acord de concesiune a serviciilor este de tip public-privat daca:

a) concedentul controleaza sau reglementeaza ce servicii trebuie sa presteze operatorul in cadrul infrastructurii, cui trebuie sa le presteze si la ce pret; si

b) concedentul controleaza - prin dreptul de proprietate, dreptul de beneficiu sau in alt mod - orice interes rezidual in infrastructura la terminarea acordului.

Fondul comercial

178. - Fondul comercial se recunoaste, de regula, la consolidare si reprezinta diferenta dintre costul de achizitie si valoarea justa la data tranzactiei, a partii din activele nete achizitionate de catre o entitate.

179. - (1) In situatiile financiare anuale individuale, fondul comercial se poate recunoaste numai in cazul transferului tuturor activelor sau al unei parti a acestora si, dupa caz, si de datorii si capitaluri proprii, indiferent daca este realizat ca urmare a cumpararii sau ca urmare a unor operatiuni de fuziune. Pentru ca fondul comercial sa fie contabilizat distinct, transferul trebuie sa fie in legatura cu o afacere, reprezentata de un ansamblu integrat de activitati si active

organizate si administrate in scopul obtinerii de profituri, inregistrarii de costuri mai mici sau alte beneficii.

(2) Pentru recunoasterea in contabilitate a activelor si datoriilor primite cu ocazia acestui transfer, entitatile trebuie sa procedeze la evaluarea valorii juste a elementelor primite, in scopul determinarii valorii individuale a acestora. Aceasta se efectueaza de catre evaluatori autorizati, potrivit legii.

(3) Onorariile de intermediere, onorariile de consiliere, juridice, contabile, de evaluare si alte onorarii profesionale sau de consultanta, precum si alte cheltuieli legate de dobandirea unei afaceri reprezinta cheltuieli in perioadele in care sunt suportate costurile respective.

(4) Entitatea care cedeaza o afacere scoate din evidenta activele si datoriile corespunzatoare, la valoarea la care acestea sunt inregistrate in contabilitate, pe seama conturilor de cheltuieli, respectiv de venituri.

180. - Daca in situatiile financiare anuale individuale se inregistreaza fond comercial negativ, tratamentul acestuia este cel prevazut la pct. 551.

Amortizare

181. - Imobiliarile necorporale se amortizeaza in conditiile prevazute la pct. 182 - 186.

182. - (1) Cheltuielile de dezvoltare se amortizeaza pe durata de utilizare sau pe perioada contractului, dupa caz.

(2) In cazul in care durata contractului sau durata de utilizare depaseste 5 ani, durata de amortizare a cheltuielilor de dezvoltare nu poate depasi 10 ani.

183. - (1) In cazul in care fondul comercial este tratat ca un activ, acesta se amortizeaza, de regula, in cadrul unei perioade de maximum 5 ani. Totusi, in cazurile exceptionale in care durata de utilizare a fondului comercial nu poate fi estimata in mod credibil, entitatile pot sa amortizeze fondul comercial in mod sistematic intr-o perioada de peste 5 ani, cu conditia ca aceasta perioada sa nu depaseasca 10 ani.

(2) In notele explicative la situatiile financiare trebuie furnizate explicatii privind perioada de amortizare a fondului comercial.

(3) Atunci cand pentru fondul comercial au fost constituite ajustari pentru depreciere potrivit pct. 142, cheltuiala cu amortizarea aferenta acestuia trebuie ajustata ulterior pentru a aloca valoarea contabila astfel rezultata, pe o baza sistematica pe parcursul duratei ramase din perioada de amortizare stabilita pentru acel activ.

184. - In situatia in care cheltuielile de dezvoltare nu au fost integral amortizate, nu se face nicio distribuire din profituri, cu exceptia cazului in care suma rezervelor disponibile pentru distribuire si a profitului reportat este cel putin egala cu cea a cheltuielilor neamortizate.

185. - (1) O entitate poate include cheltuielile de constituire la "Active", caz in care poate imobiliza cheltuielile de constituire. In aceasta situatie, cheltuielile de constituire trebuie amortizate in cadrul unei perioade de maximum 5 ani.

(2) Cheltuielile de constituire sunt cheltuielile ocazionate de infiintarea sau dezvoltarea unei entitati (taxe si alte cheltuieli de inscriere si inmatriculare, cheltuieli privind emisiunea si vanzarea de actiuni si obligatiuni, precum si alte cheltuieli de aceasta natura, legate de infiintarea si extinderea activitatii entitatii).

(3) In situatia in care cheltuielile de constituire nu au fost integral amortizate, nu se face nicio distribuire din profituri, cu exceptia cazului in care suma rezervelor disponibile pentru distribuire si a profitului reportat este cel putin egala cu cea a cheltuielilor neamortizate.

Avansuri si alte imobilizari necorporale

186. - (1) In cadrul avansurilor si altor imobilizari necorporale se inregistreaza avansurile acordate furnizorilor de imobilizari necorporale, programele informatice create de entitate sau achizitionate de la terti pentru necesitatile proprii de utilizare, precum si retete, formule, modele, proiecte si prototipuri.

(2) Programele informatice, precum si celelalte imobilizari necorporale inregistrate la elementul "Alte imobilizari necorporale" se amortizeaza pe durata prevazuta pentru utilizarea lor de catre entitatea care le detine.

(3) In cazul programelor informatice achizitionate impreuna cu licentele de utilizare, daca se poate efectua o separare intre cele doua active, acestea sunt contabilizate si amortizate separat.

(4) Pretul platit pentru contractele de clienti transferate intre entitati cu titlu oneros se recunoaste la "Alte imobilizari necorporale", in conditiile in care clientii respectivi vor continua relatiile cu entitatea. Pentru recunoasterea ca activ a pretului platit (cost de achizitie) aferent contractelor astfel achizitionate, acestea trebuie identificate (numar contract, denumire client, durata contract), iar entitatea trebuie sa dispuna de mijloace prin care sa controleze relatiile cu clientii, astfel incat sa poata controla beneficiile economice viitoare preconizate, care rezulta din relatia cu acei clienti. Activul imobilizat reprezentand costul de achizitie al contractelor respective se amortizeaza pe durata acestor contracte.

Evaluarea la data bilantului

187. - O imobilizare necorporala trebuie prezentata in bilant la valoarea de intrare, mai putin ajustarile cumulate de valoare.

Cedarea

188. - O imobilizare necorporala trebuie scoasa din evidenta la cedare sau atunci cand niciun beneficiu economic viitor nu mai este asteptat din utilizarea ori din cedarea sa.

189. - (1) In cazul scoaterii din evidenta a unei imobilizari necorporale, sunt evidentiatae distinct veniturile din vanzare, cheltuielile reprezentand valoarea neamortizata a imobilizarii si alte cheltuieli legate de cedarea acesteia.

(2) In scopul prezentarii in contul de profit si pierdere, castigurile sau pierderile care apar odata cu incetarea utilizarii sau iesirea unei imobilizari necorporale se determina ca diferenta intre veniturile generate de iesirea activului si valoarea sa neamortizata, inclusiv cheltuielile ocazionate de cedarea acestuia, si trebuie prezentate ca valoare neta, ca venituri sau cheltuieli, dupa caz, in contul de profit si pierdere, la elementul "Alte venituri din exploatare", respectiv "Alte cheltuieli de exploatare", dupa caz.

4.4.3. Imobilizari corporale

Recunoasterea imobilizarilor corporale

190. - (1) Imobilizarile corporale reprezinta active care:

a) sunt detinute de o entitate pentru a fi utilizate in producerea sau furnizarea de bunuri ori servicii, pentru a fi inchiriate tertilor sau pentru a fi folosite in scopuri administrative; si

b) sunt utilizate pe parcursul unei perioade mai mari de un an.

(2) In completarea prevederilor referitoare la imobilizari corporale, se aplica si prevederile subsectiunii 4.4.4. "Active specifice unor domenii de activitate".

191. - (1) Unele elemente de imobilizari corporale pot fi achizitionate din motive de siguranta sau legate de mediu. Achizitia unor astfel de imobilizari corporale, desi nu creste in mod direct beneficiile economice viitoare ale vreunui element existent de imobilizari corporale, poate fi necesara unei entitati pentru a obtine beneficii economice viitoare din alte active. Astfel de elemente de imobilizari corporale indeplinesc conditiile pentru a fi recunoscute ca active, deoarece dau posibilitatea unei entitati sa obtina din activele conexe beneficii economice viitoare in plus fata de ceea ce s-ar putea obtine daca elementele respective nu ar fi fost dobandite.

(2) Prin politicile contabile se stabilesc conditiile specifice pentru recunoasterea imobilizarilor corporale.

(3) In vederea recunoasterii imobilizarilor corporale se impune utilizarea rationamentului profesional la aplicarea criteriilor de recunoastere pentru circumstantele specifice entitatii. In unele cazuri, ar putea fi adecvat sa fie agregate elementele nesemnificative individual, cum ar fi matritele, aparatele de masura si control, uneltele si alte elemente similare, si sa se aplice criteriile de recunoastere a valorii agregate a acestora.

(4) Piese de schimb si echipamentul de service sunt, in general, contabilizate ca stocuri si recunoscute in contul de profit si pierdere atunci cand sunt consumate. Totusi, piesele de schimb importante si echipamentele de

securitate sunt considerate imobilizari corporale atunci cand o entitate preconizeaza ca le va utiliza pe parcursul unei perioade mai mari de un an.

192. - Terenurile si cladirile sunt active separabile si sunt contabilizate separat, chiar atunci cand sunt achizitionate impreuna. O crestere a valorii terenului pe care se afla o cladire nu afecteaza determinarea valorii amortizabile a cladirii.

193. - (1) Contabilitatea terenurilor se tine pe doua categorii: terenuri si amenajari de terenuri.

(2) In contabilitatea analitica, terenurile pot fi evidentiata pe urmatoarele subcategorii: terenuri agricole, terenuri silvice, terenuri fara constructii, terenuri cu zacaminte, terenuri cu constructii si altele.

194. - In categoria imobilizarilor corporale se urmaresc distinct: investitiile imobiliare, activele biologice productive, precum si activele corporale de explorare si evaluare a resurselor minerale. Pentru acestea se aplica regulile generale de recunoastere, evaluare si amortizare, aplicabile imobilizarilor corporale.

195. - Contabilitatea imobilizarilor in curs se tine distinct pentru imobilizarile corporale, altele decat investitiile imobiliare, si investitiile imobiliare.

196. - Sunt reflectate distinct in contabilitate acele imobilizari corporale cumparate, pentru care s-au transferat riscurile si beneficiile aferente, dar care sunt in curs de aprovizionare (grupa 22 "Imobilizari corporale in curs de aprovizionare" din Planul de conturi general).

Investitii imobiliare

197. - (1) Investitia imobiliara este proprietatea (un teren sau o cladire - ori o parte a unei cladiri - sau ambele) detinuta (de proprietar sau de locatar in baza unui contract de leasing financiar) mai degraba pentru a obtine venituri din chirii sau pentru cresterea valorii capitalului, ori ambele, decat pentru:

a) a fi utilizata in producerea sau furnizarea de bunuri sau servicii ori in scopuri administrative; sau

b) a fi vanduta pe parcursul desfasurarii normale a activitatii.

(2) O proprietate imobiliara utilizata de posesor este o proprietate imobiliara detinuta (de proprietar sau de locatar in temeiul unui contract de leasing financiar) pentru a fi utilizata la producerea sau furnizarea de bunuri ori servicii sau in scopuri administrative.

198. - Urmatoarele constituie exemple de investitii imobiliare:

a) terenurile detinute, mai degraba, in scopul cresterii pe termen lung a valorii capitalului, decat in scopul vanzarii pe termen scurt, pe parcursul desfasurarii normale a activitatii;

b) terenurile detinute pentru o utilizare viitoare inca nedeterminata. In cazul in care o entitate nu a hotarat daca va utiliza terenul fie ca pe o proprietate imobiliara utilizata de posesor, fie in scopul vanzarii pe termen scurt in cursul desfasurarii normale a activitatii, atunci terenul este considerat ca fiind detinut in scopul cresterii valorii capitalului;

c) o cladire aflata in proprietatea entitatii (sau detinuta de entitate in temeiul unui contract de leasing financiar) si inchiriata in temeiul unuia sau mai multor contracte de leasing operational;

d) o cladire care este libera, dar care este detinuta pentru a fi inchiriata in temeiul unuia sau mai multor contracte de leasing operational;

e) proprietatile imobiliare in curs de construire sau amenajare in scopul utilizarii viitoare ca investitii imobiliare.

199. - Urmatoarele constituie exemple de elemente care nu sunt investitii imobiliare:

a) proprietatile imobiliare detinute pentru a fi vandute pe parcursul desfasurarii normale a activitatii sau in procesul de constructie ori de amenajare in vederea unei astfel de vanzari, de exemplu, proprietatile imobiliare dobandite cu scopul exclusiv de a fi cedate ulterior, in viitorul apropiat, sau cu scopul de a fi amenajate si revandute. Acestea reprezinta, din punct de vedere contabil, stocuri;

b) proprietatile imobiliare care sunt in curs de construire sau amenajare in numele unor terte parti. Acestea reprezinta pentru entitate servicii in curs de executie;

c) proprietatile imobiliare utilizate de posesor, incluzand (printre altele) proprietatile detinute in scopul utilizarii lor viitoare ca proprietati imobiliare utilizate de posesor, proprietatile detinute in scopul amenajarii viitoare si utilizarii ulterioare ca proprietati imobiliare utilizate de posesor, proprietatile utilizate de salariatii (indiferent daca acestia platesc sau nu chirie la cursul pietei) si proprietatile imobiliare utilizate de posesor care urmeaza a fi cedate.

200. - Anumite proprietati includ o parte care este detinuta pentru a fi inchiriata sau cu scopul cresterii valorii capitalului si o alta parte care este detinuta pentru a fi utilizata la producerea sau furnizarea de bunuri ori servicii sau in scopuri administrative. Daca aceste parti pot fi vandute separat (sau inchiriate separat in temeiul unui contract de leasing financiar), o entitate le contabilizeaza separat. Daca partile nu pot fi vandute separat, proprietatea imobiliara constituie o investitie imobiliara doar in cazul in care o parte nesemnificativa este detinuta pentru a fi utilizata la producerea sau furnizarea de bunuri ori servicii sau in scopuri administrative.

201. - (1) In unele situatii, o entitate furnizeaza servicii auxiliare ocupantilor unei proprietati imobiliare pe care o detine. O entitate trateaza o astfel de proprietate imobiliara ca investitie imobiliara, daca respectivele servicii reprezinta o componenta nesemnificativa a intregului contract. Un exemplu este situatia in care proprietarul unei cladiri de birouri furnizeaza servicii de paza si intretinere locatarilor care ocupa cladirea.

(2) In alte situatii, serviciile furnizate reprezinta o componenta semnificativa. De exemplu, daca o entitate are in proprietate si administreaza un hotel, serviciile furnizate oaspetilor reprezinta o componenta semnificativa a intregului contract. Prin urmare, un hotel administrat de proprietar reprezinta mai degraba o proprietate imobiliara utilizata de posesor decat o investitie imobiliara.

202. - Pentru a stabili daca o proprietate imobiliara constituie o investitie imobiliara este nevoie de rationament profesional. Entitatile trebuie sa elaboreze criterii astfel incat sa isi poata exercita in mod consecvent rationamentul, in conformitate cu definitia investitiei imobiliare.

203. - In anumite cazuri, o entitate poate avea o proprietate imobiliara care este inchiriata si ocupata de societatea-mama sau de o alta filiala. Proprietatea imobiliara nu indeplineste conditiile unei investitii imobiliare in situatiile financiare anuale consolidate, deoarece proprietatea imobiliara in cauza este, din punctul de vedere al grupului, o proprietate imobiliara utilizata de posesor. Cu toate acestea, din punctul de vedere al entitatii care o detine, proprietatea imobiliara este o investitie imobiliara daca corespunde definitiei de la pct. 197 alin. (1).

204. - Transferurile in sau din categoria investitiilor imobiliare trebuie facute daca si numai daca exista o modificare a utilizarii, evidentiata de:

a) inceperea utilizarii de catre posesor, pentru un transfer din categoria investitiilor imobiliare in categoria proprietatilor imobiliare utilizate de posesor;

b) *** *Abrogata*

c) incheierea utilizarii de catre posesor, pentru un transfer din categoria proprietatilor imobiliare utilizate de posesor in categoria investitiilor imobiliare; sau

d) *** *Abrogata*

205. - *In cazul in care o entitate decide sa cedeze o investitie imobiliara, cu sau fara amenajari suplimentare, entitatea continua sa trateze proprietatea imobiliara ca investitie imobiliara pana in momentul in care aceasta este scoasa din evidenta.*

Dispozitii tranzitorii

206. - La aplicarea pentru prima data a prezentelor reglementari, entitatile stabilesc, pe baza politicilor contabile si a rationamentului profesional, care dintre proprietatile imobiliare detinute indeplinesc conditiile pentru a fi incadrate la investitii imobiliare.

Active biologice productive

207. - (1) In categoria imobilizarilor corporale se urmaresc distinct activele biologice productive.

(2) Activele biologice productive sunt orice active, altele decat activele biologice de natura stocurilor; de exemplu, animalele de lapte, vita-de-vie, pomii fructiferi si copacii din care se obtine lemn de foc, dar care nu sunt taiati. Activele biologice productive nu sunt produse agricole ci, mai degraba, sunt active autoregeneratoare.

208. - Un activ biologic este un animal viu sau o planta vie.

209. - O entitate recunoaste un activ biologic daca si numai daca:

- a) entitatea controleaza activul ca rezultat al evenimentelor trecute;
- b) este probabil ca beneficiile economice viitoare asociate activului sa revina entitatii; si
- c) valoarea justa sau costul activului poate fi evaluat(a) in mod credibil.

210. - In activitatea agricola, controlul poate fi evidentiat, de exemplu, prin dreptul de proprietate asupra vitelor sau prin insemnarea ori marcarea vitelor in alt mod in momentul achizitiei, nasterii sau intarcarii. Beneficiile viitoare sunt estimate, in mod normal, prin evaluarea caracteristicilor fizice semnificative aferente acestora.

211. - Activele biologice sunt adesea atasate fizic de terenul pe care se afla (de exemplu, copacii dintr-o plantatie forestiera). Este posibil ca pentru activele biologice care sunt atasate de teren sa nu existe o piata separata, dar sa existe o piata activa pentru activele combinate, adica pentru activele biologice, terenul viran si amenajarile acestuia, considerate ca un intreg. O entitate poate sa utilizeze informatii referitoare la activele combinate pentru a evalua valoarea justa a activelor biologice. De exemplu, valoarea justa a terenului viran si a amenajarilor acestuia poate fi dedusa din valoarea justa a activelor combinate pentru a stabili valoarea justa a activelor biologice.

Imobilizari detinute in baza unui contract de leasing

212. - (1) Imobilizarile corporale detinute in baza unui contract de leasing se evidentiaza in contabilitate in functie de prevederile contractelor incheiate intre parti, precum si legislatia in vigoare.

(2) Clasificarea contractelor de leasing in leasing financiar sau leasing operational se efectueaza la inceputul contractului.

(3) Contabilizarea contractelor de leasing se efectueaza tinand cont de fondul economic al tranzactiei sau al angajamentului in cauza, si nu numai de forma juridica a contractelor.

213. - (1) In intelesul prezentelor reglementari, termenii de mai jos au urmatoarele semnificatii:

a) contract de leasing este un acord prin care locatorul cedeaza locatarului, in schimbul unei plati sau serii de plati, dreptul de a utiliza un bun pentru o perioada stabilita;

b) leasing financiar este operatiunea de leasing care transfera cea mai mare parte din riscurile si avantajele aferente dreptului de proprietate asupra activului;

c) leasing operational este operatiunea de leasing ce nu intra in categoria leasingului financiar.

(2) Un contract de leasing este recunoscut ca leasing financiar daca indeplineste cel putin una dintre urmatoarele conditii:

a) leasingul transfera locatarului titlul de proprietate asupra bunului pana la sfarsitul duratei contractului de leasing;

b) locatarul are optiunea de a cumpara bunul la un pret estimat a fi suficient de mic in comparatie cu valoarea justa la data la care optiunea devine exercitabila, astfel incat, la inceputul contractului de leasing, exista in mod rezonabil certitudinea ca optiunea va fi exercitata;

c) durata contractului de leasing acopera, in cea mai mare parte, durata de viata economica a bunului, chiar daca titlul de proprietate nu este transferat;

d) valoarea totala a ratelor de leasing, mai putin cheltuielile accesorii, este mai mare sau egala cu valoarea de intrare a bunului, reprezentata de valoarea la care a fost achizitionat bunul de catre finantator, respectiv costul de achizitie;

e) bunurile ce constituie obiectul contractului de leasing sunt de natura speciala, astfel incat numai locatarul le poate utiliza fara modificari majore.

214. - (1) Inregistrarea in contabilitate a amortizarii bunului ce face obiectul contractului se efectueaza in cazul leasingului financiar de catre locatar/utilizator, iar in cazul leasingului operational, de catre locator/finantator.

(2) In cazul leasingului financiar, achizitiile de catre locatar de bunuri imobile si mobile sunt tratate ca investitii in immobilizari, fiind supuse amortizarii pe o baza consecventa cu politica normala de amortizare pentru bunuri similare ale locatarului.

(3) In cazul leasingului operational, bunurile sunt supuse amortizarii de catre locator, pe o baza consecventa cu politica normala de amortizare pentru bunuri similare ale acestuia.

215. - (1) Reflectarea in contabilitatea locatarilor a activelor aferente operatiunilor de leasing financiar se efectueaza cu ajutorul conturilor de imobilizari necorporale si imobilizari corporale.

(2) Dobanzile de platit corespunzatoare datoriiilor din operatiuni de leasing financiar se inregistreaza in contabilitatea locatarilor periodic, conform contabilitatii de angajamente, in contrapartida contului de cheltuieli. Dobanda de platit, aferenta perioadelor viitoare, se evidentiaza in conturi in afara bilantului (contul 8051 "Dobanzi de platit").

216. - (1) Locatorul are recunoscute in contabilitate bunurile date in regim de leasing financiar drept creante imobilizate.

(2) Dobanzile de primit corespunzatoare creantelor din operatiuni de leasing financiar se inregistreaza in contabilitatea locatorului periodic, conform contabilitatii de angajamente, in contrapartida contului de venituri.

(3) La recunoasterea in contabilitate a contractelor de leasing financiar trebuie avuta in vedere legislatia care reglementeaza categoriile de entitati care pot derula asemenea operatiuni.

217. - (1) La contabilizarea operatiunilor de leasing operational, locatorul trebuie sa prezinte bunurile date in regim de leasing operational in conturile de imobilizari necorporale si imobilizari corporale, in conformitate cu natura acestora.

(2) Sumele incasate sau de incasat se inregistreaza in contabilitatea locatorului ca un venit in contul de profit si pierdere, conform contabilitatii de angajamente.

218. - (1) In contabilitatea locatorului, bunurile luate in leasing operational sunt evidentiata in conturi de evidenta din afara bilantului.

(2) Sumele platite sau de platit se inregistreaza in contabilitatea locatorului ca o cheltuiala in contul de profit si pierdere, conform contabilitatii de angajamente.

219. - O tranzactie de vanzare a unui activ pe termen lung si de inchiriere a aceluiasi activ in regim de leasing (leaseback) se contabilizeaza in functie de clauzele contractului de leasing, astfel:

a) daca tranzactia de vanzare si inchiriere a aceluiasi activ are ca rezultat un leasing financiar, tranzactia reprezinta un mijloc prin care locatorul acorda o finantare locatorului, activul avand rol de garantie.

Entitatea beneficiara a finantarii (locatorul) nu va recunoaste in contabilitate operatiunea de vanzare a activului, nefiind indeplinite conditiile de recunoastere a veniturilor. Activul ramane inregistrat in continuare la valoarea existenta anterior operatiunii de leasing, cu regimul de amortizare aferent.

Operatiunea de finantare va fi evidentiata prin articolul contabil

512 "Conturi curente la banci" = 167 "Alte imprumuturi si datorii asimilate", urmand ca dobanda si alte costuri ale finantarii, potrivit contractelor incheiate, sa fie inregistrate conform prezentelor reglementari.

Din punctul de vedere al regimului taxei pe valoarea adaugata, au loc doua operatiuni distincte, respectiv livrarea bunului, efectuata de locatar, si operatiunea de leasing, efectuata de locator, pentru care taxa pe valoarea adaugata se evidentiaza potrivit legii;

b) daca tranzactia de vanzare si inchiriere a aceluiasi activ are ca rezultat un leasing operational, entitatea vanzatoare contabilizeaza o tranzactie de vanzare, cu inregistrarea scoaterii din evidenta a activului si a sumelor incasate sau de incasat si a taxei pe valoarea adaugata pentru operatiunile taxabile, conform prevederilor legale.

Operatiunea de inchiriere a activului in regim de leasing operational se contabilizeaza de utilizator conform prezentelor reglementari, respectiv pe seama contului de profit si pierdere.

220. - (1) In vederea intocmirii situatiilor financiare anuale, utilizatorii bunurilor luate in leasing financiar sau operational inventariaza si transmit societatii de leasing lista bunurilor detinute in baza contractelor de leasing.

(2) In conditiile prevazute la cap. 6 "Note explicative la situatiile financiare anuale", entitatile contractante care au efectuat operatiuni de leasing si leaseback trebuie sa prezinte in notele explicative la situatiile financiare anuale informatii referitoare la operatiunile derulate.

Stimulente acordate la incheierea sau la renegocierea unor contracte

221. - La negocierea sau la renegocierea unui leasing operational, locatorul ii poate oferi locatarului anumite stimulente pentru a incheia contractul. Exemple de astfel de stimulente sunt plata unui avans in numerar catre locatar sau rambursarea ori asumarea de catre locator a costurilor locatarului (cum ar fi costuri de reamplasare, modernizari ale activului in regim de leasing si costuri aferente unui angajament anterior de contract de leasing al locatarului). Alternativ, se poate conveni ca, in perioadele initiale ale duratei contractului de leasing, locatarul sa plateasca o chirie mai mica sau sa nu plateasca deloc.

222. - (1) Toate stimulentele acordate pentru incheierea unui contract de leasing operational nou sau reinnoit trebuie recunoscute drept parte integranta din valoarea neta a contraprestatiei convenite pentru utilizarea activului in regim de leasing, indiferent de natura stimulentului, de forma sau de momentul in care se face plata.

(2) Stimulentele dintr-un leasing operational se refera la contraprestatia pentru utilizarea bunului in sistem de leasing. Costurile suportate de locator drept stimulente pentru incheierea unui nou contract de leasing sau pentru reinnoirea

unui existent nu se considera ca facand parte din costurile initiale care sunt adaugate la valoarea contabila a activului in sistem de leasing.

(3) De exemplu, in cazul incheierii unui nou contract de leasing pentru care, drept stimulent acordat locatarului pentru participarea la noul contract de leasing, locatorul este de acord sa plateasca costurile de reamplasare ale locatarului, sa contribuie la plata unor cheltuieli de amenajare/modernizare efectuate de locatar sau este de acord ca pentru o perioada sa nu incaseze nicio chirie de la locatar (acordarea unei perioade de gratie), atat locatorul, cat si locatarul vor recunoaste valoarea neta a contraprestatiei, de-a lungul duratei contractului de leasing, utilizand o singura metoda de amortizare.

223. - (1) Locatorul trebuie sa recunoasca valoarea agregata a costului stimulentelor drept o diminuare a venitului din leasing pe durata contractului de leasing, pe o baza liniara, cu exceptia cazului in care o alta baza sistematica este reprezentativa pentru esalonarea in timp a beneficiului activului in sistem de leasing.

(2) Locatarul trebuie sa recunoasca beneficiul agregat al stimulentelor drept o reducere a cheltuielilor cu chiria pe toata durata contractului de leasing, pe o baza liniara, cu exceptia cazului in care o alta baza sistematica este reprezentativa pentru esalonarea in timp a beneficiului locatarului rezultat din utilizarea activului in sistem de leasing.

224. - Prevederile pct. 223 referitoare la suportarea liniara a cheltuielilor, respectiv a veniturilor, pe durata contractului, se aplica si in cazul stimulentelor acordate cu ocazia incheierii de contracte de inchiriere sau de alte contracte care presupun acordarea de stimulente pentru atragerea chiriilor.

Dispozitii tranzitorii

225. - Prevederile pct. 223 si 224 nu se aplica pentru contractele in derulare la data trecerii la aplicarea prezentelor reglementari.

Evaluarea initiala a imobilizarilor corporale

226. - (1) O imobilizare corporala recunoscuta ca activ trebuie evaluata initial la costul sau determinat potrivit regulilor de evaluare din prezentele reglementari, in functie de modalitatea de intrare in entitate.

(2) Exemple de costuri care se efectueaza in legatura cu constructia unei imobilizari corporale, direct atribuibile acesteia, sunt:

a) costurile reprezentand salariile angajatilor, contributiile legale si alte cheltuieli legate de acestea, care rezulta direct din constructia imobilizarii corporale;

b) cheltuieli materiale;

c) costurile de amenajare a amplasamentului;

- d) costurile initiale de livrare si manipulare;
- e) costurile de instalare si asamblare;
- f) cheltuieli de proiectare si pentru obtinerea autorizatiilor;

g) costurile de testare a functionarii corecte a activului, dupa deducerea incasarilor nete provenite din vanzarea elementelor produse in timpul aducerii activului la amplasamentul si conditia de functionare (cum ar fi esantioanele produse la testarea echipamentului). Din punct de vedere contabil, cheltuielile reprezentand costuri de testare si veniturile mentionate mai sus se inregistreaza distinct, in functie de natura acestora, diferenta dintre cheltuielile si veniturile respective urmand a fi inregistrata apoi pe seama activului in curs de constructie (articol contabil 231 "Imobilizari corporale in curs de executie" = 722 "Venituri din productia de imobilizari corporale");

h) onorariile profesionale platite avocatilor si expertilor, precum si comisioanele achitate in legatura cu activul etc.

(3) Exemple de costuri care nu sunt costuri ale unui element de imobilizari corporale sunt:

- a) costurile de deschidere a unei noi instalatii;
- b) costurile de introducere a unui nou produs sau serviciu (inclusiv costurile in materie de publicitate si activitati promotionale);
- c) costurile de desfasurare a unei activitati intr-un loc nou sau cu o noua clasa de clienti (inclusiv costurile de instruire a personalului);
- d) costurile administrative si alte cheltuieli generale de regie;
- e) costurile reamplasarii sau reorganizarii pariale sau totale a activitatilor entitatii.

(4) In cazul in care o cladire este demolata pentru a fi construita o alta, cheltuielile cu demolarea sunt recunoscute dupa natura lor, fara a fi considerate costuri de amenajare a amplasamentului. Acelasi tratament contabil se aplica si cheltuielilor reprezentand valoarea neamortizata a cladirii demolate sau costul activului respectiv, atunci cand acesta este evidentiat ca stoc.

(5) In costul unei imobilizari corporale sunt incluse si costurile estimate initial cu demontarea si mutarea acesteia la scoaterea din functiune, precum si cu restaurarea amplasamentului pe care este pozitionata imobilizarea, atunci cand aceste sume pot fi estimate credibil si entitatea are o obligatie legata de demontare, mutare a imobilizarii corporale si de refacere a amplasamentului.

(6) Costurile estimate cu demontarea si mutarea imobilizarii corporale, precum si cele cu restaurarea amplasamentului se recunosc in valoarea acesteia, in corespondenta cu un cont de provizioane (contul 1513 "Provizioane pentru dezafectare imobilizari corporale si alte actiuni similare legate de acestea").

Cheltuieli ulterioare

227. - (1) Cheltuielile ulterioare efectuate in legatura cu o imobilizare corporala sunt cheltuieli ale perioadei in care sunt efectuate sau majoreaza

valoarea imobilizarii respective, in functie de beneficiile economice aferente acestor cheltuieli (de exemplu, influenta asupra duratei de viata ramasa a imobilizarilor), potrivit criteriilor generale de recunoastere.

(2) Entitatea stabileste prin politicile contabile criteriile in functie de care cheltuielile ulterioare efectuate in legatura cu imobilizarile corporale majoreaza valoarea acestora sau se evidentiaza in contul de profit si pierdere.

228. - Cheltuielile efectuate in legatura cu imobilizarile corporale utilizate in baza unui contract de inchiriere, locatie de gestiune, administrare sau alte contracte similare se evidentiaza in contabilitatea entitatii care le-a efectuat, la imobilizari corporale sau drept cheltuieli in perioada in care au fost efectuate, in functie de beneficiile economice aferente, similar cheltuielilor efectuate in legatura cu imobilizarile corporale proprii.

229. - (1) *Componentele unor elemente de imobilizari corporale pot necesita inlocuirea la intervale regulate de timp.*

(2) Entitatea recunoaste in valoarea contabila a unui element de imobilizari corporale costul partii inlocuite a unui astfel de element cand acel cost este suportat de entitate, daca sunt indeplinite criteriile de recunoastere pentru imobilizarile corporale. Cu aceasta ocazie sunt avute in vedere prevederile pct. 242 alin. (2).

230. - (1) In cazul inspectiilor sau reviziilor generale regulate, efectuate de entitate pentru depistarea defectiunilor, la momentul efectuarii fiecarei inspectii generale, costul acesteia poate fi recunoscut drept cheltuiala sau in valoarea contabila a elementului de imobilizari corporale ca o inlocuire, daca sunt respectate criteriile de recunoastere. In cazul recunoasterii costului inspectiei ca o componenta a activului, valoarea componentei se amortizeaza pe perioada dintre doua inspectii planificate.

(2) Prevederile referitoare la posibilitatea recunoasterii costurilor cu revizii si inspectii drept componente ale imobilizarilor corporale se aplica in cazul imobilizarilor corporale ale caror costuri de inspectie si revizie sunt semnificative, cum ar fi avioane, nave maritime si fluviale, echipamente complexe, conform politicilor contabile aprobate.

(3) *Costul reviziilor si inspectiilor curente, altele decat cele recunoscute ca o componenta a imobilizarii, reprezinta cheltuieli ale perioadei.*

231. - (1) Imobilizarile in curs de executie reprezinta investitiile neterminate efectuate in regie proprie sau in antrepriza. Acestea se evalueaza la costul de productie sau costul de achizitie, dupa caz.

(2) Imobilizarile in curs de executie se trec in categoria imobilizarilor finalizate dupa receptia, darea in folosinta sau punerea in functiune a acestora, dupa caz.

(3) Costul unei imobilizari corporale construite in regie proprie este determinat folosind aceleasi principii ca si pentru un activ achizitionat. Astfel, daca entitatea produce active similare, in scopul comercializarii, in cadrul unor tranzactii normale, atunci costul activului este, de obicei, acelasi cu costul de construire a acelui activ destinat vanzarii. Prin urmare, orice profituri interne sunt eliminate din calculul costului acestui activ. In mod similar, cheltuiala reprezentand rebuturi, manopera sau alte resurse peste limitele acceptate ca fiind normale, precum si pierderile care au aparut in cursul constructiei in regie proprie a activului nu sunt incluse in costul activului.

Provizioane pentru dezafectare imobilizari corporale

232. - Provizioanele reprezentand datorii existente din dezafectare, restaurare sau de natura similara sunt recunoscute ca parte a costului unui element de imobilizari corporale.

233. - (1) Provizioanele pentru dezafectare imobilizari corporale si alte actiuni similare legate de acestea se constituie atunci cand exista obligatia de a demola, inlatura si restaura elemente de imobilizari corporale.

(2) Costurile de demolare si inlaturare a imobilizarii corporale si de restaurare a zonei in care aceasta s-a aflat reprezinta obligatie pentru care o entitate suporta cheltuieli fie la momentul dobandirii imobilizarii corporale, fie ca o consecinta a faptului ca a utilizat-o pentru o anumita perioada de timp.

234. - Modificarile in evaluarea datoriilor existente din dezafectare, restaurare si de natura similara se contabilizeaza potrivit pct. 235 sau 236, dupa cum activul aferent este evaluat la cost sau la valoare reevaluata.

235. - (1) Daca activul aferent este evaluat utilizandu-se modelul bazat pe cost:

a) sub rezerva respectarii conditiilor de la lit. b), modificarile datoriilor trebuie adaugate la costul activului sau trebuie deduse din costul acestuia in perioada curenta;

b) valoarea dedusa din costul activului nu trebuie sa depaseasca valoarea sa contabila. Daca o scadere a datoriei depaseste valoarea contabila a activului, excedentul trebuie recunoscut imediat in profit sau pierdere;

c) daca ajustarea genereaza o marire a costului unui activ, entitatea trebuie sa analizeze daca activul este supraevaluat. Daca exista un astfel de indiciu, entitatea trebuie sa analizeze daca este necesara contabilizarea vreunei pierderi din depreciere.

(2) Ca urmare a aplicarii prevederilor prezentului punct, cheltuiala cu amortizarea activului trebuie ajustata ulterior pentru a aloca valoarea contabila astfel rezultata, pe o baza sistematica pe parcursul duratei ramase din perioada de amortizare stabilita pentru acel activ.

236. - Daca activul aferent este evaluat utilizandu-se modelul reevaluarii:

a) modificarile datoriei ajusteaza rezerva din reevaluare, astfel:

(i) *sub rezerva respectarii conditiilor de la lit. b), o scadere a datoriei majoreaza rezerva din reevaluare din capitalurile proprii, cu exceptia cazului in care ea trebuie recunoscuta in contul de profit si pierdere in masura in care reia o reducere din reevaluarea aceluiasi activ, care a fost recunoscuta anterior drept cheltuiala;*

(ii) o crestere a datoriei trebuie recunoscuta in contul de profit si pierdere, exceptand cazul in care reduce rezerva din reevaluare din capitalurile proprii, in limita oricarui sold creditor existent pentru acel activ;

b) in cazul in care o scadere a datoriei depaseste valoarea contabila care ar fi fost recunoscuta daca activul ar fi fost contabilizat conform modelului bazat pe cost, excedentul trebuie recunoscut imediat in contul de profit si pierdere;

c) o modificare a datoriei este un indiciu ca activul ar putea sa necesite o reevaluare pentru a se asigura faptul ca valoarea contabila nu difera semnificativ de cea care ar fi determinata utilizandu-se valoarea justa la finalul perioadei de raportare. Daca este necesara o reevaluare, toate activele din acea categorie trebuie reevaluate.

Evaluarea la data bilantului

237. - (1) O imobilizare corporala trebuie prezentata in bilant la valoarea de intrare, mai putin ajustarile cumulate de valoare.

(2) In conturile 6813 "Cheltuieli de exploatare privind ajustarile pentru deprecierea imobilizarilor", respectiv 7813 "Venituri din ajustari pentru deprecierea imobilizarilor" se evidentiaza numai deprecierea aferenta imobilizarilor corporale a caror evidenta este efectuata la cost si nu la valoare reevaluat.

Amortizarea

238. - (1) Amortizarea se stabileste prin aplicarea cotelor de amortizare asupra valorii de intrare, respectiv asupra valorii reevaluate a imobilizarilor.

(2) Amortizarea imobilizarilor corporale se calculeaza incepand cu luna urmatoare punerii in functiune si pana la recuperarea integrala a valorii lor. La stabilirea amortizarii imobilizarilor corporale sunt avute in vedere duratele de utilizare economica si conditiile de utilizare a acestora.

(3) Duratele de amortizare din contabilitate, stabilite potrivit politicilor contabile, pot fi diferite de duratele de amortizare utilizate de entitati pentru scopuri fiscale.

(4) In cazul in care imobilizarile corporale sunt trecute in conservare, in functie de politica contabila adoptata, entitatea inregistreaza in contabilitate o cheltuiala cu amortizarea sau o cheltuiala corespunzatoare ajustarii pentru deprecierea constatata.

(4¹) Prevederile alin. (4) se aplica si in cazul investitiilor imobiliare pentru care nu au fost gasiti inca chiriasi.

(5) O modificare semnificativa a conditiilor de utilizare, cum ar fi numarul de schimburi in care este utilizat activul, precum si in cazul efectuarii unor investitii sau reparatii, altele decat cele determinate de intretinerile curente, sau invecchirea unei imobilizari corporale poate justifica revizuirea duratei de amortizare. De asemenea, in cazul in care imobiliarile corporale sunt trecute in conservare, folosirea lor fiind intrerupta pe o perioada indelungata, poate fi justificata revizuirea duratei de amortizare.

(6) In cazurile mentionate la alin. (5), inclusiv in situatia prevazuta la pct. 100, durata de amortizare stabilita initial se poate modifica, aceasta reestimare conducand la o noua cheltuiala cu amortizarea pe perioada ramasa de utilizare.

239. - (1) Amortizarea imobiliarilor corporale concesionate, inchiriate sau in locatie de gestiune se calculeaza si se inregistreaza in contabilitate de catre entitatea care le are in proprietate.

(2) Investitiile efectuate la imobiliarile corporale utilizate in baza unui contract de inchiriere, locatie de gestiune, administrare sau alte contracte similare se supun amortizarii pe durata contractului respectiv. La expirarea contractului, valoarea investitiilor efectuate si a amortizarii corespunzatoare se cedeaza proprietarului imobilizarii. In functie de clauzele cuprinse in contractele incheiate, transferul poate reprezenta o vanzare de active sau o alta modalitate de cedare. Inregistrarea in contabilitate a operatiunilor se efectueaza conform prezentelor reglementari.

240. - (1) Entitatile amortizeaza imobiliarile corporale utilizand una dintre urmatoarele metode de amortizare:

a) amortizarea liniara realizata prin includerea uniforma in cheltuielile de exploatare a unor sume fixe, stabilite proportional cu numarul de ani ai duratei de utilizare economica a acestora;

b) amortizarea degresiva, care consta in multiplicarea cotelor de amortizare liniara cu un anumit coeficient, caz in care poate fi avuta in vedere legislatia in vigoare;

c) amortizarea accelerata, care consta in includerea, in primul an de functionare, in cheltuielile de exploatare a unei amortizari de pana la 50% din valoarea de intrare a imobilizarii. Amortizarile anuale pentru exercitiile financiare urmatoare sunt calculate la valoarea ramasa de amortizat, dupa regimul liniar, prin raportare la numarul de ani de utilizare ramasi. Deoarece amortizarea calculata trebuie sa fie corelata cu modul de utilizare a activului si, intrucat in cazuri rare o imobilizare corporala se consuma in primul an in procent de pana la 50%, rezulta ca metoda de amortizare accelerata este mai putin utilizata in scopuri contabile;

d) amortizare calculata pe unitate de produs sau serviciu, atunci cand natura imobilizarii justifica utilizarea unei asemenea metode de amortizare.

(2) Metoda de amortizare folosita trebuie sa reflecte modul in care beneficiile economice viitoare ale unui activ se asteapta sa fie consumate de entitate.

(3) Metoda de amortizare se aplica de o maniera consecventa pentru toate activele de aceeasi natura si avand conditii de utilizare identice, elemente stabilite in functie de politica contabila adoptata.

(4) Metoda de amortizare se poate modifica doar atunci cand aceasta este determinata de o eroare in estimarea modului de consumare a beneficiilor aferente respectivei imobilizari corporale.

(5) Amortizarea aferenta imobilizarilor corporale se inregistreaza in contabilitate pe seama conturilor de cheltuieli.

241. - (1) Terenurile nu se amortizeaza.

(2) Investitiile efectuate pentru amenajarea lacurilor, baltilor, iazurilor, terenurilor si pentru alte lucrari similare se recupereaza pe calea amortizarii, prin includerea in cheltuielile de exploatare potrivit politicilor contabile aprobate, pe baza duratelor de viata utila ale acestora.

Cedarea si casarea

242. - (1) O imobilizare corporala trebuie scoasa din evidenta la cedare sau casare, atunci cand niciun beneficiu economic viitor nu mai este asteptat din utilizarea sa ulterioara.

(2) Daca o entitate recunoaste in valoarea contabila a unei imobilizari corporale costul unei inlocuiri pariale (inlocuirea unei componente), atunci ea scoate din evidenta valoarea contabila a partii inlocuite, cu amortizarea aferenta, daca dispune de informatiile necesare.

243. - (1) In cazul scoaterii din evidenta a unei imobilizari corporale, sunt evidentiate distinct veniturile din vanzare, cheltuielile reprezentand valoarea neamortizata a imobilizarii si alte cheltuieli legate de cedarea acesteia.

(2) In scopul prezentarii in contul de profit si pierdere, castigurile sau pierderile obtinute in urma casarii sau cedarii unei imobilizari corporale trebuie determinate ca diferenta intre veniturile generate de scoaterea din evidenta si valoarea sa neamortizata, inclusiv cheltuielile ocazionate de aceasta si trebuie prezentate ca valoare neta, la venituri sau cheltuieli, dupa caz, in contul de profit si pierdere, la elementul "Alte venituri din exploatare", respectiv "Alte cheltuieli de exploatare", dupa caz.

Compensatii de la terti

244. - (1) In cazul distrugerii totale sau pariale a unor imobilizari corporale, creantele sau sumele compensatorii incasate de la terti, legate de acestea, precum si achizitionarea sau constructia ulterioara de active noi sunt operatiuni

economice distincte si trebuie inregistrate ca atare pe baza documentelor justificative.

Astfel, deprecierea activelor se evidentiaza la momentul constatarii acesteia, iar dreptul de a incasa compensatiile se evidentiaza pe seama veniturilor conform contabilitatii de angajamente, in momentul stabilirii acestuia.

(2) Exemple de asemenea compensatii pot fi inregistrate in urmatoarele situatii:

a) sume incasate/de incasat de la companiile de asigurare pentru deprecierea sau pierderea unor imobilizari corporale cauzata, de exemplu, de dezastru naturale sau furt;

b) sume acordate de Guvern, in schimbul unor imobilizari corporale, de exemplu, terenuri care au fost expropriate.

4.4.4. Active specifice unor domenii de activitate

4.4.4.1. Active de explorare si evaluare a resurselor minerale

245. - (1) In cazul in care cheltuielile de explorare si evaluare a resurselor minerale sunt recunoscute ca activ, se aplica prevederile pct. 246 - 253.

(2) Amortizarea activelor respective se stabileste in functie de durata de viata utila corespunzatoare acestora.

246. - (1) Cheltuielile de explorare si evaluare a resurselor minerale sunt cheltuieli generate de entitate in legatura cu explorarea si evaluarea resurselor minerale, inainte ca fezabilitatea tehnica si viabilitatea comerciala ale extractiei resurselor minerale sa fie demonstrate. Pentru a determina daca aceste cheltuieli se recunosc ca imobilizari, o entitate ia in considerare gradul in care cheltuiala poate fi asociata cu descoperirea resurselor minerale.

(2) Explorarea si evaluarea resurselor minerale se refera la prospectarea resurselor minerale, inclusiv minereuri, petrol, gaze naturale si resurse similare neregenerative, dupa ce entitatea a obtinut drepturile legale de a explora intr-o anumita zona, precum si la determinarea fezabilitatii tehnice si a viabilitatii comerciale ale extractiei resurselor minerale.

247. - O entitate trebuie sa stabileasca o politica contabila specificand ce cheltuieli sunt recunoscute drept active de explorare si evaluare si trebuie sa aplice acea politica in mod consecvent. Pentru a face aceasta determinare, entitatea ia in considerare gradul in care cheltuiala poate fi asociata cu descoperirea unor resurse minerale specifice. Urmatoarele sunt exemple de cheltuieli care ar putea fi incluse in evaluarea initiala a activelor de explorare si evaluare (lista nu este exhaustiva):

- a) achizitionarea drepturilor de a explora;
- b) studii topografice, geologice, geochimice si geofizice;
- c) foraje de explorare;

- d) sapaturi;
- e) esantionare; si
- f) activitati in legatura cu evaluarea fezabilitatii tehnice si a viabilitatii comerciale ale extractiei unei resurse minerale.

248. - O entitate nu va inregistra ca active de natura cheltuielilor de explorare si evaluare a resurselor minerale cheltuielile angajate:

a) inainte de explorarea si evaluarea resurselor minerale, cum sunt cheltuielile ce au avut loc inainte de momentul in care entitatea a obtinut dreptul legal de a explora o anumita zona;

b) dupa ce sunt demonstrabile fezabilitatea tehnica si viabilitatea comerciala ale extractiei unei resurse minerale.

249. - Cheltuielile legate de valorificarea resurselor minerale nu vor fi recunoscute drept active de explorare si evaluare.

250. - Prevederile referitoare la reevaluarea imobilizarilor corporale se aplica si activelor corporale de explorare si evaluare a resurselor minerale.

Clasificarea si reclassificarea activelor de explorare si evaluare

251. - (1) O entitate trebuie sa clasifice activele de explorare si evaluare drept active corporale sau necorporale conform naturii activelor dobandite si trebuie sa aplice in mod consecvent aceasta clasificare.

(2) Unele active recunoscute sunt tratate drept active necorporale (de exemplu, drepturile de forare), in timp ce altele sunt corporale (de exemplu, vehiculele si instalatiile de forare).

252. - (1) Un activ de explorare si evaluare nu trebuie sa mai fie clasificat ca atare atunci cand fezabilitatea tehnica si viabilitatea comerciala ale extractiei unei resurse minerale pot fi demonstrate. In acest scop, activele de explorare si evaluare se inregistreaza pe seama conturilor corespunzatoare de imobilizari necorporale, respectiv corporale, dupa caz.

(2) Activele de explorare si evaluare trebuie evaluate pentru depreciere si orice pierdere din depreciere trebuie recunoscuta inainte de reclassificare.

Deprecierea activelor de explorare si evaluare

253. - Unul sau mai multe din urmatoarele fapte si imprejurari indica faptul ca o entitate trebuie sa analizeze si sa inregistreze, daca este cazul, o ajustare pentru deprecierea activelor de explorare si evaluare:

a) durata pentru care entitatea are dreptul de a explora o anumita zona a expirat in decursul perioadei sau va expira in viitorul apropiat si nu se preconizeaza reinnoirea;

- b) nu sunt prevazute in buget cheltuielile necesare pentru explorarea in continuare si pentru evaluarea resurselor minerale in acea zona;
- c) explorarea si evaluarea resurselor minerale dintr-o anumita zona nu au dus la descoperirea unor cantitati de resurse minerale viabile din punct de vedere comercial, iar entitatea a decis sa intrerupa aceste activitati in zona respectiva;
- d) exista suficiente date care sa indice ca, desi este posibila o dezvoltare in zona respectiva, este putin probabil ca valoarea contabila a activului de explorare si evaluare sa fie complet recuperata in urma valorificarii sau vanzarii etc.

4.4.4.2. Costuri de descoperta recunoscute ca active

254. - (1) Descoperta reprezinta activitatea de indepartare a sterilului (pamantul extras), desfasurata de entitati care desfasoara operatiuni de minerit la suprafata, pentru a obtine accesul la zacaminte de minereu. O entitate miniera poate continua sa indeparteze pamantul extras si sa suporte costuri de descoperta si in etapa de productie a minei.

(2) Ca urmare a operatiunii de descoperta din etapa de productie, entitatea poate inregistra doua beneficii din activitatea de descoperta: minereu care poate fi folosit pentru a produce stocuri si un acces mai bun la cantitati suplimentare de material care vor fi exploatare in viitor.

255. - (1) Costurile aferente activitatii de descoperta reprezinta stocuri daca beneficiul din activitatea de descoperta este realizat sub forma stocurilor produse.

(2) In masura in care beneficiul il constituie accesul imbunatatit la minereu, entitatea recunoaste aceste costuri ca un activ imobilizat daca se indeplinesc toate conditiile urmatoare:

- a) este probabil ca beneficiul economic viitor (accesul mai bun la filon) asociat activitatii de descoperta sa revina entitatii;
- b) entitatea poate identifica componenta filonului la care accesul a cunoscut o imbunatatire; si
- c) costurile aferente activitatii de descoperta asociate acelei componente pot fi evaluate in mod credibil.

256. - Activul imobilizat aferent activitatii de descoperta trebuie sa fie contabilizat ca element suplimentar sau ca o imbunatatire a unui activ existent. Ca urmare, activul imobilizat aferent activitatii de descoperta va fi contabilizat ca parte a unui activ existent, si nu ca un activ de sine statator.

257. - (1) Clasificarea activului aferent activitatii de descoperta ca imobilizare corporala sau necorporala se efectueaza in functie de natura activului existent.

(2) Natura imobilizarii, respectiv corporala sau necorporala, va fi determinata pe baza naturii activului de baza aferent existent.

Evaluarea initiala a activului imobilizat aferent activitatii de descoperta

258. - (1) Entitatea evalueaza initial activul imobilizat aferent activitatii de descoperta la cost, acesta reprezentand cumularea costurilor suportate direct pentru efectuarea activitatii de descoperta prin intermediul careia se imbunatateste accesul la componenta de minereu identificata, plus o alocare a cheltuielilor de regie direct atribuibile.

(2) Costurile aferente operatiunilor ocazionale, dar care nu sunt necesare pentru ca activitatea de descoperta din etapa de productie sa continue conform planului, nu trebuie incluse in costurile activului aferent activitatii de descoperta. Nu sunt incluse in costul activului nici despagubirile platite celor expropriati pentru a se putea inainta cu explorarea miniera.

259. - Atunci cand costurile activului aferent activitatii de descoperta si stocurile produse nu sunt identificabile in mod distinct, entitatea trebuie sa aloce costurile de descoperta din etapa de productie intre stocurile produse si activul imobilizat aferent activitatii de descoperta, utilizand o baza de alocare intemeiata pe o evaluare relevanta a productiei. Aceasta evaluare a productiei trebuie sa fie calculata pentru componenta identificata a filonului si trebuie sa fie utilizata ca punct de referinta pentru a identifica in ce masura a avut loc activitatea suplimentara de generare a unui beneficiu viitor. Exemple de astfel de evaluari includ:

- a) costul stocurilor produse comparativ cu costul preconizat;
- b) volumul de steril extras comparativ cu volumul preconizat, pentru un volum dat de productie de minereu; si
- c) continutul mineral al minereului extras comparativ cu continutul mineral preconizat ca va fi extras, pentru o cantitate data de minereu produs.

Evaluarea ulterioara a activului imobilizat aferent activitatii de descoperta

260. - Dupa recunoasterea initiala, activul imobilizat aferent activitatii de descoperta trebuie sa fie contabilizat la costul sau ori la valoarea reevaluada minus amortizarea si pierderile prin depreciere, la fel ca activul existent din care face parte. De exemplu, daca activul existent este evaluat pe baza costului, atunci activul aferent activitatii de descoperta va fi, de asemenea, evaluat pe baza costului.

261. - Activul imobilizat aferent activitatii de descoperta se amortizeaza in mod sistematic pe durata de viata utila preconizata a componentei identificate a filonului la care se imbunatateste accesul in urma activitatii de descoperta. Amortizarea se efectueaza prin metoda unitatii de productie, cu exceptia cazurilor in care alta metoda este mai adecvata.

Dispozitii tranzitorii

262. - La aplicarea pentru prima data a prezentelor reglementari, orice sold al activelor recunoscute anterior, care au rezultat in urma activitatii de descoperita efectuate in etapa de productie, trebuie sa fie recunoscut conform prevederilor prezentei subsectiuni in masura in care la acea data exista ramasa o componenta identificabila a filonului cu care acestea se pot asocia. Aceste solduri se amortizeaza pe durata de viata utila preconizata ramasa a componentei identificate a filonului, componenta asociata fiecarui predecesor al activului de descoperita.

263. - In cazul in care nu exista o componenta identificabila a filonului careia sa-i fie asociata respectiva suma, contravaloarea corespunzatoare se recunoaste in rezultatul reportat (contul 1176 "Rezultatul reportat provenit din trecerea la aplicarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene").

4.4.5. Imobilizari financiare

264. - (1) Imobilizarile financiare cuprind actiunile detinute la entitatile afiliate, imprumuturile acordate entitatilor afiliate, actiunile detinute la entitati asociate si entitati controlate in comun, imprumuturile acordate entitatilor asociate si entitatilor controlate in comun, alte investitii detinute ca imobilizari, alte imprumuturi.

(2) Diferenta dintre valoarea imobilizarilor financiare dobandite si valoarea neamortizata a imobilizarilor care au constituit obiectul participarii in natura la capitalul altor entitati, precum si diferenta dintre valoarea participatiilor primite ca urmare a participarii cu active pe termen scurt (creante) si valoarea activelor care fac obiectul participatiei se inregistreaza pe seama veniturilor (contul 768 "Alte venituri financiare"), la data dobandirii acelor titluri.

(3) Actiunile si alte imobilizari financiare primite fara plata, potrivit legii, se evidentiaza in conturile de active si venituri (contul 768 "Alte venituri financiare").

(3[^]1) Actiunile primite de entitate ca urmare a incorporarii rezervelor sau a primelor de capital, in capitalul social al societatii la care sunt detinute participatiile, se evidentiaza in contabilitate pe seama conturilor de active corespunzatoare naturii participatiei detinute, respectiv de rezerve (contul 106 "Rezerve"). La cedarea actiunilor respective, contravaloarea rezervelor corespunzatoare se transfera la venituri (articol contabil 106 "Rezerve" = 768 "Alte venituri financiare").

(4) In categoria altor investitii detinute ca imobilizari se evidentiaza distinct certificatele de emisii de gaze cu efect de sera, precum si certificatele verzi prezentate la subsectiunea 4.5.4. "Contabilitatea certificatelor verzi".

265. - (1) La alte creante imobilizate se cuprind garantiile, depozitele si cautiunile depuse de entitate la terti.

(2) In conturile de creante immobilizate reprezentand imprumuturi acordate se inregistreaza sumele acordate tertilor in baza unor contracte pentru care entitatea percepe dobanzi, potrivit legii.

(3) Entitatile care au evidentiata in contul de creante immobilizate creante immobilizate cu scadenta mai mare de un an, vor prezenta in bilant, la immobilizari financiare, numai partea cu scadenta mai mare de 12 luni, diferenta urmand a fi reflectata la creante.

Evaluarea initiala

266. - Immobilizarile financiare recunoscute ca activ se evalueaza la costul de achizitie.

Evaluarea la data bilantului

267. - Immobilizarile financiare se prezinta in bilant la valoarea de intrare mai putin ajustarile cumulate pentru pierdere de valoare.

SECTIUNEA 4.5

Active circulante

4.5.1. Prevederi generale referitoare la activele circulante

Recunoasterea activelor circulante

268. - (1) Un activ se clasifica ca activ circulant atunci cand:

- a) se asteapta sa fie realizat sau este detinut cu intentia de a fi vandut sau consumat in cursul normal al ciclului de exploatare al entitatii;
- b) este detinut, in principal, in scopul tranzactionarii;
- c) se asteapta a fi realizat in termen de 12 luni de la data bilantului; sau
- d) este reprezentat de numerar sau echivalente de numerar a caror utilizare nu este restrictionata.

(2) Toate celelalte active reprezinta active immobilizate.

(3) Ciclul de exploatare al unei entitati reprezinta perioada de timp dintre achizitionarea activelor care sunt destinate procesarii si finalizarea acestora in numerar sau echivalente de numerar.

(4) Echivalentele de numerar reprezinta investitiile financiare pe termen scurt, extrem de lichide, care sunt usor convertibile in numerar si sunt supuse unui risc nesemnificativ de schimbare a valorii.

269. - In categoria activelor circulante se cuprind:

- a) stocuri, inclusiv valoarea serviciilor prestate pentru care nu a fost intocmita factura;
- b) creante;
- c) investitii pe termen scurt;
- d) casa si conturi la banci.

Evaluarea activelor circulante

270. - (1) Activele circulante trebuie evaluate la costul de achizitie sau costul de productie, dupa caz, cu respectarea prevederilor alin. (2).

(2) Ajustarile de valoare se fac pentru activele circulante in vederea prezentarii acestora la cea mai mica valoare de piata sau, in circumstante speciale, la o alta valoare minima atribuabila acestora la data bilantului.

271. - Evaluarea efectuata conform prevederilor de la pct. 270 alin. (2) nu poate fi continuata daca motivele pentru care au fost facute ajustarile de valoare nu mai sunt aplicabile. Prin urmare, in situatia in care ajustarea devine total sau partial fara obiect, intrucat motivele care au dus la reflectarea acesteia au incetat sa mai existe integral sau intr-o anumita masura, atunci acea ajustare trebuie reluata corespunzator la venituri.

4.5.2. Stocuri

272. - (1) Stocurile sunt active circulante:

a) detinute pentru a fi vandute pe parcursul desfasurarii normale a activitatii;
b) in curs de productie in vederea vanzarii in procesul desfasurarii normale a activitatii; sau

c) sub forma de materii prime, materiale si alte consumabile care urmeaza sa fie folosite in procesul de productie sau pentru prestarea de servicii.

(2) In categoria stocurilor se cuprind si activele cu ciclu lung de fabricatie, destinate vanzarii (de exemplu, echipamente, nave, ansambluri sau complexuri de locuinte etc., realizate de entitatile ce au ca activitate principala obtinerea si vanzarea unor astfel de produse).

(3) In cazul in care constructiile sunt realizate in scopul exploatarei pe termen lung, de catre entitatea care le-a realizat, ele reprezinta imobilizari.

(4) Terenurile cumparate in scopul construirii pe acestea de constructii destinate vanzarii, se inregistreaza la stocuri.

273. *** *Abrogat*

274. - (1) In cazul in care un activ care a fost initial recunoscut la terenuri este folosit ulterior pentru construirea de ansambluri de locuinte destinate vanzarii, valoarea terenului se evidentiaza distinct la stocuri, la valoarea de inregistrare in contabilitate.

(2) Daca terenul a fost reevaluat, concomitent cu schimbarea naturii activului, rezerva din reevaluare corespunzatoare acestuia se transfera in contul 1175 "Rezultatul reportat reprezentand surplusul realizat din rezerve din reevaluare".

275. - In cazul activelor de natura ansamblurilor sau complexurilor de locuinte care initial erau destinate vanzarii si care ulterior isi schimba destinatia, urmand

a fi folosite de entitate pe o perioada indelungata sau sa fie inchiriate unor terti, in contabilitate se inregistreaza un transfer de la stocuri la immobilizari corporale. Transferul se efectueaza la data schimbarii destinatiei, la valoarea la care activele erau inregistrate in contabilitate (reprezentata de cost).

276. - (1) In cadrul stocurilor se cuprind:

- a) marfurile, si anume bunurile pe care entitatea le cumpara in vederea revanzarii sau produsele predate spre vanzare magazinelor proprii;
- b) materiile prime, care participa direct la fabricarea produselor si se regasesc in produsul finit integral sau partial, fie in starea lor initiala, fie transformata;
- c) materialele consumabile (materiale auxiliare, combustibili, materiale pentru ambalat, piese de schimb, seminte si materiale de plantat, furaje si alte materiale consumabile), care participa sau ajuta la procesul de fabricatie sau de exploatare fara a se regasi, de regula, in produsul finit;
- d) materialele de natura obiectelor de inventar;
- e) produsele, si anume:
 - semifabricatele, prin care se intelege produsele al caror proces tehnologic a fost terminat intr-o sectie (faza de fabricatie) si care trec in continuare in procesul tehnologic al altei sectii (faze de fabricatie) sau se livreaza tertilor;
 - produsele finite, adica produsele care au parcurs in intregime fazele procesului de fabricatie si nu mai au nevoie de prelucrari ulterioare in cadrul entitatii, putand fi depozitate in vederea livrarii sau expediate direct clientilor;
 - rebuturile, materialele recuperabile si deseurile;
 - produsele agricole;
- f) activele biologice de natura stocurilor, asa cum sunt exemplificate la pct. 278 alin. (2);
- g) ambalajele, care includ ambalajele re folosibile, achizitionate sau fabricate, destinate produselor vandute si care in mod temporar pot fi pastrate de terti, cu obligatia restituirii in conditiile prevazute in contracte;
- h) productia in curs de executie, reprezentand productia care nu a trecut prin toate fazele (stadiile) de prelucrare, prevazute in procesul tehnologic, precum si produsele nesupuse probelor si receptiei tehnice sau necomplete in intregime. In cadrul productiei in curs de executie se cuprind, de asemenea, serviciile si studiile in curs de executie sau neterminate;
- i) *ansamblurile sau complexurile de locuinte destinate vanzarii.*

(2) In cadrul stocurilor se includ si bunurile aflate in custodie, pentru prelucrare sau in consignatie la terti, masinile folosite numai ca material de demonstratie pentru negociere in domeniul automobilelor, cu durata de utilizare de sub un an. Acestea se inregistreaza distinct in contabilitate, pe categorii de stocuri. Daca materialele de demonstratie au durata de utilizare mai mare de un an, ele reprezinta immobilizari.

(3) Sunt reflectate, de asemenea, distinct in contabilitate, acele stocuri cumparate, pentru care s-au transferat riscurile si beneficiile aferente, dar care

sunt in curs de aprovizionare (grupa 32 "Stocuri in curs de aprovizionare" din Planul de conturi general).

Active biologice de natura stocurilor si produse agricole

277. - (1) In intelesul prezentelor reglementari, activitatea agricola reprezinta administrarea de catre o entitate a transformarii biologice si recoltarii activelor biologice (animale vii si plante vii) pentru vanzare sau pentru transformarea in produse agricole sau in active biologice suplimentare.

(2) Transformarea biologica cuprinde procesele de crestere, degenerare (asa cum sunt exemplificate la pct. 282), producere si procreare care produc modificari calitative sau cantitative ale unui activ biologic.

278. - (1) Activele biologice de natura stocurilor sunt acelea care urmeaza a fi recoltate ca produse agricole sau vandute ca active biologice.

(2) Exemple de active biologice de natura stocurilor sunt animalele destinate productiei de carne, animalele detinute in vederea vanzarii, pestii din fermele piscicole, culturile, cum ar fi cele de porumb si grau, si copacii crescuti pentru cherestea.

279. - (1) Produsele agricole sunt cele rezultate la momentul recoltarii de la activele biologice ale entitatii, de exemplu, lana, copaci taiati, bumbac, lapte, struguri, fructe culese etc.

(2) Daca entitatea raportoare prelucreaza produsele agricole, rezulta produse finite, de exemplu, fire, imbracaminte, covoare, cherestea, branza, zahar, fructe prelucrate etc.

(3) Recolta reprezinta separarea produselor agricole de un activ biologic sau incetarea proceselor vitale ale unui activ biologic.

280. - Pentru recunoasterea activelor biologice de natura stocurilor si a produselor agricole se aplica prevederile pct. 276 si 277.

281. - Activitatea agricola include o gama larga de activitati; de exemplu, cresterea animalelor, silvicultura, cultivarea de plante anuale sau perene, cultivarea pomilor fructiferi sau a altor plantatii, floricultura si acvacultura (inclusiv piscicultura). Aceste activitati au anumite caracteristici comune, si anume:

a) capacitatea de modificare. Animalele si plantele vii sunt capabile de transformari biologice;

b) administrarea modificarii. Modul de administrare faciliteaza transformarea biologica prin imbunatatirea sau, cel putin, stabilizarea conditiilor necesare desfasurarii procesului (de exemplu, nivelul de elemente nutritive, umiditatea, temperatura, fertilitatea si lumina). Aceasta administrare diferentiaza activitatea agricola de alte activitati. De exemplu, recoltarea produselor din resurse

negestionate (cum ar fi pescuitul oceanic sau defrisarea) nu reprezinta o activitate agricola; si

c) evaluarea modificarii. Modificarea calitativa (de exemplu, calitatea genetica, densitatea, gradul de coacere, continutul de grasimi, continutul de proteine si gradul de rezistenta al fibrelor) sau cantitativa (de exemplu, numarul de pui, greutatea, volumul, lungimea sau diametrul fibrelor si numarul de boboci) determinata de transformările biologice sau de recoltare este evaluata si monitorizata ca functie de rutina a administrării.

282. - Transformarea biologica poate conduce la urmatoarele tipuri de rezultate:

a) modificari ale activelor prin (i) crestere (o crestere cantitativa sau o imbunatatire a calitatii unui animal sau a unei plante), (ii) degenerare (o scadere cantitativa sau o deteriorare a calitatii unui animal sau a unei plante), sau (iii) reproducere (crearea de animale ori plante vii suplimentare); sau

b) productia unor produse agricole, de exemplu, lana si lapte.

Inregistrarea in contabilitate a stocurilor

283. - (1) Inregistrarea in contabilitate a intrării stocurilor se efectueaza la data transferului riscurilor si beneficiilor.

(2) In general, datele de transfer al controlului, de transfer al proprietatii si de livrare coincid. Totusi, pot exista decalaje de timp, de exemplu, pentru:

- bunuri vandute in consignatie sau stocurile la dispozitia clientului;
 - stocuri gajate livrate creditorului beneficiar al gajului, care raman in evidenta debitorului pana la vanzarea lor;
 - bunuri receptionate pentru care nu s-a primit inca factura, care trebuie inregistrate in activele cumparatorului;
 - bunuri livrate si nefacturate, care trebuie scoase din evidenta, transferul de proprietate avand loc;
 - bunuri vandute si nelivrate inca, pentru care a avut loc transferul proprietatii.
- De exemplu, la vanzarile cu conditia de livrare "ex-work", bunurile vandute ies din stocul vanzatorului din momentul punerii lor la dispozitia cumparatorului etc.

284. - (1) Detinerea, cu orice titlu, de bunuri materiale, precum si efectuarea de operatiuni economice, fara sa fie inregistrate in contabilitate, sunt interzise.

(2) In aplicarea alin. (1) este necesar sa se asigure:

a) receptionarea tuturor bunurilor materiale intrate in entitate si inregistrarea acestora la locurile de depozitare. Bunurile materiale primite pentru prelucrare, in custodie sau in consignatie se receptioneaza si inregistreaza distinct ca intrari in gestiune. In contabilitate, valoarea acestor bunuri se inregistreaza in conturi in afara bilantului;

b) in situatia unor decalaje intre aprovizionarea si receptia bunurilor care se dovedesc a fi in mod cert in proprietatea entitatii, se procedeaza astfel:

- bunurile sosite fara factura se inregistreaza ca intrari in gestiune atat la locul de depozitare, cat si in contabilitate, pe baza receptiei si a documentelor insotitoare;

- bunurile sosite si nereceptionate se inregistreaza distinct in contabilitate ca intrare in gestiune;

c) in cazul unor decalaje intre vanzarea si livrarea bunurilor, acestea se inregistreaza ca iesiri din entitate, nemaifiind considerate proprietatea acesteia, astfel:

- bunurile vandute si nelivrate se inregistreaza distinct in gestiune, iar in contabilitate in conturi in afara bilantului;

- bunurile livrate, dar nefacturate se inregistreaza ca iesiri din gestiune atat la locurile de depozitare, cat si in contabilitate, pe baza documentelor care confirma iesirea din gestiune potrivit legii;

d) bunurile aprovizionate sau vandute cu clauze privind dreptul de proprietate se inregistreaza la intrari si, respectiv, la iesiri, atat in gestiune, cat si in contabilitate, potrivit contractelor incheiate.

Costul stocurilor

285. - (1) Costul stocurilor care nu sunt de obicei fungibile si al acelor bunuri sau servicii produse si destinate unor comenzi distincte trebuie determinat prin identificarea specifica a costurilor individuale.

(2) Bunurile fungibile sunt bunuri de orice natura care nu se pot distinge in mod substantial unele de altele.

(3) Identificarea specifica a costului presupune atribuirea costurilor specifice elementelor identificabile ale stocurilor. Acest tratament contabil este adecvat pentru acele elemente care fac obiectul unei comenzi distincte, indiferent daca au fost cumparate sau produse.

(4) Identificarea specifica nu poate fi folosita in cazurile in care stocurile cuprind un numar mare de elemente, care sunt de regula fungibile.

286. - (1) In functie de specificul activitatii, pentru determinarea costului pot fi folosite, de asemenea, metoda costului standard, in activitatea de productie sau metoda pretului cu amanuntul, in comertul cu amanuntul.

(2) Costul standard ia in considerare nivelurile normale ale consumurilor de materiale si consumabile, manoperei, eficientei si capacitatii de productie. Aceste niveluri trebuie revizuite periodic si ajustate, daca este necesar, in functie de conditiile existente la un moment dat.

(3) Diferentele de pret fata de costul de achizitie sau de productie trebuie evidentiata distinct in contabilitate, fiind recunoscute in costul activului.

(4) Repartizarea diferentelor de pret asupra valorii bunurilor iesite si asupra stocurilor se efectueaza cu ajutorul unui coeficient care se calculeaza astfel:

intrarilor la financiar pana la finele perioadei de referinta	Soldul initial al diferentelor + de pret	Diferente de pret aferente in cursul perioadei, cumulat de inceputul exercitiului la finele perioadei de
referinta repartizare*2) = ----- x 100	-----	
inregistrare, exercitiului perioadei de	Soldul initial al stocurilor de pret de inregistrare	Valoarea intrarilor in cursul + perioadei la pret de cumulat de la inceputul financiar pana la finele referinta

*2) La calcularea procentului mediu de adaos comercial, soldul initial al contului de marfuri si valoarea intrarilor de marfuri nu vor include TVA neexigibila.

Acest coeficient se inmulteste cu valoarea bunurilor iesite din gestiune la pret de inregistrare, iar suma rezultata se inregistreaza in conturile corespunzatoare in care au fost inregistrate bunurile iesite.

(5) Coeficientii de repartizare a diferentelor de pret pot fi calculati la nivelul conturilor sintetice de gradul I si II, prevazute in Planul de conturi general, pe grupe sau categorii de stocuri.

(6) La sfarsitul perioadei, soldurile conturilor de diferente se cumuleaza cu soldurile conturilor de stocuri, la pret de inregistrare, astfel incat aceste conturi sa reflecte valoarea stocurilor la costul de achizitie sau costul de productie, dupa caz.

(7) Diferentele de pret se repartizeaza proportional atat asupra valorii bunurilor iesite, cat si asupra bunurilor ramase in stoc.

(8) In comertul cu amanuntul poate fi utilizata metoda pretului cu amanuntul, pentru a determina costul stocurilor de articole numeroase si cu miscare rapida, care au marje similare si pentru care nu este practic sa se foloseasca alta metoda.

In aceasta situatie, costul bunurilor vandute se calculeaza prin deducerea valorii marjei brute din pretul de vanzare al stocurilor. Orice modificare a pretului de vanzare presupune recalcularea marjei brute.

287. - (1) Metoda aleasa trebuie aplicata cu consecventa pentru elemente similare de natura stocurilor si a activelor fungibile de la un exercitiu financiar la altul. Daca, in situatii exceptionale, administratorii decid sa modifice metoda

pentru un anumit element de stocuri sau alte active fungibile, in notele explicative trebuie sa se prezinte urmatoarele informatii:

- motivul modificarii metodei, si
- efectele sale asupra rezultatului.

(2) O entitate trebuie sa utilizeze aceleasi metode de determinare a costului pentru toate stocurile care au natura si utilizare similare. Notiunea de "utilizare similara" este proprie fiecarei entitati.

(3) Pentru stocurile cu natura sau utilizare diferita, folosirea unor metode diferite de calcul al costului poate fi justificata.

(4) O diferenta in localizarea geografica nu este suficienta pentru a justifica alegerea de metode diferite.

288. - Valoarea produselor si serviciilor in curs de executie se determina prin inventarierea productiei neterminate la sfarsitul perioadei, prin metode tehnice de constatare a gradului de finalizare sau a stadiului de efectuare a operatiilor tehnologice si evaluarea acestora la costurile de productie.

289. - Contabilitatea stocurilor se tine cantitativ si valoric sau numai valoric prin folosirea inventarului permanent sau a inventarului intermitent.

290. - In conditiile folosirii inventarului permanent, in contabilitate se inregistreaza toate operatiunile de intrare si iesire, ceea ce permite stabilirea si cunoasterea in orice moment a stocurilor, atat cantitativ, cat si valoric.

291. - (1) Inventarul intermitent consta in stabilirea iesirilor si inregistrarea lor in contabilitate pe baza inventarierii stocurilor la sfarsitul perioadei.

(2) Entitatile care utilizeaza metoda inventarului intermitent efectueaza inventarierea factica a stocurilor conform politicilor contabile, dar nu mai tarziu de finele perioadei de raportare pentru care au de determinat obligatii fiscale. Aplicarea metodei inventarului intermitent presupune respectarea Normelor privind organizarea si efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor si capitalurilor proprii.

(3) Metoda inventarului intermitent consta in faptul ca intrarile de stocuri nu se inregistreaza prin conturile de stocuri, ci prin conturile de cheltuieli.

(4) Stabilirea iesirilor de stocuri in cursul perioadei are la baza inventarierea factica a stocurilor la sfarsitul perioadei. Iesirile de stocuri se determina ca diferenta intre valoarea stocurilor initiale, la care se adauga valoarea intrarilor, si valoarea stocurilor la sfarsitul perioadei stabilite pe baza inventarului.

(5) Inventarul intermitent nu se utilizeaza in comertul cu amanuntul in situatia in care se aplica metoda global-valorica.

292. - Activele de natura stocurilor nu trebuie reflectate in bilant la o valoare mai mare decat valoarea care se poate obtine prin utilizarea sau vanzarea lor. In

acest scop, valoarea stocurilor se diminueaza pana la valoarea realizabila neta, prin reflectarea unei ajustari pentru depreciere.

4.5.3. Investitii pe termen scurt

293. - In categoria investitiilor pe termen scurt sunt cuprinse actiunile detinute la entitatile afiliate si alte investitii pe termen scurt.

294. - (1) Contravaloarea actiunilor pe termen scurt primite fara plata, potrivit legii, se inregistreaza in contrapartida cu contul 768 "Alte venituri financiare".

(2) Alte investitii pe termen scurt reprezinta obligatiunile emise si rascumparate, obligatiunile achizitionate si alte valori mobiliare achizitionate in vederea realizarii unui profit intr-un termen scurt.

(3) In categoria altor investitii pe termen scurt se evidentiaza distinct certificatele de emisii de gaze cu efect de sera, care indeplinesc conditiile de recunoastere a investitiilor pe termen scurt.

295. - (1) La intrarea in entitate, investitiile pe termen scurt se evalueaza la costul de achizitie sau la valoarea stabilita potrivit contractelor.

(2) Depozitele bancare pe termen scurt in valuta se inregistreaza la constituire la cursul de schimb valutar comunicat de Banca Nationala a Romaniei, de la data operatiunii de constituire.

296. - (1) Lichidarea depozitelor constituite in valuta se efectueaza la cursul de schimb valutar comunicat de Banca Nationala a Romaniei, de la data operatiunii de lichidare.

(2) Diferentele de curs valutar intre cursul de la data constituirii sau cursul la care sunt inregistrate in contabilitate si cursul Bancii Nationale a Romaniei de la data lichidarii depozitelor bancare se inregistreaza la venituri sau cheltuieli din diferente de curs valutar, dupa caz.

297. - (1) Pentru deprecierea investitiilor detinute ca active circulante, la sfarsitul exercitiului financiar, cu ocazia inventarierii, se recunosc ajustari pentru pierdere de valoare, inregistrate pe seama cheltuielilor.

(2) La sfarsitul fiecarui exercitiu financiar, ajustarile pentru pierderile de valoare inregistrate se suplimenteaza, se diminueaza sau se anuleaza, dupa caz. La iesirea din entitate a investitiilor pe termen scurt, eventualele ajustari pentru pierdere de valoare se anuleaza.

4.5.4. Contabilitatea certificatelor verzi

298. - (1) Producatorii de energie din surse regenerabile, care beneficiaza de certificate verzi emise de operatorul de transport si sistem, potrivit legii, evidentiaza lunar dreptul de a primi certificate verzi (articol contabil 445 "Subventii"/analitic distinct = 7411 "Venituri din subventii de exploatare aferente cifrei de afaceri"). Creanta aferenta certificatelor verzi se evalueaza in

functie de numarul de certificate verzi de primit si pretul de tranzactionare de la data stabilirii acestui drept, publicat de operatorul pietei de energie electrica (S.C. OPCOM - S.A.). In scopul contabilizarii acestei operatiuni, data stabilirii acestui drept o constituie ultima zi din luna respectiva, daca nu exista alte elemente certe prin care sa se poata stabili data dreptului respectiv.

(2) La primirea certificatelor verzi, contravaloarea acestora se reflecta in contul 507 "Certificate verzi primite", articol contabil 507 "Certificate verzi primite" = 445 "Subventii"/analitic distinct. Certificatele verzi primite se evalueaza la pretul de tranzactionare de la data primirii, publicat de operatorul pietei de energie electrica (S.C. OPCOM - S.A.). Diferenta intre valoarea certificatelor verzi inregistrata in contul 445 "Subventii"/analitic distinct la stabilirea dreptului de a primi certificate verzi si valoarea acestora la data primirii, determinata in functie de pretul de tranzactionare de la data primirii reprezinta venit financiar (contul 768 "Alte venituri financiare") sau cheltuiala financiara (contul 668 "Alte cheltuieli financiare"), dupa caz.

(3) La sfarsitul exercitiului financiar, certificatele verzi evidentiata in contul 507 "Certificate verzi primite" se evalueaza la pretul de tranzactionare publicat de operatorul pietei de energie electrica (S.C. OPCOM - S.A.) pentru ultima tranzactie, cu reflectarea in rezultatul perioadei a diferentelor rezultate (contul 768 "Alte venituri financiare" sau contul 668 "Alte cheltuieli financiare", dupa caz).

(4) La vanzarea certificatelor verzi se recunoaste castigul rezultat (contul 7642 "Castiguri din investitii pe termen scurt cedate"), respectiv pierderea inregistrata (contul 6642 "Pierderi din investitiile pe termen scurt cedate") din vanzarea acestora.

299. - (1) Furnizorii de energie electrica si producatorii obligati, potrivit legii, sa achizitioneze anual un numar de certificate verzi inregistreaza contravaloarea certificatelor verzi achizitionate in contul 652 "Cheltuieli cu protectia mediului inconjurator".

(2) In situatia in care achizitionarea certificatelor verzi se efectueaza inainte de termenele prevazute de lege, contravaloarea certificatelor verzi se inregistreaza in contul 471 "Cheltuieli inregistrate in avans", urmand ca la termenele legale sa se inregistreze cheltuiala in contul 652 "Cheltuieli cu protectia mediului inconjurator".

300. - Certificatele verzi anulate, potrivit legii, datorita neutilizarii in perioada de valabilitate se evidentiaza pe seama cheltuielilor perioadei (contul 668 "Alte cheltuieli financiare"). Acelasi tratament contabil se aplica si in cazul anularii certificatelor verzi obtinute necuvenit de un operator economic acreditat, daca acestea nu au fost inca tranzactionate.

301. - (1) Prin exceptie de la prevederile pct. 298 alin. (1), contravaloarea certificatelor verzi a caror tranzactionare este amanata conform prevederilor Legii nr. 220/2008 pentru stabilirea sistemului de promovare a producerii energiei din surse regenerabile de energie, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, se inregistreaza in contul 266 "Certificate verzi amanate", pe seama veniturilor inregistrate in avans (contul 472 "Venituri inregistrate in avans"/analitic distinct). Evidentierea in contabilitate a contravalorii certificatelor verzi a caror tranzactionare este amanata se efectueaza la data constatarii dreptului de a le primi, la valoarea determinata in functie de numarul de certificate verzi si pretul de tranzactionare al certificatelor verzi, publicat de operatorul pietei de energie electrica (S.C. OPCOM - S.A.).

(2) Prin exceptie de la regulile generale de inregistrare a depreciierilor, la sfarsitul exercitiului financiar, eventuala pierdere de valoare aferenta certificatelor verzi prevazute la alin. (1) se recunoaste pe seama veniturilor inregistrate in avans (articol contabil 472 "Venituri inregistrate in avans"/analitic distinct = 266 "Certificate verzi amanate").

(3) La sfarsitul exercitiului financiar, entitatile beneficiare de certificate verzi amanate, reflectate in contul 266 "Certificate verzi amanate", nu inregistreaza in contabilitate eventualul plus de valoare aferent acestora, determinat in functie de pretul de tranzactionare publicat de operatorul pietei de energie electrica (S.C. OPCOM - S.A.) pentru ultima tranzactie.

(4) La primirea certificatelor verzi, veniturile amanate se transfera in venituri ale perioadei (articol contabil 472 "Venituri inregistrate in avans"/analitic distinct = 7411 "Venituri din subventii de exploatare aferente cifrei de afaceri"), la valoarea acestora rezultata in urma aplicarii prevederilor alin. (2), cu reflectarea concomitenta a certificatelor verzi (articol contabil 507 "Certificate verzi primite" = 266 "Certificate verzi amanate"), la aceeasi valoare rezultata in urma aplicarii prevederilor alin. (2). Diferenta dintre valoarea certificatelor verzi astfel determinata si valoarea stabilita in functie de pretul de tranzactionare de la data primirii acestora reprezinta venit financiar (contul 768 "Alte venituri financiare") sau cheltuiala financiara (contul 668 "Alte cheltuieli financiare"), dupa caz.

301¹. - (1) Prevederile prezentei subsectiuni, referitoare la contabilizarea certificatelor verzi primite de producatorii de energie electrica din surse regenerabile, potrivit legii, sunt aplicabile pana la data de 31 martie 2017.

(2) Incepand cu data de 1 aprilie 2017 tratamentul contabil al certificatelor verzi se modifica conform alin. (3) - (6).

(3) Certificatele verzi evidentiata in contul 507 "Certificate verzi primite" la data de 1 aprilie 2017 au tratamentul contabil prevazut pana la intrarea in vigoare a prevederilor Ordonantei de urgenta a Guvernului nr. 24/2017 privind modificarea si completarea Legii nr. 220/2008 pentru stabilirea sistemului de

promovare a producerii energiei din surse regenerabile de energie si pentru modificarea unor acte normative.

(4) Certificatele verzi primite, inclusiv cele amanate de la tranzactionare, dupa data de 1 aprilie 2017 se evidentiaza numeric extracontabil in contul 804 "Certificate verzi".

(5) Certificatele verzi evidentiate in contul 804 "Certificate verzi" se recunosc la venituri in contul 768 "Alte venituri financiare", la momentul tranzactionarii acestora.

(6) Certificatele verzi amanate de la tranzactionare si existente la data de 1 aprilie 2017 in soldul contului 266 "Certificate verzi amanate", respectiv 472 "Venituri inregistrate in avans"/analitic distinct, se evidentiaza numeric in debitul contului 804 "Certificate verzi" si concomitent se efectueaza operatiunea de stornare a contravalorii acestora (articol contabil 472 "Venituri inregistrate in avans"/analitic distinct = 266 "Certificate verzi amanate").

4.5.5. Casa si conturi la banci

302. - (1) Conturile la banci cuprind: valorile de incasat, cum sunt cecurile si efectele comerciale depuse la banci, disponibilitatile in lei si valuta, cecurile entitatii, precum si dobanzile aferente disponibilitatilor si creditelor acordate de banci in conturile curente. Depozitele bancare pe termen de cel mult 3 luni pot fi incluse in numerar si echivalente de numerar doar in masura in care acestea sunt detinute cu scopul de a acoperi nevoia de numerar pe termen scurt, si nu in scop investitional.

(2) Sumele virate sau depuse la banci ori prin mandat postal, pe baza de documente prezentate entitatii si neaparute inca in extrasele de cont, se inregistreaza distinct in contabilitate (contul 5125 "Sume in curs de decontare").

(3) Sumele acordate personalului prin sistemul de carduri, cu titlu de avansuri spre decontare in vederea platii unor achizitii sau prestari de servicii, se evidentiaza in contul 542 "Avansuri de trezorerie"/analitic distinct.

(4) Conturile curente la banci se dezvoltă in analitic pe fiecare banca.

(5) Dobanzile de incasat, aferente disponibilitatilor aflate in conturi la banci, se inregistreaza distinct in contabilitate, fata de cele de platit, aferente creditelor acordate de banci in conturile curente, precum si cele aferente creditelor bancare pe termen scurt.

(6) Dobanzile de platit si cele de incasat, aferente exercitiului financiar in curs, se inregistreaza la cheltuieli financiare sau venituri financiare, dupa caz.

303. - Contabilitatea disponibilitatilor aflate in banci/casierie si a miscarii acestora, ca urmare a incasarilor si platilor efectuate, se tine distinct in lei si in valuta.

304. - (1) Operatiunile privind incasarile si platile in valuta se inregistreaza in contabilitate la cursul de schimb valutar, comunicat de Banca Nationala a

Romaniei, de la data efectuării operațiunii respective. În vederea asigurării unui tratament contabil unitar, prin curs de schimb de la data efectuării operațiunii se înțelege cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României, din ultima zi bancară anterioară operațiunii, disponibil ca informație la momentul efectuării operațiunii (incasare, plată, emitere de documente).

(2) Operațiunile de vânzare-cumpărare de valută, inclusiv cele derulate în cadrul contractelor cu decontare la termen, se înregistrează în contabilitate la cursul utilizat de banca comercială la care se efectuează licitația cu valută, fără ca acestea să genereze în contabilitate diferențe de curs valutar.

(3) La finele fiecărei luni, disponibilitățile în valută și alte valori de trezorerie, cum sunt titluri de stat în valută, acreditive și depozite în valută se evaluează la cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României din ultima zi bancară a lunii în cauză.

(4) Diferențele de curs înregistrate se recunosc în contabilitate la venituri sau cheltuieli din diferențe de curs valutar, după caz.

305. - (1) În vederea achitării unor obligații față de furnizori, entitățile pot solicita deschiderea de acreditive la bănci, în lei sau în valută, în favoarea acestora.

(2) Lichidarea acreditivelor constituite în valută se efectuează la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României, de la data operațiunii de lichidare.

(3) Diferențele de curs valutar între cursul de la data constituirii sau cursul la care acreditivele sunt înregistrate în contabilitate și cursul Băncii Naționale a României de la data lichidării acreditivelor se înregistrează la venituri sau cheltuieli din diferențe de curs valutar, după caz.

306. - (1) Sumele în numerar, puse la dispoziția personalului sau a tertilor, în vederea efectuării unor plăți în favoarea entității, se înregistrează distinct în contabilitate (contul 542 "Avansuri de trezorerie", respectiv contul 461 "Debitori diversi", în cazul tertilor).

(2) În cazul plăților în valută suportate din avansuri de trezorerie, cheltuielile se recunosc în contabilitate la cursul din data efectuării operațiunilor sau la cursul din data decontării avansului.

(3) Sumele reprezentând avansuri de trezorerie, acordate potrivit legii și nedecontate până la data bilanțului, se evaluează în contul de debitori diversi (461 "Debitori diversi") sau creanțe în legătură cu personalul (4282 "Alte creanțe în legătură cu personalul"), în funcție de natura creanței.

307. - În contul de viramente interne se înregistrează transferurile de disponibilități bănești între conturile la bănci, precum și între conturile la bănci și casieria entității.

308. - Operatiunile financiare in lei sau in valuta se efectueaza cu respectarea regulamentelor emise de Banca Nationala a Romaniei si a reglementarilor emise in acest scop.

SECTIUNEA 4.6

Terti

309. - Contabilitatea tertilor asigura evidenta datoriilor si creantelor entitatii in relatiile acesteia cu furnizorii, clientii, personalul, asigurarile sociale, bugetul statului, entitatile afiliate, entitatile asociate si entitatile controlate in comun, asociatii/actionarii, debitorii si creditorii diversi.

310. - (1) In contabilitatea furnizorilor si clientilor se inregistreaza operatiunile privind cumpararile, respectiv livrarile de marfuri si produse, serviciile prestate, precum si alte operatiuni similare efectuate.

(2) Datoriile catre furnizorii de bunuri, respectiv prestatorii de servicii, de la care, pana la finele lunii, nu s-au primit facturile se evidentiaza distinct in contabilitate (contul 408 "Furnizori - facturi nesosite"), pe baza documentelor care atesta primirea bunurilor, respectiv a serviciilor.

(3) Creantele fata de clientii pentru care, pana la finele lunii, nu au fost intocmite facturile se evidentiaza distinct in contabilitate (contul 418 "Clienti - facturi de intocmit"), pe baza documentelor care atesta livrarea bunurilor, respectiv prestarea serviciilor.

(4) In baza contabilitatii de angajamente, entitatile trebuie sa evidentieze in contabilitate toate veniturile si cheltuielile, respectiv creantele si datoriile rezultate ca urmare a unor prevederi legale sau contractuale.

(5) In conturile de furnizori si clienti se evidentiaza distinct datoriile, respectiv creantele din penalitati stabilite conform clauzelor contractuale, despagubiri datorate pentru contracte intrerupte inainte de termen si alte elemente de natura similara.

(6) *Dobanzile si penalitatile de intarziere, precum si alte datorii de natura similara se recunosc fie in contul de profit si pierdere, fie in rezultatul reportat, in functie de perioada careia ii corespund si cu respectarea prevederilor prezentelor reglementari.*

311. - (1) Avansurile acordate furnizorilor, precum si cele primite de la clienti se inregistreaza in contabilitate in conturi distincte.

(2) Avansurile acordate furnizorilor de imobilizari se reflecta distinct de avansurile acordate altor furnizori.

312. - (1) In conturile de terti se inregistreaza distinct operatiunile de scontare, forfetare si alte operatiuni, efectuate cu institutii de credit.

(2) Scontul comercial reprezinta operatiunea prin care, in schimbul unui efect de comert (cambie, bilet la ordin), institutia de credit pune la dispozitia posesorului creantei valoarea efectului, mai putin taxa de scont si comisioanele aferente, fara a astepta scadenta efectului respectiv, iar institutia are drept de recurs asupra beneficiarului fondurilor.

(3) Forfetarea reprezinta cumpararea, fara recurs asupra oricarui detinator anterior, a unor creante scadente la termen, ca rezultat al livrarii de bunuri sau prestarilor de servicii, contra unei taxe forfetare.

313. - (1) Operatiunile privind vanzarile/cumpararile de bunuri si prestarile de servicii efectuate pe baza efectelor comerciale se inregistreaza in contabilitate in conturile corespunzatoare de efecte de primit sau de platit, dupa caz.

(2) Efectele comerciale trebuie sa indeplineasca conditiile de forma si fond prevazute de legislatia in vigoare, fara de care validitatea lor poate fi contestata sau anulata.

(3) Efectele comerciale scontate neajunse la scadenta se inregistreaza intr-un cont in afara bilantului (contul 8037 "Efecte scontate neajunse la scadenta") si se mentioneaza in notele explicative.

314. - (1) Creantele si datoriile in valuta, rezultate ca efect al tranzactiilor entitatii, se inregistreaza in contabilitate atat in lei, cat si in valuta, cu respectarea prevederilor pct. 317 - 324 din prezentele reglementari.

(2) In conformitate cu prevederile art. 6 alin. (1) din Legea contabilitatii nr. 82/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, orice operatiune economico-financiara efectuata se consemneaza in momentul efectuarii ei intr-un document care sta la baza inregistrarii in contabilitate, dobandind astfel calitatea de document justificativ.

(3) Din punct de vedere contabil, efectuarea operatiunii economico-financiare este probata de orice document in care se consemneaza aceasta.

(4) In cazul bunurilor achizitionate insotite de factura sau de aviz de insotire a marfii, urmand ca factura sa soseasca ulterior, cursul valutar utilizat la inregistrarea in contabilitate este cursul de la data receptiei bunurilor.

Elementele monetare

315. - (1) Prin elemente monetare se intelege disponibilitatile banesti si activele/datoriile de primit/de platit in sume fixe sau determinabile.

(2) Caracteristica esentiala a unui element monetar este dreptul de a primi sau obligatia de a plati un numar fix sau determinabil de unitati monetare. Exemplele includ: pensii si alte beneficii ale angajatilor ce trebuie platite in numerar; provizioane ce trebuie decontate in numerar; si dividende in numerar care sunt recunoscute ca datorie. In mod similar, un contract de a primi (sau de a furniza) un numar variabil de instrumente de capitaluri proprii ale entitatii sau o cantitate variabila de active in care valoarea justa ce trebuie primita (sau

furnizata) este egala cu un numar fix sau determinabil de unitati monetare este un element monetar.

(3) Caracteristica esentiala a unui element nemonetar este absenta unui drept de a primi (sau a unei obligatii de a furniza) un numar fix sau determinabil de unitati monetare. Exemplele includ: sumele platite in avans pentru bunuri si servicii; imobilizari necorporale; stocuri; imobilizari corporale; si provizioanele care urmeaza a fi decontate prin furnizarea unui activ nemonetar.

Dispozitii tranzitorii

316. - (1) La aplicarea pentru prima data a prezentelor reglementari, sumele reprezentand avansuri acordate pentru imobilizari corporale, respectiv necorporale, se preiau in conturile 4093 "Avansuri acordate pentru imobilizari corporale" si 4094 "Avansuri acordate pentru imobilizari necorporale", la valoarea rezultata din evaluarea efectuata la 31 decembrie 2014, potrivit Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, aprobate prin Ordinul ministrului finantelor publice nr. 3.055/2009, cu modificarile si completarile ulterioare.

(2) Incepand cu data de 1 ianuarie 2015, sumele inregistrate in conturile mentionate la alin. (1), precum si cele reflectate in conturile 409 "Furnizori - debitori" si 419 "Clienti - creditori", nu mai fac obiectul evaluarii in functie de cursul valutar, la finele lunii, respectiv la finele exercitiului financiar.

316¹. - Prevederile pct. 316 alin. (2) se aplica, de asemenea, avansurilor in valuta acordate entitatilor afiliate, asociate si entitatilor controlate in comun, respectiv incasate de la acestea.

Operatiuni in valuta

317. - (1) In intelesul prezentelor reglementari, o tranzactie in valuta este o tranzactie care este exprimata sau necesita decontarea intr-o alta moneda decat moneda nationala (leu), inclusiv tranzactiile rezultate atunci cand o entitate:

- a) cumpara sau vinde bunuri sau servicii al caror pret este exprimat in valuta;
- b) imprumuta sau ofera spre imprumut fonduri, iar sumele ce urmeaza sa fie platite sau incasate sunt exprimate in valuta; sau
- c) achizitioneaza sau cedeaza intr-o alta maniera active, contracteaza sau achita datorii exprimate in valuta.

(2) Cursul de schimb valutar este raportul de schimb dintre doua monede.

(3) Diferenta de curs valutar este diferenta ce rezulta din conversia unui anumit numar de unitati ale unei monede intr-o alta moneda la cursuri de schimb diferite.

318. - In vederea aplicarii regulilor privind contabilizarea operatiunilor in valuta, creantele si datoriile exprimate in lei, a caror decontare se face in functie de cursul unei valute, sunt asimilate elementelor exprimate in valuta.

319. - O tranzactie in valuta trebuie inregistrata initial la cursul de schimb valutar, comunicat de Banca Nationala a Romaniei, de la data efectuarii operatiunii.

320. - (1) Inregistrarea contravalorii in lei a capitalului social subscris in valuta se face la cursul de schimb al pietei valutare, comunicat de Banca Nationala a Romaniei, din data subscrierii.

(2) Diferentele de curs valutar intre cursul de la data subscrierii si cursul de la data varsarii capitalului social in valuta se inregistreaza la venituri sau cheltuieli din diferente de curs valutar, dupa caz.

321. - (1) In cazul datoriilor de leasing financiar in valuta, acestea se inregistreaza la cursul de schimb al pietei valutare comunicat de Banca Nationala a Romaniei la data acordarii finantarii. In situatia in care data acordarii finantarii este zi nebancara, la calculul diferentelor de curs valutar aferente se va avea in vedere cursul de schimb al pietei valutare comunicat de Banca Nationala a Romaniei in ultima zi bancara anterioara acesteia.

(2) Prevederile alin. (1) se aplica si in cazul datoriilor de leasing financiar in lei, cu decontare in functie de cursul unei valute.

322. - (1) Diferentele de curs valutar care apar cu ocazia decontarii creantelor si datoriilor in valuta la cursuri diferite fata de cele la care au fost inregistrate initial pe parcursul lunii sau fata de cele la care sunt inregistrate in contabilitate trebuie recunoscute in luna in care apar, ca venituri sau cheltuieli din diferente de curs valutar.

(2) Atunci cand creanta sau datoria in valuta este decontata in decursul aceleiasi luni in care a survenit, intreaga diferenta de curs valutar este recunoscuta in acea luna. Atunci cand creanta sau datoria in valuta este decontata intr-o luna ulterioara, diferenta de curs valutar recunoscuta in fiecare luna, care intervine pana in luna decontarii, se determina tinand seama de modificarea cursurilor de schimb survenita in cursul fiecărei luni.

323. - (1) Diferentele de valoare care apar cu ocazia decontarii creantelor si datoriilor exprimate in lei, in functie de un curs valutar diferit de cel la care au fost inregistrate initial pe parcursul lunii sau fata de cele la care sunt inregistrate in contabilitate trebuie recunoscute in luna in care apar, la alte venituri sau cheltuieli financiare. Atunci cand creanta sau datoria este decontata in decursul aceleiasi luni in care a survenit, intreaga diferenta rezultata este recunoscuta in acea luna.

(2) Atunci cand creanta sau datoria este decontata intr-o luna ulterioara, diferenta recunoscuta in fiecare luna, care intervine pana in luna decontarii, se

determina tinand seama de modificarea cursurilor de schimb, survenita in cursul fiecarei luni.

324. - Prevederile pct. 317 - 323 se aplica si pentru activitatea desfasurata in strainatate de subunitatile fara personalitate juridica, si care apartin persoanelor juridice cu sediul in Romania, inclusa in situatiile financiare anuale ale persoanei juridice romane.

325. - (1) La finele fiecarei luni, creantele si datoriile in valuta se evalueaza la cursul de schimb al pietei valutare, comunicat de Banca Nationala a Romaniei din ultima zi bancara a lunii in cauza. Diferentele de curs inregistrate se recunosc in contabilitate la venituri sau cheltuieli din diferente de curs valutar, dupa caz.

(2) Pentru ultima zi a lunii se efectueaza atat contabilizarea tranzactiilor in valuta, cat si evaluarea lunara la cursul Bancii Nationale a Romaniei, utilizandu-se:

a) pentru contabilizarea tranzactiilor efectuate in ultima zi a lunii, cursul de schimb al pietei valutare, comunicat de Banca Nationala a Romaniei, din ultima zi bancara anterioara operatiunii;

b) cursul de schimb al pietei valutare comunicat de Banca Nationala a Romaniei, din ultima zi bancara a lunii in cauza, pentru evaluarea creantelor si datoriilor in valuta, a disponibilitatilor in valuta si a altor valori de trezorerie, cum sunt titlurile de stat in valuta, acreditivele si depozitele in valuta, existente in sold la sfarsitul lunii.

(3) Prevederile prezentului punct se aplica si creantelor si datoriilor exprimate in lei, a caror decontare se face in functie de cursul unei valute. In acest caz, diferentele inregistrate se recunosc in contabilitate la alte venituri financiare sau alte cheltuieli financiare, dupa caz.

326. - Evaluarea prevazuta la pct. 325 se aplica si in cazul:

a) creantelor, respectiv al datoriilor, reflectate in conturile 481 "Decontari intre unitate si subunitati" si 482 "Decontari intre subunitati" de subunitatile din Romania, care apartin unor persoane juridice cu sediul in strainatate, provenind din relatiile cu persoana juridica careia ii apartin aceste subunitati, respectiv cu alte subunitati ale aceleiasi persoane juridice;

b) depozitelor bancare constituite in valuta (conturile 267 "Creante imobilizate" si 508 "Alte investitii pe termen scurt si creante asimilate").

327. - In contextul datelor informative raportate potrivit legii, creantele si datoriile exprimate in lei, a caror decontare se face in functie de cursul unei valute, sunt asimilate creantelor si datoriilor in lei.

328. - La scaderea din evidenta a creantelor si datoriilor ale caror termene de incasare sau de plata sunt prescrise, entitatile trebuie sa demonstreze ca au fost intreprinse toate demersurile legale, pentru decontarea acestora.

329. - (1) Contabilitatea furnizorilor si clientilor, a celorlalte datorii si creante se tine pe categorii, precum si pe fiecare persoana fizica sau juridica. In acest sens, in contabilitatea analitica, furnizorii si clientii se grupeaza astfel: interni si externi, iar in cadrul acestora pe termene de plata, respectiv de incasare.

(2) In cadrul conturilor de furnizori si clienti, se grupeaza distinct datoriile si creantele rezultate din tranzactiile cu clauze de rezerva de proprietate.

330. - (1) In cazul marfurilor returnate de clienti in acelasi exercitiu financiar in care a avut loc operatiunea de vanzare, se corecteaza conturile 411 "Clienti", 707 "Venituri din vanzarea marfurilor", 607 "Cheltuieli privind marfurile" si 371 "Marfuri". In cazul in care marfurile returnate se refera la o vanzare efectuata in exercitiul financiar precedent, corectia se inregistreaza la data bilantului in contul 418 "Clienti - facturi de intocmit", respectiv contul 408 "Furnizori - facturi nesosite" si se reflecta in situatiile financiare ale exercitiului pentru care se face raportarea daca sumele respective se cunosc la data bilantului.

Tratamentul TVA in aceste situatii este cel prevazut de legislatia in domeniu.

(2) Prevederile alin. (1) se aplica si in cazul returului de produse finite vandute, corectandu-se conturile corespunzatoare, respectiv 7015 "Venituri din vanzarea produselor finite", 711 "Venituri aferente costurilor stocurilor de produse" si 345 "Produse finite".

331. - Creantele incerte se inregistreaza distinct in contabilitate (contul 4118 "Clienti incerti sau in litigiu" sau in conturi analitice ale conturilor de creante, pentru alte creante decat clientii).

332. - (1) In scopul prezentarii in situatiile financiare anuale, creantele se evalueaza la valoarea probabila de incasat.

(2) Atunci cand se estimeaza ca o creanta nu se va incasa integral, in contabilitate se inregistreaza ajustari pentru pierdere de valoare, la nivelul sumei care nu se mai poate recupera.

333. - (1) Creantele preluate prin cesionare se evidentiaza in contabilitate la costul de achizitie (articol contabil 461 "Debitori diversi" = 462 "Creditori diversi"). Valoarea nominala a creantelor astfel preluate se evidentiaza in afara bilantului (contul 809 "Creante preluate prin cesionare").

(2) In cazul achizitiei unui portofoliu de creante, costul de achizitie se alocă pentru fiecare creanta astfel preluata.

(3) In cazul in care cesionarul recupereaza de la debitorul preluat o suma mai mare decat costul de achizitie al creantei fata de acesta, diferenta dintre suma

incasata si costul de achizitie se inregistreaza la venituri (contul 758 "Alte venituri din exploatare"/analitic distinct) la data incasarii.

(4) In cazul in care cesionarul cedeaza creanta fata de debitorul preluat, acesta recunoaste in contabilitate la data cedarii:

a) o cheltuiala (contul 654 "Pierderi din creante si debitori diversi"), daca costul de achizitie al creantei cedate este mai mare decat pretul de cesiune al acesteia; sau

b) un venit (contul 758 "Alte venituri din exploatare"/analitic distinct), daca pretul de cesiune al creantei cedate este mai mare decat costul de achizitie al acesteia.

334. - Contabilitatea decontarilor cu personalul cuprinde drepturile salariale, sporurile, adaosurile, premiile din fondul de salarii, indemnizatiile pentru concediile de odihna, precum si cele pentru incapacitate temporara de munca, platite din fondul de salarii, primele reprezentand participarea personalului la profit, acordate potrivit legii, si alte drepturi in bani si/sau in natura datorate de entitate personalului pentru munca prestata.

335. - (1) In vederea inregistrarii primelor reprezentand participarea personalului la profit, acordate potrivit legii, o entitate recunoaste ca provizion costul previzionat al acestora atunci si numai atunci cand:

a) entitatea are o obligatie legala sau implicita de a face astfel de plati ca rezultat al evenimentelor anterioare; si

b) poate fi facuta o estimare certa a obligatiei.

(2) O obligatie curenta exista atunci, si numai atunci, cand entitatea nu are o alta alternativa realista decat sa efectueze aceste plati.

(3) In situatiile financiare ale exercitiului pentru care se propun prime reprezentand participarea personalului la profit, contravaloarea acestora se reflecta sub forma de provizion, cheltuiala rezultand din serviciul angajatului. Provizionul urmeaza a fi reluat la venituri in exercitiul financiar in care se acorda aceste prime.

336. - (1) In contabilitate se inregistreaza distinct alte drepturi si avantaje care, potrivit legislatiei in vigoare, nu se suporta din fondul de salarii (masa calda, alimente antidot etc.), precum si alte drepturi acordate potrivit legii.

(2) Drepturile de personal neridicate in termenul legal se inregistreaza intr-un cont distinct, pe persoane.

337. - Retinerile din salariile personalului pentru cumparari cu plata in rate, chirii sau pentru alte obligatii ale salariatilor, datorate tertilor (popriri, pensii alimentare si altele), se efectueaza numai in baza unor titluri executorii sau ca urmare a unor relatii contractuale.

338. - (1) Sumele datorate si neachitate personalului pana la sfarsitul exercitiului financiar (concediile de odihna si alte drepturi de personal), respectiv eventualele sume care urmeaza sa fie incasate de la acesta, aferente exercitiului in curs, dar care urmeaza a fi platite/incasate in exercitiul financiar urmator, se inregistreaza ca alte datorii si creante in legatura cu personalul.

(2) Concediile de odihna se inregistreaza pe seama datoriilor atunci cand suma lor este comensurata in baza statelor de salarii sau a altor documente care sa justifice suma respectiva. In lipsa acestora, sumele reprezentand concedii de odihna se recunosc pe seama provizioanelor. Prevederile prezentului alineat referitoare la recunoasterea unor obligatii fata de salariati, pe seama datoriilor sau a provizioanelor, se aplica si in cazul bonusurilor acordate angajatilor.

(2¹) La inregistrarea in contabilitate a concediilor de odihna sunt avute in vedere prevederile legislatiei in vigoare, referitoare la modalitatea de efectuare a acestora.

(3) Debitale provenite din avansuri de trezorerie nedecontate, din distribuirii de uniforme si echipamente de lucru, precum si debitele provenite din pagube materiale, amenzile si penalitatile stabilite in baza unor hotarari ale instantelor judecatoresti, si alte creante fata de personalul entitatii se inregistreaza ca alte creante in legatura cu personalul.

339. - (1) Beneficiile sub forma actiunilor proprii ale entitatii (sau alte instrumente de capitaluri proprii), acordate angajatilor sunt inregistrate distinct (contul 643 "Cheltuieli cu remunerarea in instrumente de capitaluri proprii"), in contrapartida conturilor de capitaluri proprii (1031 "Beneficii acordate angajatilor sub forma instrumentelor de capitaluri proprii"), la valoarea justa a respectivelor instrumente de capitaluri proprii, de la data acordarii acelor beneficii. Recunoasterea cheltuielilor aferente muncii prestate de angajati are loc in momentul prestarii acesteia.

(2) Data acordarii beneficiilor reprezinta data la care entitatea si angajatii beneficiari ai respectivelor instrumente inteleg si accepta termenii si conditiile tranzactiei, cu mentiunea ca, daca respectivul acord face obiectul unui proces de aprobare ulterioara (de exemplu, de catre actionari), data acordarii beneficiilor este data la care este obtinuta respectiva aprobare.

(3) Pentru instrumentele de capitaluri proprii acordate care intra in drepturi imediat, la data acordarii beneficiilor, angajatilor nu li se cere sa finalizeze o perioada specificata de servicii inainte de a avea dreptul neconditionat asupra respectivelor instrumente de capitaluri proprii si, in absenta unei dovezi privind contrariul, entitatea va considera ca serviciile prestate in schimbul instrumentelor de capitaluri proprii au fost deja primite. In acest caz, cheltuielile aferente se inregistreaza integral, la momentul respectiv, in contrapartida cu conturile de capitaluri proprii.

(4) Pentru instrumentele de capitaluri proprii acordate, care intra in drepturi numai dupa indeplinirea de catre angajati a unei perioade specificate de servicii,

cheltuielile aferente sunt inregistrate pe masura prestarii serviciilor, pe parcursul perioadei pentru satisfacerea conditiilor de intrare in drepturi, in contrapartida cu conturile de capitaluri proprii. Suma inregistrata drept cheltuieli va avea in vedere estimarea numarului de instrumente de capitaluri proprii care vor intra in drepturi, iar aceasta estimare trebuie revizuita daca informatiile ulterioare indica faptul ca numarul de instrumente de capitaluri proprii preconizate a intra in drepturi este diferit fata de estimarile precedente, astfel incat, la data intrarii in drepturi, estimarea respectiva sa fie egala cu numarul de instrumente de capitaluri proprii care intra in drepturi.

340. - (1) Contabilitatea decontarilor privind contributiile sociale cuprinde obligatiile pentru contributia la asigurari sociale, contributia la asigurari sociale de sanatate si la constituirea fondului pentru ajutorul de somaj.

(2) Eventualele sume datorate sau care urmeaza sa fie incasate in perioadele urmatoare, aferente exercitiului in curs, se inregistreaza ca alte datorii si creante sociale. Aici se cuprinde si contributia unitatii la schemele de pensii facultative si la primele de asigurare voluntara de sanatate.

341. - In cadrul decontarilor cu bugetul statului si fondurile speciale se cuprind: impozitul pe profit/venit, taxa pe valoarea adaugata, impozitul pe venituri de natura salariilor, subventiile de primit, alte impozite, taxe si varsaminte asimilate.

341¹. - (1) Asistenta acordata de guvern se reflecta distinct in cadrul decontarilor cu bugetul statului.

(2) Asistenta guvernamentala reprezinta actiunile intreprinse de guvern cu scopul de a acorda beneficii economice specifice unei entitati sau unei categorii de entitati care indeplinesc anumite criterii. In intelesul prezentelor reglementari, asistenta guvernamentala nu include beneficii care sunt oferite doar indirect, prin actiuni ale guvernului care influenteaza conditiile generale de activitate economica, cum ar fi punerea la dispozitie de infrastructura in zonele aflate in dezvoltare sau impunerea unor constrangeri comerciale entitatilor concurente.

(3) Guvernul are semnificatia prevazuta la pct. 478 alin. (2).

342. - (1) Impozitul pe profit/venit de plata trebuie recunoscut ca datorie in limita sumei neplatite.

(2) Daca suma platita depaseste suma datorata, surplusul trebuie recunoscut drept creanta.

(3) Impozitul pe profit, precum si celelalte impozite pentru care legislatia fiscala prevede efectuarea de plati anticipate se reflecta distinct in contabilitate, pe seama cheltuielilor si a conturilor de datorii, cu evidentierea separata a achitarii contravalorii acestora.

343. - Taxa pe valoarea adaugata pentru achizitiile din Romania si pentru livrarile de bunuri sau prestarile de servicii efectuate in Romania se determina si se inregistreaza in contabilitate potrivit legii.

344. - Impozitul pe venituri de natura salariilor, care se inregistreaza in contabilitate, cuprinde totalul impozitelor individuale, calculate potrivit legii.

345. - La alte impozite, taxe si varsaminte datorate bugetului de stat sau bugetelor locale se cuprind: accizele, impozitul pe cladiri, impozitul pe terenuri, varsamintele din profitul net al regiilor autonome, impozitul pe dividende, taxa asupra mijloacelor de transport, taxe pentru folosirea terenurilor proprietate de stat si alte impozite si taxe. Acestea se defalca in contabilitatea analitica pe feluri de impozite, taxe si varsaminte datorate bugetului de stat sau bugetelor locale.

346. - (1) Subventiile primite sau de primit de catre entitate se inregistreaza in contabilitate in conturi distincte.

(2) Atunci cand datoriile in valuta aferente anumitor obiective sau lucrari finantate din subventii sunt achitate direct de catre autoritatile care gestioneaza fondurile, din sumele reprezentand acele subventii, fara ca aceste sume sa tranziteze conturile entitatii, in contabilitate se reflecta atat datoria in valuta, cat si creanta din subventii corespunzatoare.

Daca la sfarsitul lunii sau perioadei de raportare, conturile de datorii fata de furnizori si creante din subventii in valuta prezinta sold, acestea se evalueaza similar oricarui element monetar in valuta, astfel incat veniturile si cheltuielile financiare aferente sa nu influenteze rezultatul acelei luni, respectiv perioade.

In toate cazurile se va urmari ca modul de contabilizare a operatiunilor sa respecte clauzele cuprinse in contractele incheiate si legislatia in vigoare.

(3) In cazul achizitiilor in valuta, finantate din sume nerambursabile, decontate de operatorii economici, in calitate de beneficiari ai acestor fonduri, diferentele de curs valutar, favorabile sau nefavorabile, se deconteaza cu institutia finantatoare daca exista clauze in acest sens, cuprinse in contractele incheiate, sau prevederi in actele normative aplicabile. Diferentele respective se inregistreaza in conturi de debitori diversi sau creditori diversi, in relatie cu alte venituri financiare, respectiv alte cheltuieli financiare, dupa caz.

(4) Prevederile de la alin. (2) si (3) se aplica si in cazul datoriilor exprimate in lei, a caror decontare se face in functie de cursul unei valute.

347. - Contabilitatea decontarilor intre entitatile din cadrul grupului si cu actionarii/asociatii cuprinde operatiunile care se inregistreaza reciproc si in aceeasi perioada de gestiune, atat in contabilitatea entitatii debitoare, cat si a celei creditoare, precum si decontarile intre actionari/asociati si entitate privind capitalul social, dividendele cuvenite acestora, alte decontari cu

actionarii/asociatii si, de asemenea, conturile coparticipantilor referitoare la operatiunile efectuate in comun, in cazul asocierilor in participatie.

348. - (1) Dividendele repartizate detinatorilor de actiuni, propuse sau declarate dupa data bilantului, precum si celelalte repartizari similare efectuate din profit, nu trebuie recunoscute ca datorie la data bilantului. In acest sens, sumele reprezentand dividende, respectiv, varsaminte la buget vor fi reflectate in conformitate cu prevederile subsectiunii 4.13.5 "Rezultatul exercitiului financiar, rezultatul reportat, repartizarea profitului si acoperirea pierderii contabile".

(2) Cota-parte din profit ce se plateste, potrivit legii, fiecarui asociat constituie dividend.

349. - Sumele depuse sau lasate temporar de catre actionari/asociati la dispozitia entitatii, precum si dobanzile aferente, calculate in conditiile legii, se inregistreaza in contabilitate in conturi distincte (contul 4551 "Actionari/asociati - conturi curente", respectiv contul 4558 "Actionari/asociati - dobanzi la conturi curente").

350. - Creantele/datoriile entitatii fata de alti terti, altii decat personalul propriu, clientii si furnizorii, se inregistreaza in conturile de debitori/creditori diversi.

351. - (1) Cheltuielile platite/de platit si veniturile incasate/de incasat in exercitiul financiar curent, dar care privesc exercitiile financiare urmatoare, se inregistreaza distinct in contabilitate, la cheltuieli in avans (contul 471 "Cheltuieli inregistrate in avans") sau venituri in avans (contul 472 "Venituri inregistrate in avans"), dupa caz.

(2) In aceste conturi se inregistreaza, in principal, urmatoarele cheltuieli si venituri: chirii, abonamente, asigurari si alte cheltuieli efectuate anticipat, respectiv veniturile din chirii, abonamente si alte venituri aferente perioadelor sau exercitiilor urmatoare.

(3) In contul 471 "Cheltuieli inregistrate in avans" se inregistreaza, de asemenea, achizitiile de certificate de emisii de gaze cu efect de sera si certificate verzi, efectuate in cursul perioadei curente, dar care sunt aferente unei perioade ulterioare, urmand a se recunoaste drept cheltuieli ale perioadelor viitoare in care urmeaza a se utiliza.

(4) Onorariile si comisioanele bancare achitate in vederea obtinerii de imprumuturi pe termen lung se recunosc pe seama cheltuielilor inregistrate in avans. Cheltuielile in avans urmeaza sa se recunoasca la cheltuieli curente esalonat, pe perioada de rambursare a imprumuturilor respective.

(5) Prevederile alin. (4) nu se aplica pentru operatiunile in derulare la data trecerii la aplicarea prezentelor reglementari.

352. - (1) Operatiunile care nu pot fi inregistrate direct in conturile corespunzatoare, pentru care sunt necesare clarificari ulterioare, se inregistreaza, provizoriu, in contul 473 "Decontari din operatiuni in curs de clarificare". Sumele inregistrate in acest cont trebuie clarificate de catre entitate intr-un termen de cel mult trei luni de la data constatarii.

(2) Entitatile care inregistreaza sold la contul 473 "Decontari din operatiuni in curs de clarificare" la sfarsitul exercitiului financiar prezinta in notele explicative informatii privind natura operatiunilor in curs de clarificare.

353. - Pentru deprecierea creantelor din conturile de clienti, decontari in cadrul grupului si debitori, cu ocazia inventarierii la sfarsitul exercitiului financiar, se reflecta ajustari pentru pierdere de valoare.

SECTIUNEA 4.7

Contabilitatea angajamentelor si a altor elemente extrabilantiere

354. - (1) Drepturile si obligatiile, precum si unele bunuri care nu pot fi integrate in activele si datoriile entitatii se inregistreaza in contabilitate in conturi in afara bilantului, denumite si conturi de ordine si evidenta.

(2) In aceasta categorie se cuprind: angajamente (giruri, garantii, cautiuni) acordate sau primite in relatiile cu tertii; imobilizari corporale luate cu chirie; valori materiale primite spre prelucrare sau reparare, in pastrare sau custodie; debitori scosi din activ, urmariti in continuare; stocuri de natura obiectelor de inventar date in folosinta; redevente, locatii de gestiune, chirii si alte datorii asimilate; efecte scontate neajunse la scadenta; bunuri publice primite in administrare, concesiune si cu chirie de catre regii autonome, societati/companii nationale, societati; dobanzi aferente contractelor de leasing financiar, neajunse la scadenta; certificate de emisii de gaze cu efect de sera primite, care nu au stabilita o valoare si, prin urmare, nu pot fi recunoscute in conturi bilantiere, precum si alte valori.

355. - (1) Bunurile luate in administrare, concesiune sau cu chirie se reflecta in conturi in afara bilantului (contul 8038 "Bunuri primite in administrare, concesiune si cu chirie").

(2) La sfarsitul duratei contractului de administrare, concesiune sau inchiriere, bunurile se restituie proprietarului. La restituirea acestor bunuri se crediteaza contul 8038 "Bunuri primite in administrare, concesiune si cu chirie".

356. - In notele explicative la situatiile financiare anuale trebuie prezentate informatii referitoare la elementele inregistrate in conturi in afara bilantului.

357. - In cadrul elementelor extrabilantiere sunt cuprinse si activele contingente (contul 807 "Active contingente"), respectiv datoriile contingente (contul 808 "Datorii contingente").

358. - (1) Un activ contingent este un activ potential care apare ca urmare a unor evenimente anterioare datei bilantului si a caror existenta va fi confirmata numai prin aparitia sau neaparitia unuia sau mai multor evenimente viitoare nesigure, care nu pot fi in totalitate sub controlul entitatii.

Un exemplu in acest sens il reprezinta un drept de creanta ce poate rezulta dintr-un litigiu in instanta (de exemplu, o despagubire), in care este implicata entitatea si al carui rezultat este incert.

(2) Activele contingente sunt generate, de obicei, de evenimente neplanificate sau neasteptate, care pot sa genereze intrari de beneficii economice in entitate.

Activele contingente nu trebuie recunoscute in conturile bilantiere. Acestea trebuie prezentate in notele explicative in cazul in care este probabila aparitia unor intrari de beneficii economice. Activele contingente nu sunt recunoscute in situatiile financiare, deoarece ele nu sunt certe, iar recunoasterea lor ar putea determina un venit care sa nu se realizeze niciodata.

(3) In cazul in care realizarea unui venit este sigura, activul aferent nu este un activ contingent si trebuie procedat la recunoasterea lui in bilant.

(4) Activele contingente sunt evaluate continuu pentru a asigura reflectarea corespunzatoare in situatiile financiare a modificarilor survenite. Astfel, daca intrarea de beneficii economice devine certa, activul si venitul corespunzator vor fi recunoscute in situatiile financiare aferente perioadei in care au survenit modificarile. In schimb, daca este doar probabila o crestere a beneficiilor economice, entitatea va prezenta in notele explicative activul contingent.

359. - (1) O datorie contingenta este:

a) o obligatie potentiala, aparuta ca urmare a unor evenimente trecute, anterior datei bilantului si a carei existenta va fi confirmata numai de aparitia sau neaparitia unuia sau mai multor evenimente viitoare incerte, care nu pot fi in totalitate sub controlul entitatii; sau

b) o obligatie curenta aparuta ca urmare a unor evenimente trecute, anterior datei bilantului, dar care nu este recunoscuta deoarece:

- nu este sigur ca vor fi necesare iesiri de resurse pentru stingerea acestei datorii; sau

- valoarea datoriei nu poate fi evaluata suficient de credibil.

(2) O entitate nu va recunoaste in bilant o datorie contingenta, aceasta fiind prezentata in notele explicative.

(3) In situatia in care o entitate are o obligatie angajata in comun cu alte parti, partea asumata de celelalte parti este prezentata ca o datorie contingenta.

(4) Datoriile contingente sunt continuu evaluate pentru a determina daca a devenit probabila o iesire de resurse care incorporeaza beneficiile economice. Daca se considera ca este necesara iesirea de resurse, generata de un element considerat anterior datorie contingenta, se va recunoaste, dupa caz, o datorie sau un provizion in situatiile financiare aferente perioadei in care a intervenit modificarea incadrarii evenimentului, cu exceptia cazurilor in care nu poate fi efectuata nicio estimare credibila.

(5) Datoriile contingente se disting de provizioane prin faptul ca:

a) provizioanele sunt recunoscute ca datorii (presupunand ca pot fi realizate estimari corecte), deoarece constituie obligatii curente la data bilantului si este probabil ca vor fi necesare iesiri de resurse pentru stingerea obligatiilor; si

b) datoriile contingente nu sunt recunoscute ca datorii, deoarece sunt:

- obligatii posibile, dar pentru care trebuie sa se confirme daca entitatea are o obligatie curenta care poate genera o iesire de resurse; sau

- obligatii curente care nu indeplinesc criteriile de recunoastere in bilant (deoarece fie nu este probabil sa fie necesara o reducere a resurselor entitatii pentru stingerea obligatiei, fie nu poate fi realizata o estimare suficient de credibila a valorii obligatiei).

SECTIUNEA 4.8

Datorii pe termen scurt: sume care trebuie platite intr-o perioada de pana la un an

360. - (1) O datorie trebuie clasificata ca datorie pe termen scurt, denumita si datorie curenta, atunci cand:

a) se asteapta sa fie decontata in cursul normal al ciclului de exploatare al entitatii; sau

b) este exigibila in termen de 12 luni de la data bilantului.

(2) Toate celelalte datorii trebuie clasificate ca datorii pe termen lung.

361. - (1) Atunci cand o entitate incalca, la sau inainte de finalul perioadei de raportare, o prevedere dintr-un acord de imprumut pe termen lung si aceasta incalcare are drept efect faptul ca datoria devine exigibila la cerere, datoria este clasificata drept curenta, inclusiv in situatia in care creditorul a fost de acord, dupa perioada de raportare si inainte ca situatiile financiare sa fie autorizate pentru emitere, sa nu ceara plata ca urmare a incalcarii acesteia. O entitate clasifica datoria drept curenta deoarece la finalul perioadei de raportare ea nu are un drept neconditionat de a-si amana decontarea pentru cel putin douasprezece luni dupa acea data.

(2) Totusi, entitatea clasifica datoria ca datorie pe termen lung in cazul in care creditorul a fost de acord, pana la finalul perioadei de raportare, sa ofere o perioada de gratie care sa se incheie la cel putin douasprezece luni dupa perioada de raportare, in cadrul careia entitatea poate rectifica abaterea si in timpul careia creditorul nu poate cere rambursarea imediata.

362. - Daca o entitate preconizeaza si are posibilitatea sa refinanteze sau sa reinnoiasca o obligatie pentru cel putin douasprezece luni dupa perioada de raportare conform unei facilitati de imprumut existente, ea clasifica obligatia ca fiind pe termen lung chiar daca, in caz contrar, ar fi trebuit sa fie achitata intr-o perioada mai scurta. In situatiile in care refinantarea sau reinnoirea obligatiei nu ar fi la indemana entitatii (de exemplu atunci cand nu exista un acord de refinantare), entitatea nu ia in calcul potentialul de refinantare a obligatiei si clasifica obligatia drept curenta.

363. - In ceea ce priveste imprumuturile clasificate ca datorii curente, daca urmatoarele evenimente au loc intre finalul perioadei de raportare si data cand situatiile financiare sunt autorizate pentru emitere, acele evenimente sunt prezentate ca evenimente ce nu conduc la ajustarea situatiilor financiare:

- a) refinantarea pe termen lung;
- b) rectificarea unei incalcarii a unui acord de imprumut pe termen lung; si
- c) acordarea de catre creditor a unei perioade de gratie pentru a rectifica o abatere dintr-un acord de imprumut pe termen lung care se termina la cel putin douasprezece luni dupa perioada de raportare.

SECTIUNEA 4.9

Datorii pe termen lung: sume care trebuie platite intr-o perioada mai mare de un an

364. - Contabilitatea imprumuturilor si datoriilor asimilate acestora se tine pe urmatoarele categorii: imprumuturi din emisiuni de obligatiuni si prime de rambursare a acestora, credite bancare pe termen lung si mediu, sumele datorate entitatilor afiliate, entitatilor asociate si entitatilor controlate in comun, alte imprumuturi si datorii asimilate, precum si dobanzile aferente acestora.

365. - (1) Atunci cand suma de rambursat pentru o datorie este mai mare decat suma primita, diferenta se inregistreaza intr-un cont distinct (169 "Prime privind rambursarea obligatiunilor si a altor datorii"). Aceasta trebuie prezentata in bilant, ca o corectie a datoriei corespunzatoare, precum si in notele explicative.

(2) Valoarea acestei diferente trebuie amortizata printr-o suma rezonabila in fiecare exercitiu financiar, astfel incat sa se amortizeze complet, dar nu mai tarziu de data de rambursare a datoriei (articol contabil 6868 "Cheltuieli

financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligatiunilor si a altor datorii" = 169 "Prime privind rambursarea obligatiunilor si a altor datorii").

366. - Imprumuturile din emisiunile de obligatiuni reprezinta contravaloarea obligatiunilor emise potrivit legii. In cadrul acestora, trebuie evidentiata distinct imprumuturile din emisiuni de obligatiuni convertibile.

367. - Datoriile privind concesiunile si alte datorii similare sunt cele determinate de bunurile preluate cu acest titlu, potrivit contractelor incheiate de entitate.

368. - Entitatile trebuie sa mentina clasificarea datoriilor pe termen lung purtatoare de dobanda in aceasta categorie chiar si atunci cand acestea sunt exigibile in 12 luni de la data bilantului, daca:

- a) termenul initial a fost pentru o perioada mai mare de 12 luni; si
- b) exista un acord de refinantare sau de reesalonare a platilor, care este incheiat inainte de data bilantului.

SECTIUNEA 4.10

Provizioane

4.10.1. Recunoasterea provizioanelor

369. - (1) Provizioanele sunt destinate sa acopere datoriile a caror natura este clar definita si care la data bilantului este probabil sa existe sau este cert ca vor exista, dar care sunt incerte in ceea ce priveste valoarea sau data la care vor aparea.

(2) Pentru stabilirea existentei unei obligatii curente la data bilantului, trebuie luate in considerare toate informatiile disponibile.

370. - (1) La data bilantului, valoarea unui provizion reprezinta cea mai buna estimare a cheltuielilor probabile sau, in cazul unei obligatii, a sumei necesare pentru stingerea acesteia. Ca urmare, provizioanele nu pot depasi din punct de vedere valoric sumele care sunt necesare stingerii obligatiei curente la data bilantului.

(2) Provizioanele trebuie sa fie strict corelate cu riscurile si cheltuielile estimate.

371. - Provizioanele nu pot fi utilizate pentru ajustarea valorilor activelor.

372. - (1) Nu se recunosc provizioane pentru pierderile viitoare din exploatare deoarece aceste pierderi viitoare nu corespund definitiei unei datorii si nu sunt indeplinite criteriile de recunoastere a provizioanelor.

(2) Previzionarea unor pierderi viitoare din exploatare indica faptul ca anumite active de exploatare ar putea fi depreciate. Ca urmare, entitatea testeaza aceste active pentru depreciere.

373. - Un provizion este o datorie cu exigibilitate sau valoare incerta.

374. - (1) Un provizion va fi recunoscut numai in momentul in care:

- o entitate are o obligatie curenta generata de un eveniment anterior;
- este probabil ca o iesire de resurse sa fie necesara pentru a onora obligatia respectiva; si

- poate fi realizata o estimare credibila a valorii obligatiei.

Daca aceste conditii nu sunt indeplinite, nu va fi recunoscut un provizion.

(2) O obligatie curenta este o obligatie legala sau implicita.

(3) In intelesul prezentelor reglementari:

a) o obligatie legala este obligatia care rezulta:

- dintr-un contract (in mod explicit sau implicit);
- din legislatie; sau
- din alt efect al legii;

b) o obligatie implicita (de exemplu, obligatia prin care o entitate se angajeaza sa efectueze plati compensatorii personalului disponibilizat) este obligatia care rezulta din actiunile unei entitati in cazul in care:

- prin stabilirea unei practici anterioare, prin politica scrisa a firmei sau dintr-o declaratie suficient de specifica, entitatea a indicat partenerilor sai ca isi asuma anumite responsabilitati; si

- ca rezultat, entitatea a indus partenerilor ideea ca isi va onora acele responsabilitati.

375. - (1) Provizioanele se pot distinge de alte datorii, cum ar fi datoriile din credite comerciale sau cheltuielile angajate, dar neplatite, datorita factorului de incertitudine legat de exigibilitatea sau valoarea viitoarelor cheltuieli necesare stingerii datoriei. Spre deosebire de acestea:

a) datoriile din credite comerciale constituie obligatii de plata a bunurilor sau serviciilor ce au fost primite de la sau expediate de furnizori si care au fost facturate sau a caror plata a fost convenita in mod oficial cu furnizorii; si

b) cheltuielile angajate sunt obligatiile de plata pentru bunuri si servicii care au fost primite de la sau expediate de furnizori, dar care nu au fost inca platite, facturate sau nu s-a convenit oficial asupra platii lor cu furnizorul, inclusiv salariile datorate angajatilor (de exemplu, sumele aferente concediului platit). Desi uneori este necesara o estimare a valorii sau exigibilitatii acestor datorii, elementul de incertitudine este - in general - mult mai redus decat in cazul provizioanelor.

(2) Angajamentele entitatilor sunt prezentate, de regula, ca parte a datoriilor rezultate din credite comerciale sau din alte activitati, in timp ce provizioanele sunt raportate separat.

376. - (1) Se recunosc provizioane doar pentru acele obligatii generate de evenimente anterioare care sunt independente de actiunile viitoare ale entitatii (de exemplu, modul de desfasurare a activitatii in viitor). Exemple de astfel de obligatii sunt amenzile sau costurile de eliminare a efectelor negative, produse mediului, pedepsite de lege, ambele generand iesiri de resurse care incorporeaza beneficii economice, indiferent de actiunile viitoare ale entitatii. Similar, o entitate recunoaste un provizion pentru costurile de inchidere a unei instalatii petroliere, cu conditia ca respectiva entitate sa remedieze daunele produse deja.

(2) Daca o entitate poate intentiona sau poate avea nevoie, datorita presiunilor de ordin comercial sau cerintelor de ordin legal, sa efectueze cheltuieli pentru a putea actiona intr-un anumit mod (de exemplu, prin instalarea de echipamente care sa elimine poluarea), ea poate evita cheltuielile viitoare prin diverse actiuni, de exemplu, prin modificarea procedurii de fabricatie. Ca urmare, entitatea nu are o obligatie curenta aferenta acelei cheltuieli viitoare si, deci, nu va recunoaste niciun provizion.

4.10.2. Categoriile de provizioane

377. - (1) Provizioanele se constituie pentru elemente cum sunt:

- a) litigii, amenzi si penalitati, despagubiri, daune si alte datorii incerte;
- b) cheltuielile legate de activitatea de service in perioada de garantie si alte cheltuieli privind garantia acordata clientilor;
- c) dezafectare imobilizari corporale si alte actiuni similare legate de acestea;
- d) actiunile de restructurare;
- e) pensii si obligatii similare;
- f) impozite;
- g) terminarea contractului de munca;
- h) prime ce urmeaza a se acorda personalului in functie de profitul realizat, potrivit prevederilor legale sau contractuale;
- i) provizioane in legatura cu acorduri de concesiune;
- j) provizioane pentru contracte cu titlu oneros;
- k) alte provizioane.

(2) Contabilitatea provizioanelor se tine pe feluri, in functie de natura, scopul sau obiectul pentru care au fost constituite.

378. - Tratamentul provizioanelor pentru dezafectarea imobilizarilor corporale este prevazut la subsectiunea 4.4.3 "Imobilizari corporale" din prezentele reglementari.

Provizioane pentru restructurare

379. - (1) Provizioanele pentru restructurare se pot constitui in urmatoarele situatii:

- a) vanzarea sau incetarea activitatii unei parti a afacerii;
- b) inchiderea unor sedii ale entitatii;
- c) modificari in structura conducerii, de exemplu, eliminarea unui nivel de conducere;
- d) reorganizari fundamentale care au un efect semnificativ in natura si scopul activitatilor entitatii.

(2) In cazul in care restructurarea este la nivelul grupului, provizionul pentru restructurare se recunoaste atat in situatiile financiare anuale individuale ale entitatii din grup afectate de restructurare, cat si in cele consolidate.

(3) Provizioanele de restructurare, in cazul unei obligatii legale, se constituie cu respectarea conditiilor generale de recunoastere a provizioanelor si a prevederilor legale.

(4) O entitate are o obligatie implicita care determina constituirea unui provizion pentru restructurare atunci cand sunt indeplinite conditiile generale de recunoastere a provizioanelor si entitatea:

a) dispune de un plan oficial detaliat pentru restructurare, care sa stipuleze cel putin:

- activitatea sau partea de activitate la care se refera;
- principalele locatii afectate de planul de restructurare;
- numarul aproximativ de angajati care vor primi compensatii pentru incetarea activitatii, distributia si posturile acestora;
- cheltuielile implicate; si
- data de la care se va implementa planul de restructurare; si

b) a provocat celor afectati o asteptare ca va realiza restructurarea prin inceperea implementarii acelui plan sau prin anuntarea principalelor sale caracteristici celor afectati de acesta.

In cazul in care o entitate incepe un plan de restructurare sau anunta principalele sale caracteristici celor afectati numai dupa data bilantului, daca restructurarea este semnificativa si neprezentarea ar putea influenta deciziile economice ale utilizatorilor luate pe baza situatiilor financiare, este necesara prezentarea de informatii in acest sens.

380. - (1) Un provizion aferent restructurarii va include numai costurile directe generate de restructurare, si anume cele care:

- sunt generate in mod necesar de procesul de restructurare; si
- nu sunt legate de desfasurarea continua a activitatii entitatii.

(2) Un provizion pentru restructurare nu trebuie sa includa costuri precum cele legate de:

- recalificarea sau mutarea personalului permanent;
- marketing; sau
- investitiile in noi sisteme si retele de distributie.

Aceste cheltuieli referitoare la administrarea viitoare a activitatii nu reprezinta datorii de restructurare la data bilantului.

Provizioane pentru pensii

381. - (1) Provizioanele pentru pensii se refera la sumele ce vor fi platite de entitate dupa ce angajatii au parasit entitatea. Acestea se constituie atunci cand entitatea are prevazuta prin actul constitutiv sau contractul de munca obligatia achitarii unor sume cu titlu de pensie, dupa ce angajatii au parasit entitatea. La constituirea acestor provizioane se vor avea in vedere si prevederile legislatiei in vigoare.

(2) Valoarea provizioanelor pentru pensii se stabileste, de regula, de catre specialisti in domeniu. La determinarea lor se tine seama de varsta, vechimea in munca si rotatia personalului in cadrul entitatii.

(3) Provizioanele pentru pensii se recunosc pe parcursul perioadei de munca ramase pana la pensie.

Provizioane pentru impozite

382. - (1) Provizioanele pentru impozite se constituie pentru sumele viitoare de plata datorate bugetului de stat, in conditiile in care sumele respective nu sunt reflectate ca datorie in relatia cu statul.

(2) Aceste provizioane se constituie, de exemplu pentru: diferente de impozite rezultate din operatiuni de control nefinalizate; impozite pentru care entitatea are deschise procese in instanta; rezerve din facilitati fiscale sau alte rezerve pentru care in legislatia fiscala exista prevederi referitoare la impozitarea acestora, precum si in alte situatii care pot genera datorii sub forma impozitului pe profit.

Provizioane pentru terminarea contractului de munca

383. - (1) Provizioanele pentru terminarea contractului de munca se constituie pentru obligatiile asumate de entitate in relatie cu angajatii, pentru terminarea contractului de munca de exemplu, obligatii rezultate din contractul colectiv de munca, de a plati o suma in corelare cu numarul de ani lucrați in entitate.

(2) Aceste provizioane se recunosc atunci cand exista certitudinea achitarii lor intr-o perioada previzibila de timp.

Provizioane in legatura cu acorduri de concesiune

384. - In cazul in care operatorul unui acord de concesiune a serviciilor are o obligatie contractuala de a intretine infrastructura la un anumit nivel de utilizare sau de a aduce infrastructura intr-o anumita stare inainte de a fi predata concedentului la sfarsitul acordului de serviciu, drept obligatii de indeplinit ca o conditie a licentei primite, aceste obligatii contractuale de a intretine sau de a reabilita infrastructura se recunosc drept provizion si se evalueaza la cea mai buna estimare a cheltuielii care ar fi necesara pentru a deconta obligatia actuala la data bilantului.

Provizioane pentru contracte cu titlu oneros

385. - (1) Daca o entitate are un contract cu titlu oneros, obligatia contractuala actuala prevazuta in contract trebuie recunoscuta si evaluata ca provizion.

(2) Un contract cu titlu oneros reprezinta un contract in care costurile inevitabile aferente indeplinirii obligatiilor contractuale depasesc beneficiile economice preconizate a fi obtinute din contractul in cauza. Costurile inevitabile ale unui contract reflecta costul net de iesire din contract, adica valoarea cea mai mica dintre costul indeplinirii contractului si eventualele compensatii sau penalitati generate de neindeplinirea contractului.

(3) Inainte de a constitui un provizion separat pentru un contract cu titlu oneros, o entitate recunoaste orice pierdere din deprecierea activelor alocate contractului in cauza.

Alte provizioane

386. - (1) In categoria altor provizioane se includ provizioane constituite pentru:

- *alte beneficii pe care entitatea urmeaza sa le plateasca angajatilor sau persoanelor dependente de acestia, care nu sunt legate de restructurare, pensii sau terminarea contractului de munca;*

- cheltuielile legate de protectia mediului inconjurator pentru: protejarea aerului; gestiunea apelor uzate; gestiunea deseurilor, protejarea solului, a apelor subterane si a apelor de suprafata; protejarea biodiversitatii si a peisajului; alte activitati de protejare a mediului inconjurator;

- obligatii asumate in comun cu o terta parte etc.

(2) Provizioanele incluse la "Alte provizioane" trebuie descrise in notele explicative, daca acestea sunt semnificative.

4.10.3. Evaluarea provizioanelor

387. - (1) Valoarea recunoscuta ca provizion trebuie sa constituie cea mai buna estimare la data bilantului a costurilor necesare stingerii obligatiei curente.

(2) Cea mai buna estimare a costurilor necesare stingerii datoriei curente este suma pe care o entitate ar plati-o, in mod rational, pentru stingerea obligatiei la data bilantului sau pentru transferarea acesteia unei terte parti la acel moment.

(3) Acolo unde efectul valorii-timp a banilor este semnificativ, valoarea provizionului reprezinta valoarea actualizata a cheltuielilor estimate a fi necesare pentru stingerea obligatiei. In acest caz, actualizarea provizioanelor se face intrucat, datorita valorii-timp a banilor, provizioanele aferente unor iesiri de resurse care apar la scurt timp de la data bilantului sunt mult mai oneroase decat cele aferente unor iesiri de resurse de aceeasi valoare, dar care apar mai tarziu.

(4) Cheltuielile cu actualizarea provizioanelor reprezinta cheltuieli financiare (cont 6861 "Cheltuieli privind actualizarea provizioanelor").

(5) Actualizarea provizioanelor se efectueaza de catre persoane specializate, la sfarsitul fiecarui exercitiu financiar pentru care se impune o asemenea actualizare. Rata de actualizare utilizata trebuie sa reflecte evaluarile curente pe piata ale valorii-timp a banilor si ale riscurilor specifice datoriei.

388. - (1) Provizioanele trebuie revizuite la data fiecarui bilant si ajustate pentru a reflecta cea mai buna estimare curenta. In cazul in care pentru stingerea unei obligatii nu mai este probabila o iesire de resurse, provizionul trebuie anulat prin reluare la venituri.

(2) Provizioanele vor fi utilizate numai pentru scopul pentru care au fost initial recunoscute. Prin urmare, numai cheltuielile aferente provizionului initial pot fi acoperite din provizion. Acoperirea unor cheltuieli dintr-un provizion care a fost recunoscut initial pentru alt scop ar ascunde impactul a doua evenimente diferite.

(3) Provizioanele se evalueaza inaintea determinarii impozitului pe profit, tratamentul fiscal al acestora fiind cel prevazut de legislatia fiscala.

4.10.4. Rambursari in legatura cu provizioanele

389. - Castigurile rezultate din cedarea preconizata a activelor nu trebuie luate in considerare in evaluarea unui provizion, chiar daca cedarea preconizata este strans legata de evenimentul care genereaza constituirea provizionului. Entitatea recunoaste castigurile din cedările preconizate de active in conformitate cu prevederile de la subsectiunea 4.4.3 "Imobilizari corporale".

390. - In cazul in care preconizeaza ca o terta parte ii va rambursa, integral sau partial, cheltuielile necesare pentru decontarea unui provizion, o entitate trebuie sa recunoasca rambursarea daca si numai daca exista dovezi clare ca va primi rambursarea in cazul in care isi onoreaza obligatia. Rambursarea trebuie tratata ca un activ separat. Suma recunoscuta ca rambursare nu trebuie sa depaseasca valoarea provizionului.

391. - (1) Uneori, o entitate poate solicita unei alte parti sa plateasca, integral sau partial, cheltuielile impuse pentru decontarea unui provizion (de exemplu, in temeiul unor contracte de asigurare, al unor clauze de despagubire sau al unor garantii oferite de furnizori). Cealalta parte poate fie sa ramburseze sumele platite de entitate, fie sa plateasca direct sumele in cauza.

(2) In majoritatea situatiilor, entitatea va ramane responsabila pentru toata suma in cauza, astfel incat, in cazul in care cealalta parte nu plateste din orice motiv, entitatea este cea care trebuie sa plateasca intreaga suma. In astfel de situatii, entitatea recunoaste un provizion pentru intreaga valoare a datoriei si un activ separat pentru rambursarea preconizata, in momentul in care are dovezi ca va primi suma in cauza daca isi onoreaza obligatia.

(3) In anumite situatii, daca terta parte nu efectueaza plata, entitatea nu va fi raspunzatoare pentru sumele in cauza. In astfel de cazuri, entitatea nu este raspunzatoare pentru costurile in cauza si acestea nu sunt incluse in provizion.

SECTIUNEA 4.11

Subventii

392. - (1) In categoria subventiilor se cuprind subventiile aferente activelor si subventiile aferente veniturilor. Acestea pot fi primite de la: guvernul propriu-zis, agentii guvernamentale si alte institutii similare nationale si internationale.

(2) Subventiile guvernamentale sunt uneori denumite in alte moduri, cum ar fi: subsidii, alocatii, prime sau transferuri.

(3) Subventiile guvernamentale reprezinta asistenta acordata de guvern sub forma unor transferuri de resurse catre o entitate in schimbul conformarii, in trecut sau in viitor, cu anumite conditii referitoare la activitatea de exploatare a entitatii. Subventiile exclud acele forme de asistenta guvernamentala carora nu li se poate atribui, in mod rezonabil, o anumita valoare, precum si acele tranzactii cu guvernul care nu se pot distinge de operatiunile comerciale normale ale entitatii.

393. - In cadrul subventiilor se reflecta distinct:

- subventii guvernamentale;
- imprumuturi nerambursabile cu caracter de subventii;
- alte sume primite cu caracter de subventii.

394. - (1) Subventiile aferente activelor reprezinta subventii pentru acordarea carora principala conditie este ca entitatea beneficiara sa cumpere, sa construiasca sau sa achizitioneze active imobilizate.

(2) O subventie guvernamentala poate imbraca forma transferului unui activ nemonetar (de exemplu, o imobilizare corporala), caz in care subventia si activul sunt contabilizate la valoarea justa.

(3) In conturile de subventii pentru investitii se contabilizeaza si donatiile pentru investitii, precum si plusurile la inventar de natura imobilizarilor corporale si necorporale.

395. - Subventiile aferente veniturilor cuprind toate subventiile, altele decat cele pentru active.

396. - (1) Subventiile guvernamentale, inclusiv subventiile nemonetare la valoarea justa, nu trebuie recunoscute pana cand nu exista suficienta siguranta ca:

- a) entitatea va respecta conditiile impuse de acordarea lor; si
- b) subventiile vor fi primite.

(2) Doar primirea unei subventii nu furnizeaza ea insasi dovezi concludente ca toate conditiile atasate acordarii subventiei au fost sau vor fi indeplinite.

(3) Recunoasterea veniturilor din subventii se efectueaza cu respectarea clauzelor care au stat la baza acordarii lor.

397. - (1) Contabilitatea proiectelor finantate din subventii se tine distinct, pe fiecare proiect, sursa de finantare, potrivit contractelor incheiate, fara a se intocmi situatii financiare anuale distincte pentru fiecare asemenea proiect.

(2) Pentru asigurarea corelarii cheltuielilor finantate din subventii cu veniturile aferente se procedeaza astfel:

a) din punctul de vedere al contului de profit si pierdere:

- in cursul fiecarei luni se evidentiaza cheltuielile dupa natura lor;

- la sfarsitul lunii se evidentiaza la venituri subventiile corespunzatoare cheltuielilor efectuate;

b) din punctul de vedere al bilantului:

- creanta din subventii se recunoaste in corespondenta cu veniturile din subventii, daca au fost efectuate cheltuielile suportate din aceste subventii, sau pe seama veniturilor amanate, daca aceste cheltuieli nu au fost efectuate inca;

- periodic, odata cu cererea de rambursare a contravalorii cheltuielilor suportate sau pe baza altor documente prin care se stabilesc si se aproba sumele cuvenite, se procedeaza la regularizarea sumelor inregistrate drept creanta din subventii.

398. - (1) Subventiile se recunosc, pe o baza sistematica, drept venituri ale perioadelor corespunzatoare cheltuielilor aferente pe care aceste subventii urmeaza sa le compenseze.

(2) In cazul in care intr-o perioada se incaseaza subventii aferente unor cheltuieli care nu au fost inca efectuate, subventiile primite nu reprezinta venituri ale acelei perioade curente.

399. - (1) In cele mai multe situatii, perioadele de-a lungul carora o entitate recunoaste cheltuielile legate de o subventie guvernamentala sunt usor identificabile. Astfel, subventiile acordate pentru acoperirea anumitor cheltuieli sunt recunoscute la venituri in aceeași perioada ca si cheltuielile aferente. In mod similar, subventiile legate de activele amortizabile sunt recunoscute, de regula, in contul de profit si pierdere pe parcursul perioadelor si in proportia in care amortizarea acelor active este recunoscuta.

(2) In cazul subventiilor a caror acordare este legata de activitatea de productie sau prestari de servicii, recunoasterea acestora pe seama veniturilor se efectueaza concomitent cu recunoasterea cheltuielilor a caror contravaloare urmeaza a fi acoperita din aceste subventii.

(3) O subventie guvernamentala care urmeaza a fi primita drept compensatie pentru cheltuieli sau pierderi deja suportate sau in sensul acordarii unui ajutor

financiar imediat entitatii, fara a exista costuri viitoare aferente, trebuie recunoscuta in contul de profit si pierdere in perioada in care devine creanta.

(4) In anumite circumstante, o subventie guvernamentala poate fi acordata in scopul oferirii de ajutor financiar imediat unei entitati. Astfel de subventii pot fi limitate la o anumita entitate si pot sa nu fie disponibile unei categorii intregi de beneficiari. In acest caz, recunoasterea subventiei in contul de profit si pierdere are loc in perioada in care entitatea indeplineste conditiile pentru primirea subventiei.

400. - Entitatea prezinta in notele explicative informatii referitoare la subventiile primite, destinatia acestora si elementele care justifica indeplinirea conditiilor necesare pentru acordarea subventiilor.

401. - Subventiile legate de terenuri pot impune, prin contractele incheiate, indeplinirea anumitor obligatii. In acest caz, subventiile se recunosc drept venituri pe parcursul perioadelor in care sunt suportate costurile indeplinirii respectivelor obligatii. De exemplu, o subventie pentru teren poate fi conditionata de construirea unei cladiri pe terenul respectiv. In acest caz, subventia se recunoaste in contul de profit si pierdere pe parcursul duratei de viata a cladirii.

402. - (1) Subventiile nu trebuie inregistrate direct in conturile de capital si rezerve deoarece acestea reprezinta sume acordate sub rezerva indeplinirii anumitor conditii de catre societate.

(2) Subventiile pentru active, inclusiv subventiile nemonetare la valoarea justa, se inregistreaza in contabilitate ca subventii pentru investitii si se recunosc in bilant ca venit amanat (contul 475 "Subventii pentru investitii"). Venitul amanat se inregistreaza ca venit curent in contul de profit si pierdere pe masura inregistrarii cheltuielilor cu amortizarea sau la casarea ori cedarea activelor.

(3) Veniturile din subventii de exploatare aferente cifrei de afaceri nete se prezinta in contul de profit si pierdere ca parte a cifrei de afaceri nete, iar celelalte venituri din subventii se prezinta in contul de profit si pierdere ca o corectie a cheltuielilor pentru care au fost acordate sau ca elemente de venituri, potrivit structurii prevazute in acest sens.

403. - In cazul terenurilor si cladirilor pentru care s-au primit subventii si au facut obiectul unei cedari partiale, la scoaterea din evidenta a acestora subventia aferenta partii cedate se transfera la venituri, corespunzator valorii contabile a terenurilor, respectiv a cladirilor, scoase din evidenta.

404. - (1) Restituirea unei subventii referitoare la un activ se inregistreaza prin reducerea soldului venitului amanat cu suma rambursabila.

(2) Restituirea unei subventii aferente veniturilor se efectueaza prin reducerea veniturilor amanate, daca exista, sau, in lipsa acestora, pe seama cheltuielilor.

(3) In masura in care suma rambursata depaseste venitul amanat sau daca nu exista un asemenea venit, surplusul, respectiv valoarea integrala restituita, se recunoaste imediat ca o cheltuiala.

(4) O entitate prezinta in notele explicative informatii privind conditiile care nu au fost indeplinite in legatura cu subventiile guvernamentale si obligatiile ce deriva din neindeplinirea acestora.

SECTIUNEA 4.12

Contabilizarea activelor primite prin transfer de la clienti si a operatiunilor privind conectarea utilizatorilor la retelele de utilitati

405. - (1) Entitatile care primesc active de la clientii lor, sub forma de imobilizari corporale sau numerar care are ca destinatie achizitia sau construirea de imobilizari corporale, pentru a-i conecta la o retea de electricitate, gaze, apa sau pentru a le furniza accesul continuu la anumite bunuri sau servicii, potrivit legii, evidentiaza datoria corespunzatoare valorii activelor respective ca venit amanat in contul 478 "Venituri in avans aferente activelor primite prin transfer de la clienti".

(2) Venitul amanat se inregistreaza ca venit curent in contul de profit si pierdere pe masura inregistrarii cheltuielilor cu amortizarea imobilizarilor respective.

406. - (1) In cazul racordarii utilizatorilor la reseaua electrica, contravaloarea cheltuielilor suportate de utilizatori cu racordarea reprezinta imobilizari necorporale de natura drepturilor de utilizare si se evidentiaza in contul 205 "Concesiuni, brevete, licente, marci comerciale, drepturi si active similare"/analitic distinct.

(2) Amortizarea imobilizarilor necorporale prevazute la alin. (1) se inregistreaza pe perioada pentru care entitatea are dreptul de a utiliza retelele respective, daca aceasta durata este specificata in contractele incheiate sau, daca nu este stabilita o asemenea durata, pe durata de viata a instalatiilor de utilizare de la locul de consum.

407. - (1) Tratamentul contabil prevazut la pct. 406 se aplica si in cazul cheltuielilor efectuate de entitati pentru racordarea la reseaua de apa, gaze sau alte utilitati, daca in contractele de racordare se prevede plata unor sume pentru racordarea la retelele respective de distributie.

(2) In toate cazurile se vor avea in vedere clauzele cuprinse in contractele incheiate intre parti.

SECTIUNEA 4.13

Capitaluri proprii

408. - Capitalul si rezervele (capitaluri proprii) reprezinta dreptul actionarilor asupra activelor unei entitati, dupa deducerea tuturor datoriilor. Capitalurile proprii cuprind: aporturile de capital, primele de capital, rezervele, rezultatul reportat, rezultatul exercitiului financiar.

409. - La elaborarea situatiilor financiare, entitatile adopta conceptul financiar de capital. Conform acestui concept, capitalul este sinonim cu activele nete sau cu capitalurile proprii ale entitatii.

4.13.1. Capital

410. - Capitalul este reprezentat de capitalul social, patrimoniul regiei etc., in functie de forma juridica a entitatii.

411. - Bunurile de natura patrimoniului public, primite in administrare, nu se evidentiaza in conturi bilantiere. La cedarea bunurilor respective, entitatile care au evidentiate aceste bunuri in conturi de imobilizari, in corespondenta cu contul 1016 "Patrimoniul public", scot din evidenta imobiliarile prin diminuarea patrimoniului public, cu aprobarea organelor competente.

412. - (1) Capitalul social scris si varsat se inregistreaza distinct in contabilitate, pe baza actelor de constituire a persoanei juridice si a documentelor justificative privind varsamintele de capital.

(2) Contabilitatea analitica a capitalului social se tine pe actionari sau asociati, cuprinzand numarul si valoarea nominala a actiunilor sau a partilor sociale subscribe si varsate.

(3) Principalele operatiuni care se inregistreaza in contabilitate cu privire la majorarea capitalului sunt: subscrierea si emisiunea de noi actiuni, incorporarea rezervelor si alte operatiuni, potrivit legii.

(4) Operatiunile care se inregistreaza in contabilitate cu privire la micșorarea capitalului sunt, in principal, urmatoarele: reducerea numarului de actiuni sau parti sociale sau diminuarea valorii nominale a acestora ca urmare a retragerii unor actionari sau asociati, rascumpararea actiunilor, acoperirea pierderilor contabile din anii precedenti sau alte operatiuni, potrivit legii.

(5) Scoaterea din evidenta a unui bun care a constituit aport la capitalul social nu modifica capitalul social, cu exceptia situatiilor prevazute de legislatia in vigoare. In toate cazurile de modificare a capitalului social, aceasta se efectueaza in baza hotararii adunarii generale a actionarilor, cu respectarea legislatiei in vigoare.

413. - Actiunile proprii rascumparate, potrivit legii, sunt prezentate in bilant ca o corectie a capitalului propriu.

414. - (1) Castigurile sau pierderile legate de emiterea, rascumpararea, vanzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anulara instrumentelor de capitaluri proprii ale entitatii (actiuni, parti sociale) nu vor fi recunoscute in contul de profit si pierdere. Contravaloarea primita sau platita in urma unor astfel de operatiuni este recunoscuta direct in capitalurile proprii si se prezinta distinct in bilant, respectiv Situatia modificarilor capitalului propriu, astfel:

- castigurile sunt reflectate in contul 141 "Castiguri legate de vanzarea sau anulara instrumentelor de capitaluri proprii";

- pierderile sunt reflectate in contul 149 "Pierderi legate de emiterea, rascumpararea, vanzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anulara instrumentelor de capitaluri proprii".

(2) Nu reprezinta castiguri sau pierderi legate de emiterea, rascumpararea, vanzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anulara instrumentelor de capitaluri proprii ale entitatii diferentele de curs valutar dintre momentul subscrierii actiunilor si momentul varsarii contravalorii acestora, acestea fiind recunoscute la venituri sau cheltuieli financiare, dupa caz.

(3) Castigurile legate de instrumentele de capitaluri proprii se determina ca diferenta intre pretul de vanzare al instrumentelor de capitaluri proprii si valoarea lor de rascumparare, respectiv intre valoarea nominala a instrumentelor anulate si valoarea lor de rascumparare.

(4) Pierderile legate de instrumentele de capitaluri proprii se determina ca diferenta intre valoarea de rascumparare a instrumentelor de capitaluri proprii si pretul lor de vanzare, respectiv intre valoarea de rascumparare a instrumentelor anulate si valoarea lor nominala.

(5) Cheltuielile legate de emiterea instrumentelor de capitaluri proprii sunt reflectate direct in capitalurile proprii (cont 149 "Pierderi legate de emiterea, rascumpararea, vanzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anulara instrumentelor de capitaluri proprii") atunci cand nu sunt indeplinite conditiile pentru recunoasterea lor ca imobilizari necorporale (cont 201 "Cheltuieli de constituire").

(6) Soldul debitor al contului 149 "Pierderi legate de emiterea, rascumpararea, vanzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anulara instrumentelor de capitaluri proprii" poate fi acoperit din rezultatul reportat si alte elemente ale capitalurilor proprii, potrivit hotararii adunarii generale a actionarilor sau asociatilor.

415. - In notele explicative trebuie cuprinse informatii referitoare la operatiunile care au afectat instrumentele de capitaluri proprii ale entitatii.

416. - In cazul fuziunii prin absorbtie, valoarea actiunilor detinute de societatea absorbita in capitalul societatii absorbante se evidentiaza de societatea absorbanta, cu ocazia preluarii elementelor de bilant ale societatii absorbite, in contul 1095 "Actiuni proprii reprezentand titluri detinute de societatea absorbita la societatea absorbanta".

4.13.2. Prime legate de capital

417. - (1) Primele legate de capital cuprind primele de emisiune, fuziune, aport si de conversie.

(2) Conturile corespunzatoare primelor legate de capital pot avea numai sold creditor.

(3) Prima de emisiune se determina ca diferenta intre pretul de emisiune de noi actiuni sau parti sociale si valoarea nominala a acestora.

(4) Prima de fuziune se determina ca diferenta intre valoarea aportului rezultat din fuziune si valoarea cu care a crescut capitalul social al societatii absorbante.

(5) Prima de aport se calculeaza ca diferenta intre valoarea bunurilor aportate si valoarea nominala a capitalului social cu care au fost remunerate aceste aporturi.

(6) Prima de conversie a obligatiunilor in actiuni se calculeaza ca diferenta intre valoarea nominala a obligatiunilor corespunzatoare imprumuturilor obligatate si valoarea actiunilor emise potrivit prevederilor contractuale, atunci cand valoarea obligatiunilor depaseste valoarea actiunilor corespunzatoare.

417¹. - Entitatile care participa la operatiuni de reorganizare, potrivit legii, si decid sa pastreze rezervele constituite pentru scopuri fiscale, pot repune rezervele respective pe seama primelor de capital (articol contabil 1042 "Prime de fuziune/divizare" = 1068 "Alte rezerve"), in limita primelor aferente operatiunilor respective.

4.13.3. Rezerve din reevaluare

418. - (1) Plusul sau minusul rezultat din reevaluarea imobilizarilor corporale, in conformitate cu prevederile prezentelor reglementari, trebuie reflectat in debitul sau creditul contului 105 "Rezerve din reevaluare", dupa caz, cu respectarea prevederilor privind reevaluarea imobilizarilor corporale din prezentele reglementari.

(2) Evidentierea rezervelor din reevaluare trebuie efectuata pe fiecare imobilizare corporala in parte si pe fiecare operatiune de reevaluare care a avut loc.

(3) Diminuarea rezervelor din reevaluare poate fi efectuata numai in limita soldului creditor existent, aferent imobilizarii respective.

(4) Rezervele din reevaluarea imobilizarilor corporale au caracter nedistribubil. Diminuarea rezervelor din reevaluare se poate efectua numai cu respectarea prevederilor subsectiunii 3.4.1 "Reevaluarea imobilizarilor corporale" din prezentele reglementari.

4.13.4. Rezerve legale si alte rezerve

419. - (1) Contabilitatea rezervelor se tine pe categorii de rezerve: rezerve legale, rezerve statutare sau contractuale si alte rezerve.

(2) Rezervele legale se constituie anual din profitul entitatii, in cotele si limitele prevazute de lege, si din alte surse prevazute de lege.

(3) Rezervele legale pot fi utilizate numai in conditiile prevazute de lege.

(4) Rezervele statutare sau contractuale se constituie anual din profitul net al entitatii, conform prevederilor din actul constitutiv al acesteia.

(5) Alte rezerve neprevazute de lege sau de statut pot fi constituite facultativ pe seama profitului net pentru acoperirea pierderilor contabile sau in alte scopuri, potrivit hotararii adunarii generale a actionarilor sau asociatilor, cu respectarea prevederilor legale.

4.13.5. Rezultatul exercitiului financiar, rezultatul reportat, repartizarea profitului si acoperirea pierderii contabile

420. - (1) In contabilitate, profitul sau pierderea se stabileste cumulat de la inceputul exercitiului financiar.

(2) Rezultatul exercitiului se determina ca diferenta intre veniturile si cheltuielile exercitiului.

(3) Rezultatul definitiv al exercitiului financiar se stabileste la inchiderea acestuia si reprezinta soldul final al contului de profit si pierdere.

421. - (1) Repartizarea profitului se inregistreaza in contabilitate pe destinatii, dupa aprobarea situatiilor financiare anuale. Repartizarea profitului se efectueaza in conformitate cu prevederile legale in vigoare.

(2) Sumele reprezentand rezerve constituite din profitul exercitiului financiar curent, in baza unor prevederi legale, se inregistreaza prin articolul contabil 129 "Repartizarea profitului" = 106 "Rezerve". Profitul contabil ramas dupa aceasta repartizare se preia la inceputul exercitiului financiar urmat de cel pentru care se intocmesc situatiile financiare anuale in contul 117 "Rezultatul reportat", de unde urmeaza a fi repartizat pe celelalte destinatii hotarate de adunarea generala a actionarilor sau asociatilor, cu respectarea prevederilor legale.

422. - (1) Evidentierea in contabilitate a destinatiilor profitului contabil se efectueaza dupa adunarea generala a actionarilor sau asociatilor care a aprobat repartizarea profitului, prin inregistrarea sumelor reprezentand dividende cuvenite actionarilor sau asociatilor, rezerve si alte destinatii, potrivit legii.

(2) Inchiderea conturilor 121 "Profit sau pierdere" si 129 "Repartizarea profitului" se efectueaza la inceputul exercitiului financiar urmat de cel pentru care se intocmesc situatiile financiare anuale. Ca urmare, cele doua conturi apar cu soldurile corespunzatoare, in bilantul intocmit pentru exercitiul financiar la care se refera situatiile financiare anuale.

(3) In contul 117 "Rezultatul reportat" se evidentiaza distinct rezultatul reportat provenit din preluarea la inceputul exercitiului financiar curent a rezultatului din contul de profit si pierdere al exercitiului financiar precedent,

precum si rezultatul reportat provenit din modificarile politicilor contabile, respectiv din corectarea erorilor contabile.

423. - (1) Pierderea contabila reportata se acopera din profitul exercitiului financiar curent, dupa aprobarea situatiilor financiare anuale conform legii, si cel reportat aferent exercitiilor financiare precedente, din rezerve, prime de capital si capital social, potrivit hotararii adunarii generale a actionarilor sau asociatilor, cu respectarea prevederilor legale.

(2) In lipsa unor prevederi legale exprese, ordinea surselor din care se acopera pierderea contabila este la latitudinea adunarii generale a actionarilor sau asociatilor, respectiv a consiliului de administratie.

SECTIUNEA 4.14

Contabilitatea operatiunilor realizate in cadrul contractelor de asocieri in participatie

424. - (1) Evidenta asocierii in participatie se organizeaza atat la nivelul asocierii, cat si in contabilitatea fiecarui coparticipant cu ajutorul contului 458 "Decontari din operatiuni in participatie", analitic distinct pe fiecare coparticipant.

(2) Evidenta decontarilor din operatiuni in asocieri in participatie, respectiv a decontarii cheltuielilor si veniturilor realizate din operatiuni in asocieri in participatie, precum si a sumelor virate intre coparticipanti, se realizeaza cu ajutorul contului 458 "Decontari din operatiuni in participatie".

425. - (1) Societatea care conduce evidenta asocierii in participatie tine evidenta si intocmeste balanta de verificare distincte de cele corespunzatoare activitatii proprii.

(2) In ceea ce priveste imobiliarile corporale si necorporale puse la dispozitia asocierii, acestea sunt cuprinse in evidenta contabila a celui care le detine in proprietate.

(3) Cheltuielile si veniturile determinate de operatiunile asocierilor in participatie se contabilizeaza distinct de catre unul dintre asociati, conform prevederilor contractului de asociere, cu respectarea prevederilor pct. 6.

La sfarsitul perioadei de raportare, cheltuielile si veniturile inregistrate pe naturi se transmit pe baza de decont fiecarui asociat, in vederea inregistrarii acestora in contabilitatea proprie.

(4) La data bilantului, bunurile de natura stocurilor, creantelor, disponibilitatilor, precum si a datoriilor asocierii in participatie, se inscriu in situatiile financiare anuale ale asociatului care conduce evidenta asocierii.

SECTIUNEA 4.14¹

Contabilitatea operatiunilor derulate in cadrul contractelor de fiducie

425¹. - (1) Contabilizarea contractelor de fiducie, incheiate conform dispozitiilor Legii nr. 287/2009 privind Codul civil, republicata, cu modificarile ulterioare, este determinata de calitatea pe care o are constitutorul, respectiv posibilitatea ca acesta sa fie sau nu si beneficiarul contractului de fiducie.

(2) In cazul in care constitutorul are si calitatea de beneficiar, din punct de vedere contabil se considera ca acesta pastreaza riscurile si beneficiile aferente masei patrimoniale transferate in fiducie, fiind aplicabile prevederile pct. 425². Fiind si beneficiar, constitutorul are puterea decizionala care ii permite sa obtina majoritatea beneficiilor rezultate din fiducie.

(3) In cazul in care constitutorul nu are si calitatea de beneficiar, din punct de vedere contabil se considera ca acesta transfera riscurile si beneficiile aferente masei patrimoniale transferate in fiducie, fiind aplicabile prevederile pct. 425³.

(4) In cazul in care entitatea are numai calitatea de beneficiar al contractului de fiducie, se aplica prevederile pct. 425⁴.

(5) La contabilizarea contractelor de fiducie sunt avute in vedere intotdeauna prevederile contractului de fiducie.

Contracte de fiducie in care constitutorul are si calitatea de beneficiar

425². - (1) Veniturile si cheltuielile ocazionate de derularea contractelor de fiducie se inregistreaza distinct in contabilitate (contul 7512 "Venituri din derularea operatiunilor de fiducie", respectiv contul 6512 "Cheltuieli din derularea operatiunilor de fiducie", dupa caz).

(2) La lichidarea operatiunii de fiducie, eventualul castig sau eventuala pierdere ocazionat(a) se inregistreaza distinct in contabilitate (contul 7513 "Venituri din lichidarea operatiunilor de fiducie", respectiv contul 6513 "Cheltuieli din lichidarea operatiunilor de fiducie", dupa caz).

Contracte de fiducie in care constitutorul nu are si calitatea de beneficiar

425³. - (1) La constituirea fiduciei, constitutorul care nu are si calitatea de beneficiar transfera in fiducie active si datorii la valoarea la care acestea sunt inregistrate in contabilitate. In acest scop, constitutorul scoate din evidenta activele si datoriile transferate, pe seama contului de profit si pierdere (contul 6511 "Cheltuieli ocazionate de constituirea fiduciei", respectiv contul 7511 "Venituri ocazionate de constituirea fiduciei").

(2) Daca la lichidarea operatiunii de fiducie, constitutorul care nu are si calitatea de beneficiar primeste inapoi elementele aferente fiduciei, acestea sunt recunoscute, pe naturi de elemente, la valoarea justa. Diferenta care nu poate fi asociata elementelor individuale se recunoaste pe seama veniturilor (contul 7513 "Venituri din lichidarea operatiunilor de fiducie") sau a cheltuielilor (contul 6513 "Cheltuieli din lichidarea operatiunilor de fiducie"), dupa caz.

Contracte de fiducie in care beneficiarul nu are si calitatea de constitutor

425⁴. - (1) *In cazul contractelor de fiducie, beneficiarul care nu are si calitatea de constitutor recunoaste distinct in contabilitate veniturile transmise de fiduciar, rezultate din administrarea fiduciei (articol contabil 4662 "Creante din operatiuni de fiducie" = 7512 "Venituri din derularea operatiunilor de fiducie"). Contravaloarea acestora este decontata potrivit prevederilor contractului de fiducie.*

(2) *La lichidarea operatiunii de fiducie, beneficiarul care nu are si calitatea de constitutor primeste activele si datoriile aferente operatiunii de fiducie, pe care le contabilizeaza la valoarea justa. Diferenta care nu poate fi asociata elementelor individuale se recunoaste pe seama veniturilor (contul 7513 "Venituri din lichidarea operatiunilor de fiducie") sau a cheltuielilor (contul 6513 "Cheltuieli din lichidarea operatiunilor de fiducie"), dupa caz.*

Informatii de prezentat

425⁵. - *Constitutorul trebuie sa prezinte in notele explicative, pentru fiecare contract de fiducie, informatii referitoare la:*

- *obiectul si durata contractului;*
- *identitatea beneficiarului, in cazul in care constitutorul nu are si calitatea de beneficiar al fiduciei;*
- *identitatea fiduciarului;*
- *principalele prevederi ale contractului;*
- *natura activelor si datoriilor transferate in fiducie;*
- *veniturile sau cheltuielile perioadei de raportare, transmise de fiduciar si rezultate din administrarea fiduciei, in cazul in care constitutorul are calitatea de beneficiar al fiduciei;*

- *veniturile sau cheltuielile rezultate din lichidarea fiduciei, in cazul in care constitutorul are si calitatea de beneficiar al fiduciei.*

425⁶. - *Beneficiarul trebuie sa prezinte in notele explicative informatii referitoare la:*

- *obiectul si durata contractului;*
- *identitatea constitutorului, in cazul in care constitutorul nu are si calitatea de beneficiar al fiduciei;*
- *identitatea fiduciarului;*
- *natura activelor si a datoriilor primite la lichidarea fiduciei, in cazul in care beneficiarul nu are si calitatea de constitutor al fiduciei.*

SECTIUNEA 4.15

Contabilitatea operatiunilor derulate de grupurile de interes economic

426. - (1) *Grupurile de interes economic inregistreaza in contabilitate operatiunile derulate in functie de prevederile contractelor incheiate.*

(2) In cazul operatiunilor pe care grupul de interes economic le deruleaza in nume propriu, acesta inregistreaza veniturile si cheltuielile ocazionate, dupa natura lor.

(3) In cazul operatiunilor derulate in numele membrilor care compun grupul de interes economic, acesta inregistreaza la venituri doar eventualul comision cuvenit, operatiunile fiind inregistrate in conturi de terti.

427. - Grupurile de interes economic intocmesc situatii financiare anuale ale caror componente se stabilesc pe baza criteriilor prevazute la pct. 9 si completeaza aceste situatii in functie de informatiile corespunzatoare activitatii desfasurate.

SECTIUNEA 4.16

Prezentarea contului de profit si pierdere

428. - Formatul contului de profit si pierdere intocmit de entitatile prevazute la pct. 9 alin. (3) si pct. 9 alin. (4), precum si de entitatile de interes public, este urmatorul:

1. Cifra de afaceri neta
2. Variatia stocurilor de produse finite si a productiei in curs de executie
3. Productia realizata de entitate pentru scopurile sale proprii si capitalizata
4. Alte venituri din exploatare
5. a) Cheltuieli cu materiile prime si materialele consumabile
- b) Alte cheltuieli externe
6. Cheltuieli cu personalul:
 - a) Salarii si indemnizatii
 - b) Cheltuieli cu asigurarile sociale, cu indicarea distincta a celor referitoare la pensii
7. a) Ajustari de valoare privind imobiliarile corporale si imobiliarile necorporale
- b) Ajustari de valoare privind activele circulante, in cazul care acestea depasesc suma ajustarilor de valoare care sunt normale in entitatea in cauza
8. Alte cheltuieli de exploatare
9. Venituri din interese de participare, cu indicarea distincta a celor obtinute de la entitatile afiliate
10. Venituri din alte investitii si imprumuturi care fac parte din activele imobilizate, cu indicarea distincta a celor obtinute de la entitatile afiliate
11. Alte dobanzi de incasat si venituri similare, cu indicarea distincta a celor obtinute de la entitatile afiliate
12. Ajustari de valoare privind imobiliarile financiare si investitiile detinute ca active circulante
13. Dobanzi de platit si cheltuieli similare, cu indicarea distincta a celor de platit entitatilor afiliate

14. Impozitul pe profit
15. Profitul sau pierderea dupa impozitare
16. Alte impozite neprezentate la elementele de mai sus
17. Profitul sau pierderea exercitiului financiar

SECTIUNEA 4.17

Dispozitii speciale cu privire la contul de profit si pierdere

429. - (1) Contul de profit si pierdere cuprinde: cifra de afaceri neta, veniturile si cheltuielile exercitiului, grupate dupa natura lor, precum si rezultatul exercitiului (profit sau pierdere).

(2) Atunci cand, in baza unor prevederi legale exprese, in conturile de venituri au fost cuprinse sume reprezentand diverse impozite si taxe reflectate concomitent in conturi de cheltuieli, cu ocazia intocmirii contului de profit si pierdere, la cifra de afaceri neta se vor inscrie sumele reprezentand veniturile mentionate, corectate cu cheltuielile corespunzatoare acelor impozite si taxe.

(3) Exemple de situatii care impun ajustarea cifrei de afaceri nete, prezentata in contul de profit si pierdere, pot fi urmatoarele:

- impozitul se determina in functie de nivelul cifrei de afaceri;
- impozitul se datoreaza ca urmare a vanzarii unui produs sau a unui serviciu;
- impozitul se colecteaza in numele autoritatilor, in legatura cu vanzarea unui produs sau a unui serviciu.

430. - Conturile sintetice de venituri si de cheltuieli se pot dezvolta pe conturi analitice, in functie de necesitatile impuse de anumite reglementari sau potrivit necesitatilor proprii ale entitatii.

4.17.1. Venituri

431. - (1) In categoria veniturilor se includ atat sumele sau valorile incasate sau de incasat in nume propriu din activitati curente, cat si castigurile din orice alte surse.

(2) Activitatile curente sunt orice activitati desfasurate de o entitate, ca parte integranta a obiectului sau de activitate, precum si activitatile conexe acestora.

(3) Veniturile din activitati curente se pot regasi sub diferite denumiri, cum ar fi: vanzari, prestari de servicii, comisioane, redevente, chirii, subventii, dobanzi, dividende.

(4) Castigurile reprezinta cresteri ale beneficiilor economice care pot aparea sau nu ca rezultat din activitatea curenta, dar nu difera ca natura de veniturile din aceasta activitate. In contul de profit si pierdere, castigurile sunt prezentate, de regula, la valoarea neta, exclusiv cheltuielile aferente, la elementul "Alte venituri din exploatare".

432. - Sumele colectate de o entitate in numele unor terte parti, inclusiv in cazul contractelor de agent, comision sau mandat comercial incheiate potrivit legii, nu

reprezinta venit din activitatea curenta, chiar daca din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata persoanele care actioneaza in nume propriu sunt considerate cumparatori revanzatori. In aceasta situatie, veniturile din activitatea curenta sunt reprezentate de comisioanele cuvenite.

433. - Suma veniturilor rezultate dintr-o tranzactie este determinata, de obicei, printr-un acord intre vanzatorul si cumparatorul/utilizatorul activului, tinand cont de suma oricaror reduceri comerciale.

434. - Contabilitatea veniturilor se tine pe feluri de venituri, dupa natura lor, astfel:

- a) venituri din exploatare; si
- b) venituri financiare.

Veniturile din exploatare

435. - (1) Veniturile din exploatare cuprind:

- a) venituri din vanzarea de produse si marfuri, precum si prestari de servicii. In aceasta categorie se includ si veniturile realizate din vanzarea de locuinte de catre entitatile ce au ca activitate principala obtinerea si vanzarea de locuinte;
- b) venituri aferente costului productiei, reprezentand variatia in plus (crestere) sau in minus (reducere) dintre valoarea la cost de productie efectiv a stocurilor de produse si servicii in curs de executie de la sfarsitul perioadei si valoarea stocurilor initiale ale produselor si serviciilor in curs de executie, neluand in calcul ajustarile pentru depreciere reflectate;
- c) venituri din productia de imobilizari, reprezentand costul lucrarilor efectuate de entitate pentru ea insasi, care se inregistreaza ca imobilizari corporale si necorporale;
- d) venituri din subventii de exploatare, reprezentand subventiile pentru acoperirea diferentelor de pret si pentru acoperirea pierderilor, precum si alte subventii de care beneficiaza entitatea;
- e) alte venituri din exploatarea curenta, cuprinzand veniturile din creante recuperate, penalitati contractuale, datorii prescrise, scutite sau anulate potrivit legii, precum si alte venituri din exploatare.

(2) Variatia stocurilor de produse finite si in curs de executie pe parcursul perioadei reprezinta o corectie a cheltuielilor de productie pentru a reflecta faptul ca fie productia a majorat nivelul stocurilor, fie vanzarile suplimentare au redus nivelul stocurilor.

(3) Veniturile aferente costului productiei in curs de executie se inscriu, alaturi de celelalte venituri, in contul de profit si pierdere, cu semnul plus (sold creditor) sau minus (sold debitor).

(4) Pe seama veniturilor din exploatare (contul 758 "Alte venituri din exploatare") se recunoaste, de asemenea, diferenta dintre valoarea titlurilor

primite ca urmare a participarii cu marfuri la capitalul altor entitati si valoarea marfurilor, la data dobandirii acelor titluri.

436. - (1) Veniturile din reluarea provizioanelor, respectiv a ajustarilor pentru depreciere sau pierdere de valoare se evidentiaza distinct, in functie de natura acestora.

(2) Diminuarea sau anulara provizioanelor constituite, respectiv a ajustarilor pentru depreciere sau pierdere de valoare reflectate se efectueaza prin inregistrarea la venituri in cazul in care nu se mai justifica mentinerea acestora, are loc realizarea riscului sau cheltuiala devine exigibila.

(3) In completarea acestor prevederi, se aplica si prevederile pct. 235 si 236.

Programe de fidelizare a clientilor

437. - (1) Unele entitati pot practica programe de fidelizare a clientilor, care presupun acordarea de puncte cadou acestora. Aceste puncte cadou pot fi utilizate pentru a achizitiona bunuri sau servicii gratuite sau cu pret redus, ca parte a unei tranzactii de vanzare de bunuri sau prestari de servicii, sub rezerva indeplinirii unor eventuale conditii suplimentare. Entitatea contabilizeaza punctele cadou ca o componenta identificabila a tranzactiei in cadrul careia acestea sunt acordate (contul 472 "Venituri inregistrate in avans"/analitic distinct). Suma corespunzatoare punctelor cadou se recunoaste drept venit in momentul in care entitatea isi indeplineste obligatia de a furniza premiile sau la expirarea perioadei in cadrul careia clientii pot utiliza punctele cadou. Daca se estimeaza ca nivelul cheltuielilor necesare indeplinirii obligatiei de a furniza premiile depaseste contravaloarea primita sau de primit pentru acestea, la data la care clientul le rascumpara, pentru diferenta aferenta entitatea inregistreaza in contabilitate un provizion.

(2) Conditia pentru inregistrarea ca venituri in avans a valorii punctelor cadou este ca programul de fidelizare practicat de entitate sa permita cunoasterea, in orice moment, a urmatoarelor informatii: valoarea punctelor cadou acordate, termenele la care expira valabilitatea acestora, valoarea punctelor cadou onorate si valoarea punctelor cadou existente, ce urmeaza a fi onorate in perioada urmatoare.

(3) In situatia in care entitatea nu dispune de un sistem de evidenta a punctelor cadou, care sa permita cunoasterea informatiilor mentionate la alin. (2) sau in cazul in care entitatea practica alte sisteme de fidelizare a clientilor, cum ar fi cupoane valorice, tichete, aceasta inregistreaza venituri curente in clasa 7 "Conturi de venituri" pentru suma totala si, concomitent, un provizion aferent costurilor estimate a fi suportate pentru onorarea obligatiilor asumate.

Veniturile financiare

438. - (1) Veniturile financiare cuprind:

a) venituri din imobilizari financiare;

- b) venituri din investitii pe termen scurt;
- c) venituri din investitii financiare cedate;
- d) venituri din diferente de curs valutar;
- e) venituri din dobanzi;
- f) venituri din sconturi primite in urma unor reduceri financiare;
- g) alte venituri financiare.

(2) In cazul vanzarii imobilizarilor financiare, pe seama veniturilor se inregistreaza pretul de vanzare al acestora.

(3) In cazul vanzarii investitiilor pe termen scurt la un pret de cesiune mai mare decat valoarea lor contabila, pe seama veniturilor se inregistreaza castigul rezultat din vanzarea acestora.

(4) Pe seama veniturilor financiare (contul 768 "Alte venituri financiare") se recunosc diferenta dintre valoarea imobilizarilor financiare dobandite si valoarea neamortizata a imobilizarilor care au constituit obiectul participarii in natura la capitalul altor entitati, precum si diferenta dintre valoarea participatiilor primite ca urmare a participarii cu creante la capitalul altor entitati si valoarea nominala a creantelor care fac obiectul participatiei, la data dobandirii acelor titluri. Similar se inregistreaza si valoarea titlurilor primite fara plata, potrivit legii, acestea fiind recunoscute la valoarea justa.

Dispozitii tranzitorii

439. - Sumele care, potrivit Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, aprobate prin Ordinul ministrului finantelor publice nr. 3.055/2009, cu modificarile si completarile ulterioare, au fost reflectate in contul 106 "Rezerve", reprezentand diferenta dintre valoarea actiunilor dobandite si valoarea neamortizata a imobilizarilor care au constituit obiectul participarii in natura la capitalul entitatilor la care se detin respectivele titluri se reiau la venituri (contul 768 "Alte venituri financiare") la data scoaterii din evidenta a respectivelor titluri.

Venituri din vanzari de bunuri

440. - In contabilitate, veniturile din vanzari de bunuri se inregistreaza in momentul predarii bunurilor catre cumparatori, al livrarii lor pe baza facturii sau in alte conditii prevazute in contract, care atesta transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor respective, catre clienti.

441. - (1) Veniturile din vanzarea bunurilor se recunosc in momentul in care sunt indeplinite urmatoarele conditii:

- a) entitatea a transferat cumparatorului riscurile si avantajele semnificative care decurg din proprietatea asupra bunurilor;
- b) entitatea nu mai gestioneaza bunurile vandute la nivelul la care ar fi facut-o, in mod normal, in cazul detinerii in proprietate a acestora si nici nu mai detine controlul efectiv asupra lor;

c) marimea veniturilor poate fi evaluata in mod credibil;
d) este probabil ca beneficiile economice asociate tranzactiei sa fie generate catre entitate; si

e) costurile tranzactiei pot fi evaluate in mod credibil.

(2) Evaluarea momentului in care o entitate a transferat cumparatorului riscurile si avantajele semnificative aferente dreptului de proprietate asupra bunurilor impune o examinare a circumstantelor in care s-a desfasurat tranzactia. In cele mai multe cazuri, transferul riscurilor si avantajelor aferente dreptului de proprietate coincide cu transferul titlului legal de proprietate sau cu trecerea bunurilor in posesia cumparatorului. Acesta este cazul celor mai multe vanzari cu amanuntul. In alte cazuri, transferul riscurilor si avantajelor aferente dreptului de proprietate apare intr-un moment diferit de cel al transferului titlului legal de proprietate sau de cel al trecerii bunurilor in posesia cumparatorului. Daca o entitate pastreaza doar un risc nesemnificativ aferent dreptului de proprietate, atunci tranzactia reprezinta o vanzare si veniturile sunt recunoscute. De exemplu, un vanzator poate pastra titlul de proprietate asupra bunurilor doar pentru a se asigura ca va incasa suma care se datoreaza. Intr-un asemenea caz, daca entitatea a transferat riscurile si beneficiile semnificative aferente dreptului de proprietate, tranzactia este o vanzare si veniturile sunt recunoscute. Un alt exemplu cand entitatea pastreaza doar un risc nesemnificativ aferent dreptului de proprietate poate fi o vanzare cu amanuntul, cu o clauza de returnare a banilor in cazul in care clientul nu este satisfacut. In asemenea cazuri, veniturile sunt recunoscute in momentul vanzarii, presupunandu-se ca vanzatorul poate estima in mod fiabil retururile viitoare si poate recunoaste un provizion aferent retururilor pe baza experientei anterioare si a altor factori relevanti.

442. - O promisiune de vanzare nu genereaza contabilizarea de venituri.

443. - Pentru bunurile livrate in baza unui contract de consignatie, se considera ca livrarea bunurilor de la consignant la consignatar are loc la data la care bunurile sunt livrate de consignatar clientilor sai.

444. - Pentru bunurile transmise in vederea testarii sau a verificarii conformitatii, se considera ca transferul proprietatii bunurilor a avut loc la data acceptarii bunurilor de catre beneficiar. Bunurile transmise in vederea verificarii conformitatii sunt bunurile oferite de furnizor clientilor, acestia avand dreptul fie sa le achizitioneze, fie sa le returneze furnizorului. Contractul aferent bunurilor livrate in vederea testarii este un contract provizoriu prin care vanzarea efectiva a bunurilor este conditionata de obtinerea de rezultate satisfacatoare in urma testarii de catre clientul potential, testare ce are scopul de a stabili ca bunurile au caracteristicile solicitate de clientul respectiv.

445. - Pentru stocurile la dispozitia clientului, se considera ca transferul proprietatii bunurilor are loc la data la care clientul intra in posesia bunurilor. Stocurile la dispozitia clientului reprezinta o operatiune potrivit careia furnizorul transfera regulat bunuri intr-un depozit propriu sau intr-un depozit al clientului, prin care transferul proprietatii bunurilor intervine, potrivit contractului, la data la care clientul scoate bunurile din depozit, in principal pentru a le utiliza in procesul de productie.

Venituri din prestarea de servicii

446. - (1) Veniturile din prestari de servicii se inregistreaza in contabilitate pe masura efectuarii acestora. Prestarea de servicii cuprinde inclusiv executarea de lucrari si orice alte operatiuni care nu pot fi considerate livrari de bunuri.

(2) Stadiul de executie al lucrarii se determina pe baza de situatii de lucrari care insotesc facturile, procese-verbale de receptie sau alte documente care atesta stadiul realizarii si receptia serviciilor prestate.

(3) In cazul lucrarilor de constructii, recunoasterea veniturilor se face pe baza actului de receptie semnat de beneficiar, prin care se certifica faptul ca executantul si-a indeplinit obligatiile in conformitate cu prevederile contractului si ale documentatiei de executie.

(4) Contravaloarea lucrarilor nereceptionate de beneficiar pana la sfarsitul perioadei se evidentiaza la cost, in contul 332 "Servicii in curs de executie", pe seama contului 712 "Venituri aferente costurilor serviciilor in curs de executie".

447. - In cazul in care pretul de vanzare include o valoare distincta, specificata contractual, destinata prestarii ulterioare de servicii (de exemplu, asistenta tehnica si perfectionarea produsului dupa vanzarea unui program informatic), acea suma este amanata (contul 472 "Venituri inregistrate in avans") si recunoscuta ca venit pe parcursul perioadei in care se presteaza serviciile, dar nu mai tarziu de incheierea perioadei pentru care a fost contractata prestarea ulterioara de servicii.

Venituri din redevente, chirii, dobanzi si dividende

448. - (1) Veniturile din redevente, chirii, dobanzi si dividende se recunosc astfel:

a) dobanzile se recunosc periodic, in mod proportional, pe masura generarii venitului respectiv, pe baza contabilitatii de angajamente;

b) redeventele si chiriile se recunosc pe baza contabilitatii de angajamente, conform contractului;

c) dividendele se recunosc atunci cand este stabilit dreptul actionarului de a le incasa.

(2) In cazul chiriilor se aplica, de asemenea, prevederile pct. 221 - 224.

4.17.2. Cheltuieli

449. - (1) Cheltuielile entitatii reprezinta valorile platite sau de platit pentru:

- consumuri de stocuri si servicii prestate, de care beneficiaza entitatea;
- cheltuieli cu personalul;
- executarea unor obligatii legale sau contractuale etc.

(1^A) O promisiune de cumparare nu genereaza contabilizarea de cheltuieli.

(2) Pierderile reprezinta reduceri ale beneficiilor economice si pot rezulta sau nu ca urmare a desfasurarii activitatii curente a entitatii. Acestea nu difera ca natura de alte tipuri de cheltuieli.

(3) In contul de profit si pierdere, pierderile sunt prezentate, de regula, la valoarea neta, exclusiv veniturile aferente, la elementul "Alte cheltuieli de exploatare".

(4) In cadrul cheltuielilor exercitiului financiar se cuprind, de asemenea, provizioanele, amortizarile si ajustarile pentru depreciere sau pierdere de valoare reflectate.

450. - (1) Contabilitatea cheltuielilor se tine pe feluri de cheltuieli, dupa natura lor, astfel:

a) cheltuieli de exploatare, care cuprind:

- cheltuieli cu materiile prime si materialele consumabile; costul de achizitie al obiectelor de inventar consumate; costul de achizitie al materialelor nestocate, trecute direct asupra cheltuielilor; contravaloarea energiei si a apei consumate; valoarea activelor biologice de natura stocurilor; costul marfurilor vandute si al ambalajelor;

- cheltuieli cu serviciile executate de terti, redevente, locatii de gestiune si chirii; prime de asigurare; studii si cercetari; cheltuieli cu alte servicii executate de terti (colaboratori); comisioane si onorarii; cheltuieli de protocol, reclama si publicitate; transportul de bunuri si personal; deplasari, detasari si transferari; cheltuieli postale si taxe de telecomunicatii, servicii bancare si altele;

- cheltuieli cu personalul (salarile, asigurarile si protectia sociala si alte cheltuieli cu personalul, suportate de entitate);

- alte cheltuieli de exploatare (cheltuielile legate de protejarea mediului inconjurator, aferente perioadei; pierderi din creante si debitori diversi; despagubiri, amenzi si penalitati; donatii, sponsorizari si alte cheltuieli similare; cheltuieli privind activele cedate si alte operatii de capital; creante prescrise potrivit legii; certificatele de emisii de gaze cu efect de sera achizitionate potrivit legislatiei in vigoare si ale caror costuri pot fi determinate, aferente perioadei curente etc.); si

b) cheltuieli financiare, care cuprind: pierderi din creante legate de participatii; cheltuieli privind investitiile financiare cedate; diferentele nefavorabile de curs valutar; dobanzile privind exercitiul financiar in curs; sconturile acordate clientilor; pierderi din creante de natura financiara si altele.

(2) Pe seama cheltuielilor de exploatare (contul 654 "Pierderi din creante si debitori diversi") se recunoaste, de asemenea, diferenta dintre valoarea

creantelor cedate in schimbul titlurilor primite si valoarea mai mica a titlurilor primite, la data dobandirii acelor titluri.

(3) In cazul vanzarii imobiliarilor financiare, pe seama cheltuielilor se inregistreaza valoarea contabila a acestora.

(4) In cazul vanzarii investitiilor pe termen scurt la un pret de cesiune mai mic decat valoarea lor contabila, pe seama cheltuielilor se inregistreaza pierderea rezultata din vanzarea acestora.

(5) Cheltuielile cu provizioanele, amortizarile si ajustarile pentru depreciere sau pierdere de valoare, precum si cheltuielile cu impozitul pe profit si alte impozite, calculate potrivit legii, se evidentiaza distinct, in functie de natura lor.

SECTIUNEA 4.18

Bilantul prescurtat

451. - (1) Entitatile prevazute la pct. 9 alin. (2) si (3) intocmesc bilant prescurtat.

(2) Formatul bilantului prescurtat, intocmit de aceste entitati este urmatorul:

A. Active imobilizate

I. Imobilizari necorporale

II. Imobilizari corporale

III. Imobilizari financiare

B. Active circulante

I. Stocuri

II. Creante

(Sumele care urmeaza sa fie incasate dupa o perioada mai mare de un an trebuie prezentate separat pentru fiecare element.)

III. Investitii pe termen scurt

IV. Casa si conturi la banci

C. Cheltuieli in avans

D. Datorii: sumele care trebuie platite intr-o perioada de pana la un an

E. Active circulante nete/datorii curente nete

F. Total active minus datorii curente

G. Datorii: sumele care trebuie platite intr-o perioada mai mare de un an

H. Provizioane

I. Venituri in avans

J. Capitaluri proprii

- I. Capital subscris
- II. Prime de capital
- III. Rezerve din reevaluare
- IV. Rezerve
- V. Profitul sau pierderea reportat(a)
- VI. Profitul sau pierderea exercitiului financiar

CAPITOLUL 5

Situatia fluxurilor de trezorerie si situatia modificarilor capitalului propriu

SECTIUNEA 5.1

Situatia fluxurilor de trezorerie

452. - (1) Sunt obligate sa intocmeasca situatia fluxurilor de trezorerie entitatile prevazute la pct. 9 alin. (4), precum si entitatile de interes public.

(2) Aceste entitati intocmesc situatia fluxurilor de trezorerie si o prezinta drept parte integranta a situatiilor lor financiare, pentru fiecare perioada pentru care sunt prezentate situatiile financiare anuale.

(3) Situatiile fluxurilor de trezorerie trebuie sa raporteze fluxurile de trezorerie din cursul perioadei, clasificate pe activitati de exploatare, de investitii si de finantare.

453. - (1) Fluxurile de trezorerie sunt intrarile sau iesirile de numerar si echivalente de numerar.

(2) Activitatile de exploatare sunt principalele activitati producatoare de venit ale entitatii, precum si alte activitati care nu sunt activitati de investitii sau de finantare.

(3) Activitatile de investitii constau in achizitionarea si cedarea de active imobilizate si de alte investitii care nu sunt incluse in echivalentele de numerar.

(4) Activitatile de finantare sunt activitati care au drept rezultat modificari ale dimensiunii si compozitiei capitalurilor proprii si imprumuturilor entitatii.

454. - (1) O singura tranzactie poate include fluxuri de trezorerie care sunt clasificate diferit. De exemplu, cand rambursarea in numerar a unui imprumut include atat dobanda, cat si capitalul imprumutat, elementul de dobanda poate fi clasificat drept activitate de exploatare, iar elementul de capital, drept activitate de finantare.

(2) Unele tranzactii, cum ar fi vanzarea unui element al unei instalatii, pot genera un castig sau o pierdere, recunoscut(a) in rezultatul perioadei curente.

Fluxurile de trezorerie aferente acestui tip de tranzactii sunt fluxuri de trezorerie provenite din activitati de investitii. Cu toate acestea, platile in numerar pentru producerea sau dobandirea de active detinute in vederea inchirierii catre altii sunt fluxuri de trezorerie din activitati de exploatare. Incasarile de numerar din inchirierea si vanzarea ulterioara a acestor active sunt, de asemenea, fluxuri de trezorerie din activitati de exploatare.

Activitati de exploatare

455. - Fluxurile de trezorerie provenite din activitati de exploatare sunt derivate, in primul rand, din principalele activitati producatoare de venit ale entitatii. Prin urmare, ele rezulta in general din tranzactiile si alte evenimente care intra in determinarea profitului sau a pierderii. Exemple de fluxuri de trezorerie provenite din activitati de exploatare sunt:

- a) incasarile in numerar din vanzarea de bunuri si prestarea de servicii;
- b) incasarile in numerar provenite din redevente, onorarii, comisioane si alte venituri;
- c) platile in numerar efectuate catre furnizorii de bunuri si prestatorii de servicii;
- d) platile in numerar efectuate catre si in numele angajatilor;
- e) platile in numerar sau restituirii ale impozitelor pe profit, cu exceptia cazului in care pot fi asociate in mod specific activitatilor de investitii si de finantare.

455¹. - (1) In afara metodei de prezentare a fluxurilor de trezorerie provenite din activitati de exploatare prevazute la pct. 455, denumita in cuprinsul prezentelor reglementari metoda directa, conform careia sunt prezentate clasele principale de plati si incasari brute in numerar, entitatile obligate sa intocmeasca situatia fluxurilor de trezorerie pot folosi pentru intocmirea acesteia metoda indirecta, prin care profitul sau pierderea este ajustat(a) cu efectele tranzactiilor care nu au natura monetara, amanarile sau angajamentele de plati ori incasari in numerar din exploatare, trecute sau viitoare, si elementele de venituri ori cheltuieli asociate cu fluxurile de trezorerie din investitii sau din finantare.

(2) Prin metoda indirecta, fluxul de trezorerie net din activitati de exploatare este determinat prin ajustarea profitului sau a pierderii cu efectele:

- a) modificarilor survenite pe parcursul perioadei in stocuri si in creantele si datoriile din exploatare;*
- b) elementelor nemonetare cum ar fi amortizarea, provizioanele, pierderile si castigurile nerealizate asociate valutelor; si*
- c) tuturor celorlalte elemente pentru care efectele de trezorerie reprezinta fluxuri de trezorerie din investitii sau finantare.*

Activitati de investitii

456. - Exemple de fluxuri de trezorerie provenite din activitati de investitii sunt:

a) platile in numerar pentru dobandirea de imobilizari corporale, necorporale si alte active imobilizate. Aceste plati le includ si pe acelea care se refera la costurile de dezvoltare capitalizate si la constructia, in regie proprie, a imobilizarilor corporale;

b) incasarile in numerar din vanzarea de imobilizari corporale, necorporale si alte active imobilizate;

c) platile in numerar pentru dobandirea de instrumente de capitaluri proprii sau de datorie ale altor entitati si de interese in asocierile in participatie (altele decat platile pentru instrumentele considerate a fi echivalente de numerar sau pentru cele detinute in vederea plasarii sau tranzactionarii);

d) incasarile in numerar din vanzarea de instrumente de capitaluri proprii sau de datorie ale altor entitati si din vanzarea de interese in asocierile in participatie (altele decat incasarile pentru instrumentele considerate a fi echivalente de numerar si pentru cele pastrate in vederea plasarii sau tranzactionarii);

e) avansurile in numerar si imprumuturile acordate altor parti;

f) incasarile in numerar din rambursarea avansurilor si imprumuturilor acordate altor parti.

Activitati de finantare

457. - Exemple de fluxuri de trezorerie provenite din activitati de finantare sunt:

a) incasarile in numerar provenite din emisiunea de actiuni sau alte instrumente de capitaluri proprii;

b) platile in numerar efectuate catre proprietari pentru a dobandi sau rascumpara actiunile entitatii;

c) incasarile in numerar provenite din emisiunea titlurilor de creanta, imprumuturilor, efectelor comerciale, obligatiunilor, ipotecilor si a altor imprumuturi pe termen scurt sau lung;

d) rambursarile in numerar ale sumelor imprumutate; si

e) platile in numerar efectuate de locatar pentru reducerea datoriei existente aferente unui contract de leasing financiar.

458. - Castigurile si pierderile nerealizate care provin din variatia cursurilor de schimb valutar nu sunt fluxuri de trezorerie. Totusi, efectul variatiei cursului de schimb valutar asupra numerarului si echivalentelor de numerar detinute sau datorate in valuta este raportat in situatia fluxurilor de trezorerie pentru a reconcilia numerarul si echivalentele de numerar la inceputul si la sfarsitul perioadei. Aceasta valoare este prezentata separat de fluxurile de trezorerie provenite din activitati de exploatare, de investitii si de finantare si include, daca este cazul, diferentele care ar fi aparut daca respectivele fluxuri de trezorerie ar fi fost raportate la cursul de schimb de la sfarsitul perioadei.

459. - (1) Valoarea totala a dobanzii platite de-a lungul unei perioade este prezentata in situatia fluxurilor de trezorerie indiferent daca a fost recunoscuta drept cheltuiala in profit sau pierdere sau daca a fost capitalizata.

(2) Atat dobanda platita, cat si dobanda si dividendele incasate pot fi clasificate drept fluxuri de trezorerie din exploatare, deoarece intra in determinarea profitului sau a pierderii. Alternativ, dobanda platita si dobanda si dividendele incasate pot fi clasificate drept fluxuri de trezorerie din finantare si, respectiv, din investitii, deoarece reprezinta costuri ale atragerii surselor de finantare sau a rentabilitatii investitiilor.

(3) Dividendele platite pot fi clasificate drept fluxuri de trezorerie din finantare, deoarece reprezinta costuri ale atragerii surselor de finantare. Alternativ, dividendele platite pot fi clasificate drept componenta a fluxurilor de trezorerie din activitati de exploatare, pentru a ajuta utilizatorii sa determine capacitatea unei entitati de a plati dividende din fluxurile de trezorerie din exploatare.

460. - (1) Fluxurile de trezorerie agregate provenite din obtinerea sau pierderea controlului asupra filialelor sau altor intreprinderi trebuie prezentate separat si clasificate drept activitati de investitii.

(2) Fluxurile de trezorerie care rezulta din modificari ale participatiilor in capitalurile proprii dintr-o filiala care nu conduc la pierderea controlului trebuie clasificate drept fluxuri de trezorerie provenite din activitati de finantare.

461. - (1) Fluxurile de trezorerie provenite din impozitul pe profit trebuie prezentate separat si trebuie clasificate drept fluxuri de trezorerie din activitati de exploatare, cu exceptia situatiei in care pot fi identificate in mod specific cu activitatile de finantare si de investitii.

(2) Impozitele pe profit sunt generate in urma tranzactiilor care dau nastere unor fluxuri de trezorerie clasificate intr-o situatie a fluxurilor de trezorerie drept activitati de exploatare, de investitii si de finantare. In timp ce cheltuiala cu impozitul poate fi alocata fara dificultate activitatilor de investitii sau celor de finantare, fluxurile de trezorerie aferente impozitelor respective sunt, adesea, imposibil de identificat si pot aparea intr-o perioada diferita de cea a fluxurilor de trezorerie aferente tranzactiei de baza. Prin urmare, impozitele platite sunt clasificate de obicei drept fluxuri de trezorerie din activitati de exploatare. Totusi, atunci cand sunt posibile identificarea fluxului de trezorerie din impozite si alocarea lui unei tranzactii individuale care genereaza fluxuri de trezorerie clasificate drept activitati de investitii sau de finantare, fluxul de trezorerie din impozite va fi clasificat in mod corespunzator drept activitate de investitii sau de finantare. Atunci cand fluxurile de trezorerie din impozite sunt alocate mai multor clase de activitati, se prezinta valoarea totala a impozitelor platite.

462. - O entitate trebuie sa prezinte componentele de numerar si echivalente de numerar si trebuie sa prezinte o reconciliere a valorilor din situatia fluxurilor sale de trezorerie cu elementele echivalente raportate in situatia pozitiei financiare.

SECTIUNEA 5.2

Situatia modificarilor capitalului propriu

463. - (1) Sunt obligate sa intocmeasca situatia modificarilor capitalului propriu entitatile prevazute la pct. 9 alin. (4), precum si entitatile de interes public.

(2) Aceste entitati intocmesc situatia modificarilor capitalului propriu si o prezinta drept parte integranta a situatiilor lor financiare, pentru fiecare perioada pentru care sunt prezentate situatiile financiare anuale.

464. - (1) Modificarile capitalurilor proprii ale unei entitati intre inceputul si finalul perioadei de raportare reflecta cresterea sau reducerea activului net in cursul perioadei. Cu exceptia modificarilor rezultate din tranzactiile cu proprietarii care actioneaza in calitatea lor de proprietari (cum ar fi contributiile la capitalul propriu, rascumpararea propriilor instrumente de capitaluri proprii ale entitatii si dividendele), modificarea globala a capitalurilor proprii in timpul unei perioade reprezinta, in general, valoarea totala a veniturilor si cheltuielilor, inclusiv castigurile si pierderile, generate de activitatile entitatii pe parcursul acelei perioade.

(2) *In situatia modificarilor capitalului propriu se prezinta distinct ajustarea reprezentand corectarea pe seama rezultatului reportat a erorilor contabile, respectiv ajustarea rezultata din contabilizarea pe seama rezultatului reportat a modificarilor de politici contabile.*

#B

CAPITOLUL 6

Note explicative la situatiile financiare anuale

SECTIUNEA 6.1

Dispozitii generale privind notele explicative la situatiile financiare anuale

465. - (1) Notele explicative trebuie:

- a) sa prezinte informatii despre reglementarile contabile care au stat la baza intocmirii situatiilor financiare anuale si despre politicile contabile folosite;
- b) sa ofere informatii suplimentare care nu sunt prezentate in bilant, contul de profit si pierdere si, dupa caz, in situatia modificarilor capitalurilor proprii si/sau

situatia fluxurilor de numerar, dar sunt relevante pentru intelegerea oricarora dintre acestea.

(2) Trebuie sa se mentioneze, totodata, daca situatiile financiare anuale au fost intocmite in conformitate cu Legea contabilitatii nr. 82/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, si cu prevederile cuprinse in prezentele reglementari.

466. - Urmatoarele informatii trebuie prezentate cu claritate si repetate ori de cat ori este necesar, pentru buna lor intelegere:

- a) denumirea entitatii care face raportarea;
- b) faptul ca situatiile financiare anuale sunt proprii acesteia, si nu grupului;
- c) data la care s-au incheiat sau perioada la care se refera situatiile financiare anuale;
- d) moneda in care sunt intocmite situatiile financiare anuale;
- e) exprimarea cifrelor incluse in raportare (de exemplu, lei).

467. - (1) Notele explicative la bilant si la contul de profit si pierdere, prezentate in conformitate cu prezentul capitol, respecta ordinea in care sunt prezentate elementele in bilant si in contul de profit si pierdere.

(2) Notele explicative se prezinta sistematic. Pentru fiecare element semnificativ din situatiile financiare anuale trebuie sa existe informatii aferente in notele explicative.

SECTIUNEA 6.2

Continutul notelor explicative la situatiile financiare anuale pentru toate entitatile

468. - In notele explicative la situatiile financiare, toate entitatile prezinta, in plus fata de informatiile cerute conform altor dispozitii ale prezentelor reglementari, informatii referitoare la urmatoarele:

- a) politicile contabile adoptate, inclusiv:
 - bazele de evaluare aplicate diferitelor elemente;
 - conformitatea politicilor contabile adoptate cu principiile contabile prevazute de prezentele reglementari;
 - orice modificari semnificative ale politicilor contabile adoptate;
- b) daca imobiliarile corporale sunt evaluate la valori reevaluate, un tabel care sa prezinte:
 - (i) miscarile rezervei din reevaluare in cursul exercitiului financiar, cu o explicatie a tratamentului fiscal al elementelor pe care le contine; si
 - (ii) valoarea contabila care ar fi fost recunoscuta in bilant daca imobiliarile corporale nu ar fi fost reevaluate;
- c) atunci cand instrumentele financiare sunt evaluate la valoarea justa:

(i) ipotezele semnificative care stau la baza modelelor si tehnicilor de evaluare, daca valorile juste au fost determinate in conformitate cu prevederile pct. 121 alin. (1) lit. b);

(ii) pentru fiecare categorie de instrumente financiare, valoarea justa, modificarile de valoare incluse direct in contul de profit si pierdere, precum si modificarile incluse in rezervele de valoare justa;

(iii) pentru fiecare clasa de instrumente financiare derivate, informatii despre aria si natura instrumentelor, inclusiv termenii si conditiile semnificative care pot afecta valoarea, calendarul si certitudinea fluxurilor viitoare de numerar; si

(iv) un tabel care sa prezinte miscarile recunoscute direct in capitalurile proprii, in cursul exercitiului financiar;

d) valoarea totala a oricaror angajamente financiare, garantii sau active si datorii contingente neincluse in bilant, indicand natura si forma oricarei garantii reale care a fost acordata; separat de acestea, sunt prezentate orice angajamente privind pensiile si entitatile afiliate sau asociate;

e) suma avansurilor si creditelor acordate membrilor organelor de administratie, de conducere si de supraveghere, cu indicarea ratelor dobanzii, a principalelor conditii si a oricaror sume restituite, amortizate sau la care s-a renuntat, precum si a angajamentelor asumate in numele acestora sub forma garantiilor de orice fel, cu indicarea totalului pe fiecare categorie;

f) cuantumul si natura elementelor individuale de venituri sau de cheltuieli care au o marime sau o incidenta exceptionala;

g) sumele datorate de entitate care devin exigibile dupa o perioada mai mare de cinci ani, precum si valoarea totala a datoriilor entitatii acoperite cu garantii reale depuse de aceasta, cu indicarea naturii si formei garantiilor; si

h) numarul mediu de angajati in cursul exercitiului financiar.

469. - (1) Informatiile prevazute la pct. 471 lit. a), m), p), q) si r) se prezinta si de entitatile mici.

(2) In aplicarea alin. (1), informatiile prevazute la pct. 471 lit. p) se limiteaza la natura si scopul comercial ale angajamentelor mentionate la litera respectiva.

(3) In aplicarea alin. (1), informatiile prevazute la pct. 471 lit. r) se limiteaza la tranzactiile cu partile legate, respectiv la tranzactiile incheiate cu:

a) detinatorii unui interes de participare in entitate;

b) entitatile in care entitatea insasi detine un interes de participare; si

c) membrii organului administrativ, de conducere sau de supraveghere al entitatii.

SECTIUNEA 6.3

Prezentarea de informatii suplimentare de catre entitatile mijlocii si mari, precum si de catre entitatile de interes public

470. - (1) Entitatile mijlocii si mari, precum si entitatile de interes public care preiau creante potrivit pct. 333 alin. (1) prezinta in notele explicative la situatiile financiare anuale informatii aferente creantelor preluate prin cesionare, astfel:

a) modificarile valorii creantelor evidentiatare in conturi bilantiere (contul 461 "Debitori diversi"), dupa cum urmeaza:

Situatia creantelor preluate prin cesionare (la cost de achizitie) la data de ...

- lei -

Creante cursul financiar debitor, cursul exercitiului	Sold Creante creante la trecute pe inceputul cheltuieli in exercitiului	Creante Sold creante preluate in la sfarsitul tertitor in exercitiului	Creante cedate la sfarsitul tertitor in cursul exercitiului	Creante incasate in exercitiului direct de la din care:	Creante incasate in exercitiului evidentiate anterior in conturi bilantiere (contul 461 "Debitori diversi")/ analitic (distinct)	Creante incasate in exercitiului seama venituri (contul "Alte din analitic (distinct)
0	1	2	3	4	5	
	6	7 = 1 + 2 -				
	3 - 4 - 6					

b) modificarile valorii creantelor evidentiatare in conturi in afara bilantului (contul 809 "Creante preluate prin cesionare"), dupa cum urmeaza:

Situatia creantelor preluate prin cesionare (la valoare nominala) la data de ...

- lei -

Creante	Sold creante	Creante	Creante scoase din evidenta		
Sold creante	la inceputul exercitiului	preluate in la sfarsitul exercitiului	extracontabila in cursul financiar, din care:		
		la sfarsitul exercitiului	financiar	financiar	
			financiar	scoase din evidenta ca urmare a incasarii	
din			scoase din evidenta ca urmare a incasarii	cedate tertilor in cursul datorita	
			direct de la debitor	financiar	
0	1	2	3	4	5
6 = 1 + 2 -					
3 - 4 - 5					

(2) Entitățile care preiau creanțe potrivit pct. 333 alin. (4) prezintă în notele explicative la situațiile financiare anuale informații aferente creanțelor preluate prin cesionare, referitoare la costul de achiziție și valoarea nominală a creanțelor preluate, încasate, cedate tertilor, trecute pe cheltuieli, precum și soldul creanțelor la sfârșitul exercitiului financiar.

471. - În notele explicative la situațiile financiare, entitățile mijlocii și mari, precum și societățile/companiile naționale, societățile cu capital integral sau majoritar de stat și regiile autonome prezintă, pe lângă informațiile cerute conform secțiunii 6.2 "Conținutul notelor explicative la situațiile financiare anuale pentru toate entitățile" și oricărui altor dispoziții ale prezentelor reglementări, informații referitoare la următoarele:

a) pentru diversele elemente de imobilizări:

(i) prețul de achiziție sau costul de producție sau, dacă a fost aplicată regula de evaluare alternativă, valoarea reevaluată la începutul și la încheierea exercitiului financiar;

(ii) creșterile, cedările și transferurile în cursul exercitiului financiar;

(iii) ajustările cumulate de valoare la începutul și la încheierea exercitiului financiar;

(iv) ajustările de valoare înregistrate în cursul exercitiului financiar;

(v) mișcările ajustărilor cumulate de valoare în privința creșterilor, cedărilor și transferurilor în cursul exercitiului financiar; și

(vi) dacă există dobândă capitalizată, suma capitalizată conform pct. 80 alin. (1) și (6), în cursul exercitiului financiar;

b) dacă activele imobilizate sau circulante fac obiectul ajustărilor de valoare exclusiv în scop fiscal, valoarea ajustărilor și motivele pentru care acestea au fost efectuate;

c) atunci când instrumentele financiare sunt evaluate la prețul de achiziție sau la costul de producție:

(i) pentru fiecare clasă de instrumente financiare derivate:

- valoarea justă a instrumentelor, dacă această valoare poate fi determinată prin una din metodele prevăzute la pct. 121 alin. (1) lit. a); și

- informații privind aria și natura instrumentelor;

(ii) pentru imobilizările financiare înregistrate la o valoare mai mare decât valoarea lor justă:

- valoarea contabilă și valoarea justă a activelor individuale sau a grupurilor corespunzătoare ale acelor active individuale; și

- motivele pentru care nu a fost redusă valoarea contabilă, inclusiv natura dovezilor care stau la baza ipotezei că valoarea contabilă va fi recuperată;

d) valoarea indemnizațiilor acordate în exercitiul financiar membrilor organelor de administrație, de conducere și de supraveghere pentru funcțiile deținute de aceștia, precum și orice angajamente care au luat naștere sau sunt încheiate cu privire la pensiile acordate fostilor membri ai acestor organe, indicând totalul pe fiecare categorie de organe. Aceste informații pot fi omise dacă prezentarea lor ar face posibilă identificarea situației financiare a unui anumit membru al organelor respective;

e) numărul mediu de salariați în cursul exercitiului financiar, defalcat pe categorii și, dacă acestea nu sunt prezentate separat în contul de profit și pierdere, cheltuielile cu personalul aferente exercitiului financiar, defalcate pe salarii și indemnizații, cheltuieli cu asigurările sociale și cheltuieli cu pensiile;

f) în cazul recunoașterii în bilanț a unui provizion pentru impozite, soldul aferent acestuia la închiderea exercitiului financiar și mișcările acestor solduri în cursul exercitiului financiar;

g) denumirea și sediul social ale fiecăreia dintre entitățile în care entitatea raportoare deține fie direct, fie printr-o persoană care acționează în nume propriu, dar în contul entității, un interes de participare, prezentând proporția de capital deținută, valoarea capitalului și rezervelor, precum și profitul sau pierderea entității respective pentru ultimul exercitiu financiar pentru care au fost aprobate situațiile financiare. Informațiile respective pot să fie omise dacă sunt de natură a cauza un prejudiciu grav oricăreia dintre entitățile la care se referă. Orice astfel de omisiune este prezentată în notele explicative la situațiile financiare;

h) numărul și valoarea nominală sau, în absența unei valori nominale, echivalentul contabil al acțiunilor subscrise în cursul exercitiului financiar în limitele capitalului autorizat.

Dacă societatea nu are capital autorizat, potrivit legii, se prezintă cuantumul capitalului subscris.

Dacă societatea are capital autorizat, potrivit legii, se prezintă cuantumul acestuia, precum și cuantumul capitalului subscris la înființarea societății sau la autorizarea societății pentru începerea activității și în momentul oricărei modificări a capitalului autorizat;

i) dacă există mai multe categorii de acțiuni, numărul și valoarea nominală sau, în absența unei valori nominale, echivalentul contabil al acțiunilor din fiecare categorie;

j) existența oricăror certificate de participare, obligațiuni convertibile, warante, opțiuni sau valori mobiliare sau drepturi similare, cu indicarea numărului acestora și a drepturilor pe care le conferă;

k) denumirea, sediul principal sau sediul social si forma juridica a fiecareia dintre entitatile la care entitatea raportoare este asociata cu raspundere nelimitata;

l) denumirea si sediul social al entitatii care intocmeste situatiile financiare anuale consolidate ale celui mai mare grup din care entitatea raportoare face parte in calitate de filiala;

m) denumirea si sediul social al entitatii care intocmeste situatiile financiare anuale consolidate ale celui mai mic grup din care entitatea raportoare face parte in calitate de filiala si care este inclus in grupul de entitati mentionat la lit. l);

n) locul de unde pot fi obtinute copii ale situatiilor financiare anuale consolidate mentionate la lit. l) si m), cu conditia ca acestea sa fie disponibile;

o) propunerea de distribuire a profitului sau de acoperire a pierderii sau, acolo unde este cazul, distribuirea profitului sau acoperirea pierderii;

p) natura si scopul comercial ale angajamentelor entitatii care nu sunt incluse in bilant, precum si impactul financiar al acelor angajamente asupra acesteia, cu conditia ca riscurile sau beneficiile care decurg din aceste angajamente sa fie semnificative si in masura in care divulgarea acestor riscuri sau beneficii este necesara pentru evaluarea pozitiei financiare a entitatii;

q) natura si efectele financiare ale evenimentelor semnificative care apar ulterior datei bilantului si care nu sunt reflectate in contul de profit si pierdere sau in bilant; si

r) tranzactiile incheiate de entitate cu partile legate, inclusiv suma acestor tranzactii, natura relatiei cu partile legate si alte informatii referitoare la tranzactiile care sunt necesare pentru intelegerea pozitiei financiare a entitatii.

Informatiile referitoare la tranzactii individuale pot fi agregate dupa natura lor, cu exceptia cazului in care sunt necesare informatii separate pentru intelegerea efectelor tranzactiilor cu partea legata asupra pozitiei financiare a entitatii.

472. - (1) In notele explicative la situatiile financiare, entitatile mijlocii si mari, precum si entitatile de interes public prezinta, pe langa informatiile cerute conform pct. 468 - 471 si oricaror altor dispozitii ale prezentelor reglementari, informatii referitoare la urmatoarele aspecte:

a) cifra de afaceri neta, defalcata pe segmente de activitati si pe piete geografice, in masura in care aceste segmente si piete difera substantial unele fata de altele, tinand seama de modul de organizare a vanzarii de produse si a furnizarii de servicii; si

b) totalul onorariilor aferente exercitiului financiar percepute de fiecare auditor statutar sau firma de audit pentru auditul statutar al situatiilor financiare anuale si totalul onorariilor percepute de fiecare auditor statutar sau firma de audit pentru alte servicii de asigurare, pentru servicii de consultanta fiscala si pentru alte servicii decat cele de audit.

(2) Informatiile mentionate la alin. (1) lit. a) pot fi omise, daca prezentarea acestora ar aduce prejudicii grave entitatii. Orice astfel de omisiune este prezentata in notele explicative la situatiile financiare.

(3) Prevederile alin. (1) lit. b) nu se aplica situatiilor financiare anuale ale unei entitati atunci cand aceasta este inclusa in situatiile financiare anuale consolidate care trebuie intocmite potrivit sectiunii 8.2 "Obligatia de a intocmi situatii financiare anuale consolidate", cu conditia ca aceste informatii sa fie furnizate in notele explicative la situatiile financiare anuale consolidate.

(4) In cazul unui grup, informatiile mentionate la alin. (1) lit. b) se prezinta nu numai in ceea ce priveste auditorul grupului, dar si pentru fiecare auditor sau firma de audit implicat(a) in auditul grupului. Daca un auditor sau o firma de audit a auditat mai multe entitati din grup, totalul onorariilor financiare percepute de fiecare auditor statutar sau firma de audit se poate prezenta pe o baza agregata, in notele explicative la situatiile financiare anuale consolidate.

SECTIUNEA 6.4

Parti legate

473. - In intelesul prezentelor reglementari, o parte legata este o persoana sau o entitate care este legata entitatii care intocmeste situatii financiare, denumita in continuare entitate raportoare.

474. - O persoana sau un membru apropiat al familiei persoanei respective este legat(a) unei entitati raportoare daca acea persoana:

- (i) detine controlul sau controlul comun asupra entitatii raportoare;
- (ii) are o influenta semnificativa asupra entitatii raportoare; sau
- (iii) este un membru al personalului-cheie din conducerea entitatii raportoare sau a societatii-mama a entitatii raportoare.

475. - O entitate este legata unei entitati raportoare daca intruneste oricare dintre urmatoarele conditii:

- (i) entitatea si entitatea raportoare sunt membre ale aceluiasi grup (ceea ce inseamna ca fiecare societate-mama, filiala si filiala din acelasi grup este legata de cealalta);
- (ii) o entitate este entitate asociata sau entitate controlata in comun a celeilalte entitati (sau entitate asociata sau entitate controlata in comun a unui membru al grupului din care face parte cealalta entitate);
- (iii) ambele entitati sunt entitati controlate in comun ale aceluiasi tert;
- (iv) o entitate este entitate controlata in comun a unei terte entitati, iar cealalta este o entitate asociata a tertei entitati;
- (v) entitatea este un plan de beneficii postangajare in beneficiul angajatilor entitatii raportoare sau ai unei entitati legate entitatii raportoare. In cazul in care

chiar entitatea raportoare reprezinta ea insasi un astfel de plan, angajatorii sponsori sunt, de asemenea, legati entitatii raportoare;

(vi) entitatea este controlata sau controlata in comun de o persoana identificata la pct. 474;

(vii) o persoana identificata la pct. 474 subpct. (i) influenteaza semnificativ entitatea sau este un membru al personalului-cheie din conducerea entitatii (sau a societatii-mama a entitatii);

(viii) entitatea sau orice membru al unui grup din care aceasta face parte furnizeaza servicii personalului-cheie din conducerea entitatii raportoare sau al societatii-mama a entitatii raportoare.

476. - O tranzactie cu partile legate reprezinta un transfer de resurse, servicii sau obligatii intre o entitate raportoare si o parte legata, indiferent daca se percepe sau nu un pret.

477. - Membrii apropiati ai familiei unei persoane sunt acei membri ai familiei care se anticipeaza sa influenteze sau sa fie influentati de respectiva persoana in relatia lor cu entitatea si includ:

- a) copiii si sotul (sotia) sau partenerul de viata ai persoanei;
- b) copiii sotului (sotiei) sau partenerului de viata al persoanei; si
- c) persoanele care depind de persoana respectiva sau de sotul (sotia) sau partenerul de viata al acesteia.

478. - (1) O entitate legata cu o autoritate guvernamentala este o entitate care este controlata, controlata in comun sau influentata semnificativ de guvern.

(2) Guvern se refera la guvernul propriu-zis, la agentiile guvernamentale si la alte organisme similare de la nivel local, national sau international.

Toate entitatile

479. - Relatiile dintre o societate-mama si filialele sale trebuie prezentate indiferent daca au existat sau nu tranzactii intre ele. O entitate trebuie sa prezinte numele societatii-mama si, in cazul in care difera, partea care controleaza in ultima instanta. Daca nici societatea-mama, nici partea care controleaza in ultima instanta nu intocmeste situatii financiare anuale consolidate disponibile pentru uzul public, trebuie sa se prezinte si numele societatii-mama situate imediat deasupra societatii-mama a entitatii raportoare care intocmeste aceste situatii.

480. - Pct. 479 se refera la societatea-mama situata imediat deasupra societatii-mama a entitatii raportoare. Aceasta este prima societate-mama din grup imediat deasupra societatii-mama care intocmeste situatiile financiare anuale consolidate disponibile pentru uzul public.

481. - (1) O entitate trebuie sa prezinte informatiile privind modul de compensare a personalului-cheie din conducere per total si pe categorii de beneficii acordate acestuia.

(2) Daca o entitate obtine servicii din partea personalului-cheie din conducere de la o alta entitate ("entitatea de administrare"), entitatea respectiva nu este obligata sa aplice cerintele de la alin. (1) compensatiilor platite sau de platit de catre entitatea de administrare, angajatilor sau directorilor entitatii de administrare.

482. - (1) Daca o entitate a avut tranzactii cu partile legate pe parcursul perioadelor acoperite de situatiile financiare, aceasta trebuie sa prezinte natura relatiei cu partile legate, precum si informatiile cu privire la respectivele tranzactii si soldurile scadente, inclusiv angajamentele, necesare pentru ca utilizatorii sa inteleaga efectul potential al relatiei asupra situatiilor financiare. Aceste dispozitii de prezentare a informatiilor sunt in plus fata de cele prevazute la pct. 481 alin. (1). Prezentarea informatiilor trebuie sa includa cel putin:

- a) valoarea tranzactiilor;
- b) valoarea soldurilor scadente, inclusiv a angajamentelor, si:
 - (i) termenii si conditiile acestora, inclusiv daca sunt garantate, si natura contraprestatiei de decontat; si
 - (ii) detalii privind garantiile date sau primite;
- c) provizioanele privind creantele indoielnice aferente valorii soldurilor scadente; si
- d) cheltuiala recunoscuta in timpul perioadei cu privire la creantele nerecuperabile sau indoielnice datorate de partile legate.

(2) Trebuie prezentate, de asemenea, sumele suportate de entitate pentru furnizarea serviciilor privind personalul-cheie din conducere, care sunt efectuate de o entitate separata de administrare.

483. - Prezentarile de informatii prevazute la pct. 482 alin. (1) trebuie sa fie facute separat pentru fiecare dintre urmatoarele categorii:

- a) societatea-mama;
- b) entitatile care detin control comun sau exercita o influenta semnificativa asupra entitatii;
- c) filialele;
- d) entitatile asociate;
- e) entitatile controlate in comun in care entitatea este un asociat;
- f) personalul-cheie din conducerea entitatii sau a societatii-mama; si
- g) alte parti legate.

484. - Situatiile urmatoare sunt exemple de tranzactii care sunt prezentate daca sunt incheiate cu o parte legata:

- a) cumparari sau vanzari de bunuri (finite sau nu);
- b) cumparari sau vanzari de proprietati imobiliare si de alte active;
- c) prestare sau primire de servicii;
- d) contracte de leasing;
- e) transferuri de cercetare si dezvoltare;
- f) transferuri in cadrul acordurilor de licenta;
- g) transferuri in cadrul angajamentelor de finantare (inclusiv imprumuturi si contributii la capitalurile proprii in numerar sau in natura);
- h) acordarea de garantii personale si reale;
- i) angajamente de a lua masuri in cazul in care are sau nu are loc in viitor un anumit eveniment, inclusiv contractele cu titlu executoriu (recunoscute si nerecunoscute); si
- j) decontarea datoriilor in numele entitatii sau de catre entitate in numele partii legate.

485. - Elementele de natura similara pot fi prezentate agregat, cu exceptia cazului in care prezentarea separata este necesara pentru intelegerea efectelor tranzactiilor cu partile afiliate asupra situatiilor financiare ale entitatii.

Entitati legate cu o autoritate guvernamentala

486. - O entitate raportoare este scutita de la aplicarea dispozitiilor de prezentare a informatiilor de la pct. 482 alin. (1) in ceea ce priveste tranzactiile cu partile legate si soldurile scadente, inclusiv angajamentele, cu:

- a) un guvern care detine controlul sau controlul in comun sau exercita o influenta semnificativa asupra entitatii raportoare; si
- b) o alta entitate care este o parte legata, deoarece acelasi guvern detine controlul sau controlul in comun sau exercita o influenta semnificativa atat asupra entitatii raportoare, cat si asupra celeilalte entitati.

487. - Daca o entitate raportoare aplica derogarea de la pct. 486, aceasta va trebui sa prezinte urmatoarele informatii referitoare la tranzactiile si soldurile scadente aferente la care se face referire la pct. 486:

- a) numele guvernului si natura relatiei sale cu entitatea raportoare (adica control, control comun sau influenta semnificativa);
- b) urmatoarele informatii suficient de detaliat, astfel incat sa permita utilizatorilor situatiilor financiare ale entitatii sa inteleaga efectul tranzactiilor cu partile legate asupra situatiilor sale financiare:
 - (i) natura si valoarea fiecarei tranzactii semnificative in mod individual; si
 - (ii) indicatori calitativi sau cantitativi privind nivelul tranzactiilor, in cazul celorlalte tranzactii care sunt semnificative din punct de vedere colectiv, si nu individual. Tipurile de tranzactii sunt cele mentionate la pct. 484.

488. - In utilizarea rationamentului sau pentru a determina nivelul de detaliere ce va fi utilizat la prezentarea informatiilor in conformitate cu dispozitiile de la pct. 487 lit. b), entitatea raportoare va lua in considerare gradul de apropiere al relatiei cu partea afiliata si alti factori relevanti pentru stabilirea nivelului de importanta al tranzactiei, cum ar fi daca aceasta este:

- a) semnificativa din punctul de vedere al volumului;
- b) desfasurata in conditii care sunt in afara pietei;
- c) in afara activitatilor zilnice normale ale unei entitati, cum ar fi cumpararea si vanzarea activitatilor;
- d) prezentata autoritatilor de reglementare sau de supraveghere;
- e) raportata conducerii superioare;
- f) supusa aprobarii actionarilor.

CAPITOLUL 7

Raportul administratorilor

489. - (1) Consiliul de administratie elaboreaza pentru fiecare exercitiu financiar un raport, denumit in continuare raportul administratorilor, care contine o prezentare fidela a dezvoltarii si performantei activitatilor entitatii si a pozitiei sale, precum si o descriere a principalelor riscuri si incertitudini cu care aceasta se confrunta.

(2) Aceasta prezentare este o analiza echilibrata si cuprinzatoare a dezvoltarii si performantei activitatilor entitatii si a pozitiei sale, corelata cu dimensiunea si complexitatea activitatilor.

490. - Raportul administratorilor se aproba de consiliul de administratie si se semneaza in numele acestuia de presedintele consiliului.

491. - (1) In masura in care este necesar pentru a intelege dezvoltarea, performanta sau pozitia entitatii, analiza cuprinde indicatori-cheie de performanta financiari si, atunci cand este cazul, nefinanciari relevanti pentru activitatile specifice, inclusiv informatii referitoare la aspecte de mediu si de personal. In prezentarea analizei, raportul administratorilor contine, atunci cand este cazul, referiri si explicatii suplimentare privind sumele raportate in situatiile financiare anuale.

(2) Raportul administratorilor ofera, de asemenea, informatii despre:

- a) dezvoltarea previzibila a entitatii;
- b) activitatile din domeniul cercetarii si dezvoltarii;
- c) informatii privind achiziitiile propriilor actiuni, si anume:
 - motivele achizitiilor efectuate in cursul exercitiului financiar;
 - numarul si valoarea nominala sau, in absenta acesteia, echivalentul contabil al actiunilor achizitionate si instrainate in cursul exercitiului financiar si proportia din capitalul subscris pe care acestea o reprezinta;

- in cazul achizitiei si instrainarii cu titlu oneros, contravaloarea actiunilor;
- numarul si valoarea nominala sau, in absenta acesteia, echivalentul contabil al tuturor actiunilor achizitionate si detinute de entitate si proportia din capitalul subscris pe care acestea o reprezinta;

d) existenta de sucursale ale entitatii;

e) in ceea ce priveste utilizarea de catre entitate a instrumentelor financiare, daca sunt semnificative pentru evaluarea activelor sale, a datoriilor, a pozitiei financiare si a profitului sau pierderii:

- obiectivele si politicile entitatii in materie de management al riscului financiar; si

- expunerea entitatii la riscul de pret, riscul de credit, riscul de lichiditate si la riscul fluxului de numerar.

492. - Microentitatile si entitatile mici nu sunt obligate sa prezinte informatiile nefinanciare prevazute la pct. 491 alin. (1).

Declaratia nefinanciara

492¹. - (1) Entitatile de interes public care, la data bilantului, depasesc criteriul de a avea un numar mediu de 500 de salariati in cursul exercitiului financiar includ in raportul administratorilor o declaratie nefinanciara care contine, in masura in care acestea sunt necesare pentru intelegerea dezvoltarii, performantei si pozitiei entitatii si a impactului activitatii sale, informatii privind cel putin aspectele de mediu, sociale si de personal, respectarea drepturilor omului, combaterea coruptiei si a darii de mita, inclusiv:

a) o descriere succinta a modelului de afaceri al entitatii;

b) o descriere a politicilor adoptate de entitate in legatura cu aceste aspecte, inclusiv a procedurilor de diligena necesara aplicate;

c) rezultatele politicilor respective;

d) principalele riscuri legate de aceste aspecte care decurg din operatiunile entitatii, inclusiv, atunci cand este relevant si proportional, relatiile sale de afaceri, produsele sau serviciile sale care ar putea avea un impact negativ asupra domeniilor respective si modul in care entitatea gestioneaza riscurile respective;

e) indicatori-cheie de performanta nefinanciara relevanti pentru activitatea specifica a entitatii.

(2) Daca entitatea nu pune in aplicare politici in ceea ce priveste unul sau mai multe dintre aspectele mentionate la alin. (1), declaratia nefinanciara ofera o explicatie clara si motivata cu privire la aceasta optiune.

(3) Declaratia nefinanciara mentionata la alin. (1) contine, dupa caz, trimiteri si explicatii suplimentare privind sumele raportate in situatiile financiare anuale individuale.

(4) Informatiile referitoare la evolutiile iminente sau aspectele in curs de negociere pot fi omise in cazuri exceptionale in care, potrivit avizului justificat in mod corespunzator al membrilor organelor administrative, de conducere si

de supraveghere, care actioneaza in limitele competentelor conferite de legislatia nationala si poarta o raspundere colectiva pentru avizul respectiv, prezentarea acestor informatii ar aduce prejudicii grave pozitiei comerciale a entitatii, cu conditia ca aceste omisiuni sa nu impiedice o intelegere corecta si echilibrata a dezvoltarii, performantei si pozitiei entitatii si a impactului activitatii sale.

(5) La solicitarea prezentarii informatiilor mentionate la alin. (1), entitatile se pot baza pe cadrele nationale, ale Uniunii sau internationale. In acest caz, entitatile specifica cadrele pe care s-au bazat.

(6) Declaratia nefinanciara trebuie sa contina, in ceea ce priveste aspectele legate de mediu, detalii privind impactul actual si previzibil al operatiunilor entitatii asupra mediului si, dupa caz, asupra sanatatii si a sigurantei, utilizarea de energie regenerabila si neregenerabila, emisiile de gaze cu efect de sera, utilizarea apei si poluarea aerului. In ceea ce priveste aspectele sociale si de personal, informatiile furnizate in declaratia nefinanciara se pot referi la actiunile intreprinse pentru a asigura egalitatea de gen, punerea in aplicare a conventiilor fundamentale ale Organizatiei Internationale a Muncii, conditiile de munca, dialogul social, respectarea dreptului lucratorilor de a fi informati si consultati, respectarea drepturilor sindicale, sanatatea si siguranta la locul de munca, dialogul cu comunitatile locale si/sau actiunile intreprinse pentru a asigura protectia si dezvoltarea acestor comunitati. In ceea ce priveste drepturile omului, combaterea coruptiei si a darii de mita, declaratia nefinanciara poate include informatii privind prevenirea abuzurilor in materie de drepturile omului si/sau privind instrumentele instituite pentru combaterea coruptiei si a darii de mita.

(7) Declaratia nefinanciara include, de asemenea, consecintele asupra schimbarii climatice pe care le au activitatea entitatii si utilizarea bunurilor si serviciilor pe care aceasta le produce, ca si asupra angajamentelor sale in favoarea dezvoltarii durabile, a luptei impotriva risipei alimentare si in favoarea luptei impotriva discriminarii si a promovarii diversitatii.

(8) Informatiile solicitate potrivit prevederilor prezentului punct nu sunt limitative.

492². - Se considera ca entitatile care indeplinesc obligatia prevazuta la pct. 492¹ si-au indeplinit obligatia legata de analiza informatiilor nefinanciare prevazuta la pct. 491 alin. (1).

492³. - O entitate care este filiala este scutita de obligatia prevazuta la pct. 492¹ daca entitatea respectiva si filialele sale sunt incluse in raportul consolidat al administratorilor sau in raportul separat al unei alte entitati, intocmit in conformitate cu prevederile pct. 492¹ - 492⁵ si pct. 554 - 556.

492⁴. - (1) Daca o entitate intocmeste un raport separat corespunzator aceluiasi exercitiu financiar, indiferent daca acest raport se bazeaza sau nu pe cadrele nationale, ale Uniunii sau internationale, care cuprinde informatiile cerute pentru declaratia nefinanciara, asa cum se prevede la pct. 492¹,

entitatea respectiva este scutita de obligatia de a intocmi declaratia nefinanciara prevazuta la pct. 492¹, cu conditia ca acest raport separat:

- a) sa fie publicat impreuna cu raportul administratorilor, in conformitate cu prevederile sectiunii 9.1. "Obligatia generala de publicare"; sau*
- b) sa fie pus la dispozitia publicului intr-un termen rezonabil care sa nu depaseasca 6 luni de la data bilantului, pe site-ul entitatii, si sa fie mentionat in raportul administratorilor.*

(2) Prevederile pct. 492² se aplica similar si entitatilor care elaboreaza un raport separat, astfel cum se prevede la alin. (1).

492⁵. - Auditorul statutar sau firma de audit statutar verifica daca s-a furnizat declaratia nefinanciara mentionata la pct. 492¹ sau raportul separat mentionat la pct. 492⁴.

CAPITOLUL 8

Situatii financiare anuale consolidate si rapoarte consolidate

SECTIUNEA 8.1

Domeniul de aplicare al situatiilor financiare anuale consolidate si al rapoartelor consolidate

493. - (1) In aplicarea prezentului capitol, o societate-mama si toate filialele sale sunt entitati care trebuie consolidate, in cazul in care societatea-mama este o entitate careia i se aplica prevederile prezentelor reglementari.

(2) Pentru fiecare grup de societati trebuie identificate societatea-mama, precum si data de la care aceasta dobandeste controlul asupra filialelor.

(3) Entitatile obligate sa intocmeasca situatii financiare anuale consolidate si care au ales sa aplice Reglementarile contabile conforme cu Standardele internationale de raportare financiara aplica in scopul intocmirii situatiilor financiare anuale consolidate prevederile reglementarilor respective.

SECTIUNEA 8.2

Obligatia de a intocmi situatii financiare anuale consolidate

494. - (1) Orice entitate trebuie sa intocmeasca situatii financiare anuale consolidate si un raport consolidat al administratorilor daca entitatea respectiva (societatea-mama):

a) detine majoritatea drepturilor de vot ale actionarilor sau asociatilor intr-o alta entitate, denumita in continuare filiala;

b) este actionar sau asociat al unei filiale si are dreptul de a numi sau revoca majoritatea membrilor organelor de administratie, conducere sau de supraveghere ale acelei filiale;

c) este actionar sau asociat al unei filiale si are dreptul de a exercita o influenta dominanta asupra acelei filiale, in temeiul unui contract incheiat cu

entitatea in cauza sau al unei clauze din actul constitutiv sau statut, daca legislatia aplicabila filialei permite astfel de contracte sau clauze;

d) este actionar sau asociat al unei entitati si majoritatea membrilor organelor de administratie, conducere sau de supraveghere ale entitatii in cauza (filiala) care au indeplinit aceste functii in cursul exercitiului financiar, in cursul exercitiului financiar precedent si pana in momentul intocmirii situatiilor financiare anuale consolidate, au fost numiti doar ca rezultat al exercitarii drepturilor sale de vot; sau

e) este actionar sau asociat al unei entitati si detine singura controlul asupra majoritatii drepturilor de vot ale actionarilor sau asociatilor acelei entitati (filiala), ca urmare a unui acord incheiat cu alti actionari sau asociati ai acelei filiale.

(2) Prevederile alin. (1) lit. d) nu se aplica daca o parte terta detine drepturile mentionate la alin. (1) lit. a), b) sau c) in ceea ce priveste entitatea respectiva.

495. - In afara cazurilor mentionate la pct. 494, orice entitate trebuie sa intocmeasca situatii financiare anuale consolidate si un raport consolidat al administratorilor daca entitatea respectiva (societatea-mama) detine puterea de a exercita sau exercita efectiv o influenta dominanta sau controlul asupra unei alte entitati (filiala).

496. - In aplicarea pct. 494 alin. (1) lit. a), b), d) si e), drepturile de vot si drepturile de numire sau de revocare ale oricarei alte filiale, precum si cele ale oricarei persoane care actioneaza in nume propriu, dar in contul societatii-mama sau al unei alte filiale, se adauga la cele ale societatii-mama.

Drepturi de vot potentiale

497. - Cand exista drepturi de vot potentiale, partea de profit sau pierdere si modificarile capitalurilor proprii alocate societatii-mama si intereselor care nu controleaza la intocmirea situatiilor financiare anuale consolidate se vor stabili numai pe baza participatiilor existente in capitalurile proprii si nu reflecta posibila exercitare sau conversie a drepturilor de vot potentiale, cu exceptia cazului in care se aplica dispozitiile de la pct. 498.

498. - In unele situatii, o entitate detine, de fapt, participatii existente in capitalurile proprii ca urmare a unei tranzactii care ii ofera entitatii, la acel moment, accesul la veniturile asociate unei participatii in capitalurile proprii. In astfel de situatii, partea alocata societatii-mama si intereselor care nu controleaza la intocmirea situatiilor financiare anuale consolidate se va stabili prin luarea in considerare a unei posibile exercitari a acelor drepturi de vot potentiale, care ii ofera entitatii, la acel moment, accesul la venituri.

499. - In aplicarea pct. 494 alin. (1) lit. a), b), d) si e), drepturile mentionate la pct. 496 se reduc cu drepturile:

a) aferente actiunilor detinute in contul unei persoane care nu este nici societatea-mama, nicio filiala a acesteia; sau

b) aferente actiunilor detinute drept garantie, cu conditia ca drepturile in cauza sa fie exercitate in conformitate cu instructiunile primite; sau

c) aferente actiunilor detinute pentru acordarea unor imprumuturi ca parte a activitatilor obisnuite, cu conditia ca drepturile de vot sa fie exercitate in contul persoanei care ofera garantia.

500. - Pentru aplicarea prevederilor pct. 494 alin. (1) lit. a), d) si e), totalul drepturilor de vot ale actionarilor sau asociatilor in filiala trebuie redus cu drepturile de vot aferente actiunilor detinute de acea entitate, de catre o filiala a acesteia sau de catre o persoana care actioneaza in nume propriu, dar in contul acelor entitati.

501. - (1) Cu respectarea prevederilor pct. 504, o societate-mama si toate filialele sale trebuie consolidate, indiferent de locul unde sunt situate sediile sociale ale acelor filiale.

(2) In aplicarea alin. (1), orice filiala a unei filiale se considera filiala a societatii-mama care este societatea-mama a entitatii care urmeaza sa fie consolidata.

SECTIUNEA 8.3

Exceptari de la obligatia de consolidare

502. - (1) Grupurile mici si mijlocii sunt exceptate de la obligatia de a intocmi situatii financiare anuale consolidate si un raport consolidat al administratorilor, cu exceptia cazului in care una dintre entitatile afiliate este o entitate de interes public.

(2) In scopul determinarii criteriilor de marime in functie de care se stabileste obligatia de consolidare se procedeaza la insumarea indicatorilor referitori la totalul activelor, cifra de afaceri neta si numarul mediu de salariati, aferenti fiecarei entitati de consolidat, determinati pe baza ultimelor situatii financiare anuale ale acelor entitati.

(3) Criteriile de marime in functie de care se stabileste obligatia de consolidare se determina pe baza situatiilor financiare anuale ale societatii-mama si ale filialelor sale.

503. - (1) *Prin derogare de la prevederile pct. 502 alin. (1), o societate-mama este scutita de la obligatia elaborarii situatiilor financiare anuale consolidate si a raportului consolidat al administratorilor (societate scutita) atunci cand ea*

insasi este o filiala, inclusiv o entitate de interes public, iar propria sa societate-mama are sediul in Romania, in unul dintre urmatoarele doua cazuri:

- a) societatea-mama a societatii scutite detine toate actiunile societatii scutite. In acest sens nu se iau in considerare actiunile la societatea scutita, detinute de membrii organelor sale de administratie, conducere sau de supraveghere, in temeiul unei obligatii legale sau prevazute in actul constitutiv ori statut; sau
- b) societatea-mama a societatii scutite detine 90% ori mai mult din actiunile societatii scutite, iar restul actionarilor sau asociatilor entitatii in cauza au aprobat scutirea.

(2) Scutirile prevazute la alin. (1) trebuie sa indeplineasca cumulativ urmatoarele conditii:

- a) societatea scutita si, cu respectarea prevederilor pct. 504, toate filialele sale sunt consolidate in situatiile financiare ale unui grup mai mare de entitati, a carui societate-mama are sediul in Romania;
- b) situatiile financiare anuale consolidate mentionate la lit. a) si raportul consolidat al administratorilor ale grupului mai mare de entitati sunt intocmite de societatea-mama a grupului in cauza, in conformitate cu legislatia nationala;
- c) notele explicative la situatiile financiare anuale ale societatii scutite prezinta:

(i) denumirea si sediul social ale societatii-mama care intocmeste situatiile financiare anuale consolidate mentionate la lit. a); si

(ii) scutirea de la obligatia de a intocmi situatii financiare anuale consolidate si un raport consolidat al administratorilor.

(3) Scutirile prevazute de prezentul punct nu se aplica daca situatiile financiare anuale consolidate sau raportul consolidat al administratorilor sunt necesare:

- a) pentru informarea salariatilor sau a reprezentantilor acestora; sau
- b) la solicitarea unei autoritati administrative sau judecatoresti in scopuri proprii de informare.

504. - O entitate, inclusiv o entitate de interes public, poate fi exclusa din situatiile financiare anuale consolidate daca este indeplinita cel putin una dintre urmatoarele conditii:

a) in cazurile extrem de rare in care informatiile necesare pentru intocmirea situatiilor financiare anuale consolidate in conformitate cu prezentele reglementari nu pot fi obtinute fara cheltuieli disproportionale sau intarzieri nejustificate;

b) actiunile sau partile sociale ale entitatii in cauza sunt detinute exclusiv in vederea vanzarii lor ulterioare; sau

c) restrictii severe pe termen lung impiedica in mod substantial exercitarea de catre societatea-mama a drepturilor sale asupra activelor sau conducerii entitatii in cauza.

505. - Cu respectarea prevederilor pct. 50, pct. 493 alin. (1) si pct. 502 alin. (1), o societate-mama, inclusiv o entitate de interes public, este scutita de obligatia de a intocmi situatii financiare anuale consolidate daca:

a) are numai filiale care sunt nesemnificative atat la nivel individual, cat si la nivel colectiv; sau

b) toate filialele sale pot fi excluse din consolidare in temeiul pct. 504.

SECTIUNEA 8.4

Intocmirea situatiilor financiare anuale consolidate

506. - Capitolele 2 "Dispozitii si principii generale" si 4 "Bilantul si contul de profit si pierdere" se aplica in privinta situatiilor financiare anuale consolidate, tinand cont de ajustarile esentiale care decurg din caracteristicile specifice ale situatiilor financiare anuale consolidate comparativ cu situatiile financiare anuale individuale.

Proceduri de consolidare

A. Bilant consolidat

507. - (1) Activele si datoriile entitatilor incluse in consolidare se incorporeaza in totalitate in bilantul consolidat.

(2) In scopul intocmirii situatiilor financiare anuale consolidate se combina elemente similare de active, datorii si capitaluri proprii, respectiv venituri si cheltuieli ale societatii-mama cu cele ale filialelor.

508. - (1) Valorile contabile ale actiunilor sau partilor sociale in capitalul entitatilor incluse in consolidare se compenseaza cu proportia pe care o reprezinta in capitalurile proprii ale acestor entitati, astfel: compensarea se efectueaza pe baza valorilor juste ale activelor si datoriilor identificabile la data achizitiei actiunilor sau partilor sociale ori, in cazul in care achizitia are loc in doua sau mai multe etape, la data la care entitatea a devenit o filiala.

(2) Ca urmare, in vederea determinarii fondului comercial sau a fondului comercial negativ, societatea-mama trebuie sa evalueze activele identificabile dobandite si datoriile asumate la valorile lor juste de la data achizitiei. Aceasta cerinta se aplica si in cazul in care achizitia are loc in doua sau mai multe etape.

(3) In scopul compensarii prevazute la alin. (1) se compenseaza (elimina) valoarea contabila a investitiei facute de societatea-mama in fiecare filiala, cu partea societatii-mama din capitalul propriu al fiecarei filiale.

(4) In intelesul prezentelor reglementari, data achizitiei reprezinta data la care controlul asupra activelor nete sau operatiunilor entitatii achizitionate este transferat efectiv catre dobanditor.

(5) Orice diferenta rezultata din aplicarea alin. (1) se prezinta ca fond comercial in bilantul consolidat.

(6) Metodele utilizate pentru calcularea valorii fondului comercial si orice modificari semnificative ale acestei valori in raport cu exercitiul financiar precedent sunt prezentate in notele explicative la situatiile financiare.

(7) Fondul comercial negativ se transfera in contul de profit si pierdere consolidat in conformitate cu prevederile pct. 551.

509. - (1) In cazul in care actiunile sau partile sociale in filialele incluse in consolidare sunt detinute de alte persoane decat filialele respective, suma atribuabila acelor actiuni sau parti sociale trebuie prezentata separat in bilantul consolidat, la elementul "Interese care nu controleaza".

(2) Interesele care nu controleaza trebuie prezentate in bilantul consolidat in capitalurile proprii, separat de capitalurile proprii ale societatii-mama.

B. Contul de profit si pierdere consolidat

510. - Veniturile si cheltuielile entitatilor incluse in consolidare trebuie incorporate in totalitate in contul de profit si pierdere consolidat.

511. - (1) Suma oricarui profit sau oricarei pierderi atribuibile actiunilor sau partilor sociale mentionate la pct. 509 alin. (1) trebuie prezentata separat in contul de profit si pierdere consolidat, la elementul "Profitul sau pierderea aferent(a) intereselor care nu controleaza".

(2) O entitate trebuie sa atribuie profitul sau pierderea proprietarilor societatii-mama si intereselor care nu controleaza, chiar daca aceasta are drept urmare un sold deficitar al intereselor care nu controleaza.

Eliminare tranzactii dintre entitatile grupului

512. - (1) Situatiile financiare anuale consolidate prezinta activele, datoriile, pozitia financiara si profiturile sau pierderile entitatilor incluse in consolidare, ca si cum acestea ar fi o singura entitate. In special, din situatiile financiare anuale consolidate se elimina urmatoarele:

a) datoriile si creantele dintre entitati, inclusiv dividendele interne;
b) veniturile si cheltuielile aferente tranzactiilor dintre entitati; si
c) profiturile si pierderile rezultate din operatiuni efectuate intre entitati si care sunt incluse in valoarea contabila a activelor.

(2) Pierderile in interiorul grupului pot indica o depreciere care impune recunoasterea in situatiile financiare anuale consolidate.

SECTIUNEA 8.5

Data situatiilor financiare anuale consolidate

513. - (1) Situatiile financiare anuale consolidate se intocmesc la aceeasi data ca situatiile financiare anuale ale societatii-mama.

(2) Situatiile financiare anuale consolidate pot fi intocmite la o alta data, pentru a tine cont de data bilantului celor mai multe sau celor mai importante dintre entitatile incluse in consolidare, cu conditia:

a) ca acest fapt sa fie prezentat si justificat in notele explicative la situatiile financiare anuale consolidate;

b) sa fie luate in considerare sau prezentate evenimentele importante legate de activele si datoriile, de pozitia financiara si de profitul sau pierderea entitatii incluse in consolidare, care au intervenit intre data bilantului entitatii respective si data bilantului consolidat; si

c) daca data bilantului unei entitati precede sau este ulterioara datei bilantului consolidat cu mai mult de 3 luni, entitatea in cauza sa fie consolidata pe baza unor situatii financiare interimare intocmite la data bilantului consolidat.

514. - (1) Situatiile financiare ale societatii-mama si ale filialelor sale utilizate la intocmirea situatiilor financiare anuale consolidate trebuie sa aiba aceeasi data de raportare. Cand finalul perioadei de raportare pentru societatea-mama difera de cel al unei filiale, filiala va intocmi, in scopul consolidarii, informatii financiare suplimentare pentru aceeasi data ca situatiile financiare ale societatii-mama, pentru a permite societatii-mama sa consolideze informatiile financiare ale filialei, cu exceptia cazului in care este imposibil sa se procedeze astfel.

(2) Daca este imposibil sa se procedeze astfel, societatea-mama trebuie sa consolideze informatiile financiare ale filialei utilizand situatiile financiare cele mai recente ale filialei, ajustate pentru efectele celor mai semnificative tranzactii sau evenimente care au loc intre data situatiilor financiare respective si data situatiilor financiare anuale consolidate. In orice caz, diferenta dintre data situatiilor financiare ale filialei si data situatiilor financiare anuale consolidate nu trebuie sa fie mai mare de 3 luni, iar durata perioadelor de raportare si orice diferenta intre datele situatiilor financiare trebuie sa fie aceleasi de la o perioada la alta.

515. - (1) Atunci cand situatiile financiare ale unei entitati straine sunt intocmite la o data diferita de cea a entitatii raportoare, entitatea straina intocmeste deseori situatii suplimentare la aceeasi data la care sunt intocmite situatiile financiare ale entitatii raportoare. Cand nu se face acest lucru, se permite utilizarea unei date de raportare diferite, cu conditia ca diferenta sa nu fie mai mare de 3 luni si modificarile sa fie facute pentru efectele oricaror tranzactii semnificative sau ale altor evenimente care au loc intre datele diferite. Intr-un astfel de caz, activele si datoriile unei entitati straine sunt convertite la cursul de schimb valutar de la finalul perioadei de raportare a entitatii straine. Ajustarile sunt facute pentru schimbarile semnificative ale cursurilor de schimb valutar pana la finalul perioadei de raportare a entitatii raportoare. Aceeasi abordare se utilizeaza atunci

cand se aplica metoda punerii in echivalenta pentru entitatile asociate si entitatile controlate in comun.

(2) Orice fond comercial aparut la achizitionarea unei entitati straine si orice ajustari de valoare justa ale valorilor contabile ale activelor si datoriilor aparute la achizitionarea respectivei entitati straine trebuie tratate ca active si datorii ale entitatii straine. Astfel, ele sunt exprimate in moneda entitatii straine si convertite la cursul de inchidere.

516. - In cazul in care componenta entitatilor incluse in consolidare s-a modificat semnificativ in cursul exercitiului financiar, situatiile financiare anuale consolidate cuprind informatii care sa dea sens comparatiei dintre seturile succesive de situatii financiare anuale consolidate. Aceasta obligatie poate fi indeplinita prin intocmirea unui bilant comparativ ajustat si a unui cont de profit si pierdere comparativ ajustat.

SECTIUNEA 8.6

Politici contabile si metode de evaluare

517. - (1) Activele si datoriile cuprinse in situatiile financiare anuale consolidate se evalueaza prin metode uniforme si in conformitate cu capitolul 2 "Dispozitii si principii generale".

(2) Daca un membru al grupului utilizeaza alte politici contabile decat cele adoptate in situatiile financiare anuale consolidate pentru tranzactii si evenimente asemanatoare in circumstante similare, la intocmirea situatiilor financiare anuale consolidate, pentru a asigura conformitatea cu politicile contabile ale grupului trebuie facute ajustari adecvate la situatiile financiare ale acelui membru al grupului.

518. - O entitate care intocmeste situatii financiare anuale consolidate aplica aceleasi metode de evaluare ca pentru propriile situatii financiare anuale.

519. - La intocmirea situatiilor financiare anuale consolidate se aplica, de asemenea, prevederile subsectiunii 3.4.2 "Evaluarea la valoarea justa a instrumentelor financiare".

520. - Daca instrumentele financiare sunt evaluate la valoarea justa, acest lucru este prezentat si justificat in notele explicative la situatiile financiare anuale consolidate.

521. - Daca activele si datoriile cuprinse in situatiile financiare anuale consolidate au fost evaluate de entitatile incluse in consolidare prin metode diferite de cele utilizate in scopul consolidarii, aceste active si datorii se

evaluateaza din nou conform metodelor utilizate pentru consolidare. In cazuri exceptionale, sunt permise derogari de la aceasta cerinta. Orice astfel de derogari se prezinta si se justifica in notele explicative la situatiile financiare anuale consolidate.

522. - Daca activele cuprinse in situatiile financiare anuale consolidate au facut obiectul unor ajustari de valoare exclusiv in scop fiscal, acestea se incorporeaza in situatiile financiare anuale consolidate doar dupa eliminarea ajustarilor respective.

SECTIUNEA 8.7

Entitati asociate si entitati controlate in comun

523. - (1) Daca o entitate inclusa in consolidare are entitati asociate sau entitati controlate in comun, acestea sunt prezentate ca element separat in bilantul consolidat, la elementul "Titluri puse in echivalenta", aplicandu-se metoda punerii in echivalenta.

(2) Metoda punerii in echivalenta este o metoda de contabilizare prin care investitia este initial recunoscuta la cost si ajustata ulterior in functie de modificarile post-achizitionare in cota investitorului din activele nete ale entitatii in care a investit. Profitul sau pierderea investitorului include cota sa din profitul sau pierderea entitatii in care a investit.

(3) Controlul comun reprezinta controlul partajat asupra unei entitati, convenit prin contract, care exista numai atunci cand deciziile legate de activitatile relevante necesita consimtamantul unanim al partilor care detin controlul comun.

(4) Daca o investitie intr-o entitate asociata devine o investitie intr-o entitate controlata in comun, iar o investitie intr-o entitate controlata in comun devine o investitie intr-o entitate asociata, atunci entitatea continua sa aplice metoda punerii in echivalenta.

SECTIUNEA 8.8

Dispozitii tranzitorii - trecerea de la metoda consolidarii proportionale la metoda punerii in echivalenta

524. - Atunci cand, la data aplicarii pentru prima data a prezentelor reglementari, pentru entitatile controlate in comun se impune trecerea de la metoda consolidarii proportionale la metoda punerii in echivalenta, investitia detinuta in entitatea controlata in comun se prezinta in situatiile financiare anuale consolidate conform noii metode, inclusiv pentru perioada anterioara celei de raportare. Acea investitie initiala trebuie sa fie evaluata ca agregat al valorilor contabile ale activelor si datoriilor pe care entitatea le-a consolidat anterior proportional, inclusiv orice fond comercial generat prin achizitie.

525. - (1) Daca, prin agregarea tuturor activelor si datoriilor consolidate anterior proportional rezulta active nete negative, o entitate trebuie sa evalueze daca are obligatii legale sau implicite aferente activelor nete negative si, in caz afirmativ, entitatea trebuie sa recunoasca datoria corespunzatoare. Daca entitatea concluzioneaza ca nu are obligatii legale sau implicite aferente activelor nete negative, aceasta nu trebuie sa recunoasca datoria corespunzatoare, ci recunoaste suma corespunzatoare diferentei respective pe seama rezultatului reportat (contul 1176 "Rezultatul reportat provenit din trecerea la aplicarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene").

(2) Entitatea trebuie sa prezinte acest fapt in notele explicative la situatiile financiare anuale consolidate, impreuna cu partea sa din pierderile nerecunoscute din entitatile controlate in comun, cumulat pana la data la care aplica pentru prima data prezentele reglementari.

526. - O entitate trebuie sa prezinte o defalcare a activelor si a datoriilor care au fost agregate intr-un singur element, corespunzator soldului investitiei la inceputul perioadei anterioare celei de raportare. Prezentarea respectiva de informatii trebuie sa fie intocmita intr-o maniera agregata pentru toate entitatile controlate in comun pentru care o entitate aplica dispozitiile tranzitorii de la prezenta sectiune.

SECTIUNEA 8.9

Exercitarea influentei semnificative

527. - Influenta semnificativa este capacitatea de a participa la luarea deciziilor privind politicile financiare si de exploatare ale entitatii in care s-a investit, fara a exercita un control asupra politicilor respective.

528. - Daca o entitate detine, direct sau indirect (de exemplu, prin filiale), 20% sau mai mult din drepturile de vot ale entitatii in care a investit, se presupune ca aceasta exercita o influenta semnificativa, cu exceptia cazului in care se poate demonstra clar ca nu este asa. Dimpotriva, daca investitorul detine, direct sau indirect (de exemplu, prin filiale), mai putin de 20% din drepturile de vot ale entitatii in care a investit, se presupune ca acesta nu exercita o influenta semnificativa, cu exceptia cazului in care o astfel de influenta poate fi clar demonstrata. O participatie substantiala sau majoritara a unui alt investitor nu exclude neaparat posibilitatea ca o entitate sa exercite o influenta semnificativa.

529. - Existenta influentei semnificative exercitate de o entitate este de obicei reflectata prin unul sau mai multe dintre urmatoarele moduri:

a) reprezentarea in consiliul de administratie sau in organul de conducere echivalent al entitatii in care s-a investit;

- b) participarea la procesul de elaborare a politicilor, inclusiv participarea la luarea deciziilor cu privire la dividende si alte distribuiiri;
- c) tranzactii semnificative intre entitate si entitatea in care aceasta a investit;
- d) interschimbarea personalului de conducere; sau
- e) furnizarea de informatii tehnice esentiale.

530. - (1) Atunci cand se evalueaza masura in care o entitate exercita sau nu o influenta semnificativa sunt luate in considerare existenta si efectul drepturilor de vot potentiale care sunt actualmente exercitabile sau convertibile, inclusiv drepturile de vot potentiale detinute de alte entitati. Drepturile de vot potentiale nu sunt actualmente exercitabile sau convertibile daca, de exemplu, nu pot fi exercitate sau convertite pana la o data viitoare sau pana la producerea unui eveniment viitor.

(2) Atunci cand se evalueaza masura in care drepturile de vot potentiale contribuie la exercitarea unei influente semnificative, entitatea examineaza toate faptele si circumstantele (inclusiv termenii exercitarii drepturilor de vot potentiale, precum si alte angajamente contractuale, analizate fie individual, fie in combinatie) care afecteaza drepturile potentiale, cu exceptia intentiilor conducerii si a capacitatii financiare de a exercita sau de a converti aceste drepturi potentiale.

531. - O entitate isi pierde influenta semnificativa asupra unei entitati in care s-a investit atunci cand isi pierde puterea de a participa la deciziile privind politicile financiare si de exploatare ale entitatii in care s-a investit. Pierderea influentei semnificative poate sa coincida sau nu cu o modificare a nivelurilor absolute sau relative de proprietate.

532. - (1) Atunci cand metoda punerii in echivalenta se aplica pentru prima data unei entitati asociate, respectiva entitate asociata se prezinta in bilantul consolidat la valoarea corespunzatoare proportiei de capitaluri proprii ale entitatii asociate reprezentate de interesul de participare in acea entitate asociata. Diferenta dintre aceasta suma si valoarea contabila calculata in conformitate cu regulile de evaluare prevazute la capitolele 2 "Dispozitii si principii generale" si 4 "Bilantul si contul de profit si pierdere" se prezinta separat in bilantul consolidat sau in notele explicative la situatiile financiare anuale consolidate. Aceasta diferenta se calculeaza la data la care metoda in cauza este aplicata pentru prima data.

(2) Aplicarea prevederilor alin. (1) se prezinta in notele explicative la situatiile financiare anuale consolidate.

(3) Diferenta mentionata la alin. (1) se calculeaza la data achizitionarii actiunilor sau partilor sociale sau, daca acestea au fost achizitionate in doua sau mai multe etape, la data la care entitatea a devenit o entitate asociata.

SECTIUNEA 8.10

Exercitarea controlului comun

533. - Controlul comun exista numai atunci cand este necesar consimtamantul unanim al partilor care controleaza in mod colectiv entitatea, pentru a decide cu privire la activitatile relevante. Pentru a evalua daca entitatea este controlata in comun de toate partile sau de un grup al partilor sau este controlata numai de una dintre parti, poate fi necesara aplicarea rationamentului.

534. - Uneori, prin angajamentul contractual se solicita un procentaj minim de drepturi de vot pentru a se lua decizii privind activitatile relevante ale entitatii in care s-a investit. Atunci cand acel procentaj minim de drepturi de vot se poate obtine prin mai multe combinatii de parti, trebuie sa se prevada care dintre parti (sau care combinatie de parti) trebuie sa fie unanim de acord cu deciziile privind activitatile relevante ale entitatii controlate in comun si, ca urmare, exercita controlul comun asupra acesteia.

535. - Cerinta cu privire la acordul unanim inseamna ca orice parte care detine controlul in comun asupra entitatii in care s-a investit poate impiedica oricare dintre celelalte parti sau un grup al partilor sa ia decizii unilaterale (cu privire la activitatile relevante) fara consimtamantul sau.

SECTIUNEA 8.11

Metoda punerii in echivalenta pentru entitatile asociate si entitatile controlate in comun

536. - (1) Partea unui grup intr-o entitate asociata sau intr-o entitate controlata in comun este data de suma pachetelor de actiuni detinute de societatea-mama si de filialele sale in respectiva entitate asociata sau entitate controlata in comun.

(2) Atunci cand o entitate asociata sau o entitate controlata in comun are filiale, entitati asociate sau entitati controlate in comun, profitul sau pierderea, precum si activele nete luate in considerare la aplicarea metodei punerii in echivalenta sunt cele recunoscute in situatiile financiare ale entitatii asociate sau ale entitatii controlate in comun (inclusiv cota din profitul sau pierderea entitatii asociate sau a entitatii controlate in comun si din activele nete ale entitatilor sale asociate si ale entitatilor controlate in comun) dupa efectuarea ajustarilor necesare pentru a se putea aplica politicile contabile uniforme.

537. - (1) Situatiile financiare ale entitatii cuprinse in consolidare trebuie intocmite utilizand politici contabile uniforme pentru tranzactii si evenimente asemanatoare care au loc in circumstante similare.

(2) Daca o entitate asociata sau o entitate controlata in comun utilizeaza politici contabile diferite fata de cele ale entitatii raportoare, pentru tranzactii si

evenimente asemanatoare care au loc in circumstante similare, trebuie realizate ajustari astfel incat politicile contabile ale entitatii asociate sau ale entitatii controlate in comun sa fie conforme cu cele ale entitatii raportoare, atunci cand aceasta foloseste situatiile financiare ale entitatii asociate sau ale entitatii controlate in comun la aplicarea metodei punerii in echivalenta.

538. - Daca activele sau datoriile unei entitati asociate au fost evaluate prin alte metode decat cele utilizate pentru consolidare in conformitate cu pct. 518 si 519, in scopul determinarii diferentei mentionate la pct. 532, acestea sunt evaluate din nou, prin metodele utilizate pentru consolidare.

539. - Valoarea corespunzatoare proportiei din capitalurile proprii ale entitatii asociate mentionate la pct. 532 alin. (1) se majoreaza sau se reduce cu valoarea oricarei variatii care a avut loc in cursul exercitiului financiar in proportia capitalurilor proprii ale entitatii asociate reprezentata de interesul de participare respectiv; aceasta se reduce cu valoarea dividendelor corespunzatoare interesului de participare respectiv.

540. - (1) Atunci cand exista drepturi de vot potentiale, interesul unei entitati intr-o entitate asociata sau o entitate controlata in comun este stabilit in exclusivitate pe baza participatiilor in capitalurile proprii existente si nu reflecta posibila exercitare sau conversie a drepturilor de vot potentiale.

(2) In scopul consolidarii se realizeaza ajustari adecvate ale cotei entitatii din profitul sau pierderea entitatii asociate sau a entitatii controlate in comun, dupa achizitie, pentru a lua in considerare pierderile din deprecierea unor active.

(3) Prevederile pct. 538 si 539 se aplica si in cazul entitatilor controlate in comun.

Situatii financiare anuale folosite pentru aplicarea metodei punerii in echivalenta

541. - (1) Cele mai recente situatii financiare disponibile ale entitatii asociate sau ale entitatii controlate in comun sunt folosite de entitatea raportoare la aplicarea metodei punerii in echivalenta. Cand finalul perioadei de raportare a entitatii este diferit fata de cel al entitatii asociate sau al entitatii controlate in comun, entitatea asociata sau entitatea controlata in comun intocmeste, pentru uzul entitatii care detine participatia, situatii financiare la aceeasi data de raportare ca cea a situatiilor financiare individuale ale entitatii raportoare, cu exceptia cazului in care este imposibil sa se procedeze astfel.

(2) Atunci cand, in conformitate cu alin. (1), situatiile financiare ale unei entitati asociate sau ale unei entitati controlate in comun, folosite la aplicarea metodei punerii in echivalenta, sunt intocmite pentru o data diferita de cea folosita de entitate, trebuie realizate ajustari pentru a lua in considerare efectele tranzactiilor sau ale evenimentelor semnificative care au avut loc intre aceasta

data si data situatiilor financiare ale entitatii. In orice caz, diferenta dintre finalul perioadei de raportare a entitatii asociate sau a entitatii controlate in comun si cel al perioadei de raportare a entitatii nu trebuie sa fie mai mare de trei luni. Durata perioadelor de raportare si orice diferenta dintre finalurile perioadelor de raportare vor fi aceleasi de la o perioada la alta.

542. - In masura in care diferenta pozitiva mentionata la pct. 532 alin. (1) nu poate fi inclusa intr-o categorie a elementelor de activ sau pasiv, aceasta este tratata in conformitate cu regulile aplicabile elementului "fond comercial", prevazute la pct. 132, 141 alin. (4), 142, 181 si 508 alin. (5) din reglementari.

543. - (1) Partea de profit sau pierdere a entitatilor asociate si entitatilor controlate in comun, atribuabila interesului de participare in aceste entitati, este prezentata separat in contul de profit si pierdere consolidat, la elementul "Profitul sau pierderea exercitiului financiar aferent(a) entitatilor asociate si entitatilor controlate in comun".

(2) Daca o entitate asociata sau o entitate controlata are in circulatie actiuni preferentiale cumulative, care sunt detinute de alte parti decat entitatea si sunt clasificate drept capitaluri proprii, atunci entitatea isi calculeaza cota din profit sau pierdere dupa ajustarea efectuata pentru a lua in considerare dividendele aferente unor asemenea actiuni, indiferent daca dividendele au fost sau nu declarate.

544. - (1) Daca cota unei entitati din pierderile unei entitati asociate sau a unei entitati controlate in comun este egala sau mai mare decat participatia acesteia in entitatea asociata sau entitatea controlata in comun, atunci entitatea intrerupe recunoasterea cotei sale din pierderile viitoare. Participatia intr-o entitate asociata sau intr-o entitate controlata in comun este valoarea contabila a investitiei in entitatea asociata sau in entitatea controlata in comun, stabilita prin folosirea metodei punerii in echivalenta, precum si orice interese pe termen lung care, in fond, fac parte din investitia neta a entitatii in respectiva entitate asociata sau entitate controlata in comun. De exemplu, un element pentru care decontarea nu este planificata si nici probabila intr-un viitor apropiat este, in fond, o extindere a investitiei entitatii in entitatea asociata sau in entitatea controlata in comun.

Astfel de elemente pot sa includa actiuni preferentiale, creante sau imprumuturi pe termen lung, inasa nu includ creante comerciale, datorii comerciale sau orice creanta pe termen lung pentru care exista garantii reale adecvate, cum ar fi imprumuturile garantate. Pierderile recunoscute prin metoda punerii in echivalenta care depasesc investitia entitatii in actiuni ordinare se imputa celorlalte componente ale interesului entitatii intr-o entitate asociata sau intr-o

entitate controlata in comun in ordinea inversa a vechimii lor (adica, prioritatea la lichidare).

(2) Dupa ce participatia entitatii este redusa la zero, se contabilizeaza pierderile suplimentare si se recunoaste o datorie doar in masura in care entitatea a suportat obligatii legale sau implicite ori a efectuat plati in numele entitatii asociate sau al entitatii controlate in comun. Daca entitatea asociata sau entitatea controlata in comun raporteaza ulterior profituri, entitatea reia recunoasterea cotei sale din aceste profituri doar dupa ce cota sa din profituri este egala cu cota din pierderi nerecunoscuta.

Pierderi din depreciere

545. - (1) Dupa aplicarea metodei punerii in echivalenta, inclusiv recunoasterea pierderilor entitatii asociate sau ale entitatii controlate in comun in conformitate cu pct. 544 alin. (1), entitatea stabileste daca este necesar sa se recunoasca vreo pierdere suplimentara din depreciere cu privire la investitia sa neta in entitatea asociata sau in entitatea controlata in comun.

(2) Deoarece fondul comercial care face parte din valoarea contabila a investitiei in entitatea asociata sau in entitatea controlata in comun nu este recunoscut separat, el nu este testat separat pentru depreciere. In schimb, valoarea contabila totala a investitiei este testata pentru depreciere, drept activ unic, ori de cate ori exista indicii ca investitia poate fi depreciata. O pierdere din depreciere recunoscuta in aceste circumstante nu se alocă niciunui activ, inclusiv fondul comercial, care face parte din valoarea contabila a investitiei in entitatea asociata sau in entitatea controlata in comun. In mod corespunzator, orice reluare a respectivei pierderi din depreciere este recunoscuta in masura in care valoarea recuperabila a investitiei creste ulterior.

546. - Eliminările prevazute la pct. 512 alin. (1) se efectueaza in masura in care elementele sunt cunoscute sau accesibile.

547. - Daca o entitate asociata intocmeste situatii financiare anuale consolidate, pct. 523 alin. (1), 532, 538, 539, 542, 543 alin. (1) si 546 se aplica capitalurilor proprii prezentate in respectivele situatii financiare anuale consolidate.

548. - Se poate renunta la aplicarea prevederilor referitoare la metoda punerii in echivalenta daca interesul de participare in capitalul entitatii asociate sau al entitatii controlate in comun nu este semnificativ.

SECTIUNEA 8.12

Conversia la cursul de inchidere si alte aspecte privind fondul comercial

549. - (1) Situatiile financiare anuale ale societatilor nerezidente sunt convertite dupa metoda cursului de inchidere.

Aceasta metoda presupune:

a) in bilant:

- exprimarea elementelor din bilant, cu exceptia capitalurilor proprii, la cursul de inchidere;

- exprimarea capitalurilor proprii la cursul istoric;

- inscrierea, ca element distinct al capitalurilor proprii, a unei diferente din conversie (ct. 107 "Diferente de curs valutar din conversie"), ce corespunde diferentei dintre capitalurile proprii la cursul de inchidere si capitalurile proprii la cursul istoric, precum si diferentei dintre rezultatul determinat in functie de cursul mediu sau cursul de schimb de la data tranzactiilor si rezultatul la cursul de inchidere.

Diferenta din conversie inscrisa in bilantul consolidat este repartizata intre societatea-mama si interesele care nu controleaza;

b) in contul de profit si pierdere - exprimarea veniturilor si a cheltuielilor la cursul mediu. Cand acesta fluctueaza semnificativ, veniturile si cheltuielile vor fi exprimate la cursurile de schimb de la data tranzactiilor.

(2) Cursul de inchidere este cursul de schimb de la data intocmirii bilantului.

550. - Durata de amortizare a fondului comercial pozitiv se determina de la data achizitiei actiunilor sau, in cazul in care achizitia are loc in doua sau mai multe etape, la data la care entitatea a devenit o filiala.

551. - (1) O valoare prezentata ca un element separat si care corespunde unui fond comercial negativ poate fi transferata in contul de profit si pierdere consolidat numai:

a) daca aceasta diferenta corespunde previziunii, la data achizitiei, a unor rezultate viitoare nefavorabile ale entitatii in cauza sau previziunii unor costuri pe care entitatea respectiva urmeaza sa le efectueze, in masura in care o asemenea previziune se materializeaza; sau

b) in masura in care diferenta corespunde unui castig realizat.

(2) In vederea recunoasterii fondului comercial negativ, o entitate trebuie sa se asigure ca nu au fost supraevaluate activele identificabile achizitionate si nu au fost omise sau subevaluate datoriile.

(3) In masura in care fondul comercial negativ se raporteaza la pierderi si cheltuieli viitoare asteptate, ce sunt identificate in planul pentru achizitie al achizitorului si pot fi masurate credibil, dar care nu reprezinta datorii identificabile la data achizitiei, acea parte a fondului comercial negativ trebuie recunoscuta ca venit in contul de profit si pierdere, atunci cand sunt recunoscute aceste pierderi si cheltuieli viitoare.

(4) In masura in care fondul comercial negativ nu se raporteaza la pierderi si cheltuieli viitoare asteptate si care pot fi masurate in mod credibil la data achizitiei, acest fond comercial negativ trebuie recunoscut ca venit in contul de profit si pierdere, dupa cum urmeaza:

a) valoarea fondului comercial negativ ce nu depaseste valorile juste ale activelor nemonetare identificabile achizitionate trebuie recunoscuta ca venit atunci cand beneficiile economice viitoare cuprinse in activele identificabile amortizabile achizitionate sunt consumate, deci, de-a lungul perioadei de viata utila ramasa a acelor active; si

b) valoarea fondului comercial negativ in exces fata de valorile juste ale activelor nemonetare identificabile achizitionate trebuie recunoscuta imediat ca venit.

SECTIUNEA 8.13

Notele explicative la situatiile financiare anuale consolidate

552. - Notele explicative la situatiile financiare anuale consolidate prezinta informatiile cerute conform pct. 468, 469, 471 si 472, pe langa orice alte informatii cerute conform altor prevederi ale prezentelor reglementari, intr-un mod care sa faciliteze evaluarea pozitiei financiare a entitatilor incluse in consolidare, luate in ansamblu, tinand cont de ajustarile esentiale care decurg din caracteristicile specifice ale situatiilor financiare anuale consolidate, comparativ cu situatiile financiare anuale individuale, inclusiv in urmatoarele cazuri:

a) la prezentarea tranzactiilor intre parti legate nu se includ tranzactiile intre parti legate incluse in consolidare, care sunt eliminate cu ocazia consolidarii; si

b) la prezentarea indemnizatiilor si a avansurilor si creditelor acordate membrilor organelor de administratie, de conducere si de supraveghere se prezinta numai sumele acordate membrilor organelor respective ale societatii-mama de catre societatea-mama si de filialele sale.

553. - (1) Pe langa informatiile prevazute la pct. 552, notele explicative la situatiile financiare anuale consolidate contin urmatoarele informatii cu privire la entitatile incluse in consolidare:

a) denumirile si sediile sociale ale entitatilor respective;

b) proportia de capital detinuta in entitatile respective, altele decat societatea-mama, de catre entitatile incluse in consolidare sau de catre persoanele care actioneaza in nume propriu, dar in contul acestor entitati; si

c) informatii privind conditiile mentionate la pct. 494 si 495, in urma aplicarii pct. 496, 499 si 500, pe baza carora a fost efectuata consolidarea. Aceasta mentiune poate fi inasa omisa in cazul in care consolidarea a fost efectuata in temeiul pct. 494 alin. (1) lit. a), iar proportia de capital este egala cu proportia de drepturi de vot detinute.

(2) Informatiile prevazute la alin. (1) sunt furnizate in ceea ce priveste entitatile excluse din consolidare pe motiv ca nu prezinta interes, conform pct. 59 si 505, si se furnizeaza explicatii cu privire la excluderea entitatilor mentionate la pct. 504.

(3) Notele explicative la situatiile financiare anuale consolidate contin, de asemenea, urmatoarele informatii:

a) denumirile si sediile sociale ale entitatilor asociate, respectiv controlate in comun, incluse in consolidare, in intelesul pct. 523 alin. (1), si proportia de capital al acestora detinuta de entitatile incluse in consolidare sau de persoane care actioneaza in nume propriu, dar in contul acestor entitati; si

b) in ceea ce priveste fiecare dintre entitatile, altele decat cele prevazute la alin. (1), alin. (2) si alin. (3) lit. a), in care entitatile incluse in consolidare detin, direct sau prin intermediul unor persoane care actioneaza in nume propriu, dar in contul acestor entitati, un interes de participare:

(i) denumirea si sediul social al entitatilor respective;

(ii) proportia de capital detinuta;

(iii) valoarea capitalurilor proprii, precum si profitul sau pierderea entitatii respective pentru ultimul exercitiu financiar pentru care au fost adoptate situatii financiare.

SECTIUNEA 8.14

Raportul consolidat al administratorilor

554. - Raportul consolidat al administratorilor cuprinde, pe langa informatiile prevazute de alte dispozitii ale prezentelor reglementari, cel putin informatiile cerute conform prevederilor capitolului 7 "Raportul administratorilor", tinand cont de ajustarile esentiale care decurg din caracteristicile specifice ale unui raport consolidat al administratorilor, comparativ cu un raport al administratorilor, intr-un mod care sa faciliteze evaluarea pozitiei entitatilor incluse in consolidare, luate in ansamblu.

555. - La prezentarea de detalii privind actiunile sau partile sociale proprii detinute, raportul consolidat al administratorilor indica numarul si valoarea nominala sau, in absenta unei valori nominale, echivalentul contabil al tuturor actiunilor sau partilor sociale ale societatii-mama detinute de ea insasi, de filiale ale acesteia sau de o persoana care actioneaza in nume propriu, dar in contul oricareia dintre acele entitati. Aceste informatii pot fi prezentate in notele explicative la situatiile financiare anuale consolidate.

556. - Atunci cand se solicita un raport consolidat al administratorilor, pe langa raportul administratorilor, cele doua rapoarte pot fi prezentate sub forma unui singur raport. In acest caz, auditorul trebuie sa verifice atat situatiile financiare anuale individuale, cat si situatiile financiare anuale consolidate, prin raportare la acel unic raport consolidat al administratorilor.

Declaratia nefinanciara consolidata

556¹. - (1) *Entitatile de interes public care sunt societati-mama ale unui grup, care, la data bilantului pe o baza consolidata, depasesc criteriul de a avea un numar mediu de 500 de salariatii in cursul exercitiului financiar, includ in raportul consolidat al administratorilor o declaratie nefinanciara consolidata care contine, in masura in care acestea sunt necesare pentru intelegerea dezvoltarii, performantei si pozitiei grupului si a impactului activitatii sale, informatii privind cel putin aspectele de mediu, sociale si de personal, respectarea drepturilor omului, combaterea coruptiei si a darii de mita, inclusiv:*

- a) o descriere succinta a modelului de afaceri al grupului;*
- b) o descriere a politicilor adoptate de grup in legatura cu aceste aspecte, inclusiv a procedurilor de diligena necesara aplicate;*
- c) rezultatele politicilor respective;*
- d) principalele riscuri legate de aceste aspecte care decurg din operatiunile grupului, inclusiv, atunci cand este relevant si proportional, relatiile de afaceri, produsele sau serviciile sale care ar putea avea un impact negativ asupra domeniilor respective si modul in care grupul gestioneaza riscurile respective;*
- e) indicatori-cheie de performanta nefinanciara relevanti pentru activitatile specifice.*

(2) Daca grupul nu pune in aplicare politici in ceea ce priveste unul sau mai multe dintre aspectele mentionate la alin. (1), declaratia nefinanciara consolidata ofera o explicatie clara si motivata in acest sens.

(3) Declaratia nefinanciara consolidata mentionata la alin. (1) contine, dupa caz, trimiteri si explicatii suplimentare privind sumele raportate in situatiile financiare anuale consolidate.

(4) Informatiile referitoare la evolutiile iminente sau aspectele in curs de negociere pot fi omise in cazuri exceptionale in care, potrivit avizului justificat in mod corespunzator al membrilor organelor administrative, de conducere si de supraveghere, care actioneaza in limitele competentelor conferite de legislatia nationala si poarta o raspundere colectiva pentru avizul respectiv, prezentarea acestor informatii ar aduce prejudicii grave pozitiei comerciale a grupului, cu conditia ca aceste omisiuni sa nu impiedice o intelegere corecta si echilibrata a dezvoltarii, performantei si pozitiei grupului si a impactului activitatii sale.

(5) Pentru prezentarea informatiilor mentionate la alin. (1), societatea-mama se poate baza pe cadrele nationale, ale Uniunii sau internationale, societatea-mama precizand in acest caz cadrele pe care s-a bazat.

(6) Informatiile solicitate potrivit prevederilor prezentului punct nu sunt limitative.

556². - *Se considera ca o societate-mama care indeplineste obligatia prevazuta la pct. 556¹ a respectat obligatia legata de analiza informatiilor nefinanciare prevazuta la pct. 491 alin. (1) si pct. 554 - 556.*

556³. - O societate-mama care este, de asemenea, filiala este scutita de obligatia prevazuta la pct. 556¹ daca respectiva societate-mama scutita si filialele sale sunt incluse in raportul consolidat al administratorilor sau in raportul separat al unei alte entitati, intocmit in conformitate cu prevederile prezentei sectiuni.

556⁴. - (1) Daca o societate-mama intocmeste un raport separat corespunzator aceluasi exercitiu financiar, care se refera la intregul grup, indiferent daca acest raport se bazeaza sau nu pe cadrele nationale, ale Uniunii sau internationale, care cuprinde informatiile cerute pentru declaratia nefinanciara consolidata, asa cum se prevede la pct. 556¹, respectiva societate-mama este scutita de obligatia de a intocmi declaratia nefinanciara consolidata prevazuta la pct. 556¹, cu conditia ca acest raport separat:

a) sa fie publicat impreuna cu raportul consolidat al administratorilor, in conformitate cu prevederile sectiunii 9.1. "Obligatia generala de publicare"; sau

b) sa fie pus la dispozitia publicului intr-un termen rezonabil care nu depaseste 6 luni de la data bilantului, pe site-ul societatii-mama, si sa fie mentionat in raportul consolidat al administratorilor.

(2) Prevederile pct. 556² se aplica similar si societatilor-mama care elaboreaza un raport separat, astfel cum se prevede la alin. (1).

556⁵. - Auditorul statutar sau firma de audit verifica daca s-a furnizat declaratia nefinanciara consolidata mentionata la pct. 556¹ sau raportul separat mentionat la pct. 556⁴.

CAPITOLUL 9

Aprobarea, semnarea si publicarea situatiilor financiare anuale

557. - (1) Situatiile financiare anuale se intocmesc si se publica, potrivit legii, in moneda nationala.

(2) Situatiile financiare anuale sunt semnate de persoanele in drept, cuprinzand:

- numele si prenumele persoanei care le-a intocmit, inscise in clar;
- calitatea acesteia (director economic, contabil-sef sau alta persoana desemnata prin decizie scrisa de administrator, persoana autorizata potrivit legii, membra a Corpului Expertilor Contabili si Contabililor Autorizati din Romania);
- numarul de inregistrare in organismul profesional, daca este cazul.

SECTIUNEA 9.1

Obligatia generala de publicare

558. - Situatiile financiare anuale aprobate corespunzator si raportul administratorilor, impreuna cu opinia auditorului statutar sau a firmei de audit mentionata la sectiunea 10.1 "Cerinte generale privind auditul" din prezentele

reglementari, respectiv raportul cenzorilor, dupa caz, se publica in conformitate cu legislatia in vigoare.

559. - Trebuie sa fie posibila obtinerea, la cerere, a unor copii ale situatiilor financiare. Pretul unei astfel de copii nu poate depasi costul sau administrativ.

560. - Prevederile pct. 558 se aplica si in ceea ce priveste situatiile financiare anuale consolidate si rapoartele consolidate ale administratorilor.

SECTIUNEA 9.2

Alte cerinte in materie de publicare

561. - (1) Daca se publica in intregime, situatiile financiare anuale si raportul administratorilor sunt reproduse cu forma si continutul pe baza carora auditorul statutar sau firma de audit si-a intocmit opinia. Acestea sunt insotite de textul complet al raportului de audit.

(2) Daca situatiile financiare anuale nu se publica in intregime, versiunea prescurtata a acestora, care nu este insotita de raportul de audit:

- a) mentioneaza faptul ca versiunea publicata este prescurtata;
- b) face trimitere la registrul la care au fost depuse, potrivit legii, sau, daca acestea nu au fost inca depuse, mentioneaza acest lucru;
- c) mentioneaza daca auditorul statutar sau firma de audit a emis o opinie de audit fara rezerve, cu rezerve ori contrara sau daca auditorul statutar sau firma de audit nu a fost in masura sa emita o opinie de audit;
- d) mentioneaza daca raportul de audit face referire la aspecte asupra carora auditorul statutar sau firma de audit a atras atentia prin evidentiere, fara ca opinia de audit sa fie cu rezerve.

SECTIUNEA 9.3

Responsabilitatea si raspunderea pentru intocmirea si publicarea situatiilor financiare anuale si a raportului administratorilor

562. - (1) *Membrii organelor de administratie, de conducere si de supraveghere ale unei entitati, care actioneaza in limitele competentelor conferite de legislatia nationala, au responsabilitatea colectiva de a se asigura ca:*

- a) situatiile financiare anuale individuale, raportul administratorilor si raportul mentionat la pct. 492⁴; si*
- b) situatiile financiare anuale consolidate, rapoartele consolidate ale administratorilor si raportul mentionat la pct. 556⁴ sunt intocmite si se publica in conformitate cu cerintele prezentelor reglementari.*

(2) Incalcarea responsabilitatilor mentionate la alin. (1) se sanctioneaza potrivit Legii contabilitatii nr. 82/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

CAPITOLUL 10

Auditul

SECTIUNEA 10.1

Cerinte generale privind auditul

563. - (1) Situatiile financiare anuale ale entitatilor mijlocii si mari, precum si ale societatilor/companiilor nationale, societatilor cu capital integral sau majoritar de stat si regiilor autonome sunt auditate de unul sau mai multi auditori statutari sau firme de audit.

(2) *Sunt supuse, de asemenea, auditului entitatile care, la data bilantului, depasesc limitele a cel putin doua dintre urmatoarele 3 criterii:*

a) totalul activelor: 16.000.000 lei;

b) cifra de afaceri neta: 32.000.000 lei;

c) numarul mediu de salariati in cursul exercitiului financiar: 50.

Obligatia de auditare pentru entitatile prevazute la prezentul alineat se aplica atunci cand acestea depasesc limitele respective in doua exercitii financiare consecutive. De asemenea, entitatile respective sunt scutite de la obligatia de auditare a situatiilor financiare anuale daca limitele a doua dintre cele trei criterii mentionate nu sunt depasite in doua exercitii financiare consecutive.

(3) Situatiile financiare anuale ale entitatilor mici si microentitatilor se verifica, dupa caz, de cenzori, potrivit legii.

(4) Totodata, auditorul (auditorii) statutar(i) sau firma (firmele) de audit:

a) exprima o opinie privind:

(i) consecventa raportului administratorilor cu situatiile financiare pentru acelasi exercitiu financiar; si

(ii) intocmirea raportului administratorilor in conformitate cu cerintele legale aplicabile;

b) declara daca, pe baza cunoasterii si a intelegerii dobandite in cursul auditului cu privire la entitate si la mediul acesteia, a (au) identificat informatii eronate semnificative prezentate in raportul administratorilor, indicand natura acestor informatii eronate.

564. - (1) Prevederile pct. 563 alin. (1) referitoare la obligatia auditarii se aplica si situatiilor financiare anuale consolidate.

(1[^]1) Auditarea situatiilor financiare anuale individuale ale entitatilor cuprinse in consolidare se efectueaza potrivit prevederilor pct. 563.

(2) Prevederile pct. 563 alin. (4) se aplica si situatiilor financiare anuale consolidate si rapoartelor consolidate ale administratorilor.

564¹. - Prezenta sectiune nu se aplica in cazul declaratiei nefinanciare mentionate la pct. 492¹ si al declaratiei nefinanciare consolidate mentionate la pct. 556¹ sau al rapoartelor separate mentionate la pct. 492⁴ si la pct. 556⁴.

SECTIUNEA 10.2

Raportul de audit

565. - (1) Raportul de audit contine:

a) o introducere care identifica cel putin situatiile financiare care fac obiectul auditului statutar, impreuna cu cadrul de raportare financiara care a fost aplicat la intocmirea acestora;

b) o descriere a domeniului de aplicare al auditului statutar, care identifica cel putin standardele de audit conform carora a fost efectuat auditul statutar;

c) o opinie de audit care este fara rezerve, cu rezerve sau contrara si care prezinta clar punctul de vedere al auditorului statutar cu privire la urmatoarele:

(i) daca situatiile financiare anuale ofera o imagine fidela, in conformitate cu cadrul relevant de raportare financiara; si

(ii) dupa caz, daca situatiile financiare anuale sunt conforme cerintelor legale aplicabile.

Daca auditorul statutar nu este in masura sa emita o opinie de audit, raportul mentioneaza imposibilitatea emiterii unei astfel de opinii;

d) o mentiune privind aspectele asupra carora auditorul statutar atrage atentia prin evidentiere, fara ca opinia de audit sa fie cu rezerve;

e) opinia si declaratia mentionate la pct. 563 alin. (4).

(2) Raportul de audit se semneaza si se dateaza de catre auditorul statutar. In cazul in care auditul statutar este efectuat de o firma de audit, raportul de audit poarta semnatura cel putin a auditorului/auditorilor statutar(i) care a(u) efectuat auditul in numele firmei de audit.

(3) Raportul de audit privind situatiile financiare anuale consolidate trebuie sa respecte cerintele prevazute la alin. (1) si (2). In cazul situatiilor financiare anuale consolidate, atunci cand raporteaza asupra consecventei raportului administratorilor cu situatiile financiare, asa cum se prevede la alin. (1) lit. e), auditorul statutar sau firma de audit are in vedere situatiile financiare anuale consolidate si raportul consolidat al administratorilor. Daca situatiile financiare anuale ale societatii-mama sunt prezentate in vederea aprobarii odata cu situatiile financiare anuale consolidate, iar societatea-mama are obligatia de auditare, cele doua rapoarte de audit pot fi prezentate sub forma unui singur raport.

CAPITOLUL 11

Controlul intern

566. - (1) In intelesul prezentelor reglementari, controlul intern al entitatii vizeaza asigurarea:

- conformitatii cu legislatia in vigoare;
- aplicarii deciziilor luate de conducerea entitatii;
- buneii functionari a activitatii interne a entitatii;
- fiabilitatii informatiilor financiare;
- eficacitatii operatiunilor entitatii;
- utilizarii eficiente a resurselor;
- prevenirii si controlului riscurilor de a nu se atinge obiectivele fixate etc.

Ca urmare, procedurile de control intern au ca obiectiv:

- pe de o parte, urmarirea inscrierii activitatii entitatii si a comportamentului personalului in cadrul definit de legislatia aplicabila, valorile, normele si regulile interne ale entitatii;

- pe de alta parte, verificarea daca informatiile contabile, financiare si de gestiune comunicate reflecta corect activitatea si situatia entitatii.

(2) Scopul controlului intern este sa asigure coerenta obiectivelor, sa identifice factorii-cheie de reusita si sa comunice conducatorilor entitatii, in timp real, informatiile referitoare la performante si perspective. Indiferent de natura sau marimea entitatii, eforturile depuse pentru aplicarea unui control intern satisfacator sunt legate de aplicarea unor bune practici.

567. - Controlul intern se aplica pe tot parcursul operatiunilor desfasurate de entitate, astfel:

a) anterior realizarii operatiunilor, cu ocazia elaborarii bugetului, ceea ce va permite, ulterior realizarii operatiunilor, controlul bugetar;

b) in timpul operatiunilor, de exemplu, sub aspectul determinarii procentului de realizare fizica a productiei in curs de executie sau a procentului de rebuturi inregistrate;

c) dupa finalizarea operatiunilor, caz in care verificarea este destinata, de exemplu, sa analizeze rentabilitatea operatiunilor si sa constate existenta conformitatii sau a eventualelor anomalii, care trebuie corectate.

568. - In contextul situatiilor financiare anuale consolidate, aria controlului intern contabil si financiar se refera la societatile cuprinse in consolidare.

569. - Controlul intern cuprinde componente strans legate, respectiv:

- o definitie clara a responsabilitatilor, resurse si proceduri adecvate, modalitati si sisteme de informare, instrumente si practici corespunzatoare;
- difuzarea interna de informatii pertinente, fiabile, a caror cunoastere permite fiecaruia sa isi exercite responsabilitatile;

- un sistem care urmareste, pe de o parte, analizarea principalelor riscuri identificabile in ceea ce priveste obiectivele entitatii si, pe de alta parte, asigurarea existentei de proceduri de gestionare a acestor riscuri;
- activitati corespunzatoare de control, pentru fiecare proces, concepute pentru a reduce riscurile susceptibile sa afecteze realizarea obiectivelor entitatii;
- o supraveghere permanenta a dispozitivului de control intern, precum si o examinare a functionarii sale.

570. - Activitatile de control fac parte integranta din procesul de gestiune prin care entitatea urmareste atingerea obiectivelor propuse. Controlul vizeaza aplicarea normelor si procedurilor de control intern, la toate nivelurile ierarhice si functionale: aprobare, autorizare, verificare, evaluarea performantelor operationale, securizarea activelor, separarea functiilor.

571. - Evaluarea controlului intern pleaca de la aspecte precum:

- existenta de ghiduri si manuale de proceduri;
- garantarea evolutiei sistemului de control intern;
- asigurarea posibilitatii accesului la sistem pentru controlul extern;
- asigurarea posibilitatii confruntarii descrierii teoretice cu realitatea.

572. - (1) In cadrul unui mediu informatizat, controlul intern pleaca de la aspecte precum:

- existenta unei strategii informatice formalizate, elaborate cu implicarea conducerii operationale;
- implicarea conducerii si sensibilizarea sa fata de riscurile crescute sau generate de informatica;
- alocarea de resurse care demonstreaza capacitatea sistemului informatic de a-si atinge obiectivele;
- recrutarea de personal cu un nivel de competenta adaptat tehnologiilor utilizate si existenta unui plan de formare continua care trebuie sa permita o actualizare a cunostintelor.

(2) Elementele de risc specifice, introduse de utilizarea informaticii, se refera la evaluarea unor aspecte precum:

- nivelul de dependenta a entitatii de sistemul sau informatic, cu influenta asupra continuitatii exploitarii, atunci cand dependenta este prea mare;
- nivelul de confidentialitate a informatiilor vehiculate de sistem;
- obligatia de respectare a dispozitiilor in vigoare referitoare la fiscalitate, protectia persoanelor, proprietatea intelectuala sau reglementari specifice anumitor sectoare de activitate.

573. - (1) In domeniul organizarii generale, trebuie sa existe:

- o documentare referitoare la principiile de contabilizare si control al operatiunilor;

- circuite de informatii vizand exhaustivitatea operatiunilor, o centralizare rapida si o armonizare a datelor contabile, precum si controale asupra aplicarii acestor circuite;

- un calendar al elaborarii de informatii contabile si financiare difuzate in cadrul grupului, necesare pentru situatiile financiare ale societatii-mama.

(2) Sunt necesare, de asemenea:

- identificarea cu claritate a persoanelor responsabile cu elaborarea informatiilor contabile si financiare publicate sau care participa la elaborarea situatiilor financiare;

- accesul fiecarui colaborator implicat in procesul elaborarii de informatii contabile si financiare, la informatiile necesare controlului intern;

- instituirea unui mecanism prin care sa se asigure efectuarea controalelor;

- proceduri prin care sa se verifice daca controalele au fost efectuate, sa se identifice abaterile de la regula si sa se poata remedia, daca este necesar;

- existenta unui proces care urmareste identificarea resurselor necesare bunei functionari a functiei contabile;

- adaptarea necesarului de personal si a competentelor acestuia la marimea si complexitatea operatiunilor, ca si la evolutia nevoilor si constrangerilor.

574. - (1) Controlul intern contabil si financiar al entitatii se aplica in vederea asigurarii unei gestiuni contabile si a unei urmariri financiare a activitatilor sale, pentru a raspunde obiectivelor definite.

(2) Controlul intern contabil si financiar este un element major al controlului intern. El vizeaza ansamblul proceselor de obtinere si comunicare a informatiei contabile si financiare si contribuie la realizarea unei informatii fiabile si conforme exigentelor legale.

Ca si controlul intern in general, el se sprijina pe un sistem cuprinzand in special elaborarea si aplicarea politicilor si procedurilor in domeniu, inclusiv a sistemului de supraveghere si control.

(3) Controlul intern contabil si financiar vizeaza asigurarea:

- conformitatii informatiilor contabile si financiare publicate, cu regulile aplicabile acestora;

- aplicarii instructiunilor elaborate de conducere in legatura cu aceste informatii;

- protejarii activelor;

- prevenirii si detectarii fraudelor si neregulilor contabile si financiare;

- fiabilitatii informatiilor difuzate si utilizate la nivel intern in scop de control, in masura in care ele contribuie la elaborarea de informatii contabile si financiare publicate;

- fiabilitatii situatiilor financiare anuale publicate si a altor informatii comunicate pietei.

575. - Sub aspectul regulilor contabile, trebuie avute in vedere:

- existenta unui manual de politici contabile;
- existenta unei proceduri de aplicare a acestui manual;
- existenta de controale prin care sa se asigure respectarea manualului;
- cunoasterea evolutiei legislatiei contabile si fiscale;
- efectuarea de controale specifice asupra punctelor sensibile;
- identificarea si tratarea corespunzatoare a anomaliilor;
- adaptarea programelor informatice la nevoile entitatii;
- conformitatea cu regulile contabile;
- asigurarea exactitatii si exhaustivitatii inregistrarilor contabile;
- respectarea caracteristicilor calitative ale informatiilor cuprinse in situatiile financiare, astfel incat sa satisfaca nevoile utilizatorilor;
- pregatirea informatiilor necesare consolidarii grupului;
- definirea si distribuirea procedurilor de elaborare a situatiilor financiare anuale consolidate, catre toate entitatile de consolidat.

CAPITOLUL 12

Dispozitii privind scutirile si restrictiile aplicabile scutirilor

SECTIUNEA 12.1

Scutiri pentru microentitati

576. - (1) Cu respectarea prevederilor alin. (2) al prezentului punct, microentitatile nu au obligatia elaborarii notelor explicative la situatiile financiare anuale, prevazute la pct. 468 si 469.

(2) Microentitatile prezinta informatiile prevazute la pct. 468 lit. a), d) si e) si pct. 491 alin. (2) lit. c).

577. - (1) Microentitatile intocmesc bilant prescurtat, in formatul prevazut la pct. 451.

(2) Microentitatile intocmesc cont prescurtat de profit si pierdere, care sa prezinte separat:

- cifra de afaceri neta;
- alte venituri;
- costul materiilor prime si al consumabilelor;
- cheltuieli cu personalul;
- ajustari de valoare;
- alte cheltuieli;
- impozite;
- profit sau pierdere.

578. - Situatiile financiare anuale intocmite de microentitati potrivit pct. 576 si 577 ofera imaginea fidela prevazuta la pct. 24 si 25. Prevederile pct. 26 nu se aplica in cazul acestor situatii financiare anuale.

SECTIUNEA 12.2

Restrictii referitoare la entitatile de interes public

579. - Cu exceptia cazului in care se prevede expres in prezentele reglementari, simplificarile si exceptarile prevazute de prezentele reglementari nu se aplica entitatilor de interes public. O entitate de interes public este considerata ca fiind din categoria entitatilor mijlocii si mari, indiferent de cifra de afaceri neta, totalul activelor sau numarul sau mediu de salariati in cursul exercitiului financiar.

CAPITOLUL 13

Raportarea platilor efectuate catre guverne

SECTIUNEA 13.1

Definitii referitoare la raportarea privind platile catre guverne

580. - (1) In intelesul prezentului capitol, se aplica urmatoarele definitii:

1. entitate activa in industria extractiva inseamna o entitate care desfasoara activitati ce implica explorarea, prospectarea, descoperirea, exploatarea si extractia zacamintelor de minerale, petrol, gaze naturale sau alte materiale, in cadrul activitatilor economice enumerate in anexa I la Regulamentul (CE) nr. 1.893/2006 al Parlamentului European si al Consiliului din 20 decembrie 2006 de stabilire a Nomenclatorului statistic al activitatilor economice NACE a doua revizuire si de modificare a Regulamentului (CEE) nr. 3.037/90 al Consiliului, precum si a anumitor regulamente CE privind domenii statistice specifice*3), la sectiunea B INDUSTRIA EXTRACTIVA SI EXPLOATAREA IN CARIERE, diviziunile 05 Extractia carbunelui si lignitului, 06 Extractia titeiului si a gazelor naturale, 07 Extractia minereurilor metalifere si 08 Alte activitati din industria extractiva;

2. entitate activa in sectorul exploatarei padurilor primare inseamna o intreprindere care desfasoara, in padurile primare, activitati prevazute in Regulamentul (CE) nr. 1.893/2006, respectiv sectiunea A - AGRICULTURA, SILVICULTURA SI PESCUIT, diviziunea 02 Silvicultura si exploatare forestiera, grupa 02.2 Exploatare forestiera, din anexa I la acest regulament;

3. guvern inseamna orice autoritate nationala, regionala sau locala a unui stat membru sau a unei tari terte. Sunt incluse departamentele, agentiile sau intreprinderile controlate de acea autoritate, in sensul prevederilor sectiunii 8.2 "Obligatia de a intocmi situatii financiare anuale consolidate";

4. proiect inseamna activitati operationale care sunt reglementate de un singur contract, licenta, locatie, concesiune sau alte acorduri juridice similare si care formeaza baza pentru o obligatie de plata cu un guvern. Cu toate acestea, daca mai multe astfel de acorduri sunt interconectate pe fond si formeaza baza pentru o obligatie de plata cu un guvern, acestea sunt considerate a fi un proiect;

5. plata inseamna o suma platita fie in numerar, fie in natura, pentru activitatile mentionate la pct. 1 si 2, de urmatoarele tipuri:

- a) drepturi de productie;
- b) impozite percepute asupra venitului, productiei sau profiturilor societatilor, cu exceptia impozitelor percepute asupra consumului, cum ar fi taxa pe valoarea adaugata, impozitul pe venitul personal sau impozitul pe vanzari;
- c) redevente;
- d) dividende;
- e) prime de semnare, descoperire si productie;
- f) taxe de licenta, taxe de inchiriere, taxe de inregistrare si alte taxe aferente licentelor si/sau concesiunilor; si
- g) plati pentru imbunatatiri aduse infrastructurii.

(2) Platile mentionate la alin. (1) pct. 5 sunt cele prevazute de legislatia in vigoare, aplicabila entitatii. Platile respective presupun transfer de beneficii economice incluzand fluxuri de trezorerie, transferuri de bunuri sau prestari de servicii efectuate in cursul exercitiului financiar de raportare, indiferent de perioada in care a fost inregistrata obligatia corespunzatoare.

(3) In general, nu este necesar ca o entitate activa in industria extractiva sau in sectorul exploatarii padurilor primare sa prezinte dividendele platite unui guvern ca actionar comun sau obisnuit al entitatii respective daca aceste dividende sunt platite guvernului in aceleasi conditii ca si celorlalti actionari. Cu toate acestea, entitatea va avea obligatia de a prezenta dividendele platite in locul drepturilor de productie sau al redeventelor.

*3) JO L 393, 30.12.2006, p. 1.

581. - (1) Pentru a determina daca o entitate este activa sau un grup este activ in industria extractiva sau in sectorul exploatarii padurilor primare, definitiile respective se refera la clasificarea activitatilor economice pentru scopuri statistice, prezentate in sectiunile relevante ale Regulamentului (CE) nr. 1.893/2006.

(2) Se considera, de asemenea, ca o entitate care este parte a unei asocieri in participatie sau a unei entitati controlate in comun este activa in industria extractiva sau in sectorul exploatarii padurilor primare daca acea asociere in participatie sau entitate controlata in comun se califica pentru clasificarea NACE.

SECTIUNEA 13.2

Entitati obligate sa raporteze platile catre guverne

582. - (1) Entitatile mijlocii si mari, indiferent de natura actionarilor, precum si societatile/companiile nationale, societatile cu capital integral sau majoritar de stat si regiile autonome, active in industria extractiva sau in sectorul exploatarii

padurilor primare au obligatia de a intocmi si a publica anual un raport asupra platilor catre guverne.

(2) In cazul in care o entitate devine entitate incadrata in categoria entitatilor mijlocii si mari, cerintele de raportare prevazute de prezentul capitol se aplica daca criteriile de marime prevazute la pct. 9 alin. (4) sunt depasite doua exercitii financiare consecutive.

(3) Cerintele de raportare prevazute de prezentul capitol se aplica si in cazul in care entitatea este parte a unei asocieri in participatie care isi desfasoara activitatea in industria extractiva sau in sectorul exploatarei padurilor primare. In acest caz, platile cuprinse in raportul asupra platilor efectuate catre guverne se prezinta in proportia corespunzatoare participarii sale la acea asociere in participatie.

(4) Obligatia mentionata la alin. (1) nu se aplica entitatilor care sunt filiale sau societati-mama, daca sunt indeplinite cumulativ urmatoarele conditii:

a) societatea-mama intra sub incidenta legislatiei nationale; si

b) platile efectuate de entitate catre guverne sunt incluse in raportul consolidat asupra platilor catre guverne, intocmit de societatea-mama respectiva in conformitate cu sectiunea 13.4 "Raportul consolidat asupra platilor catre guverne".

SECTIUNEA 13.3

Continutul raportului

583. - (1) Nu este necesar ca o plata, indiferent daca este plata unica sau o serie de plati conexe, sa fie luata in considerare in raport daca este mai mica de 443.400 lei (echivalentul a 100.000 euro la cursul valutar publicat in Jurnalul Oficial al Uniunii Europene la data de 19 iulie 2013) in cursul unui exercitiu financiar. Aceasta inseamna ca, in cazul oricarui acord care prevede plati periodice sau in transe (de exemplu chiriile), entitatea trebuie sa ia in considerare suma totala a platilor periodice conexe sau a transelelor de plati conexe pentru a stabili daca a fost atins pragul pentru respectiva serie de plati si, prin urmare, daca este necesara publicarea lor.

(2) Entitatile active in industria extractiva sau in sectorul exploatarei padurilor primare nu sunt obligate sa separe platile si sa le aloce pe baza unor proiecte, in cazul platilor efectuate pentru a respecta obligatii impuse entitatii la nivelul sau si nu la nivel de proiect. De exemplu, daca o entitate are mai mult de un proiect intr-o tara gazda, iar guvernul tarii respective percepe impozit pe profitul entitatii in legatura cu ansamblul veniturilor entitatii in acea tara si nu in legatura cu un anumit proiect sau cu o anumita operatiune pe teritoriul sau, entitatea poate sa prezinte plata sau platile rezultate din perceperea impozitului fara a mentiona un proiect anume care sa fie asociat acestor plati.

584. - (1) Raportul prezinta urmatoarele informatii in legatura cu activitatile descrise la pct. 580 alin. (1) pct. 1 si 2, aferente exercitiului financiar in cauza:

- a) suma totala a platilor efectuate catre fiecare guvern;
- b) suma totala pe tip de plata, in conformitate cu pct. 580 alin. (1) pct. 5 lit. a) - g), efectuata catre fiecare guvern;
- c) daca platile au fost atribuite unui proiect specific, suma totala pe tip de plata, in conformitate cu pct. 580 alin. (1) pct. 5 lit. a) - g), efectuata pentru fiecare astfel de proiect si suma totala a platilor pentru fiecare astfel de proiect.

(2) Platile efectuate de entitate pentru obligatii impuse la nivelul entitatii pot fi prezentate la nivelul acesteia, si nu la nivel de proiect.

585. - Daca se efectueaza plati in natura catre guverne, ele sunt raportate in valoare si, daca este cazul, in volum. Se prezinta note justificative pentru a explica modul in care a fost determinata aceasta valoare.

586. - Informatiile publicate cu privire la platile mentionate in prezenta sectiune reflecta substanta, mai curand decat forma platii sau a activitatii in cauza. Platile si activitatile nu pot fi separate sau agregate in mod artificial, in vederea evitarii aplicarii prezentelor reglementari.

SECTIUNEA 13.4

Raportul consolidat asupra platilor catre guverne

587. - (1) Entitatile mijlocii si mari, precum si entitatile de interes public, active in industria extractiva sau in sectorul exploatarei padurilor primare, care intra sub incidenta legislatiei nationale, au obligatia de a intocmi un raport consolidat asupra platilor efectuate catre guverne in conformitate cu pct. 582 - 586 daca, in calitate de societati-mama, au obligatia de a intocmi situatii financiare anuale consolidate in conformitate cu sectiunea 8.2 "Obligatia de a intocmi situatii financiare anuale consolidate".

(2) O societate-mama este considerata, de asemenea, a fi activa in industria extractiva sau in sectorul exploatarei padurilor primare daca oricare dintre filialele sale este activa in industria sau in sectorul mentionat. Filialele avute in vedere in acest scop sunt aceleasi cu cele cuprinse in perimetrul de consolidare utilizat la intocmirea situatiilor financiare anuale consolidate. Ca urmare, perimetrul de consolidare stabilit potrivit cap. 8 "Situatii financiare anuale consolidate si rapoarte consolidate" este folosit si pentru aplicarea prevederilor prezentului capitol.

(3) Societatea-mama si filialele au semnificatia prevazuta de sectiunea 1.2 "Definitii".

588. - (1) Raportul consolidat cuprinde numai platile catre guverne rezultate in urma operatiunilor de extractie si/sau de exploatare forestiera.

(2) In cazul in care o entitate controlata in comun, cuprinsa in consolidare, isi desfasoara activitatea in industria extractiva sau in sectorul exploatarii padurilor primare, in scopul intocmirii raportului consolidat prevazut de prezenta sectiune sunt avute in vedere platile corespunzatoare participatiei detinute in acea entitate controlata in comun.

589. - (1) Obligatia de a intocmi raportul consolidat mentionat la pct. 587 nu se aplica:

a) unei societati-mama a unui grup din categoria grupurilor mici si mijlocii, asa cum acestea sunt definite la pct. 10 alin. (2), cu exceptia cazului in care o entitate afiliata este entitate de interes public; si

b) unei societati-mama reglementate de legislatia nationala, care este ea insasi filiala, daca societatea-mama a acesteia se afla sub incidenta legislatiei nationale.

(2) Daca un grup din categoria grupurilor mici si mijlocii include o entitate de interes public, intregul grup este tratat ca fiind grup mare. In acest caz, in scopul aplicarii prezentei sectiuni, societatea-mama a grupului are obligatia de a intocmi raport consolidat asupra platilor catre guverne.

590. - (1) O entitate, inclusiv o entitate de interes public, poate fi exclusa din raportul consolidat asupra platilor catre guverne daca este indeplinita cel putin una din urmatoarele conditii:

a) restrictii severe pe termen lung impiedica in mod substantial exercitarea de catre societatea-mama a drepturilor sale asupra activelor sau conducerii entitatii in cauza;

b) in cazuri extrem de rare in care informatiile necesare pentru intocmirea raportului consolidat asupra platilor catre guverne in conformitate cu prezentele reglementari nu pot fi obtinute fara cheltuieli disproportionale sau intarzieri nejustificate;

c) actiunile sau partile sociale ale entitatii in cauza sunt detinute exclusiv in vederea vanzarii lor ulterioare.

(2) Scutirile mentionate la alin. (1) se aplica numai daca sunt utilizate si in scopul intocmirii situatiilor financiare anuale consolidate.

SECTIUNEA 13.5

Publicarea

591. - Raportul prevazut la pct. 582 si raportul consolidat prevazut la pct. 587 asupra platilor catre guverne se publica potrivit legislatiei nationale. Intreprinderile mentionate la pct. 582 si 587, care intocmesc si publica un raport in conformitate cu cerinte de raportare ale unei tari terte evaluate ca fiind echivalente cu cele prevazute in prezentul capitol, sunt exceptate de la cerintele

prezentului capitol, cu exceptia obligatiei de a publica respectivul raport potrivit legislatiei nationale in vigoare.

592. - Membrii organelor responsabile ale unei entitati, care actioneaza in limitele competentelor conferite de legislatia nationala, au responsabilitatea de a se asigura, aplicand la nivel maxim cunostintele si abilitatile de care dispun, ca raportul asupra platilor catre guverne este intocmit si publicat in conformitate cu cerintele prezentelor reglementari.

592¹. - Entitatile obligate, potrivit prezentului capitol, sa intocmeasca si sa publice anual un raport asupra platilor catre guverne depun acel raport la unitatile teritoriale ale Ministerului Finantelor Publice odata cu situatiile financiare anuale individuale, respectiv situatiile financiare anuale consolidate, in conditiile prevazute la art. 36 din Legea contabilitatii nr. 82/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

CAPITOLUL 14

Planul de conturi general

593. - (1) Conturile sintetice din planul de conturi se pot dezvolta pe conturi analitice in functie de necesitatile impuse de anumite reglementari sau potrivit necesitatilor proprii ale fiecarei entitati.

(2) Conturile pot avea functiune contabila de activ (A), pasiv (P) sau sunt bifunctionale (A/P). In general, conturile cu functiune contabila de activ corespund elementelor de natura activelor si cheltuielilor, iar conturile cu functiune contabila de pasiv corespund elementelor de natura datoriilor, capitalurilor proprii si veniturilor sau sunt aferente ajustarilor de valoare.

In conturile cu trei cifre, cifra terminala 9 semnifica operatiuni de sens contrar celor acoperite in mod normal de conturile de nivel superior din grupa din care fac parte.

(3) Conturile in afara bilantului sunt conturi care se debiteaza si se crediteaza in functie de modalitatea de inregistrare in conturile de bilant a operatiunii, la scadenta sau la data realizarii acesteia.

(4) Pentru organizarea contabilitatii de gestiune, nu este obligatorie utilizarea conturilor din clasa 9 "Conturi de gestiune".

594. - Planul de conturi general este urmatorul:

Clasa 1 - Conturi de capitaluri, provizioane, imprumuturi si datorii asimilate

10. Capital si rezerve

101. Capital*4)

1011. Capital subscris nevarsat (P)

1012. Capital subscris varsat (P)

1015. Patrimoniul regiei (P)

1016. Patrimoniul public*5) (P)

1017. Patrimoniul privat*6) (P)

1018. Patrimoniul institutelor nationale de cercetare-dezvoltare (P)

103. Alte elemente de capitaluri proprii

1031. Beneficii acordate angajatilor sub forma instrumentelor de capitaluri proprii (P)

1033. Diferente de curs valutar in relatie cu investitia neta intr-o entitate straina*7) (A/P)

1038. Diferente din modificarea valorii juste a activelor financiare disponibile in vederea vanzarii si alte elemente de capitaluri proprii*8) (A/P)

104. Prime de capital

1041. Prime de emisiune (P)

1042. Prime de fuziune/divizare (P)

1043. Prime de aport (P)

1044. Prime de conversie a obligatiunilor in actiuni (P)

105. Rezerve din reevaluare (P)

106. Rezerve

1061. Rezerve legale (P)

1063. Rezerve statutare sau contractuale (P)

1068. Alte rezerve (P)

107. Diferente de curs valutar din conversie*9) (A/P)

108. Interese care nu controleaza*10)

1081. Interese care nu controleaza - rezultatul exercitiului financiar (A/P)

1082. Interese care nu controleaza - alte capitaluri proprii (A/P)

109. Actiuni proprii

1091. Actiuni proprii detinute pe termen scurt (A)

1092. Actiuni proprii detinute pe termen lung (A)

1095. Actiuni proprii reprezentand titluri detinute de societatea absorbita la societatea absorbanta (A)

11. Rezultatul reportat

- 117. Rezultatul reportat
- 1171. Rezultatul reportat reprezentand profitul nerepartizat sau pierderea neacoperita (A/P)
- 1172. Rezultatul reportat provenit din adoptarea pentru prima data a IAS, mai putin IAS 29*11) (A/P)
- 1173. Rezultatul reportat provenit din modificarile politicilor contabile (A/P)
- 1174. Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile (A/P)
- 1175. Rezultatul reportat reprezentand surplusul realizat din rezerve din reevaluare (P)
- 1176. Rezultatul reportat provenit din trecerea la aplicarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene (A/P)*12)

12. Rezultatul exercitiului financiar

- 121. Profit sau pierdere (A/P)
- 129. Repartizarea profitului (A)
- 14. Castiguri sau pierderi legate de emiterea, rascumpararea, vanzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anulara instrumentelor de capitaluri proprii
- 141. Castiguri legate de vanzarea sau anulara instrumentelor de capitaluri proprii
- 1411. Castiguri legate de vanzarea instrumentelor de capitaluri proprii (P)
- 1412. Castiguri legate de anulara instrumentelor de capitaluri proprii (P)
- 149. Pierderi legate de emiterea, rascumpararea, vanzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anulara instrumentelor de capitaluri proprii
- 1491. Pierderi rezultate din vanzarea instrumentelor de capitaluri proprii (A)
- 1495. Pierderi rezultate din reorganizari, care sunt determinate de anulara titlurilor detinute (A)
- 1498. Alte pierderi legate de instrumentele de capitaluri proprii (A)

15. Provizioane

- 151. Provizioane
- 1511. Provizioane pentru litigii (P)
- 1512. Provizioane pentru garantii acordate clientilor (P)
- 1513. Provizioane pentru dezafectare imobilizari corporale si alte actiuni similare legate de acestea (P)
- 1514. Provizioane pentru restructurare (P)
- 1515. Provizioane pentru pensii si obligatii similare (P)
- 1516. Provizioane pentru impozite (P)

1517. Provizioane pentru terminarea contractului de munca (P)

1518. Alte provizioane (P)

16. Imprumuturi si datorii asimilate

161. Imprumuturi din emisiuni de obligatiuni

1614. Imprumuturi externe din emisiuni de obligatiuni garantate de stat (P)

1615. Imprumuturi externe din emisiuni de obligatiuni garantate de banci (P)

1617. Imprumuturi interne din emisiuni de obligatiuni garantate de stat (P)

1618. Alte imprumuturi din emisiuni de obligatiuni (P)

162. Credite bancare pe termen lung

1621. Credite bancare pe termen lung (P)

1622. Credite bancare pe termen lung nerambursate la scadenta (P)

1623. Credite externe guvernamentale (P)

1624. Credite bancare externe garantate de stat (P)

1625. Credite bancare externe garantate de banci (P)

1626. Credite de la trezoreria statului (P)

1627. Credite bancare interne garantate de stat (P)

166. Datorii care privesc imobilizarile financiare

1661. Datorii fata de entitatile afiliate (P)

1663. Datorii fata de entitatile asociate si entitatile controlate in comun (P)

167. Alte imprumuturi si datorii asimilate (P)

168. Dobanzi aferente imprumuturilor si datoriilor asimilate

1681. Dobanzi aferente imprumuturilor din emisiuni de obligatiuni (P)

1682. Dobanzi aferente creditelor bancare pe termen lung (P)

1685. Dobanzi aferente datoriilor fata de entitatile afiliate (P)

1686. Dobanzi aferente datoriilor fata de entitatile asociate si entitatile controlate in comun (P)

1687. Dobanzi aferente altor imprumuturi si datorii asimilate (P)

169. Prime privind rambursarea obligatiunilor si a altor datorii

1691. Prime privind rambursarea obligatiunilor (A)

1692. Prime privind rambursarea altor datorii (A)

Clasa 2 - Conturi de imobilizari

20. IMOBILIZARI NECORPORALE

201. Cheltuieli de constituire (A)

203. Cheltuieli de dezvoltare (A)

205. Concesiuni, brevete, licente, marci comerciale, drepturi si active similare (A)

206. Active necorporale de explorare si evaluare a resurselor minerale (A)

207. Fond comercial

2071. Fond comercial pozitiv*13) (A)

2075. Fond comercial negativ (P)

208. Alte imobilizari necorporale (A)

21. Imobilizari corporale

211. Terenuri si amenajari de terenuri (A)

2111. Terenuri

2112. Amenajari de terenuri

212. Constructii (A)

213. Instalatii tehnice si mijloace de transport

2131. Echipamente tehnologice (masini, utilaje si instalatii de lucru) (A)

2132. Aparate si instalatii de masurare, control si reglare (A)

2133. Mijloace de transport (A)

214. Mobilier, aparatura birotica, echipamente de protectie a valorilor umane si materiale si alte active corporale (A)

215. Investitii imobiliare (A)

216. Active corporale de explorare si evaluare a resurselor minerale (A)

217. Active biologice productive (A)

22. Imobilizari corporale in curs de aprovizionare

223. Instalatii tehnice si mijloace de transport in curs de aprovizionare (A)

224. Mobilier, aparatura birotica, echipamente de protectie a valorilor umane si materiale si alte active corporale in curs de aprovizionare (A)

- 227. Active biologice productive in curs de aprovizionare (A)
- 23. Imobilizari in curs
 - 231. Imobilizari corporale in curs de executie (A)
 - 235. Investitii imobiliare in curs de executie (A)
- 26. Imobilizari financiare
 - 261. Actiuni detinute la entitatile afiliate (A)
 - 262. Actiuni detinute la entitati asociate (A)
 - 263. Actiuni detinute la entitati controlate in comun (A)
 - 264. Titluri puse in echivalenta*14) (A)
 - 265. Alte titluri imobilizate (A)
 - 266. Certificate verzi amanate (A)
 - 267. Creante imobilizate
 - 2671. Sume de incasat de la entitatile afiliate (A)
 - 2672. Dobanda aferenta sumelor de incasat de la entitatile afiliate (A)
 - 2673. Creante fata de entitatile asociate si entitatile controlate in comun (A)
 - 2674. Dobanda aferenta creantelor fata de entitatile asociate si entitatile controlate in comun (A)
 - 2675. Imprumuturi acordate pe termen lung (A)
 - 2676. Dobanda aferenta imprumuturilor acordate pe termen lung (A)
 - 2677. Obligatiuni achizitionate cu ocazia emisiunilor efectuate de terti (A)
 - 2678. Alte creante imobilizate (A)
 - 2679. Dobanzi aferente altor creante imobilizate (A)
 - 269. Varsaminte de efectuat pentru imobilizari financiare
 - 2691. Varsaminte de efectuat privind actiunile detinute la entitatile afiliate (P)
 - 2692. Varsaminte de efectuat privind actiunile detinute la entitati asociate (P)
 - 2693. Varsaminte de efectuat privind actiunile detinute la entitati controlate in comun (P)
 - 2695. Varsaminte de efectuat pentru alte imobilizari financiare (P)
- 28. Amortizari privind imobilizarile

280. Amortizari privind imobilizarile necorporale
2801. Amortizarea cheltuielilor de constituire (P)
2803. Amortizarea cheltuielilor de dezvoltare (P)
2805. Amortizarea concesiunilor, brevetelor, licentelor, marcilor comerciale, drepturilor si activelor similare (P)
2806. Amortizarea activelor necorporale de explorare si evaluare a resurselor minerale (P)
2807. Amortizarea fondului comercial*15) (P)
2808. Amortizarea altor imobilizari necorporale (P)

281. Amortizari privind imobilizarile corporale
2811. Amortizarea amenajarilor de terenuri (P)
2812. Amortizarea constructiilor (P)
2813. Amortizarea instalatiilor si mijloacelor de transport (P)
2814. Amortizarea altor imobilizari corporale (P)
2815. Amortizarea investitiilor imobiliare (P)
2816. Amortizarea activelor corporale de explorare si evaluare a resurselor minerale (P)
2817. Amortizarea activelor biologice productive (P)

29. Ajustari pentru deprecierea sau pierderea de valoare a imobilizarilor

290. Ajustari pentru deprecierea imobilizarilor necorporale
2903. Ajustari pentru deprecierea cheltuielilor de dezvoltare (P)
2905. Ajustari pentru deprecierea concesiunilor, brevetelor, licentelor, marcilor comerciale, drepturilor si activelor similare (P)
2906. Ajustari pentru deprecierea activelor necorporale de explorare si evaluare a resurselor minerale (P)
2908. Ajustari pentru deprecierea altor imobilizari necorporale (P)

291. Ajustari pentru deprecierea imobilizarilor corporale
2911. Ajustari pentru deprecierea terenurilor si amenajarilor de terenuri (P)
2912. Ajustari pentru deprecierea constructiilor (P)
2913. Ajustari pentru deprecierea instalatiilor si mijloacelor de transport (P)
2914. Ajustari pentru deprecierea altor imobilizari corporale (P)
2915. Ajustari pentru deprecierea investitiilor imobiliare (P)
2916. Ajustari pentru deprecierea activelor corporale de explorare si evaluare a resurselor minerale (P)
2917. Ajustari pentru deprecierea activelor biologice productive (P)

293. Ajustari pentru deprecierea imobilizarilor in curs de executie
2931. Ajustari pentru deprecierea imobilizarilor corporale in curs de executie (P)

2935. Ajustari pentru deprecierea investitiilor imobiliare in curs de executie (P)

296. Ajustari pentru pierderea de valoare a imobilizarilor financiare

2961. Ajustari pentru pierderea de valoare a actiunilor detinute la entitatile afiliate (P)

2962. Ajustari pentru pierderea de valoare a actiunilor detinute la entitati asociate si entitati controlate in comun (P)

2963. Ajustari pentru pierderea de valoare a altor titluri imobilizate (P)

2964. Ajustari pentru pierderea de valoare a sumelor de incasat de la entitatile afiliate (P)

2965. Ajustari pentru pierderea de valoare a creantelor fata de entitatile asociate si entitatile controlate in comun (P)

2966. Ajustari pentru pierderea de valoare a imprumuturilor acordate pe termen lung (P)

2968. Ajustari pentru pierderea de valoare a altor creante imobilizate (P)

Clasa 3 - Conturi de stocuri si productie in curs de executie

30. Stocuri de materii prime si materiale

301. Materii prime (A)

302. Materiale consumabile

3021. Materiale auxiliare (A)

3022. Combustibili (A)

3023. Materiale pentru ambalat (A)

3024. Piese de schimb (A)

3025. Seminte si materiale de plantat (A)

3026. Furaje (A)

3028. Alte materiale consumabile (A)

303. Materiale de natura obiectelor de inventar (A)

308. Diferente de pret la materii prime si materiale (A/P)

32. Stocuri in curs de aprovizionare

321. Materii prime in curs de aprovizionare (A)

322. Materiale consumabile in curs de aprovizionare (A)

323. Materiale de natura obiectelor de inventar in curs de aprovizionare (A)

326. Active biologice de natura stocurilor in curs de aprovizionare (A)

327. Marfuri in curs de aprovizionare (A)

328. Ambalaje in curs de aprovizionare (A)

33. Productie in curs de executie

331. Produse in curs de executie (A)

332. Servicii in curs de executie (A)

34. PRODUSE

341. Semifabricate (A)

345. Produse finite (A)

346. Produse reziduale (A)

347. Produse agricole (A)

348. Diferente de pret la produse (A/P)

35. STOCURI AFLATE LA TERTI

351. Materii si materiale aflate la terti (A)

354. Produse aflate la terti (A)

356. Active biologice de natura stocurilor aflate la terti (A)

357. Marfuri aflate la terti (A)

358. Ambalaje aflate la terti (A)

36. Active biologice de natura stocurilor

361. Active biologice de natura stocurilor (A)

368. Diferente de pret la active biologice de natura stocurilor (A/P)

37. MARFURI

371. Marfuri (A)

378. Diferente de pret la marfuri (A/P)

38. Ambalaje

381. Ambalaje (A)

388. Diferente de pret la ambalaje (A/P)

39. Ajustari pentru deprecierea stocurilor si productiei in curs de executie

391. Ajustari pentru deprecierea materiilor prime (P)

392. Ajustari pentru deprecierea materialelor

3921. Ajustari pentru deprecierea materialelor consumabile (P)

3922. Ajustari pentru deprecierea materialelor de natura obiectelor de inventar (P)

393. Ajustari pentru deprecierea productiei in curs de executie (P)

394. Ajustari pentru deprecierea produselor

3941. Ajustari pentru deprecierea semifabricatelor (P)

3945. Ajustari pentru deprecierea produselor finite (P)

3946. Ajustari pentru deprecierea produselor reziduale (P)

3947. Ajustari pentru deprecierea produselor agricole (P)

395. Ajustari pentru deprecierea stocurilor aflate la terti

3951. Ajustari pentru deprecierea materiilor si materialelor aflate la terti (P)

3952. Ajustari pentru deprecierea semifabricatelor aflate la terti (P)

3953. Ajustari pentru deprecierea produselor finite aflate la terti (P)

3954. Ajustari pentru deprecierea produselor reziduale aflate la terti (P)

3955. Ajustari pentru deprecierea produselor agricole aflate la terti (P)

3956. Ajustari pentru deprecierea activelor biologice de natura stocurilor aflate la terti (P)

3957. Ajustari pentru deprecierea marfurilor aflate la terti (P)

3958. Ajustari pentru deprecierea ambalajelor aflate la terti (P)

396. Ajustari pentru deprecierea activelor biologice de natura stocurilor (P)

397. Ajustari pentru deprecierea marfurilor (P)

398. Ajustari pentru deprecierea ambalajelor (P)

Clasa 4 - Conturi de terti

40. Furnizori si conturi asimilate

401. Furnizori (P)

403. Efecte de platit (P)

404. Furnizori de imobilizari (P)

405. Efecte de platit pentru imobilizari (P)

408. Furnizori - facturi nesoite (P)

409. Furnizori - debitori

4091. Furnizori - debitori pentru cumparari de bunuri de natura stocurilor (A)

4092. Furnizori - debitori pentru prestari de servicii (A)

4093. Avansuri acordate pentru imobilizari corporale (A)

4094. Avansuri acordate pentru imobilizari necorporale (A)

41. Clienti si conturi asimilate

411. Clienti

4111. Clienti (A)

4118. Clienti incerti sau in litigiu (A)

413. Efecte de primit de la clienti (A)

418. Clienti - facturi de intocmit (A)

419. Clienti - creditorii (P)

42. Personal si conturi asimilate

421. Personal - salarii datorate (P)

423. Personal - ajutoare materiale datorate (P)

424. Prime reprezentand participarea personalului la profit*16) (P)

- 425. Avansuri acordate personalului (A)
- 426. Drepturi de personal neridicate (P)
- 427. Retineri din salarii datorate tertilor (P)
- 428. Alte datorii si creante in legatura cu personalul
 - 4281. Alte datorii in legatura cu personalul (P)
 - 4282. Alte creante in legatura cu personalul (A)
- 43. Asigurari sociale, protectia sociala si conturi asimilate
 - 431. Asigurari sociale
 - 4311. Contributia unitatii la asigurarile sociale (P)
 - 4312. Contributia personalului la asigurarile sociale (P)
 - 4313. Contributia angajatorului pentru asigurarile sociale de sanatate (P)
 - 4314. Contributia angajatilor pentru asigurarile sociale de sanatate (P)
 - 4318. *Alte contributii pentru asigurarile sociale de sanatate*1)*
 - 437. Ajutor de somaj
 - 4371. Contributia unitatii la fondul de somaj (P)
 - 4372. Contributia personalului la fondul de somaj (P)
 - 438. Alte datorii si creante sociale
 - 4381. Alte datorii sociale (P)
 - 4382. Alte creante sociale (A)
- 44. Bugetul statului, fonduri speciale si conturi asimilate
 - 441. Impozitul pe profit/venit
 - 4411. Impozitul pe profit (P)
 - 4418. Impozitul pe venit*17) (P)
 - 442. Taxa pe valoarea adaugata
 - 4423. TVA de plata (P)
 - 4424. TVA de recuperat (A)
 - 4426. TVA deductibila (A)
 - 4427. TVA colectata (P)
 - 4428. TVA neexigibila (A/P)
 - 444. Impozitul pe venituri de natura salariilor (P)
 - 445. Subventii

- 4451. Subventii guvernamentale (A)
- 4452. Imprumuturi nerambursabile cu caracter de subventii (A)
- 4458. Alte sume primite cu caracter de subventii (A)

446. Alte impozite, taxe si varsaminte asimilate (P)

447. Fonduri speciale - taxe si varsaminte asimilate (P)

448. Alte datorii si creante cu bugetul statului

4481. Alte datorii fata de bugetul statului (P)

4482. Alte creante privind bugetul statului (A)

45. Grup si actionari/asociati

451. Decontari intre entitatile afiliate

4511. Decontari intre entitatile afiliate (A/P)

4518. Dobanzi aferente decontarilor intre entitatile afiliate (A/P)

453. Decontari cu entitatile asociate si entitatile controlate in comun

4531. Decontari cu entitatile asociate si entitatile controlate

4538. Dobanzi aferente decontarilor cu entitatile asociate si entitatile controlate in comun (A/P)

455. Sume datorate actionarilor/asociatilor

4551. Actionari/Asociati - conturi curente (P)

4558. Actionari/Asociati - dobanzi la conturi curente (P)

456. Decontari cu actionarii/asociatii privind capitalul (A/P)

457. Dividende de plata (P)

458. Decontari din operatiuni in participatie

4581. Decontari din operatiuni in participatie - pasiv (P)

4582. Decontari din operatiuni in participatie - activ (A)

46. Debitori si creditorii diversi

461. Debitori diversi (A)

462. Creditori diversi (P)

466. Decontari din operatiuni de fiducie

4661. Datorii din operatiuni de fiducie (P)

4662. Creante din operatiuni de fiducie (A)

47. Conturi de subventii, regularizare si asimilate

471. Cheltuieli inregistrate in avans (A)

472. Venituri inregistrate in avans (P)

473. Decontari din operatiuni in curs de clarificare (A/P)

475. Subventii pentru investitii

4751. Subventii guvernamentale pentru investitii (P)

4752. Imprumuturi nerambursabile cu caracter de subventii pentru investitii (P)

4753. Donatii pentru investitii (P)

4754. Plusuri de inventar de natura imobilizarilor (P)

4758. Alte sume primite cu caracter de subventii pentru investitii (P)

478. Venituri in avans aferente activelor primite prin transfer de la clienti (P)

48. Decontari in cadrul unitatii

481. Decontari intre unitate si subunitati (A/P)

482. Decontari intre subunitati (A/P)

49. Ajustari pentru deprecierea creantelor

491. Ajustari pentru deprecierea creantelor - clienti (P)

495. Ajustari pentru deprecierea creantelor - decontari in cadrul grupului si cu actionarii/asociatii (P)

496. Ajustari pentru deprecierea creantelor - debitori diversi (P)

Clasa 5 - Conturi de trezorerie

50. Investitii pe termen scurt

501. Actiuni detinute la entitatile afiliate (A)

505. Obligatiuni emise si rascumparate (A)

506. Obligatiuni (A)

507. Certificate verzi primite (A)

508. Alte investitii pe termen scurt si creante asimilate

5081. Alte titluri de plasament (A)

5088. Dobanzi la obligatiuni si titluri de plasament (A)

509. Varsaminte de efectuat pentru investitiile pe termen scurt

5091. Varsaminte de efectuat pentru actiunile detinute la entitatile afiliate (P)

5092. Varsaminte de efectuat pentru alte investitii pe termen scurt (P)

51. Conturi la banci

511. Valori de incasat

5112. Cecuri de incasat (A)

5113. Efecte de incasat (A)

5114. Efecte remise spre scontare (A)

512. Conturi curente la banci

5121. Conturi la banci in lei (A)

5124. Conturi la banci in valuta (A)

5125. Sume in curs de decontare (A)

5126. *Conturi la banci in lei - TVA defalcat (A)*

5127. *Conturi la banci in valuta - TVA defalcat (A)*

518. Dobanzi

5186. Dobanzi de platit (P)

5187. Dobanzi de incasat (A)

519. Credite bancare pe termen scurt

5191. Credite bancare pe termen scurt (P)

5192. Credite bancare pe termen scurt nerambursate la scadenta (P)

5193. Credite externe guvernamentale (P)

5194. Credite externe garantate de stat (P)

5195. Credite externe garantate de banci (P)

5196. Credite de la Trezoreria Statului (P)

5197. Credite interne garantate de stat (P)

5198. Dobanzi aferente creditelor bancare pe termen scurt (P)

53. Casa

531. Casa

5311. Casa in lei (A)
5314. Casa in valuta (A)

532. Alte valori
5321. Timbre fiscale si postale (A)
5322. Bilete de tratament si odihna (A)
5323. Tichete si bilete de calatorie (A)
5328. Alte valori (A)

54. Acreditiv

541. Acreditiv
5411. Acreditiv in lei (A)
5414. Acreditiv in valuta (A)

542. Avansuri de trezorerie*18) (A)

58. Viramente interne

581. Viramente interne (A/P)

59. Ajustari pentru pierderea de valoare a conturilor de trezorerie

591. Ajustari pentru pierderea de valoare a actiunilor detinute la entitatile afiliate (P)

595. Ajustari pentru pierderea de valoare a obligatiunilor emise si rascumparate (P)

596. Ajustari pentru pierderea de valoare a obligatiunilor (P)

598. Ajustari pentru pierderea de valoare a altor investitii pe termen scurt si creante asimilate (P)

Clasa 6 - Conturi de cheltuieli

60. Cheltuieli privind stocurile

601. Cheltuieli cu materiile prime

602. Cheltuieli cu materialele consumabile

6021. Cheltuieli cu materialele auxiliare

6022. Cheltuieli privind combustibili

- 6023. Cheltuieli privind materialele pentru ambalat
- 6024. Cheltuieli privind piesele de schimb
- 6025. Cheltuieli privind semintele si materialele de plantat
- 6026. Cheltuieli privind furajele
- 6028. Cheltuieli privind alte materiale consumabile

- 603. Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar

- 604. Cheltuieli privind materialele nestocate

- 605. Cheltuieli privind energia si apa

- 606. Cheltuieli privind activele biologice de natura stocurilor

- 607. Cheltuieli privind marfurile

- 608. Cheltuieli privind ambalajele

- 609. Reduceri comerciale primite

- 61. Cheltuieli cu serviciile executate de terti

- 611. Cheltuieli cu intretinerea si reparatiile

- 612. Cheltuieli cu redeventele, locatiile de gestiune si chiriile

- 613. Cheltuieli cu primele de asigurare

- 614. Cheltuieli cu studiile si cercetarile

- 615. Cheltuieli cu pregatirea personalului

- 62. Cheltuieli cu alte servicii executate de terti

- 621. Cheltuieli cu colaboratorii

- 622. Cheltuieli privind comisioanele si onorariile

- 623. Cheltuieli de protocol, reclama si publicitate

- 624. Cheltuieli cu transportul de bunuri si personal

- 625. Cheltuieli cu deplasari, detasari si transferari

- 626. Cheltuieli postale si taxe de telecomunicatii
- 627. Cheltuieli cu serviciile bancare si asimilate
- 628. Alte cheltuieli cu serviciile executate de terti
- 63. Cheltuieli cu alte impozite, taxe si varsaminte asimilate
- 635. Cheltuieli cu alte impozite, taxe si varsaminte asimilate
- 64. Cheltuieli cu personalul
- 641. Cheltuieli cu salariile personalului
- 642. Cheltuieli cu avantajele in natura si tichetele acordate salariatilor
- 6421. Cheltuieli cu avantajele in natura acordate salariatilor
- 6422. Cheltuieli cu tichetele acordate salariatilor
- 643. Cheltuieli cu remunerarea in instrumente de capitaluri proprii
- 644. Cheltuieli cu primele reprezentand participarea personalului la profit
- 645. Cheltuieli privind asigurarile si protectia sociala
- 6451. Cheltuieli privind contributia unitatii la asigurarile sociale
- 6452. Cheltuieli privind contributia unitatii pentru ajutorul de somaj
- 6453. Cheltuieli privind contributia angajatorului pentru asigurarile sociale de sanatate
- 6455. Cheltuieli privind contributia unitatii la asigurarile de viata
- 6456. Cheltuieli privind contributia unitatii la fondurile de pensii facultative
- 6457. Cheltuieli privind contributia unitatii la primele de asigurare voluntara de sanatate
- 6458. Alte cheltuieli privind asigurarile si protectia sociala
- 65. Alte cheltuieli de exploatare
- 651. *Cheltuieli din operatiuni de fiducie*
- 6511. *Cheltuieli ocazionate de constituirea fiduciei*
- 6512. *Cheltuieli din derularea operatiunilor de fiducie*
- 6513. *Cheltuieli din lichidarea operatiunilor de fiducie*
- 652. Cheltuieli cu protectia mediului inconjurator
- 654. Pierderi din creante si debitori diversi

- 655. Cheltuieli din reevaluarea imobilizarilor corporale
 - 658. Alte cheltuieli de exploatare
 - 6581. Despagubiri, amenzi si penalitati
 - 6582. Donatii acordate
 - 6583. Cheltuieli privind activele cedate si alte operatiuni de capital
 - 6586. Cheltuieli reprezentand transferuri si contributii datorate in baza unor acte normative speciale*19)
 - 6587. Cheltuieli privind calamitatile si alte evenimente similare
 - 6588. Alte cheltuieli de exploatare
- 66. Cheltuieli financiare
 - 663. Pierderi din creante legate de participatii
 - 664. Cheltuieli privind investitiile financiare cedate
 - 6641. Cheltuieli privind imobilizarile financiare cedate
 - 6642. Pierderi din investitiile pe termen scurt cedate
 - 665. Cheltuieli din diferente de curs valutar
 - 6651. Diferente nefavorabile de curs valutar legate de elementele monetare exprimate in valuta*20)
 - 6652. Diferente nefavorabile de curs valutar din evaluarea elementelor monetare care fac parte din investitia neta intr-o entitate straina
 - 666. Cheltuieli privind dobanzile
 - 667. Cheltuieli privind sconturile acordate
 - 668. Alte cheltuieli financiare
- 68. Cheltuieli cu amortizarile, provizioanele si ajustarile pentru depreciere sau pierdere de valoare
 - 681. Cheltuieli de exploatare privind amortizarile, provizioanele si ajustarile pentru depreciere
 - 6811. Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizarilor
 - 6812. Cheltuieli de exploatare privind provizioanele
 - 6813. Cheltuieli de exploatare privind ajustarile pentru deprecierea imobilizarilor
 - 6814. Cheltuieli de exploatare privind ajustarile pentru deprecierea activelor circulante

6817. Cheltuieli de exploatare privind ajustarile pentru deprecierea fondului comercial

686. Cheltuieli financiare privind amortizarile, provizioanele si ajustarile pentru pierdere de valoare

6861. Cheltuieli privind actualizarea provizioanelor

6863. Cheltuieli financiare privind ajustarile pentru pierderea de valoare a imobilizarilor financiare

6864. Cheltuieli financiare privind ajustarile pentru pierderea de valoare a activelor circulante

6865. *Cheltuieli financiare privind amortizarea diferentelor aferente titlurilor de stat*

6868. Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligatiunilor si a altor datorii

69. Cheltuieli cu impozitul pe profit si alte impozite

691. Cheltuieli cu impozitul pe profit

698. Cheltuieli cu impozitul pe venit si cu alte impozite care nu apar in elementele de mai sus*21)

Clasa 7 - Conturi de venituri

70. Cifra de afaceri neta

701. Venituri din vanzarea produselor finite, produselor agricole si a activelor biologice de natura stocurilor

7015. Venituri din vanzarea produselor finite

7017. Venituri din vanzarea produselor agricole

7018. Venituri din vanzarea activelor biologice de natura stocurilor

702. Venituri din vanzarea semifabricatelor

703. Venituri din vanzarea produselor reziduale

704. Venituri din servicii prestate

705. Venituri din studii si cercetari

706. Venituri din redevente, locatii de gestiune si chirii

707. Venituri din vanzarea marfurilor

- 708. Venituri din activitati diverse
- 709. Reduceri comerciale acordate
- 71. Venituri aferente costului productiei in curs de executie
- 711. Venituri aferente costurilor stocurilor de produse
- 712. Venituri aferente costurilor serviciilor in curs de executie
- 72. Venituri din productia de imobilizari
- 721. Venituri din productia de imobilizari necorporale
- 722. Venituri din productia de imobilizari corporale
- 725. Venituri din productia de investitii imobiliare
- 74. Venituri din subventii de exploatare
- 741. Venituri din subventii de exploatare
- 7411. Venituri din subventii de exploatare aferente cifrei de afaceri*22)
- 7412. Venituri din subventii de exploatare pentru materii prime si materiale
- 7413. Venituri din subventii de exploatare pentru alte cheltuieli externe
- 7414. Venituri din subventii de exploatare pentru plata personalului
- 7415. Venituri din subventii de exploatare pentru asigurari si protectie sociala
- 7416. Venituri din subventii de exploatare pentru alte cheltuieli de exploatare
- 7417. Venituri din subventii de exploatare in caz de calamitati si alte evenimente similare
- 7418. Venituri din subventii de exploatare pentru dobanda datorata
- 7419. Venituri din subventii de exploatare aferente altor venituri
- 75. Alte venituri din exploatare
- 751. *Venituri din operatiuni de fiducie*
- 7511. *Venituri ocazionate de constituirea fiduciei*
- 7512. *Venituri din derularea operatiunilor de fiducie*
- 7513. *Venituri din lichidarea operatiunilor de fiducie*
- 754. Venituri din creante reactivate si debitori diversi
- 755. Venituri din reevaluarea imobilizarilor corporale

- 758. Alte venituri din exploatare
- 7581. Venituri din despagubiri, amenzi si penalitati
- 7582. Venituri din donatii primite
- 7583. Venituri din vanzarea activelor si alte operatiuni de capital
- 7584. Venituri din subventii pentru investitii
- 7588. Alte venituri din exploatare

76. Venituri financiare

- 761. Venituri din imobilizari financiare
- 7611. Venituri din actiuni detinute la entitatile afiliate
- 7612. Venituri din actiuni detinute la entitati asociate
- 7613. Venituri din actiuni detinute la entitati controlate in comun
- 7615. Venituri din alte imobilizari financiare

762. Venituri din investitii financiare pe termen scurt

- 764. Venituri din investitii financiare cedate
- 7641. Venituri din imobilizari financiare cedate
- 7642. Castiguri din investitii pe termen scurt cedate

765. Venituri din diferente de curs valutar

- 7651. Diferente favorabile de curs valutar legate de elementele monetare exprimate in valuta*23)
- 7652. Diferente favorabile de curs valutar din evaluarea elementelor monetare care fac parte din investitia neta intr-o entitate straina

766. Venituri din dobanzi

767. Venituri din sconturi obtinute

768. Alte venituri financiare

78. Venituri din provizioane, amortizari si ajustari pentru depreciere sau pierdere de valoare

- 781. Venituri din provizioane si ajustari pentru depreciere privind activitatea de exploatare
- 7812. Venituri din provizioane
- 7813. Venituri din ajustari pentru deprecierea imobilizarilor
- 7814. Venituri din ajustari pentru deprecierea activelor circulante
- 7815. Venituri din fondul comercial negativ

- 786. *Venituri financiare din amortizari si ajustari pentru pierdere de valoare*
- 7863. Venituri financiare din ajustari pentru pierderea de valoare a imobiliarilor financiare
- 7864. Venituri financiare din ajustari pentru pierderea de valoare a activelor circulante
- 7865. *Venituri financiare din amortizarea diferentelor aferente titlurilor de stat*

Clasa 8 - conturi speciale

- 80. Conturi in afara bilantului
 - 801. Angajamente acordate
 - 8011. Giruri si garantii acordate
 - 8018. Alte angajamente acordate
 - 802. Angajamente primite
 - 8021. Giruri si garantii primite
 - 8028. Alte angajamente primite
 - 803. Alte conturi in afara bilantului
 - 8031. *Imobilizari corporale primite cu chirie sau in baza altor contracte similare*
 - 8032. Valori materiale primite spre prelucrare sau reparare
 - 8033. Valori materiale primite in pastrare sau custodie
 - 8034. Debitori scosi din activ, urmariti in continuare
 - 8035. Stocuri de natura obiectelor de inventar date in folosinta
 - 8036. Redevente, locatii de gestiune, chirii si alte datorii asimilate
 - 8037. Efecte scontate neajunse la scadenta
 - 8038. Bunuri primite in administrare, concesiune si cu chirie
 - 8039. Alte valori in afara bilantului
 - 804. *Certificate verzi*
 - 805. Dobanzi aferente contractelor de leasing si altor contracte asimilate, neajunse la scadenta
 - 8051. Dobanzi de platit
 - 8052. Dobanzi de incasat*24)
 - 806. Certificate de emisii de gaze cu efect de sera
 - 807. Active contingente

808. Datorii contingente

809. Creante preluate prin cesionare

89. Bilant

891. Bilant de deschidere

892. Bilant de inchidere

Clasa 9 - conturi de gestiune*25)

90. Decontari interne

901. Decontari interne privind cheltuielile

902. Decontari interne privind productia obtinuta

903. Decontari interne privind diferentele de pret

92. Conturi de calculatie

921. Cheltuielile activitatii de baza

922. Cheltuielile activitatilor auxiliare

923. Cheltuieli indirecte de productie

924. Cheltuieli generale de administratie

925. Cheltuieli de desfacere

93. Costul productiei

931. Costul productiei obtinute

933. Costul productiei in curs de executie

**1) In acest cont se inregistreaza contributia datorata, potrivit legii, de alte persoane decat angajatii, pentru asigurarile sociale de sanatate.*

**4) In functie de forma juridica a entitatii se inscrie: capital social, patrimoniul regiei etc.*

*5) Acest cont mai apare doar la entitatile care nu au finalizat procedurile legale de transfer al bunurilor de natura patrimoniului public.

*6) Acest cont apare doar la entitatile care detin, potrivit legii, bunuri de natura patrimoniului privat.

*7) Acest cont apare numai in situatiile financiare anuale consolidate.

*8) Acest cont apare numai in situatiile financiare anuale consolidate.

*9) Acest cont apare numai in situatiile financiare anuale consolidate.

*10) Acest cont apare numai in situatiile financiare anuale consolidate.

*11) Acest cont apare doar la entitatile care au aplicat Reglementarile contabile aprobate prin Ordinul ministrului finantelor publice nr. 94/2001 si pana la inchiderea soldului acestui cont.

*12) In acest cont se evidentiaza eventualele diferente rezultate din dispozitiile tranzitorii cuprinse in prezentele reglementari, in conditiile prevazute de acestea.

*13) Acest cont apare, de regula, in situatiile financiare anuale consolidate.

*14) Acest cont apare numai in situatiile financiare anuale consolidate.

*15) Acest cont apare, de regula, in situatiile financiare anuale consolidate.

*16) Se utilizeaza atunci cand exista baza legala pentru acordarea acestora.

*17) Se utilizeaza pentru evidentierea impozitului pe venitul microintreprinderilor, definite conform legii.

*18) In acest cont vor fi evidentiata si sumele acordate prin sistemul de carduri.

*19) In acest cont se evidentiaza cheltuielile reprezentand transferuri si contributii datorate in baza unor acte normative speciale, altele decat cele prevazute de Codul fiscal.

*20) In acest cont nu se inregistreaza diferentele nefavorabile de curs valutar rezultate din evaluarea elementelor monetare care fac parte din investitia neta intr-o entitate straina.

*21) Se utilizeaza conform reglementarilor legale.

*22) Se ia in calcul la determinarea cifrei de afaceri.

*23) In acest cont nu se inregistreaza diferentele favorabile de curs valutar rezultate din evaluarea elementelor monetare care fac parte din investitia neta intr-o entitate straina.

*24) Acest cont se foloseste de catre entitatile radiate din Registrul general si care mai au in derulare contracte de leasing.

*25) Pentru organizarea contabilitatii de gestiune, folosirea conturilor din aceasta clasa este optionala.

CAPITOLUL 15

Transpunerea conturilor din balanta de verificare la 31.12.2014 in noul plan de conturi general

595. - (1) Administratorii entitatilor raspund pentru transpunerea corecta a soldurilor conturilor, din balanta de verificare la 31.12.2014, in conturile prevazute in noul Plan de conturi general cuprins in prezentele reglementari. De asemenea, se va urmari ca transpunerea din vechile conturi sintetice in noile conturi sintetice de gradul unu si doi, daca este cazul, sa se efectueze in functie de natura sumelor reflectate in soldul fiecarui cont.

(2) Entitatile care au aplicat Reglementarile contabile simplificate, aprobate prin Ordinul ministrului finantelor publice nr. 2.239/2011, si au folosit conturile din Planul de conturi simplificat, cuprins in acele reglementari, vor lua masuri pentru transpunerea corespunzatoare a soldurilor conturilor, din balanta de verificare la 31.12.2014, in conturile prevazute in noul Plan de conturi general cuprins in prezentele reglementari.

(3) Entitatile care au optat pentru un exercitiu financiar diferit de anul calendaristic, in conditiile prevazute de legea contabilitatii, aplica prevederile prezentului ordin de la inceputul primului exercitiu financiar astfel ales, care incepe ulterior datei de 1 ianuarie 2015. Ca urmare, acestea efectueaza transpunerea prevazuta de prezentul capitol plecand de la soldurile din balanta de verificare pe baza careia se intocmesc primele situatii financiare anuale incheiate la o data ulterioara datei de 1 ianuarie 2015.