

Norma nr. 14/2015
privind reglementările contabile conforme cu directivele europene aplicabile sistemului de pensii private

Având în vedere prevederile art. 57 alin. (5) și (6) din Legea nr. 411/2004 privind fondurile de pensii administrate privat, republicată, cu modificările și completările ulterioare, ale art. 15 alin. (5), (6) și (7) din Legea nr. 204/2006 privind pensiile facultative, cu modificările și completările ulterioare, precum și ale art. 20 din Legea nr. 187/2011 privind înființarea, organizarea și funcționarea Fondului de garantare a drepturilor din sistemul de pensii private,

în temeiul dispozițiilor art. 24 lit. k) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 50/2005 privind înființarea, organizarea și funcționarea Comisiei de Supraveghere a Sistemului de Pensii Private, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 313/2005, cu modificările și completările ulterioare,

în baza prevederilor art. 2 alin. (1) lit. c) și d), art. 3 alin. (1) lit. b), art. 5 lit. c), art. 6 alin. (1) și (2) și ale art. 7 alin. (2) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 93/2012 privind înființarea, organizarea și funcționarea Autorității de Supraveghere Financiară, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 113/2013, cu modificările și completările ulterioare,

în temeiul prevederilor art. 4 alin. (3) lit. b) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în urma deliberărilor Consiliului Autorității de Supraveghere Financiară din ședința din data de 29 iulie 2015,

Autoritatea de Supraveghere Financiară emite prezenta normă.

CAPITOLUL I

Obiectul reglementării, aria de aplicabilitate, definiții și categorii de entități raportoare

SECȚIUNEA 1

Obiectul reglementării

Art. 1. - (1) Prezenta normă stabilește:

a) formatul și conținutul situațiilor financiare anuale, principiile contabile și regulile de recunoaștere, evaluare, scoatere din evidență și prezentare a elementelor în situațiile financiare anuale individuale, regulile de întocmire, aprobare, auditare, potrivit legii, și publicare a situațiilor financiare anuale, planul de conturi, precum și conținutul și funcțiunea conturilor contabile aplicabile sistemului de pensii private;

b) reguli privind întocmirea situațiilor financiare anuale consolidate aplicabile sistemului de pensii private.

(2) Contabilitatea aplicabilă sistemului de pensii private cuprinde:

- a) contabilitatea fondurilor de pensii administrate privat și a fondurilor de pensii facultative;
- b) contabilitatea administratorilor fondurilor de pensii administrate privat și/sau fondurilor de pensii facultative, care sunt societăți de pensii înființate potrivit prevederilor legale în vigoare;
- c) contabilitatea brokerilor de pensii private, societăți comerciale înființate și autorizate potrivit prevederilor legale în vigoare;
- d) contabilitatea Fondului de garantare a drepturilor din sistemul de pensii private, înființat potrivit Legii nr. 187/2011 privind înființarea, organizarea și funcționarea Fondului de garantare a drepturilor din sistemul de pensii private.

SECȚIUNEA a 2-a

Aria de aplicabilitate

Art. 2. - Prezenta normă se aplică următoarelor categorii de entități:

- a) fonduri de pensii administrate privat și fonduri de pensii facultative, denumite în continuare fonduri de pensii private;
- b) administratori ai fondurilor de pensii administrate privat și/sau ai fondurilor de pensii facultative, care sunt societăți de pensii înființate potrivit prevederilor legale în vigoare, denumiți în continuare administratori;
- c) brokeri de pensii private, societăți înființate și autorizate potrivit prevederilor legale în vigoare;
- d) Fond de garantare a drepturilor din sistemul de pensii private, denumit în continuare Fond de garantare, înființat potrivit Legii nr. 187/2011.

Art. 3. - (1) Contabilitatea se ține în limba română și în moneda națională.

(2) Contabilitatea operațiunilor efectuate în valută se ține atât în moneda națională, cât și în valută.

(3) Prin valută se înțelege altă monedă decât leul.

Art. 4. - (1) Administratorii fondurilor de pensii private organizează și țin distinct contabilitatea pentru fiecare fond de pensii private pe care îl administrează, față de propria contabilitate.

(2) Contabilitatea fondurilor de pensii private este organizată astfel încât constituirea, evidența și utilizarea resurselor financiare ale fondurilor de pensii private să se facă conform prospectului schemei de pensii și reglementărilor legale aplicabile, în scopul dobândirii de către participanți a unei pensii private.

(3) Activele și pasivele fiecărui fond de pensii administrat privat sunt organizate, evidențiate și administrate distinct, separat de celelalte fonduri de pensii facultative pe care le gestionează același administrator și de contabilitatea proprie administratorului, fără posibilitatea transferului între fonduri sau între fonduri și administrator.

(4) Toate activele și pasivele corespunzătoare activității de administrare a fondurilor de pensii sunt restricționate, gestionate și organizate separat de alte activități ale administratorului, fără posibilitatea de transfer.

(5) Activele și pasivele restricționate, gestionate și organizate separat, prevăzute la alin. (4), sunt limitate la operațiunile legate de fondurile de pensii și activități conexe.

Art. 5. - (1) Contabilitatea administratorului este organizată astfel încât constituirea, evidența și utilizarea provizioanelor tehnice corespunzătoare obligațiilor financiare rezultate din prospectele schemelor de pensii private și a activelor care acoperă aceste provizioane tehnice să se facă în mod distinct față de constituirea, evidența și utilizarea resurselor pentru acoperirea cheltuielilor de administrare și funcționare proprii administratorului.

(2) Contabilitatea proprie a administratorului care desfășoară atât activitatea de administrare a fondului de pensii administrate privat, cât și activitatea de administrare a fondurilor de pensii facultative este organizată și ținută separat pentru fiecare segment de activitate, cu ajutorul conturilor contabile analitice.

(3) Administratorii fondurilor de pensii private vor întocmi distinct balanța de verificare a conturilor analitice pentru fiecare fond de pensii private pe care îl administrează, față de propria contabilitate.

(4) Administratorii fondurilor de pensii private care sunt societăți de asigurare și societăți de administrare a investițiilor vor întocmi distinct pentru activitatea de administrare a fondurilor balanța de verificare a conturilor analitice, față de celelalte activități desfășurate conform prevederilor legale în vigoare.

(5) Pentru fondurile de pensii private aflate în administrare, situațiile financiare anuale vor fi întocmite de către administratorii acestora distinct de propriile situații financiare anuale.

Art. 6. - Contabilitatea brokerilor de pensii private este organizată astfel încât constituirea și evidența resurselor financiare ale acestora să se facă conform reglementărilor legale aplicabile.

Art. 7. - (1) Contabilitatea Fondului de garantare este organizată astfel încât constituirea, evidența și utilizarea resurselor pentru plata compensației către participanții fondurilor de pensii facultative să se facă în mod distinct față de constituirea, evidența și utilizarea resurselor pentru plata compensației către participanții fondurilor de pensii administrate privat, respectiv pentru perioada de acumulare a contribuțiilor și perioada de plată a pensiilor, iar resursele pentru plata compensației se gestionează distinct de resursele pentru acoperirea cheltuielilor de administrare și funcționare a Fondului de garantare.

(2) În sensul alin. (1), contabilitatea Fondului de garantare este organizată și ținută separat pentru fiecare segment de activitate, cu ajutorul conturilor contabile analitice.

Art. 8. - (1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz.

(3) În contabilitatea entităților prevăzute la art. 2, închiderea conturilor de venituri și cheltuieli se efectuează la sfârșitul lunii calendaristice.

SECȚIUNEA a 3-a

Definiții

Art. 9. - (1) Termenii și expresiile utilizate în prezenta normă au semnificația prevăzută la:

a) art. 2 din Legea nr. 411/2004 privind fondurile de pensii administrate privat, republicată, cu modificările și completările ulterioare, denumită în continuare Legea nr. 411/2004;

b) art. 2 din Legea nr. 204/2006 privind pensiile facultative, cu modificările și completările ulterioare, denumită în continuare Legea nr. 204/2006;

c) art. 4 alin. (2) din Legea nr. 187/2011.

(2) De asemenea, în înțelesul prezentei norme, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

1. interes de participare - drepturi în capitalul altor entități, reprezentate sau nu prin certificate, care, prin crearea unei legături durabile cu aceste entități, sunt destinate să contribuie la activitatea entității care deține drepturile respective. Deținerea unei părți din capitalul unei alte entități reprezintă un interes de participare, dacă depășește un prag procentual de 20%;

2. parte afiliată - o persoană sau o entitate care este afiliată entității care își întocmește situațiile financiare, conform Standardelor internaționale de contabilitate adoptate în conformitate cu Regulamentul (CE) nr. 1.606/2002 al Parlamentului European și al Consiliului din 19 iulie 2002 privind aplicarea standardelor internaționale de contabilitate;

3. active imobilizate - activele care sunt destinate să servească o perioadă îndelungată activitățile entității;

4. cifră de afaceri netă - sumele obținute din prestarea de servicii, conform prevederilor legale aplicabile, după deducerea reducerilor comerciale și a taxei pe valoarea adăugată și a altor impozite direct legate de cifra de afaceri, astfel:

a) cifră de afaceri netă a fondurilor de pensii private cuprinde veniturile din activitatea curentă;

b) cifră de afaceri netă a administratorilor fondurilor de pensii private cuprinde venituri din activitatea de exploatare și venituri din subvenții de exploatare aferente cifrei de afaceri nete;

c) cifră de afaceri netă a brokerilor de pensii private cuprinde venituri din activitatea de exploatare și venituri din subvenții de exploatare aferente cifrei de afaceri nete;

d) cifră de afaceri netă a fondului de garantare cuprinde veniturile din activitatea curentă;

5. cost de achiziție - prețul datorat și eventualele cheltuieli conexe minus eventualele reduceri ale costului de achiziție. În acest sens, costul de achiziție al bunurilor cuprinde prețul de cumpărare, taxele de import și alte taxe (cu excepția acelor pe care persoana juridică le poate recupera de la autoritățile fiscale), cheltuielile de transport, manipulare și alte cheltuieli care pot fi atribuite direct achiziției bunurilor respective. În costul de achiziție se includ, de asemenea, comisioanele, taxele notariale, cheltuielile cu obținerea de autorizații și alte cheltuieli nerecuperabile, atribuite direct bunurilor respective. Cheltuielile de transport sunt incluse în costul de achiziție și atunci când funcția de aprovizionare este externalizată;

6. ajustare de valoare - ajustările destinate să țină cont de modificările valorilor activelor individuale, stabilite la data bilanțului, indiferent dacă modificarea este definitivă sau nu. Ajustările negative de valoare pot fi: ajustări permanente, denumite în continuare amortizări, și/sau ajustări provizorii, denumite în continuare ajustări pentru depreciere sau pierdere de valoare, în funcție de caracterul permanent sau provizoriu al ajustării respective;

7. societate-mamă - o entitate care controlează una sau mai multe filiale;
8. filială - o entitate controlată de o societate-mamă, inclusiv orice filială a societății-mamă care le conduce;
9. grup - o societate-mamă și toate filialele acesteia;
10. entități afiliate - două sau mai multe entități din cadrul unui grup;
11. entitate asociată - o entitate în care o altă entitate are un interes de participare și ale cărei politici de exploatare și financiare fac obiectul unei influențe semnificative exercitate de cealaltă entitate. Se consideră că o entitate exercită o influență semnificativă asupra altei entități dacă deține cel puțin 20% din drepturile de vot ale acționarilor sau asociaților respectivei entități. Ca urmare, existența unei entități asociate presupune îndeplinirea cumulativă a două condiții, respectiv deținerea unui interes de participare în cealaltă entitate și exercitarea influenței semnificative asupra politicilor de exploatare și financiare ale acesteia;
12. prag de semnificație - statutul informațiilor în cazul în care se poate anticipa în mod rezonabil că omiterea sau prezentarea eronată a acestora influențează deciziile pe care utilizatorii le adoptă pe baza situațiilor financiare ale entității. Pragul de semnificație al elementelor individuale se evaluează în contextul altor elemente similare.

SECȚIUNEA a 4-a Categorii de entități raportoare

Art. 10. - În sensul prezentei norme, entitățile prevăzute la art. 2 lit. a) și b) sunt entități de interes public.

Art. 11. - (1) În procesul de consolidare, în funcție de criteriile de mărime, grupurile se împart în două categorii, astfel: grupuri mici și mijlocii, respectiv grupuri mari.

(2) Grupurile mici și mijlocii sunt grupurile constituite din societățile-mamă și filialele care urmează să fie incluse în consolidare și care, pe bază consolidată, nu depășesc limitele a cel puțin două dintre următoarele trei criterii la data bilanțului societății-mamă:

- a) totalul activelor: 24.000.000 euro;
- b) cifra de afaceri netă: 48.000.000 euro;
- c) numărul mediu de salariați în cursul exercițiului financiar: 250.

(3) Grupurile mari sunt grupurile constituite din societățile-mamă și filialele care urmează să fie incluse în consolidare și care, pe bază consolidată, depășesc limitele a cel puțin două dintre următoarele trei criterii la data bilanțului societății-mamă:

- a) totalul activelor: 24.000.000 euro;
- b) cifra de afaceri netă: 48.000.000 euro;
- c) numărul mediu de salariați în cursul exercițiului financiar: 250.

(4) Determinarea valorii criteriilor de mărime prevăzute la alin. (1)-(3) se bazează pe indicatorii corespunzători societății-mamă și filialelor cuprinse în consolidare.

(5) La stabilirea criteriilor de mărime, societatea-mamă poate să nu ia în considerare filialele pe care intenționează să le excludă din consolidare în baza oricărei situații prevăzute la art. 442.

Art. 12. - În scopul determinării limitelor legate de totalul activelor și de cifra de afaceri netă, prevăzute la art. 11, nu se efectuează:

a) compensarea prevăzută la art. 446 alin. (1);

b) eventualele eliminări ca urmare a aplicării prevederilor art. 450 alin. (1).

Art. 13. - (1) O societate-mamă întocmește situații financiare anuale consolidate începând cu primul exercițiu financiar în care sunt depășite criteriile de mărime, în condițiile prevăzute la Capitolul VIII "Situații financiare anuale consolidate și rapoarte consolidate".

(2) Atunci când, la data bilanțului, un grup depășește sau încetează să mai depășească limitele a două dintre cele trei criterii menționate la art. 11, acest fapt are incidență asupra aplicării derogărilor prevăzute de prezenta normă numai dacă acest lucru are loc în două exerciții financiare consecutive.

(3) Prin două exerciții financiare consecutive se înțelege exercițiul financiar precedent celui pentru care se întocmesc situațiile financiare anuale și exercițiul financiar curent, pentru care se întocmesc situațiile financiare anuale.

CAPITOLUL II

Dispoziții și principii generale

SECȚIUNEA 1

Dispoziții generale

Art. 14. - Situațiile financiare anuale constituie un tot unitar.

Art. 15. - Obiectivul situațiilor financiare anuale îl constituie furnizarea de informații despre poziția financiară, performanța financiară și fluxurile de trezorerie ale unei entități, utile unei categorii largi de utilizatori.

Art. 16. - (1) Elementele direct legate de evaluarea poziției financiare, reflectate prin bilanț, sunt activele, datoriile și capitalurile proprii.

(2) În înțelesul prezentei norme:

a) un activ reprezintă o resursă controlată de către entitate ca rezultat al unor evenimente trecute, de la care se așteaptă să genereze beneficii economice viitoare pentru entitate. Un activ este recunoscut în contabilitate și prezentat în bilanț atunci când este probabilă realizarea unui beneficiu economic viitor de către entitate și activul are un cost sau o valoare care poate fi evaluat/evaluată în mod credibil;

b) o datorie reprezintă o obligație actuală a entității ce decurge din evenimente trecute și prin decontarea căreia se așteaptă să rezulte o ieșire de resurse care încorporează beneficii economice. O datorie este recunoscută în contabilitate și prezentată în bilanț atunci când este probabil că o ieșire de resurse încorporând beneficii economice va rezulta din decontarea unei obligații prezente și când valoarea la care se va realiza această decontare poate fi evaluată în mod credibil;

c) capitalurile proprii reprezintă interesul rezidual al acționarilor sau asociaților în activele unei entități după deducerea tuturor datoriilor sale.

(3) Beneficiile economice reprezintă potențialul de a contribui, direct sau indirect, la fluxul de numerar sau echivalente de numerar către entitate.

(4) Contribuția prevăzută la alin. (3) se reflectă fie sub forma creșterii intrărilor de numerar, fie sub forma reducerii ieșirilor de numerar. Astfel, potențialul poate fi unul productiv, atunci când activul este utilizat separat sau împreună cu alte active pentru prestarea de servicii. De asemenea, potențialul poate îmbrăca forma convertibilității în numerar sau echivalente de numerar.

Art. 17. - (1) Elementele direct legate de evaluarea performanței financiare, prin intermediul contului de profit și pierdere, sunt veniturile și cheltuielile.

(2) În înțelesul prezentei norme, termenii de mai jos au următoarele semnificații:

a) veniturile constituie creșteri ale beneficiilor economice înregistrate pe parcursul perioadei contabile sub formă de intrări sau creșteri ale activelor ori reduceri ale datoriilor, care se concretizează în creșteri ale capitalurilor proprii, altele decât cele rezultate din contribuții ale acționarilor;

b) cheltuielile constituie diminuări ale beneficiilor economice înregistrate pe parcursul perioadei contabile sub formă de ieșiri sau scăderi ale valorii activelor ori creșteri ale datoriilor, care se concretizează în reduceri ale capitalurilor proprii, altele decât cele rezultate din distribuirea acestora către acționari.

(3) Veniturile sunt recunoscute în contul de profit și pierdere atunci când se poate evalua în mod credibil o creștere a beneficiilor economice viitoare legate de creșterea valorii unui activ sau de scăderea valorii unei datorii. Recunoașterea veniturilor se realizează simultan cu recunoașterea creșterii de active sau reducerii datoriilor, cum ar fi creșterea netă a activelor, rezultată din prestarea serviciilor, ori descreșterea datoriilor ca rezultat al anulării unei datorii.

(4) Cheltuielile sunt recunoscute în contul de profit și pierdere atunci când se poate evalua în mod credibil o diminuare a beneficiilor economice viitoare legate de o diminuare a valorii unui activ sau de o creștere a valorii unei datorii. Recunoașterea cheltuielilor are loc simultan cu recunoașterea creșterii valorii datoriilor sau reducerii valorii activelor, cum ar fi drepturile salariale angajate sau amortizarea echipamentelor.

Art. 18. - Entitățile prevăzute la art. 2 întocmesc situații financiare anuale care cuprind:

a) bilanțul;

b) contul de profit și pierdere;

c) situația fluxurilor de trezorerie;

d) situația modificărilor capitalului propriu;

e) notele explicative la situațiile financiare anuale.

Art. 19. - Situațiile financiare anuale se întocmesc în mod clar și în concordanță cu prevederile prezentei norme.

Art. 20. - Situațiile financiare anuale trebuie să ofere o imagine fidelă a activelor, datoriilor, poziției financiare și a profitului sau pierderii entității.

Art. 21. - Dacă aplicarea prevederilor prezentei norme nu este suficientă pentru a oferi o imagine fidelă a activelor, a datoriilor, a poziției financiare și a profitului sau pierderii entității, în notele explicative la situațiile financiare sunt furnizate informațiile suplimentare necesare pentru respectarea cerinței respective.

Art. 22. - (1) Dacă, în cazuri excepționale, aplicarea unei prevederi din prezenta normă este incompatibilă cu obligația prevăzută la art. 20 și 21, dispoziția respectivă nu se aplică, pentru a oferi o imagine fidelă a activelor, a datoriilor, a poziției financiare și a profitului sau a pierderii entității.

(2) Neaplicarea dispoziției prevăzute la alin. (1) se prezintă în notele explicative la situațiile financiare, împreună cu o explicație a motivelor și a efectelor sale asupra activelor, datoriilor, poziției financiare și a profitului sau pierderii entității.

Art. 23. - Autoritatea de Supraveghere Financiară, denumită în continuare A.S.F., poate solicita prezentarea în situațiile financiare anuale a unor informații suplimentare față de cele care trebuie prezentate în concordanță cu prezenta normă.

SECȚIUNEA a 2-a

Publicările cu caracter general

Art. 24. - Documentul care conține situațiile financiare trebuie să precizeze denumirea entității raportoare, precum și informații referitoare la:

- a) registrul comerțului la care este păstrat 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 a 3-a

Caracteristicile calitative ale informațiilor financiare utile

SUBSECȚIUNEA 3.1

Prevederi generale

Art. 25. - (1) Pentru ca informațiile financiare să fie utile, ele trebuie să fie relevante și să reprezinte exact ceea ce își propun să reprezinte.

(2) Utilitatea informațiilor financiare este amplificată dacă acestea sunt comparabile, verificabile, oportune și inteligibile.

Art. 26. - Caracteristicile calitative fundamentale sunt:

- a) relevanța;
- b) reprezentarea exactă.

SUBSECȚIUNEA 3.2

Relevanță

Art. 27. - Informațiile financiare relevante sunt informațiile care au capacitatea de a ajuta utilizatorii de informații în luarea deciziilor.

Art. 28. - (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.

(3) Pentru a avea valoare predictivă informațiile financiare nu trebuie să reprezinte o previziune sau o prognoză.

(4) Informațiile financiare cu valoare predictivă sunt folosite de utilizatori pentru realizarea propriilor lor predicții.

(5) Valoarea predictivă și valoarea de confirmare a informațiilor financiare sunt interconectate, iar informațiile care au valoare predictivă au adesea și valoare de confirmare.

(6) 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 exercițiul curent. Rezultatele acestor comparații sunt de natură să ajute utilizatorii să corecteze și să îmbunătățească procesele utilizate pentru realizarea previziunilor anterioare.

Art. 29. - (1) Pragul de semnificație este un aspect al relevanței specific unei entități bazat pe natura sau mărimea ori pe ambele a elementelor la care se referă informațiile raportate de entitate.

(2) Prezenta normă nu specifică un prag cantitativ pentru semnificație și nu predetermină ce ar putea fi semnificativ într-o anumită situație.

SUBSECȚIUNEA 3.3

Reprezentare exactă

Art. 30. - (1) Situațiile financiare anuale descriu fenomenele economice în cuvinte și cifre.

(2) Pentru a fi o reprezentare exactă, o descriere trebuie să fie completă, neutră și fără erori.

Art. 31. - (1) O descriere completă include toate informațiile necesare pentru ca un utilizator să înțeleagă fenomenul descris, inclusiv explicațiile necesare.

(2) O descriere completă a activelor grupului include, cel puțin, o descriere a naturii activelor grupului, o descriere numerică a tuturor activelor grupului și o descriere a ceea ce reprezintă descrierea numerică, cum ar fi costul inițial sau valoarea justă.

(3) Pentru unele elemente, o descriere completă poate să impună explicații privind faptele semnificative referitoare la calitatea și natura elementelor, factorilor și circumstanțelor care ar putea să le afecteze calitatea și natura și procesul utilizat pentru a determina descrierile numerice.

Art. 32. - (1) O descriere neutră este cea care nu suportă influențe în selecția și prezentarea informațiilor financiare.

(2) O descriere neutră nu este denaturată, ponderată, accentuată, neaccentuată sau manipulată în alt fel pentru a crește probabilitatea ca informațiile financiare să fie primite favorabil sau nefavorabil de către utilizatori.

(3) Informațiile financiare relevante sunt informațiile care au capacitatea de a genera o diferență în deciziile luate de către utilizatori.

Art. 33. - Reprezentarea fără erori înseamnă că nu există erori sau omisiuni în descrierea fenomenelor, iar procesul utilizat pentru a genera informațiile raportate a fost selectat și aplicat fără erori.

SUBSECȚIUNEA 3.4

Aplicarea caracteristicilor calitative fundamentale

Art. 34. - Caracteristicile calitative care amplifică utilitatea informațiilor relevante și reprezentate exact sunt:

- a) comparabilitatea;
- b) verificabilitatea;
- c) oportunitatea;
- d) inteligibilitatea.

SUBSECȚIUNEA 3.5

Comparabilitate

Art. 35. - (1) Informațiile privind o entitate raportoare sunt mult mai utile dacă pot fi comparate cu informații similare despre alte entități și cu informații similare despre aceeași entitate aferente unei alte perioade sau date.

(2) Comparabilitatea este una din caracteristicile calitative care permite utilizatorilor să identifice și să înțeleagă similitudinile și diferențele dintre elemente.

(3) O comparație necesită cel puțin două elemente.

Art. 36. - (1) Consecvența se referă la utilizarea acelorași metode pentru aceleași elemente, fie de la o perioadă la alta în cadrul unei entități raportoare, fie într-o singură perioadă pentru entități diferite.

(2) Pentru ca informațiile să fie comparabile, aspectele similare trebuie să fie prezentate similar, iar aspectele diferite trebuie să fie prezentate diferit.

Art. 37. - (1) Prin satisfacerea caracteristicilor calitative fundamentale este posibil să se obțină un anumit grad de comparabilitate.

(2) O reprezentare exactă a unui fenomen economic relevant trebuie, în mod firesc, să aibă un anumit grad de comparabilitate cu o reprezentare exactă a unui fenomen economic relevant similar al unei alte entități raportoare.

SUBSECȚIUNEA 3.6

Verificabilitate

Art. 38. - (1) Verificabilitatea ajută în a asigura utilizatorii că informațiile reprezintă exact fenomenele economice pe care își propun să le reprezinte.

(2) Prin verificabilitate se înțelege că diferiți observatori independenți și în cunoștință de cauză ar putea ajunge la un consens cu privire la faptul că o anumită descriere este o reprezentare exactă.

(3) Verificarea poate fi directă sau indirectă.

(4) Verificarea directă se referă la verificarea unei valori sau a altor reprezentări prin observare directă, cum ar fi prin numărarea banilor.

(5) Verificarea indirectă se referă la verificarea intrărilor pentru o formulă sau o tehnică și la recalcularea rezultatelor prin utilizarea aceleiași metode.

(6) În cazul în care nu este posibilă verificarea unor explicații și informații cu caracter previzional până într-o perioadă viitoare sau chiar deloc, pot fi prezentate ipotezele fundamentale, metodele de compilare a informațiilor și alți factori și circumstanțe care susțin informațiile.

SUBSECȚIUNEA 3.7

Oportunitate

Art. 39. - (1) Oportunitatea reprezintă caracteristica potrivit căreia informațiile sunt disponibile pentru factorii decizionali pentru a lua decizii în timp util.

(2) Informațiile pot să rămână oportune mult timp după finalul perioadei de raportare, având în vedere faptul că anumiți utilizatori ar putea fi nevoiți să identifice și să aprecieze tendințele.

SUBSECȚIUNEA 3.8

Inteligibilitate

Art. 40. - Informațiile sunt inteligibile prin clasificarea, caracterizarea și prezentarea acestora în mod clar și concis.

Art. 41. - (1) Unele fenomene sunt inerent complexe și nu pot fi transformate în fenomene ușor de înțeles.

(2) Excluderea informațiilor privind aceste fenomene din rapoartele financiare poate conduce la situația ca aceste rapoarte să fie incomplete.

(3) Rapoartele financiare sunt întocmite pentru utilizatorii care dispun de cunoștințe suficiente privind activitățile de afaceri și economice și care studiază și analizează informațiile cu atenția cuvenită.

(4) Prezentarea rapoartelor financiare trebuie astfel efectuată încât să permită înțelegerea acestora de către diferitele categorii de utilizatori ai informațiilor cuprinse în acestea.

(5) Rapoartele financiare întocmite de entități se referă atât la situațiile financiare anuale propriu-zise, cât și la celelalte documente făcute publice odată cu acestea.

SUBSECȚIUNEA 3.9

Aplicarea caracteristicilor calitative amplificatoare

Art. 42. - (1) Caracteristicile calitative amplificatoare, respectiv comparabilitatea, verificabilitatea, oportunitatea și inteligibilitatea, trebuie maximizate în măsura în care acest lucru este posibil.

(2) Caracteristicile calitative amplificatoare, individual sau în grup, nu pot face informațiile utile în cazul în care respectivele informații sunt irelevante sau nu sunt reprezentate exact.

SECȚIUNEA a 4-a

Principii generale de raportare financiară

SUBSECȚIUNEA 4.1

Prevederi generale

Art. 43. - Evaluarea reprezintă procesul prin care se determină valoarea la care elementele situațiilor financiare sunt recunoscute în contabilitate și prezentate în bilanț și în contul de profit și pierdere.

Art. 44. - Elementele prezentate în situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate sunt recunoscute și evaluate în conformitate cu principiile generale prevăzute de prezenta normă.

SUBSECȚIUNEA 4.2

Principiul continuității activității

Art. 45. - (1) Trebuie să se prezume că entitatea își desfășoară activitatea pe baza principiului continuității activității.

(2) Principiul continuității activității presupune că entitatea își continuă în mod normal funcționarea, fără a intra în stare de lichidare sau reducere semnificativă a activității.

(3) O entitate nu va întocmi situațiile financiare anuale pe baza principiului continuității activității dacă organele de conducere stabilesc după data bilanțului fie că intenționează să lichideze entitatea sau să înceteze activitatea acesteia, fie că nu există nicio altă variantă realistă în afara

acestora. Aceste prevederi nu se aplică situațiilor financiare anuale întocmite de entitățile absorbite în cadrul unui proces de fuziune sau de divizare, potrivit legii. Deteriorarea rezultatelor din exploatare și a poziției financiare, ulterior datei bilanțului, indică nevoia de a analiza dacă presupunerea privind continuitatea activității este încă adecvată.

(4) Dacă administratorii unei entități au luat cunoștință de unele elemente de nesiguranță legate de anumite evenimente care pot duce la incapacitatea acesteia de a-și continua activitatea, aceste elemente trebuie prezentate în notele explicative.

(5) În cazul în care situațiile financiare anuale nu sunt întocmite pe baza principiului continuității, această informație trebuie prezentată împreună cu motivele care au stat la baza deciziei conform căreia entitatea nu își mai poate continua activitatea.

(6) Evenimentele sau condițiile ce necesită prezentări de informații pot apărea și ulterior datei bilanțului.

(7) Entitățile aflate în lichidare, potrivit legii, prezintă acest fapt în declarația care însoțește situațiile financiare anuale. În scopul prezentării bilanțului, acestea procedează la reclassificarea creanțelor pe termen lung în creanțe pe termen scurt, respectiv a datoriilor pe termen lung în datorii pe termen scurt.

SUBSECȚIUNEA 4.3

Principiul permanenței metodelor

Art. 46. - Politicile contabile și metodele de evaluare trebuie aplicate în mod consecvent de la un exercițiu financiar la altul.

SUBSECȚIUNEA 4.4

Principiul prudenței

Art. 47. - (1) La întocmirea situațiilor financiare anuale, recunoașterea și evaluarea trebuie realizate pe o bază prudentă și, în special:

a) în contul de profit și pierdere poate fi inclus numai profitul realizat la data bilanțului;

b) sunt recunoscute toate datoriile apărute în cursul exercițiului financiar curent sau al unui exercițiu precedent, chiar dacă acestea devin evidente numai între data bilanțului și data întocmirii acestuia;

c) sunt recunoscute toate deprecierea, indiferent dacă rezultatul exercițiului financiar este pierdere sau profit. Înregistrarea ajustărilor pentru depreciere sau pierdere de valoare se efectuează pe seama conturilor de cheltuieli, indiferent de impactul acestora asupra contului de profit și pierdere.

(2) Activele și veniturile nu trebuie să fie supraevaluate, iar datoriile și cheltuielile, subevaluate.

(3) Exercițarea prudenței nu permite constituirea de provizioane excesive, subevaluarea deliberată a activelor sau veniturilor sau supraevaluarea deliberată a datoriilor sau cheltuielilor, având în vedere faptul că situațiile financiare nu ar mai fi neutre și nu ar mai avea calitatea de a fi credibile.

Art. 48. - În afara sumelor recunoscute în conformitate cu art. 47 alin. (1) lit. b), trebuie recunoscute toate datoriile previzibile și pierderile potențiale care au apărut în cursul exercițiului financiar respectiv sau în cursul unui exercițiu precedent, chiar dacă acestea devin evidente numai între data bilanțului și data întocmirii acestuia.

SUBSECȚIUNEA 4.5

Principiul contabilității de angajamente

Art. 49. - (1) Efectele tranzacțiilor și ale altor evenimente sunt recunoscute atunci când tranzacțiile și evenimentele se produc și sunt înregistrate în contabilitate și raportate în situațiile financiare ale perioadelor aferente.

(2) Trebuie să se țină cont de veniturile și cheltuielile aferente exercițiului financiar, indiferent de data încasării veniturilor sau data plății cheltuielilor. Astfel, se vor evidenția în conturile de venituri și creanțele pentru care nu a fost întocmită încă factura (contul 418 "Clienți - facturi de întocmit"), respectiv în conturile de cheltuieli sau bunuri, datoriile pentru care nu s-a primit încă factura (contul 408 "Furnizori - facturi nesosite"). În toate cazurile, înregistrarea în aceste conturi se efectuează pe baza documentelor care atestă prestarea serviciilor (de exemplu, situații de lucrări etc.).

(3) Veniturile și cheltuielile care rezultă direct și concomitent din aceeași tranzacție sunt recunoscute simultan în contabilitate, prin asocierea directă între cheltuielile și veniturile aferente, cu evidențierea distinctă a acestor venituri și cheltuieli.

(4) Principiul contabilității de angajamente se aplică inclusiv la recunoașterea dobânzii aferente perioadei, indiferent de scadența acesteia.

SUBSECȚIUNEA 4.6

Principiul intangibilității

Art. 50. - (1) Bilanțul de deschidere pentru fiecare exercițiu financiar trebuie să corespundă cu bilanțul de închidere al exercițiului financiar precedent.

(2) În cazul modificării politicilor contabile și al corectării unor erori aferente perioadelor precedente, bilanțul perioadei anterioare celei de raportare nu se modifică.

(3) Înregistrarea pe seama rezultatului reportat a corectării erorilor semnificative aferente exercițiilor financiare precedente, precum și a modificării politicilor contabile nu se consideră încălcarea principiului intangibilității.

SUBSECȚIUNEA 4.7

Principiul evaluării separate a elementelor de activ și de datorii

Art. 51. - Componentele elementelor de active și de datorii trebuie evaluate separat.

SUBSECȚIUNEA 4.8

Principiul necompensării

- Art. 52. - (1)** Orice compensare între elementele de active și datorii sau între elementele de venituri și cheltuieli este interzisă.
- (2)** Toate creanțele și datoriile trebuie înregistrate distinct în contabilitate, pe bază de documente justificative.
- (3)** Eventualele compensări între creanțe și datorii față de aceeași entitate efectuate cu respectarea prevederilor legale pot fi înregistrate numai după contabilizarea creanțelor și veniturilor, respectiv a datoriilor și cheltuielilor corespunzătoare.
- (4)** În cazul schimbului de active, în contabilitate se evidențiază distinct operațiunea de vânzare/scoatere din evidență și cea de cumpărare/intrare în evidență, pe baza documentelor justificative, cu înregistrarea tuturor veniturilor și cheltuielilor aferente operațiunilor.
- (5)** Tratamentul contabil prevăzut la alin. (4) este aplicabil și în cazul prestărilor reciproce de servicii.

SUBSECȚIUNEA 4.9

Contabilizarea și prezentarea elementelor din bilanț și contul de profit și pierdere ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al angajamentului în cauză

- Art. 53. - (1)** Respectarea principiului privind contabilizarea și prezentarea elementelor din bilanț și contul de profit și pierdere ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al angajamentului în cauză are drept scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică, punând în evidență drepturile și obligațiile, precum și riscurile asociate acestor operațiuni.
- (2)** Evenimentele și operațiunile economico-financiare trebuie evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative.
- (3)** Documentele justificative care stau la baza înregistrării în contabilitate a operațiunilor economico-financiare trebuie să reflecte întocmai modul cum acestea se produc, respectiv să fie în concordanță cu realitatea.
- (4)** Contractele încheiate între părți trebuie să prevadă modul de derulare a operațiunilor și să respecte cadrul legal existent.
- (5)** Forma juridică a unui document trebuie să fie în concordanță cu realitatea economică.
- (6)** În situații excepționale, atunci când există diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni sau tranzacții și forma sa juridică, entitatea va înregistra în contabilitate aceste operațiuni, cu respectarea fondului economic al acestora.
- (7)** Principiul prevăzut la alin. (1) se aplică, cel puțin, în următoarele situații:
- a)** încadrarea, de către utilizatori, a contractelor de leasing în leasing operațional sau financiar;
 - b)** recunoașterea veniturilor, respectiv a cheltuielilor în contul de profit și pierdere sau ca venituri în avans, respectiv cheltuieli în avans;

c) recunoașterea participațiilor deținute ca fiind de natura acțiunilor deținute la entități afiliate, a intereselor de participare sau sub forma altor imobilizări financiare;

d) încadrarea reducerilor acordate, respectiv primite, la reduceri comerciale sau financiare.

(8) Entitățile au obligația ca la întocmirea documentelor justificative și la contabilizarea operațiunilor economico-financiare să țină seama de toate informațiile disponibile, astfel încât să evite situațiile în care natura economică a operațiunii este diferită de natura juridică ce rezultă din documentele care stau la baza acestora.

SUBSECȚIUNEA 4.10

Principiul evaluării la cost de achiziție

Art. 54. - (1) Elementele prezentate în situațiile financiare se evaluează, de regulă, pe baza principiului costului de achiziție, cu excepția situației în care se prevede altfel.

(2) În situația în care s-a optat pentru reevaluarea imobilizărilor corporale sau evaluarea instrumentelor financiare la valoarea justă, se aplică prevederile secțiunii 4 "Evaluarea alternativă la valoarea justă" din prezenta normă.

SUBSECȚIUNEA 4.11

Principiul pragului de semnificație

Art. 55. - Entitatea se poate abate de la cerințele cuprinse în prezenta normă referitoare la prezentările de informații și publicare, cu notificarea prealabilă a A.S.F., atunci când efectele respectării lor sunt ne semnificative.

SECȚIUNEA a 5-a

Politici contabile, corectarea erorilor contabile, estimări și evenimente ulterioare datei bilanțului

SUBSECȚIUNEA 5.1

Politici contabile

Art. 56. - (1) Politicile contabile reprezintă principiile, bazele, convențiile, regulile și practicile specifice aplicate de o entitate la întocmirea și prezentarea situațiilor financiare anuale.

(2) Politicile contabile pot fi cel puțin următoarele:

a) alegerea metodei de amortizare a imobilizărilor;

b) reevaluarea imobilizărilor corporale sau păstrarea costului istoric al acestora;

c) înregistrarea, pe perioada în care imobilizările corporale sunt trecute în conservare, a unei cheltuieli cu amortizarea sau a unei cheltuieli corespunzătoare ajustării pentru deprecierea constatată;

d) alegerea metodei de evaluare a stocurilor etc.

Art. 57. - (1) Administratorii entității trebuie să aprobe politici contabile pentru operațiunile derulate, inclusiv proceduri proprii pentru situațiile prevăzute de legislație.

(2) În cazul entităților care nu au administratori, politicile contabile se aprobă de persoanele care au obligația gestionării entității respective.

(3) Politicile contabile trebuie elaborate în concordanță cu specificul activității de către specialiști în domeniul economic și tehnic, cunoscători ai activității desfășurate și ai strategiei adoptate de entitate.

(4) La elaborarea politicilor contabile trebuie respectate prevederile cuprinse în prezenta normă.

Art. 58. - (1) Modificările de politici contabile pot fi determinate de:

a) inițiativa entității, caz în care modificarea trebuie justificată în notele explicative la situațiile financiare anuale;

b) o decizie a unei autorități competente și care se impune entității (modificare de reglementare), caz în care modificarea nu trebuie justificată în notele explicative, ci doar menționată în acestea.

(2) Modificarea unei politici contabile la inițiativa entității poate fi determinată de:

a) o modificare excepțională intervenită în situația entității sau în contextul economico-financiar în care aceasta își desfășoară activitatea;

b) obținerea unor informații credibile și mai relevante.

(3) Modificarea politicilor contabile este justificată cel puțin în următoarele situații:

a) admiterea la tranzacționare pe o piață reglementată a valorilor mobiliare pe termen scurt ale entității sau retragerea lor de la tranzacționare;

b) schimbarea acționariatului, datorată intrării într-un grup, dacă noile metode asigură furnizarea unor informații mai fidele;

c) realizarea de fuziuni și/sau divizări efectuate la valori contabile, caz în care se impune armonizarea politicilor contabile ale societății absorbite cu cele ale societății absorbante.

(4) Schimbarea conducătorilor entității nu justifică modificarea politicilor contabile.

(5) Nu reprezintă modificări de politici contabile:

a) aplicarea unei politici contabile pentru tranzacții, alte evenimente sau condiții care diferă, în fond, de cele care au avut loc anterior; și

b) aplicarea unei noi politici contabile pentru tranzacții, alte evenimente sau condiții care nu au avut loc anterior sau care au fost neesențiale.

(6) Aplicarea inițială a politicii de reevaluare a imobilizărilor corporale trebuie tratată ca o reevaluare potrivit subsecțiunii 4.1 "Reevaluarea imobilizărilor corporale".

Art. 59. - (1) Efectele modificării politicilor contabile aferente exercițiilor financiare precedente se înregistrează pe seama rezultatului reportat, dacă efectele modificării pot fi cuantificate.

(2) Efectele modificării politicilor contabile aferente exercițiului financiar curent se contabilizează pe seama conturilor de cheltuieli și venituri ale perioadei.

(3) Dacă efectul modificării politicii contabile este imposibil de stabilit pentru perioadele trecute, modificarea politicilor contabile se efectuează pentru perioadele viitoare, începând cu exercițiul financiar curent și exercițiile financiare următoare celui în care s-a luat decizia modificării politicii contabile.

(4) În cazul modificării politicilor contabile pentru o perioadă anterioară, entitățile trebuie să ia în considerare efectele fiscale ale acestora.

(5) Modificarea politicilor contabile poate fi efectuată numai de la începutul unui exercițiu financiar.

Art. 60. - (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.

(3) Nu se consideră modificări ale politicilor contabile:

- a) adoptarea unei politici contabile pentru evenimente sau tranzacții care diferă ca fond de evenimentele sau tranzacțiile produse anterior;
- b) adoptarea unei politici contabile pentru evenimente sau tranzacții care nu au avut loc anterior sau care au fost ne semnificative.

SUBSECȚIUNEA 5.2

Corectarea erorilor contabile

Art. 61. - (1) Erorile constatate în contabilitate se pot referi la exercițiul financiar curent sau la exercițiile financiare precedente.

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

Art. 62. - (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 greșelilor matematice, greșelilor de aplicare a politicilor contabile, ignorării sau interpretării greșite a evenimentelor și fraudelor.

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

Art. 63. - (1) Corectarea erorilor aferente exercițiului financiar curent se efectuează pe seama contului de profit și pierdere.

(2) Corectarea erorilor semnificative aferente exercițiilor financiare precedente se efectuează pe seama rezultatului raportat.

(3) Erorile ne semnificative aferente exercițiilor financiare precedente se corectează, de asemenea, pe seama rezultatului raportat.

(4) Prin excepție de la prevederile alin. (3), potrivit politicilor contabile aprobate, erorile ne semnificative pot fi corectate pe seama contului de profit și pierdere.

(5) Erorile ne semnificative sunt cele de natură să nu influențeze informațiile financiar-contabile.

(6) Se consideră că o eroare este semnificativă dacă aceasta ar putea influența deciziile economice ale utilizatorilor, luate pe baza situațiilor financiare anuale.

(7) Analizarea dacă o eroare este semnificativă sau nu se efectuează în context, având în vedere natura sau valoarea individuală sau cumulată a elementelor.

Art. 64. - (1) Corectarea erorilor aferente exercițiilor financiare precedente nu determină modificarea situațiilor financiare ale acelor exerciții.

(2) În cazul erorilor aferente exercițiilor financiare precedente, corectarea acestora nu presupune ajustarea informațiilor comparative prezentate în situațiile financiare.

(3) Informații comparative referitoare la poziția financiară și performanța financiară, respectiv modificarea poziției financiare, sunt prezentate în notele explicative.

(4) În notele explicative la situațiile financiare trebuie prezentate informații cu privire la natura erorilor constatate și perioadele afectate de acestea.

Art. 65. - Înregistrarea stornării unei operațiuni contabile aferente exercițiului financiar curent se efectuează fie prin corectarea cu semnul minus a operațiunii inițiale (stornare în roșu), fie prin înregistrarea inversă a acesteia (stornare în negru), în funcție de politica contabilă și programele informatice utilizate.

SUBSECȚIUNEA 5.3

Estimări

Art. 66. - (1) Elementele situațiilor financiare anuale care nu pot fi evaluate cu precizie datorită incertitudinilor inerente care pot apărea în desfășurarea activităților unei entități se estimează.

(2) Procesul de estimare implică raționamente bazate pe cele mai recente informații credibile avute la dispoziție.

(3) O estimare poate necesita revizuirea dacă au loc schimbări privind circumstanțele pe care s-a bazat această estimare sau ca urmare a unor noi informații sau a unei mai bune experiențe.

(4) Prin natura ei, revizuirea unei estimări nu reprezintă corectarea unei erori.

(5) O modificare în baza de evaluare aplicată reprezintă o modificare în politica contabilă și nu reprezintă o modificare în estimările contabile.

(6) Dacă entitatea are dificultăți în a face distincție între o modificare de politică contabilă și o modificare de estimare, aceasta se tratează ca o modificare a estimării.

(7) Efectul modificării unei estimări contabile se recunoaște prospectiv prin includerea sa în rezultatul:

- a) perioadei în care are loc modificarea, dacă aceasta afectează numai perioada respectivă, cum ar fi ajustarea pentru clienți incerți; sau
- b) perioadei în care are loc modificarea și al perioadelor viitoare, dacă modificarea are efect și asupra acestora, cum ar fi durata de viață utilă a imobilizărilor corporale.

SUBSECȚIUNEA 5.4

Evenimente ulterioare datei bilanțului

Art. 67. - (1) Evenimentele care apar după data bilanțului pot furniza informații suplimentare referitoare la perioada raportată față de cele cunoscute la data bilanțului.

(2) Dacă situațiile financiare anuale nu au fost aprobate, acestea trebuie ajustate pentru a reflecta și informațiile suplimentare, dacă informațiile respective se referă la condiții (evenimente, operațiuni etc.) care au existat la data bilanțului.

Art. 68. - (1) Evenimentele ulterioare datei bilanțului sunt acele evenimente, favorabile sau nefavorabile, care au loc între data bilanțului și data la care situațiile financiare anuale sunt autorizate pentru emitere.

(2) În sensul prezentei norme, prin autorizarea situațiilor financiare anuale se înțelege aprobarea acestora de către un consiliu director, administratori sau alte organe de conducere, potrivit organizării entității, în vederea înaintării lor spre aprobare, conform legii.

(3) Evenimentele ulterioare datei bilanțului includ toate evenimentele ce au loc până la data la care situațiile financiare anuale sunt autorizate pentru emitere, chiar dacă acele evenimente au loc după declararea publică a profitului sau a altor informații financiare selectate.

(4) Evenimentele ulterioare datei bilanțului care pot fi identificate sunt:

a) cele care fac dovada condițiilor care au existat la data bilanțului. Aceste evenimente ulterioare datei bilanțului conduc la ajustarea situațiilor financiare anuale; și

b) cele care oferă indicații despre condiții apărute ulterior datei bilanțului. Aceste evenimente ulterioare datei bilanțului nu conduc la ajustarea situațiilor financiare anuale.

Art. 69. - (1) În cazul evenimentelor ulterioare datei bilanțului care conduc la ajustarea situațiilor financiare anuale, entitatea ajustează valorile recunoscute în situațiile sale financiare, pentru a reflecta evenimentele ulterioare datei bilanțului.

(2) Evenimentele 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, cel puțin, următoarele:

a) soluționarea ulterioară datei bilanțului a unui litigiu care confirmă că o entitate are o obligație prezentă la data bilanțului;

b) falimentul unui client, survenit ulterior datei bilanțului, confirmă de obicei că la data bilanțului exista 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) determinarea ulterioară perioadei de raportare a costului activelor cumpărate, a încasărilor din activele vândute sau a încasărilor din serviciile prestate înainte de finalul perioadei de raportare, cum ar fi reduceri comerciale și financiare acordate, respectiv primite, după încheierea exercițiului financiar;

e) determinarea ulterioară perioadei de raportare a valorii primelor și a altor drepturi convenite angajaților pentru exercițiul financiar încheiat, dacă entitatea are obligația de a plăti aceste sume.

(3) În cazul prevăzut la alin. (2) lit. a), entitatea ajustează orice provizion recunoscut anterior, legat de acest litigiu, sau recunoaște un nou provizion. Drept urmare, entitatea nu prezintă o datorie contingentă.

Art. 70. - (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) În sensul alin. (1), în categoria de eveniment ulterior datei bilanțului care nu conduce la ajustarea situațiilor financiare anuale este încadrată operațiunea privind 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 contextul 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.

(5) O entitate trebuie să prezinte următoarele informații pentru fiecare categorie semnificativă de astfel de evenimente ulterioare datei bilanțului:

a) natura evenimentului; și

b) o estimare a efectului financiar sau o mențiune conform căreia o astfel de estimare nu poate să fie făcută.

CAPITOLUL III

Reguli generale de evaluare

SECȚIUNEA 1

Evaluarea la data intrării în entitate

Art. 71. - (1) La data intrării în entitate, bunurile se evaluează și se înregistrează în contabilitate la valoarea de intrare, care se stabilește astfel:

a) la cost de achiziție - pentru bunurile procurate cu titlu oneros;

b) la cost de producție - pentru bunurile produse în entitate;

c) la valoarea de aport, stabilită în urma evaluării - pentru bunurile reprezentând aport la capitalul social;

d) la valoarea justă - pentru bunurile obținute cu titlu gratuit sau constatate plus la inventariere.

(2) În cazurile menționate la alin. (1) lit. c) și d), valoarea de aport și, respectiv, valoarea justă se substituie costului de achiziție.

(3) Valoarea justă a activelor se determină, în general, după datele de evidență de pe piață, printr-o evaluare efectuată, de regulă, de evaluatori autorizați, potrivit legii.

(4) În situația în care nu există date pe piață privind valoarea justă, din cauza naturii specializate a activelor și a frecvenței reduse a tranzacțiilor, valoarea justă se poate determina prin alte metode, utilizate de regulă de către evaluatori autorizați, potrivit legii.

Art. 72. - (1) Reducerile comerciale acordate de furnizor și înscrise pe factura de achiziție ajustează în sensul reducerii costul de achiziție al bunurilor.

(2) Reducerile comerciale primite ulterior facturării corectează costul stocurilor la care se referă, dacă acestea mai sunt în gestiune.

(3) Reducerile comerciale legate de prestările de servicii, indiferent de perioada la care se referă, se evidențiază distinct în contabilitate, pe seama conturilor de terți.

(4) În cazul în care reducerile comerciale reprezintă evenimente ulterioare datei bilanțului care conduc la ajustarea situațiilor financiare anuale, acestea se înregistrează la data bilanțului în contul 408 "Furnizori - facturi nesosite", respectiv contul 418 "Clienți - facturi de întocmit", și se reflectă în situațiile financiare ale exercițiului pentru care se face raportarea, pe baza documentelor justificative.

(5) Reducerile comerciale pot fi:

a) rabaturile - se primesc pentru defecte de calitate și se practică asupra prețului de vânzare;

b) remizele - se primesc în cazul vânzărilor superioare volumului convenit sau dacă cumpărătorul are un statut preferențial; și

c) risturnele - sunt reduceri de preț calculate asupra ansamblului tranzacțiilor efectuate cu același terț, în decursul unei perioade determinate.

(6) În sensul alin. (1), reducerile comerciale primite imediat ulterior facturării, astfel încât achiziția de produse și acordarea reducerii comerciale sunt tratate împreună, ajustează, de asemenea, costul de achiziție al bunurilor.

(7) În sensul alin. (2), dacă stocurile pentru care au fost primite reducerile ulterioare nu mai sunt în gestiune, acestea se evidențiază distinct în contabilitate (contul 609 "Reduceri comerciale primite"), pe seama conturilor de terți.

Art. 73. - (1) Reducerile financiare sunt sub formă de sconturi de decontare acordate pentru achitarea datoriilor înainte de termenul normal de exigibilitate.

(2) Reducerile financiare primite de la furnizor reprezintă venituri ale perioadei indiferent de perioada la care se referă.

(3) La furnizor, reducerile prevăzute la alin. (2) acordate reprezintă cheltuieli ale perioadei, indiferent de perioada la care se referă.

Art. 74. - În cazul valorilor mobiliare pe termen scurt admise la tranzacționare pe o piață reglementată, costul de achiziție nu include costurile de tranzacționare direct atribuibile achiziției lor, aceste costuri fiind înregistrate în conturile de cheltuieli corespunzătoare.

Art. 75. - În cazul valorilor mobiliare pe termen scurt care nu sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată, precum și al valorilor mobiliare pe termen lung, costul de achiziție include și costurile direct atribuibile achiziției lor, precum costurile legate de onorarii plătite avocaților, costurile evaluatorilor.

SECȚIUNEA a 2-a

Evaluarea la inventar și prezentarea elementelor în bilanț

Art. 76. - În scopul întocmirii situațiilor financiare anuale, entitățile trebuie să procedeze la inventarierea și evaluarea elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii.

Art. 77. - (1) În situațiile financiare anuale elementele de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii se reflectă și se evaluează la valoarea contabilă, pusă de acord cu rezultatele inventarierii.

(2) Prezentele reguli de evaluare se aplică inclusiv în cazul bunurilor care au fost aduse drept aport la capital și al activelor în curs de execuție.

(3) În înțelesul prezentei norme:

a) valoarea contabilă a unui activ este valoarea la care acesta este recunoscut după ce se deduc amortizarea acumulată, pentru activele amortizabile și ajustările acumulate din depreciere sau din pierdere de valoare;

b) valoarea de inventar a unui activ reprezintă valoarea contabilă a activului, stabilită cu ocazia evaluării la inventariere, respectiv valoarea înscrisă în listele de inventariere.

Art. 78. - (1) În scopul efectuării inventarierii, conducerea entității trebuie să stabilească proceduri proprii, cu respectarea prevederilor legale.

(2) În vederea desfășurării în bune condiții a operațiunilor de inventariere și evaluare, în comisiile de inventariere vor fi numite persoane cu pregătire corespunzătoare, tehnică și economică, cunoscătoare ale domeniului de activitate.

Art. 79. - (1) La stabilirea valorii de inventar a bunurilor se va aplica principiul prudenței, potrivit căruia se va ține seama de toate ajustările de valoare datorate depreciilor sau pierderilor de valoare.

(2) Pentru elementele de natura activelor înregistrate la cost, diferențele constatate în minus între valoarea de inventar și valoarea contabilă se evidențiază distinct în contabilitate, în conturi de ajustări, aceste elemente menținându-se la valoarea lor de intrare.

Art. 80. - (1) Evaluarea imobilizărilor corporale și necorporale, cu ocazia inventarierii, se face la valoarea de inventar, stabilită de comisia de inventariere sau de evaluatori autorizați, potrivit legii. Fac obiectul evaluării și imobilizările în curs de execuție.

(2) Corectarea valorii imobilizărilor necorporale și corporale și aducerea lor la nivelul valorii de inventar se efectuează, în funcție de tipul de depreciere existentă, fie prin înregistrarea unei amortizări suplimentare, în cazul în care se constată o depreciere ireversibilă, fie prin constituirea sau suplimentarea ajustărilor pentru depreciere, în cazul în care se constată o depreciere reversibilă a acestora.

(3) În cazul imobilizărilor corporale și necorporale, la determinarea pierderilor din depreciere, evaluatorii autorizați, potrivit legii, sau personalul entității pot utiliza diferite metode de evaluare, cum ar fi metode bazate pe fluxuri de numerar.

Art. 81. - (1) Pentru a stabili dacă există deprecieri ale imobilizărilor corporale și necorporale, în afara constatării faptice cu ocazia inventarierii, pot fi luate în considerare surse externe și interne de informații.

(2) La sursele externe de informații se încadrează aspecte precum:

a) pe parcursul perioadei, valoarea de piață a activului a scăzut semnificativ mai mult decât ar fi fost de așteptat ca rezultat al trecerii timpului sau utilizării;

b) pe parcursul perioadei au avut loc modificări semnificative, cu efect negativ asupra entității, sau astfel de modificări se vor produce în viitorul apropiat asupra mediului tehnologic, comercial, economic ori juridic în care entitatea își desfășoară activitatea sau pe piața căreia îi este dedicat activul etc.

(3) Surse interne de informații pot fi considerate cel puțin următoarele situații:

a) există indicii de uzură fizică sau morală a imobilizării;

b) pe parcursul perioadei au avut loc modificări semnificative, cu efect negativ asupra entității, sau astfel de modificări se vor produce în viitorul apropiat, în ceea ce privește gradul sau modul în care imobilizarea este utilizată sau se așteaptă să fie utilizată. Astfel de modificări includ: situațiile în care imobilizarea devine neproductivă, planurile de restructurare sau de întrerupere a activității căreia îi este dedicată imobilizarea, precum și planificarea cedării imobilizării înainte de data estimată anterior;

c) raportările interne pun la dispoziție indicii cu privire la faptul că rezultatele economice ale unei imobilizări sunt sau vor fi mai slabe decât cele scontate.

(4) Indiciile de depreciere a imobilizărilor, puse la dispoziție de raportările interne, includ:

a) fluxul de numerar necesar pentru achiziționarea unei imobilizări similare, pentru exploatarea sau întreținerea imobilizării este semnificativ mai mare decât cel prevăzut inițial în buget;

b) rezultatul din exploatare generat de imobilizare este vizibil inferior celui prevăzut în buget;

c) o scădere semnificativă a profitului din exploatare prevăzut în buget, respectiv o creștere semnificativă a pierderilor prevăzute în buget, generate de imobilizare etc.

(5) Deciziile privind reluarea unor deprecieri înregistrate în conturile de ajustări au la bază constatările comisiei de inventariere. Pot exista și unele indicii că o pierdere din depreciere recunoscută în perioadele anterioare pentru o imobilizare necorporală sau corporală nu mai există sau s-a redus. La această evaluare se ține cont de surse externe și interne de informații.

(6) În categoria surselor externe de informații pot fi încadrate următoarele situații:

a) valoarea de piață a imobilizării a crescut semnificativ în cursul perioadei;

b) în cursul perioadei au avut loc modificări semnificative cu efect favorabil asupra entității sau se estimează că astfel de modificări se vor produce în viitorul apropiat, în mediul tehnologic, comercial, economic sau juridic în care entitatea își desfășoară activitatea sau pe piața căreia îi este dedicat activul etc.

(7) În categoria surselor interne de informații pot fi încadrate următoarele situații:

a) pe parcursul perioadei au avut loc modificări semnificative, cu efect favorabil asupra entității, sau astfel de modificări se vor produce în viitorul apropiat în ceea ce privește gradul sau modul în care imobilizarea este utilizată sau se așteaptă să fie utilizată. Aceste modificări includ costurile efectuate în timpul perioadei pentru a îmbunătăți și a crește performanța imobilizării sau pentru a restructura activitatea căreia îi aparține imobilizarea;

b) raportările interne dovedesc faptul că performanța economică a unei imobilizări este sau va fi mai bună decât s-a prevăzut inițial etc.

Art. 82. - Evaluarea imobilizărilor corporale la data bilanțului se efectuează la cost, mai puțin amortizarea și ajustările cumulate din depreciere, sau la valoarea reevaluată, aceasta fiind valoarea justă la data reevaluării, mai puțin orice amortizare ulterioară cumulată și orice pierderi din depreciere ulterioare cumulate.

Art. 83. - (1) Activele de natura stocurilor se evaluează la cost, mai puțin ajustările pentru depreciere constatate.

(2) Ajustări pentru depreciere se constată inclusiv pentru stocurile fără mișcare.

(3) 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.

(4) În înțelesul prezentei norme, 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.

Art. 84. - (1) Evaluarea la inventar a creanțelor și a datoriilor se face la valoarea lor probabilă de încasare sau de plată.

(2) 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.

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

(4) 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 exercițiului financiar.

(5) În scopul prezentării în bilanț, valoarea creanțelor, astfel evaluate, se diminuează cu ajustările pentru pierdere de valoare.

Art. 85. - (1) Disponibilitățile bănești, cecurile, cambiile, biletele la ordin, scrisorile de garanție, acreditivele, ipotecile, precum și alte valori aflate în casieria unităților se prezintă în bilanț în conformitate cu prevederile legale.

(2) Disponibilitățile bănești și alte valori similare în valută se evaluează în bilanț la cursul de schimb valutar comunicat de Banca Națională a României, valabil la data încheierii exercițiului financiar.

(3) Înscrierea în listele de inventariere a mărcilor poștale, a timbrelor fiscale, tichetelor de călătorie, bonurilor cantități fixe, a biletelor de spectacole, de intrare în muzee, expoziții și altele asemenea se face la valoarea lor nominală.

(4) În cazul bunurilor prevăzute la alin. (3), depreciate sau fără utilizare, se constituie ajustări pentru pierdere de valoare.

Art. 86. - (1) Titlurile pe termen scurt (acțiuni și alte investiții financiare) admise la tranzacționare pe o piață reglementată se evaluează la valoarea de cotație din ultima zi de tranzacționare, iar cele netranzacționate, la costul istoric, mai puțin eventualele ajustări pentru pierdere de valoare.

(2) Titlurile pe termen lung, respectiv acțiuni și alte investiții financiare, se evaluează la costul istoric, mai puțin eventualele ajustări pentru pierdere de valoare.

Art. 87. - Pentru elementele de natura datoriilor, diferențele constatate în plus între valoarea de inventar și valoarea contabilă se înregistrează în contabilitate, pe seama elementelor corespunzătoare de datorii.

Art. 88. - Capitalurile proprii rămân evidențiate la valorile din contabilitate.

Art. 89. - (1) La fiecare dată a bilanțului:

a) elementele monetare exprimate în valută, respectiv disponibilități și alte elemente asimilate, cum sunt acreditivele și depozitele bancare, creanțe și datorii în valută, trebuie evaluate și prezentate în situațiile financiare anuale utilizând cursul de schimb valutar comunicat de Banca Națională a României și valabil la data încheierii exercițiului financiar;

b) pentru creanțele și datoriile, exprimate în lei, a căror decontare se face în funcție de cursul unei valute, eventualele diferențe favorabile sau nefavorabile, care rezultă din evaluarea acestora se înregistrează la alte venituri sau alte cheltuieli financiare, după caz. Determinarea diferențelor de valoare se efectuează similar prevederilor lit. a);

c) elementele nemonetare achiziționate cu plata în valută și înregistrate la cost istoric (imobilizări, stocuri) trebuie prezentate în situațiile financiare anuale utilizând cursul de schimb valutar de la data efectuării tranzacției;

d) elementele nemonetare achiziționate cu plata în valută și înregistrate la valoarea justă trebuie prezentate în situațiile financiare anuale la această valoare.

(2) În aplicarea alin. (1) lit. a), diferențele de curs valutar, favorabile sau nefavorabile, între cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României de la data înregistrării creanțelor sau datoriilor în valută, sau cursul la care acestea sunt înregistrate în contabilitate și cursul de schimb de la data încheierii exercițiului financiar, se înregistrează la venituri sau cheltuieli din diferențe de curs valutar, după caz.

SECȚIUNEA a 3-a

Evaluarea la data ieșirii din entitate

Art. 90. - (1) La data ieșirii din entitate sau la darea în consum, bunurile se evaluează și se scad din gestiune la valoarea lor de intrare sau valoarea la care sunt înregistrate în contabilitate.

(2) Activele constatate minus în gestiune se scot din evidență la data constatării lipsei acestora.

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

Art. 91. - Costul de achiziție al stocurilor din aceeași categorie și al tuturor elementelor fungibile se calculează prin aplicarea uneia din următoarele metode:

a) metoda costului mediu ponderat - CMP;

b) metoda primul intrat - primul ieșit - FIFO;

c) metoda ultimul intrat - primul ieșit - LIFO.

Art. 92. - (1) Potrivit metodei "primul intrat - primul ieșit" (FIFO), bunurile ieșite din gestiune se evaluează la costul de achiziție sau de producție al primei intrări (lot). Pe măsura epuizării lotului, bunurile ieșite din gestiune se evaluează la costul de achiziție sau de producție al lotului următor, în ordine cronologică.

(2) Metoda "costului mediu ponderat" (CMP) presupune calcularea costului fiecărui element pe baza mediei ponderate a costurilor elementelor similare aflate în stoc la începutul perioadei și a costului elementelor similare produse sau cumpărate în timpul perioadei. Media poate fi calculată periodic sau după fiecare recepție. Perioada de calcul nu trebuie să depășească durata medie de stocare.

(3) Potrivit metodei "ultimul intrat, primul ieșit" (LIFO), bunurile ieșite din gestiune se evaluează la costul de achiziție sau de producție al ultimei intrări (lot). Pe măsura epuizării lotului, bunurile ieșite din gestiune se evaluează la costul de achiziție sau costul de producție al lotului anterior, în ordine cronologică.

Art. 93. - Prevederile art. 91 se aplică și investițiilor pe termen scurt, cu excepția depozitelor bancare pe termen scurt.

SECȚIUNEA a 4-a

Evaluarea alternativă la valoarea justă

SUBSECȚIUNEA 4.1

Reevaluarea imobilizărilor corporale

Art. 94. - (1) Prin derogare de la evaluarea pe baza principiului prevăzut la art. 54 alin. (1), entitățile pot proceda la reevaluarea imobilizărilor corporale existente la sfârșitul exercițiului financiar, astfel încât acestea să fie prezentate în contabilitate la valoarea justă, cu reflectarea rezultatelor acestei reevaluări în situațiile financiare întocmite pentru acel exercițiu.

(2) Amortizarea calculată pentru imobilizările corporale astfel reevaluate se înregistrează în contabilitate începând cu exercițiul financiar următor celui pentru care s-a efectuat reevaluarea.

Art. 95. - (1) Dacă o imobilizare corporală complet amortizată mai poate fi folosită, entitatea poate proceda la reevaluarea acesteia.

(2) Cu ocazia reevaluării imobilizării corporale, acesteia i se stabilesc o nouă valoare și o nouă durată de utilizare economică, corespunzătoare perioadei estimate a se folosi în continuare.

Art. 96. - Evaluările efectuate cu ocazia reorganizărilor de întreprinderi (fuziuni, divizări) nu constituie reevaluare în sensul prezentei norme, 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.

Art. 97. - Reevaluarea imobilizărilor corporale se face la valoarea justă de la data bilanțului. Valoarea justă se determină pe baza unor evaluări efectuate, de regulă, de evaluatori autorizați, potrivit legii.

Art. 98. - La reevaluarea unei imobilizări corporale, amortizarea cumulată la data reevaluării este tratată în unul dintre următoarele moduri:

a) recalculată proporțional cu schimbarea valorii contabile brute a activului, astfel încât valoarea contabilă a activului, după reevaluare, să fie egală cu valoarea sa reevaluată. Această metodă este folosită, deseori, în cazul în care activul este reevaluat prin aplicarea unui indice; sau

b) eliminată din valoarea contabilă brută a activului și valoarea netă, determinată în urma corectării cu ajustările de valoare, este recalculată la valoarea reevaluată a activului. Această metodă este folosită, deseori, pentru clădirile care sunt reevaluate la valoarea lor de piață.

Art. 99. - (1) 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 aceluși activ.

(2) În cazurile prevăzute la alin. (1), regulile privind amortizarea se vor aplica activului având în vedere valoarea acestuia, determinată în urma reevaluării.

Art. 100. - (1) Elementele dintr-o grupă 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 grupa din care face parte trebuie reevaluate.

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

Art. 101. - (1) Reevaluările 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.

Art. 102. - În cazul efectuării reevaluării imobilizărilor corporale, acest fapt 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.

Art. 103. - În cazul în care se efectuează reevaluarea imobilizărilor corporale, diferența dintre valoarea rezultată în urma reevaluării și valoarea la cost istoric trebuie prezentată în bilanț la rezerva din reevaluare.

Art. 104. - (1) Surplusul din reevaluare inclus în rezerva din reevaluare este capitalizat prin transferul direct în rezultatul reportat, respectiv contul 1175 "Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare", atunci când acest surplus reprezintă un câștig realizat.

(2) În sensul prezentei norme, câștigul se consideră realizat la scoaterea din evidență a activului pentru care s-a constituit rezerva din reevaluare.

(3) Prin derogarea de la alin. (2), o parte din câștig poate fi realizat pe măsură ce activul este folosit de entitate.

(4) În cazul prevăzut la alin. (3), valoarea rezervei transferate este diferența dintre amortizarea calculată pe baza valorii contabile reevaluate și valoarea amortizării calculate pe baza costului inițial al activului.

(5) La aplicarea pentru prima dată a prezentelor reglementări, soldul contului 1065 "Rezerve reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare" se transferă asupra contului 1175 "Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare".

Art. 105. - Rezerva din reevaluare se reduce în măsura în care sumele transferate la aceasta nu mai sunt necesare pentru aplicarea metodei contabile bazate pe reevaluare.

Art. 106. - (1) Dacă rezultatul reevaluării este o creștere față de valoarea contabilă netă, atunci aceasta se tratează astfel:

a) ca o creștere a rezervei din reevaluare prezentată în cadrul elementului "Capital și rezerve", dacă nu a existat o descreștere anterioară recunoscută ca o cheltuială aferentă acelui activ; sau

b) ca un venit care să compenseze cheltuiala cu descreșterea recunoscută anterior la acel activ.

(2) Dacă rezultatul reevaluării este o descreștere a valorii contabile nete, aceasta se tratează ca o cheltuială cu întreaga valoare a deprecierii, atunci când în rezerva din reevaluare nu este înregistrată o sumă referitoare la acel activ (surplus din reevaluare) sau ca o scădere a rezervei din reevaluare prezentată în cadrul elementului "Capital și rezerve", cu minimum dintre valoarea acelei rezerve și valoarea descreșterii, iar eventuala diferență rămasă neacoperită se înregistrează ca o cheltuială.

(3) Sumele reprezentând diferențe de natura veniturilor și cheltuielilor rezultate din reevaluare trebuie prezentate separat în contul de profit și pierdere, respectiv contul 755 "Venituri din reevaluarea imobilizărilor corporale", respectiv contul 655 "Cheltuieli din reevaluarea imobilizărilor corporale", după caz.

Art. 107. - Nicio parte din rezerva din reevaluare nu poate fi distribuită, direct sau indirect, cu excepția cazului în care reprezintă un câștig efectiv realizat.

Art. 108. - Cu excepția cazurilor prevăzute la art. 104-107, rezerva din reevaluare nu poate fi redusă.

Art. 109. - În cazul terenurilor și clădirilor care au fost reevaluate și au făcut obiectul unei cedări parțiale, la scoaterea din evidență a acestora, diferența din reevaluare aferentă părții cedate se consideră surplus realizat din rezerve din reevaluare, corespunzător valorii contabile a terenurilor, respectiv a clădirilor, scoase din evidență.

Art. 110. - (1) Ajustările de valoare se calculează în fiecare exercițiu financiar pe baza valorii reevaluate a imobilizării la încheierea aceluși exercițiu financiar.

(2) În sensul alin. (1), ajustările de valoare se analizează la sfârșitul fiecărui exercițiu financiar și se suplimentează sau se diminuează, după caz, în funcție de rezultatul evaluărilor efectuate.

Art. 111. - În cazul în care se efectuează reevaluarea, în notele explicative trebuie prezentate, separat pentru fiecare element din bilanț de natura imobilizărilor corporale reevaluate, următoarele informații:

a) valoarea la cost istoric a imobilizărilor reevaluate și suma ajustărilor cumulate de valoare; sau

b) valoarea la data bilanțului a diferenței dintre valoarea rezultată din reevaluare și cea reprezentând costul istoric și, atunci când este cazul, valoarea cumulată a ajustărilor suplimentare de valoare.

SUBSECȚIUNEA 4.2

Evaluarea la valoarea justă a instrumentelor financiare

Art. 112. - Prin derogare de la principiul prevăzut la art. 54 alin. (1) și sub rezerva condițiilor prevăzute la prezenta subsecțiune, entitățile pot evalua în situațiile financiare anuale consolidate instrumentele financiare, inclusiv instrumentele financiare derivate, la valoarea justă.

Art. 113. - Prevederile subsecțiunii 4.2 "Evaluarea la valoarea justă a instrumentelor financiare" nu se aplică la întocmirea situațiilor financiare anuale individuale.

Art. 114. - Prevederile art. 112 se aplică numai următoarelor datorii:

- a) datorii deținute ca parte a unui portofoliu de tranzacționare; și
- b) instrumente financiare derivate.

Art. 115. - (1) Evaluarea în conformitate cu art. 112 nu se aplică:

- a) instrumentelor financiare nederivate deținute până la scadență;
- b) împrumuturilor și creanțelor generate de entitate și nedeținute în scopul tranzacționării; și
- c) intereselor de participare la filiale, entități asociate și entități controlate în comun, instrumentelor de capital emise de entitate, contractelor cu contraprestație contingentă într-o combinație de întreprinderi, precum și altor instrumente financiare care au caracteristici speciale și, prin urmare, în concordanță cu ceea ce este general acceptat, se contabilizează diferit față de alte instrumente financiare.

(2) În înțelesul prezentei norme, prin combinație de entități se înțelege gruparea unor entități individuale într-o singură entitate raportoare, determinată de obținerea controlului de către o entitate asupra uneia sau mai multor entități.

Art. 116. - (1) În înțelesul prezentei subsecțiuni, valoarea justă se determină prin referire la una dintre următoarele valori:

- a) valoarea de piață, pentru acele instrumente financiare pentru care se poate identifica cu ușurință o piață credibilă. Dacă valoarea de piață nu se poate identifica cu ușurință pentru un instrument, dar poate fi identificată pentru componentele sale sau pentru un instrument similar, aceasta poate fi derivată din cea a componentelor sale sau a instrumentului similar;
- b) o valoare rezultată din modele și tehnici de evaluare general acceptate, pentru instrumentele financiare pentru care nu se poate identifica cu ușurință o piață credibilă, cu condiția ca astfel de modele și tehnici de evaluare să asigure o aproximare rezonabilă a valorii de piață.

(2) Instrumentele financiare care nu pot fi evaluate credibil prin niciuna dintre metodele descrise la alin. (1) se evaluează în conformitate cu principiul prevăzut la art. 54 alin. (1), în măsura în care evaluarea pe această bază este posibilă.

Art. 117. - Prin excepție de la principiul prevăzut la art. 47 alin. (1), atunci când un instrument financiar este evaluat la valoarea justă, orice modificare a valorii sale, favorabilă sau nefavorabilă, se include în contul de profit și pierdere, cu excepția cazurilor următoare, pentru care o astfel de modificare se include direct în capitalurile proprii:

- a) instrumentul financiar este un instrument de acoperire împotriva riscurilor și contabilizat la nivelul grupului conform unor reguli de acoperire a riscului care permit ca unele sau niciunele dintre modificările de valoare să nu fie înregistrate în contul de profit și pierdere; sau

b) modificarea de valoare se referă la o diferență de schimb valutar apărută la un element monetar care face parte dintr-o investiție netă a entității într-o entitate străină.

SECȚIUNEA a 5-a

Investiții nete în entități străine

Art. 118. - (1) În înțelesul prezentei norme, prin investiție netă într-o entitate străină se înțelege valoarea participării entității raportoare la activele nete ale acelei entități străine.

(2) O entitate străină în sensul alin. (1) poate fi o filială, o entitate asociată sau o entitate controlată în comun a entității raportoare.

(3) O entitate poate avea un element monetar ce urmează a fi primit de la sau plătit unei entități străine.

(4) Un element pentru care decontarea nu este nici planificată și nici nu este probabilă în viitorul apropiat este, în esență, o parte a investiției nete a entității în acea entitate străină.

(5) Elementele monetare prevăzute la alin. (4):

a) pot include creanțe sau împrumuturi pe termen lung;

b) nu includ creanțele și datoriile comerciale.

(6) Entitatea care deține un element monetar de primit de la o entitate străină sau plătit unei entități străine poate fi orice filială a grupului.

Art. 119. - (1) Diferențele de curs valutar apărute la un element monetar care face parte din investiția netă a unei entități raportoare într-o entitate străină trebuie recunoscute în contul de profit sau pierdere al entității raportoare (contul 7652 "Diferențe favorabile de curs valutar din evaluarea elementelor monetare care fac parte din investiția netă într-o entitate străină", respectiv contul 6652 "Diferențe nefavorabile de curs valutar din evaluarea elementelor monetare care fac parte din investiția netă într-o entitate străină").

(2) În situațiile financiare anuale consolidate care includ acea filială străină, diferențele de schimb prevăzute la alin. (1) trebuie recunoscute inițial în capitalurile proprii (contul 1033 "Diferențe de curs valutar în relație cu investiția netă într-o entitate străină") și reclasificate din capitaluri proprii în contul de profit sau pierdere la cedarea investiției nete.

(3) Atunci când un element monetar face parte din investiția netă a unei entități raportoare într-o entitate străină, în situațiile financiare anuale individuale ale entității raportoare apar diferențe de curs valutar, recunoscute în contul de profit și pierdere.

(4) Diferențele de curs valutar prevăzute la alin. (3) sunt recunoscute în capitalurile proprii, în situațiile financiare care includ entitatea străină și entitatea raportoare, respectiv în situațiile financiare în care entitatea străină este consolidată prin metoda integrării globale sau metoda punerii în echivalență.

Art. 120. - (1) O entitate poate să își cedeze total sau parțial participația într-o entitate străină prin vânzare, lichidare, rambursarea capitalului social sau abandonarea întregii entități sau a unei părți din aceasta.

(2) Reducerea valorii contabile a entității străine, fie ca urmare a propriilor pierderi înregistrate, fie ca urmare a unei deprecieri recunoscute de către investitor, nu reprezintă o cedare parțială.

(3) Nicio parte a câștigului sau pierderii din diferențe de curs valutar care este recunoscută în capitalurile proprii nu este reclasificată în contul de profit sau pierdere în momentul unei reduceri a valorii contabile.

Art. 121. - Este cedare parțială atunci când cedarea are drept urmare pierderea controlului asupra unei filiale care include o entitate străină, indiferent dacă entitatea raportoare păstrează, după cedarea parțială, o participație care nu controlează în fosta filială.

CAPITOLUL IV

Bilanțul și contul de profit și pierdere

SECȚIUNEA 1

Dispoziții generale privind bilanțul și contul de profit și pierdere

Art. 122. - (1) Formatul bilanțului și al contului de profit și pierdere nu se modifică de la un exercițiu financiar la altul.

(2) În cazuri excepționale, sunt permise totuși abateri de la acest principiu pentru a se oferi o imagine fidelă a activelor, datoriilor, poziției financiare și a profitului sau pierderii entității.

(3) Cazurile menționate la alin. (2) se aplică în funcție de politicile contabile aprobate.

(4) Abaterile și justificările corespunzătoare se prezintă în notele explicative la situațiile financiare.

Art. 123. - (1) În bilanț, elementele prevăzute la art. 126, art. 127, art. 128 și art. 129 se prezintă separat, în ordinea indicată.

(2) În contul de profit și pierdere, elementele prevăzute la art. 378, art. 379, art. 380 și art. 381 se prezintă separat, în ordinea indicată.

Art. 124. - Formatul, nomenclatura și terminologia elementelor din bilanț și din contul de profit și pierdere care sunt precedate de cifre arabe pot fi adaptate, prin reglementări emise în acest sens de către A.S.F., în cazurile în care natura specifică a activității entităților prevăzute la art. 2 justifică intervenția legislativă.

Art. 125. - (1) Pentru fiecare element de bilanț, de cont de profit și pierdere, din situația modificărilor capitalului propriu și situația fluxurilor de trezorerie trebuie prezentată:

a) valoarea aferentă exercițiului financiar la care se referă bilanțul și contul de profit și pierdere, situația modificărilor capitalului propriu și situația fluxurilor de trezorerie;

b) valoarea aferentă elementului corespondent pentru exercițiul financiar precedent.

(2) Un element de bilanț, din contul de profit și pierdere, din situația modificărilor capitalului propriu și din situația fluxurilor de trezorerie pentru care nu există valoare nu trebuie prezentat, cu excepția cazului în care există un element corespondent pentru exercițiul financiar precedent.

(3) Dacă valorile nu sunt comparabile, acest fapt se prezintă în notele explicative la situațiile financiare, însoțit de explicații.

SECȚIUNEA a 2-a
Prezentarea bilanțului

Art. 126. - Formatul bilanțului pentru fondurile de pensii private este următorul:

BILANȚ

A. Active immobilizate

I. IMOBILIZĂRI FINANCIARE

1. Titluri immobilizate

2. Creanțe immobilizate

B. Active circulante

I. CREANȚE (sume ce trebuie să fie încasate după o perioadă mai mare de un an trebuie prezentate separat pentru fiecare element)

1. Clienți

2. Efecte de primit de la clienți

3. Creanțe - furnizori debitori

4. Decontări cu participanții

5. Alte creanțe

II. INVESTIȚII FINANCIARE PE TERMEN SCURT

1. Investiții financiare pe termen scurt

III. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI

C. Cheltuieli în avans

D. Datorii: sume care urmează să fie plătite într-o perioadă de până la un an

1. Avansuri încasate în contul clienților

2. Datorii comerciale

3. Efecte de plătit

4. Sume datorate privind decontări cu participanții

5. Alte datorii

E. Active circulante nete/Datorii curente nete

F. Total active minus datorii curente

G. Datorii: sume care urmează să fie plătite după o perioadă mai mare de un an

1. Avansuri încasate în contul clienților

2. Datorii comerciale

3. Efecte de plătit

4. Sume datorate privind decontări cu participanții

5. Alte datorii

H. Venituri în avans

I. Capitaluri proprii

1. Capitalul fondului

2. Rezerve

3. Profitul sau pierderea reportat(ă)

4. Profitul sau pierderea exercițiului financiar

Art. 127. - Formatul bilanțului întocmit de administratori este următorul:

BILANȚ

A. Active immobilizate

I. IMOBILIZĂRI NECORPORALE

1. Cheltuieli de constituire

2. Cheltuieli de dezvoltare

3. Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi și active similare, dacă acestea au fost achiziționate cu titlu oneros

4. Fondul comercial, în măsura în care acesta a fost achiziționat cu titlu oneros

5. Alte immobilizări necorporale

II. IMOBILIZĂRI CORPORALE

1. Terenuri și construcții

2. Instalații tehnice și mașini

3. Alte instalații, utilaje și mobilier

4. Alte immobilizări corporale

III. IMOBILIZĂRI FINANCIARE

1. Acțiuni deținute la entități afiliate

2. Împrumuturi acordate entităților afiliate

3. Interese de participare

4. Împrumuturi acordate entităților de care societatea este legată în virtutea intereselor de participare

5. Investiții deținute ca immobilizări

6. Alte împrumuturi

B. Active circulante

I. STOCURI

1. Materiale consumabile

2. Avansuri pentru cumpărări de stocuri

II. Creanțe

(Sumele care urmează să fie încasate după o perioadă mai mare de un an trebuie să fie prezentate separat pentru fiecare element.)

1. Creanțe comerciale

2. Sume de încasat de la entitățile afiliate

3. Sume de încasat de la entitățile de care societatea este legată în virtutea intereselor de participare

4. Alte creanțe

5. Creanțe privind capitalul subscris și nevărsat

III. INVESTIȚII FINANCIARE PE TERMEN SCURT:

1. Acțiuni deținute la entități afiliate

2. Alte investiții pe termen scurt

IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI

C. Cheltuieli în avans

D. Datorii: sume care urmează să fie plătite într-o perioadă de până la un an

1. Împrumuturi din emisiunea de obligațiuni, prezentându-se separat împrumuturile din emisiunea de obligațiuni convertibile

2. Sume datorate instituțiilor de credit

3. Avansuri încasate de la clienți

4. Datorii comerciale - furnizori

5. Efecte de comerț de plătit

6. Sume datorate entităților afiliate

7. Sume datorate entităților de care societatea este legată în virtutea intereselor de participare

8. Alte datorii, inclusiv datoriile fiscale și datoriile privind asigurările sociale

E. Active circulante nete/Datorii curente nete

F. Total active minus datorii curente

G. Datorii: sume care urmează să fie plătite după o perioadă mai mare de un an

1. Împrumuturi din emisiunea de obligațiuni, prezentându-se separat împrumuturile din emisiunea de obligațiuni convertibile

2. Sume datorate instituțiilor de credit

3. Avansuri încasate de la clienți

4. Datorii comerciale - furnizori

5. Efecte de comerț de plătit

6. Sume datorate entităților afiliate

7. Sume datorate entităților de care societatea este legată în virtutea intereselor de participare

8. Alte datorii, inclusiv datoriile fiscale și datoriile privind asigurările sociale

H. Provizioane

1. Provizioane tehnice specifice sistemului de pensii private

2. Provizioane nespecifice

I. Venituri în avans

1. Subvenții pentru investiții

2. Venituri înregistrate în avans

J. Capitaluri proprii

I. Capital subscris

1. Capital subscris vărsat

2. Capital subscris nevărsat

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 reportată

VI. Profitul sau pierderea exercițiului financiar

Art. 128. - Formatul bilanțului întocmit de brokerii de pensii private este următorul:

BILANȚ

A. Active imobilizate

I. IMOBILIZĂRI NECORPORALE

1. Cheltuieli de constituire

2. Cheltuieli de dezvoltare

3. Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi și active similare, dacă acestea au fost achiziționate cu titlu oneros

4. Fondul comercial, în măsura în care acesta a fost achiziționat cu titlu oneros

5. Alte imobilizări necorporale

II. IMOBILIZĂRI CORPORALE

1. Terenuri și construcții

2. Instalații tehnice și mașini

3. Alte instalații, utilaje și mobilier

4. Alte immobilizări corporale

III. IMOBILIZĂRI FINANCIARE

1. Acțiuni deținute la entități afiliate

2. Împrumuturi acordate entităților afiliate

3. Interese de participare

4. Împrumuturi acordate entităților de care societatea este legată în virtutea intereselor de participare

5. Investiții deținute ca immobilizări

6. Alte împrumuturi

B. Active circulante

I. STOCURI

1. Materiale consumabile

2. Avansuri pentru cumpărări de stocuri

II. CREANȚE

(Sumele care urmează să fie încasate după o perioadă mai mare de un an trebuie să fie prezentate separat pentru fiecare element.)

1. Creanțe comerciale

2. Sume de încasat de la entitățile afiliate

3. Sume de încasat de la entitățile de care societatea este legată în virtutea intereselor de participare

4. Alte creanțe

5. Creanțe privind capitalul subscris și nevărsat

III. INVESTIȚII FINANCIARE PE TERMEN SCURT

1. Acțiuni deținute la entități afiliate

2. Alte investiții pe termen scurt

IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI

C. Cheltuieli în avans

D. Datorii: sume care urmează să fie plătite într-o perioadă de până la un an

1. Împrumuturi din emisiunea de obligațiuni, prezentându-se separat împrumuturile din emisiunea de obligațiuni convertibile

2. Sume datorate instituțiilor de credit

3. Avansuri încasate de la clienți

4. Datorii comerciale - furnizori

5. Efecte de comerț de plătit

6. Sume datorate entităților afiliate

7. Sume datorate entităților de care societatea este legată în virtutea intereselor de participare

- 8. Alte datorii, inclusiv datoriile fiscale și datoriile privind asigurările sociale
 - E. Active circulante nete/Datorii curente nete
 - F. Total active minus datorii curente
 - G. Datorii: sume care urmează să fie plătite după o perioadă mai mare de un an
 - 1. Împrumuturi din emisiunea de obligațiuni, prezentându-se separat împrumuturile din emisiunea de obligațiuni convertibile
 - 2. Sume datorate instituțiilor de credit
 - 3. Avansuri încasate de la clienți
 - 4. Datorii comerciale - furnizori
 - 5. Efecte de comerț de plătit
 - 6. Sume datorate entităților afiliate
 - 7. Sume datorate entităților de care societatea este legată în virtutea intereselor de participare
 - 8. Alte datorii, inclusiv datoriile fiscale și datoriile privind asigurările sociale
 - H. Provizioane
 - I. Venituri în avans
 - 1. Subvenții pentru investiții
 - 2. Venituri înregistrate în avans
 - J. Capitaluri proprii
 - I. Capital subscris
 - 1. Capital subscris vărsat
 - 2. Capital subscris nevărsat
 - 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 reportată
 - VI. Profitul sau pierderea exercițiului financiar
- Art. 129.** - Formatul bilanțului întocmit de Fondul de garantare este următorul:
- BILANȚ**
- A. Active imobilizate
 - I. IMOBILIZĂRI NECORPORALE

1. Cheltuieli de constituire
 2. Concesiuni, licențe, drepturi și active similare, dacă acestea au fost achiziționate cu titlu oneros și alte imobilizări necorporale
 3. Alte imobilizări necorporale
- II. IMOBILIZĂRI CORPORALE**
1. Terenuri și construcții
 2. Mijloace de transport
 3. Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale
 4. Alte imobilizări corporale
- III. IMOBILIZĂRI FINANCIARE**
1. Alte titluri immobilizate
 2. Creanțe immobilizate
- B. Active circulante**
- I. MATERIALE CONSUMABILE**
1. Materiale consumabile și materiale de natura obiectelor de inventar
 2. Avansuri pentru achiziția de materiale consumabile
- II. CREANȚE**
1. Sume de încasat de la administratorii de fonduri de pensii și furnizorii de pensii private
 2. Alte creanțe
- III. INVESTIȚII PE TERMEN SCURT**
1. Investiții pe termen scurt
- IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI**
- C. Cheltuieli în avans**
- D. Datorii: sume care urmează să fie plătite într-o perioadă de până la un an**
1. Împrumuturi și dobânzi din emisiunea de obligațiuni
 2. Sume datorate instituțiilor financiare
 3. Sume datorate pentru achiziții de bunuri și servicii legate de administrarea și funcționarea Fondului de garantare
 4. Efecte de plătit
 5. Decontări între Fondul de garantare, administratorii de fonduri de pensii private și furnizorii de pensii private și/sau terți, precum și decontările interne înregistrate la nivelul Fondului de garantare
 6. Sume datorate cu titlu de compensație pentru pierderile participanților și/sau beneficiarilor la fondurile de pensii private
 7. Alte datorii, inclusiv datoriile fiscale și datoriile privind asigurările sociale
- E. Active circulante nete/datorii curente nete**

- F. Active minus datorii curente
- G. Datorii: sume care urmează să fie plătite după o perioadă mai mare de un an
 - 1. Împrumuturi și dobânzi din emisiunea de obligațiuni
 - 2. Sume datorate instituțiilor financiare
 - 3. Sume datorate pentru achiziții de bunuri și servicii legate de administrarea și funcționarea Fondului de garantare
 - 4. Efecte de plătit
 - 5. Decontări între Fondul de garantare, administratorii de fonduri de pensii private și furnizorii de pensii private și/sau terți, precum și decontările interne înregistrate la nivelul Fondului de garantare
 - 6. Sume datorate cu titlu de compensație pentru pierderile participanților și/sau beneficiarilor la fondurile de pensii private
 - 7. Alte datorii, inclusiv datoriile fiscale și datoriile privind asigurările sociale
- H. Provizioane
- I. Venituri în avans
- J. Capitaluri proprii
 - I. Fondul de garantare a drepturilor din sistemul de pensii private
 - 1. Fondul de garantare a drepturilor din sistemul de pensii private constituit din contribuții
 - 2. Fondul de garantare a drepturilor din sistemul de pensii private constituit din penalități de întârziere pentru neachitarea la termen a contribuțiilor datorate Fondului de garantare
 - 3. Fondul de garantare a drepturilor din sistemul de pensii private constituit din sume rezultate din fructificarea disponibilităților plasate
 - 4. Fondul de garantare a drepturilor din sistemul de pensii private constituit din recuperarea creanțelor
 - 5. Fondul de garantare a drepturilor din sistemul de pensii private constituit din donații, sponsorizări, asistență tehnică, fonduri nerambursabile
 - 6. Fondul de garantare a drepturilor din sistemul de pensii private constituit din alte resurse financiare
 - II. Rezerve din reevaluare
 - III. Rezerve
 - IV. Profitul sau pierderea reportată
 - V. Profitul sau pierderea exercițiului financiar

SECȚIUNEA a 3-a

Dispoziții speciale cu privire la anumite elemente din bilanț

Art. 130. - (1) Dacă un activ sau o datorie are legătură cu mai mult de un element din formatul bilanțului, relația sa cu alte elemente trebuie prezentată în cadrul elementului la care apare sau în notele explicative la situațiile financiare.

(2) Elementele menționate la alin. (1) pot fi:

- a) o imobilizare corporală finanțată parțial din subvenții, parțial din surse proprii;
- b) o imobilizare corporală reevaluată, pentru care transferul în rezultatul reportat al surplusului din reevaluare se face pe măsura amortizării imobilizării;
- c) un împrumut obligatar pentru care s-a prevăzut o primă de rambursare a obligațiilor;
- d) o majorare de capital subscrisă de acționari la o valoare mai mare decât valoarea nominală a acțiunilor corespunzătoare (subscriere cu primă de capital) etc.

Art. 131. - Acțiunile proprii și acțiunile deținute la entitățile afiliate trebuie prezentate numai în cadrul elementelor prevăzute în acest scop.

Art. 132. - (1) Prezentarea activelor ca active imobilizate sau ca active circulante depinde de scopul căruia îi sunt destinate și intenția de păstrare, potrivit politicilor contabile aprobate de administratori sau persoanele care au obligația gestionării entității.

(2) Modificarea naturii unui activ, în baza deciziei managementului, trebuie să se realizeze în baza documentelor justificative.

(3) Natura categoriilor de active imobilizate prevăzute la alin. (1) se stabilește prin politicile contabile.

Art. 133. - Depozitele bancare se prezintă la imobilizări financiare, investiții pe termen scurt sau la elementul "Casa și conturi la bănci" în funcție de perioada și condițiile de deținere aferente acestora.

Art. 134. - Drepturile asupra proprietăților imobiliare și alte drepturi similare, astfel cum sunt definite de legislația națională, se prezintă în bilanț la elementul "Terenuri și construcții".

SECȚIUNEA a 4-a

Active imobilizate

SUBSECȚIUNEA 4.1

Reguli de evaluare de bază

Art. 135. - (1) Activele imobilizate sunt active generatoare de beneficii economice viitoare și deținute pe o perioadă mai mare de un an.

(2) Activele prevăzute la alin. (1) trebuie evaluate conform prevederilor art. 54 alin. (1), cu respectarea prevederilor prezentei subsecțiuni.

(3) Beneficiile economice viitoare reprezintă potențialul de a contribui, direct sau indirect, la fluxul de numerar sau de echivalente de numerar către entitate.

Art. 136. - (1) În cazurile în care se aplică prevederile referitoare la reevaluarea imobilizărilor corporale, costul de achiziție sau valoarea reevaluată a activelor imobilizate a căror utilizare este limitată în timp se reduce cu ajustările valorice calculate pentru amortizarea sistematică a valorii activelor în cauză pe parcursul duratei lor de utilizare economică.

(2) Amortizarea valorii activelor imobilizate cu durate limitate de utilizare economică reprezintă alocarea sistematică a valorii amortizabile a unui activ pe întreaga durată de utilizare economică.

(3) Valoarea amortizabilă este reprezentată de cost sau altă valoare care substituie costul, cum ar fi valoarea reevaluată.

(4) În înțelesul prezentei norme, prin durata de utilizare economică se înțelege durata de viață utilă, aceasta reprezentând:

a) perioada în care un activ este prevăzut a fi disponibil pentru utilizare de către o entitate; sau

b) numărul unităților produse sau al unor unități similare ce se estimează că vor fi obținute de entitate prin folosirea activului respectiv.

Art. 137. - Activele imobilizate amortizabile sunt prezentate în bilanț la valoarea contabilă, aceasta fiind reprezentată de costul de achiziție sau altă valoare care substituie costul, diminuată cu amortizarea cumulată până la acea dată, precum și cu ajustările cumulate din depreciere.

Art. 138. - (1) Atunci când se constată pierderi de valoare pentru imobilizările financiare, trebuie făcute ajustări pentru pierdere de valoare, astfel încât acestea să fie evaluate la cea mai mică valoare atribuită acestora la data bilanțului.

(2) Imobilizările trebuie să facă obiectul ajustărilor de valoare, indiferent dacă duratele lor de utilizare economică sunt limitate sau nu, astfel încât acestea să fie evaluate la cea mai mică valoare atribuibilă acestora la data bilanțului.

(3) Ajustările de valoare prevăzute la alin. (1) și (2) trebuie înregistrate în contul de profit și pierdere și prezentate distinct în notele explicative la situațiile financiare, dacă acestea nu au fost prezentate separat în contul de profit și pierdere.

(4) Evaluarea la valorile minime, potrivit alin. (1) și (2), nu poate fi continuată dacă nu mai sunt aplicabile motivele pentru care au fost făcute ajustările respective.

Art. 139. - (1) Prevederile art. 138 alin. (4) nu se aplică ajustărilor de valoare corespunzătoare fondului comercial.

(2) Ajustările pentru deprecierea fondului comercial corectează valoarea acestuia (articol contabil 6817 "Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea fondului comercial" = 2071 "Fond comercial pozitiv"), fără a fi reluate ulterior la venituri.

Art. 140. - La aplicarea pentru prima dată a prezentei norme, deprecierea cumulată până la acea dată, în relație cu fondul comercial pozitiv, diminuează valoarea acestuia, (articol contabil 2907 "Ajustări pentru deprecierea fondului comercial" = 2071 "Fond comercial pozitiv").

SUBSECȚIUNEA 4.2

Imobilizări necorporale

4.2.1. Recunoașterea imobilizărilor necorporale

Art. 141. - (1) O imobilizare necorporală este un activ nemonetar identificabil fără formă fizică.

(2) Cercetarea este investigarea originală și planificată întreprinsă în scopul câștigării unor cunoștințe sau înțelesuri științifice ori tehnice noi.

(3) Dezvoltarea este aplicarea descoperirilor din cercetare sau a altor cunoștințe într-un plan sau proiect care vizează producția de materiale, dispozitive, produse, procese, sisteme sau servicii noi sau îmbunătățite substanțial, înainte de începerea producției sau utilizării comerciale.

(4) Activitățile de cercetare și dezvoltare sunt direcționate către dezvoltarea cunoștințelor. Prin urmare, chiar dacă aceste activități pot avea ca rezultat o imobilizare cu o formă fizică, elementul fizic al activului este secundar componentei sale necorporale, adică pachetul de cunoștințe încorporat în aceasta.

Art. 142. - (1) Anumite imobilizări necorporale pot fi conținute în sau pe suporturi fizice, cum ar fi un compact-disc, cum ar fi cazul programelor informatice, documentația legală, cum ar fi cazul licențelor sau al brevetelor, sau pe film.

(2) Pentru a stabili dacă o imobilizare care încorporează atât elemente corporale, cât și necorporale trebuie tratată ca imobilizare corporală sau ca imobilizare necorporală, o entitate utilizează raționamentul pentru a evalua care element este mai semnificativ.

(3) În cazul în care nu fac parte integrantă din echipamentul aferent, programele informatice sunt tratate ca imobilizări necorporale.

(4) Prevederile alin. (1)-(3) se aplică similar și pentru sistemul de operare al unui computer.

4.2.2. Caracteristica de identificare

Art. 143. - (1) Fondul comercial generat intern nu trebuie recunoscut ca activ.

(2) Imobilizarea necorporală trebuie să fie identificabilă pentru a fi diferențiată de fondul comercial.

(3) Fondul comercial care este recunoscut într-o combinație de entități este un activ care reprezintă beneficiile economice viitoare care rezultă din alte active dobândite într-o combinație de entități care nu sunt identificate individual și recunoscute separat.

(4) Beneficiile economice viitoare pot rezulta din asocierea între activele identificabile dobândite sau din active care nu îndeplinesc condițiile pentru recunoașterea, în mod individual, în situațiile financiare.

Art. 144. - Un activ este identificabil dacă:

a) este separabil, adică poate fi separat sau desprins din entitate și vândut, transferat, cesionat printr-un contract de licență, închiriat sau schimbat, fie individual, fie împreună cu un alt contract, cu un activ identificabil sau cu o datorie identificabilă aferent(ă), indiferent dacă entitatea intenționează sau nu să facă acest lucru; sau

b) decurge din drepturile contractuale sau de altă natură legală, indiferent dacă acele drepturi sunt transferabile sau separabile de entitate sau de alte drepturi și obligații.

4.2.3. Controlul

Art. 145. - (1) O entitate controlează un activ în situația în care aceasta are capacitatea de a obține beneficii economice viitoare de pe urma resursei de bază și de a restricționa accesul altora la beneficiile respective.

(2) Capacitatea unei entități de a controla beneficiile economice viitoare generate de o imobilizare necorporală provine din drepturile legale a căror aplicare poate fi susținută în instanță.

(3) În sensul alin. (2), exercitarea unui drept nu este o condiție necesară pentru control, întrucât entitatea poate fi capabilă să controleze beneficiile economice viitoare în alt mod.

4.2.4. Beneficiile economice viitoare

Art. 146. - Beneficiile economice viitoare generate de o imobilizare necorporală pot include venituri din prestarea serviciilor, economii de costuri sau alte beneficii rezultate din utilizarea activului de către entitate.

4.2.5. Recunoaștere și evaluare

Art. 147. - (1) Recunoașterea unui element drept imobilizare necorporală prevede ca entitatea să demonstreze că elementul respectiv îndeplinește:

a) definiția unei imobilizări necorporale; și

b) criteriile de recunoaștere.

(2) Cerința prevăzută la alin. (1) se aplică:

- a) costurilor suportate inițial pentru dobândirea sau generarea internă a unei imobilizări necorporale; și
- b) costurilor suportate ulterior pentru adăugarea sau înlocuirea unor părți ale sale sau pentru întreținerea sa.

Art. 148. - (1) În cazul imobilizărilor necorporale nu există, în principiu, adăugiri sau înlocuiri ale componentelor acesteia. Majoritatea costurilor ulterioare mai degrabă mențin beneficiile economice viitoare preconizate încorporate într-o imobilizare necorporală existentă, decât să corespundă definiției unei imobilizări necorporale și criteriilor de recunoaștere din prezenta normă.

(2) În situații excepționale, costurile ulterioare, respectiv cele suportate după recunoașterea inițială a unei imobilizări necorporale dobândite sau după finalizarea unei imobilizări necorporale generate intern, sunt recunoscute în valoarea contabilă a unui activ.

(3) Costurile ulterioare aferente mărcilor, titlurilor de publicații și elementelor similare în fond, fie dobândite din afară, fie generate intern, sunt întotdeauna recunoscute în contul de profit și pierdere în momentul în care sunt suportate, întrucât astfel de costuri nu pot fi diferențiate de costurile cu dezvoltarea entității ca întreg.

Art. 149. - (1) O entitate trebuie să evalueze probabilitatea producerii de beneficii economice viitoare preconizate pe baza unor calcule raționale.

(2) Probabilitatea prevăzută la alin. (1) trebuie să constituie cea mai bună estimare a echipei de conducere pentru condițiile economice care vor exista pe parcursul duratei de viață a imobilizării.

(3) O entitate folosește raționamentul pentru a evalua gradul de siguranță asociat obținerii de beneficii economice viitoare care pot fi atribuite utilizării activului pe baza dovezilor disponibile în momentul recunoașterii inițiale.

4.2.6. Evaluarea inițială a imobilizărilor necorporale

Art. 150. - O imobilizare necorporală se înregistrează inițial la costul de achiziție sau de producție, după caz.

4.2.7. Achiziția separată

Art. 151. - (1) Prețul pe care o entitate îl plătește pentru a dobândi separat o imobilizare necorporală va reflecta așteptările privind probabilitatea ca beneficiile economice viitoare preconizate ale imobilizării să revină entității.

(2) În situația prevăzută la alin. (1), entitatea preconizează o intrare de beneficii economice, inclusiv în cazul în care plasarea în timp a sumei generate de intrare este nesigură.

(3) Imobilizările necorporale dobândite separat îndeplinesc criteriul referitor la probabilitatea ca beneficiile economice viitoare preconizate atribuibile imobilizării să revină entității.

(4) Costul unei imobilizări necorporale dobândite separat poate fi evaluat în mod credibil, inclusiv în cazul în care contravaloarea achiziției ia forma numerarului sau a altor active monetare.

Art. 152. - (1) Costul unei imobilizări necorporale dobândite separat este alcătuit din:

- a) costul său de achiziție, inclusiv taxele vamale de import și taxele de achiziție nerambursabile, după scăderea reducerilor și rabaturilor comerciale; și
- b) orice cost direct atribuibil pregătirii activului pentru utilizarea prevăzută.

(2) Costurile direct atribuibile prevăzute la alin. (1) sunt, cel puțin, următoarele:

- a) cheltuielile cu personalul care reies direct din aducerea activului la starea sa de funcționare;
- b) onorariile profesionale care decurg direct din aducerea activului la condiția sa de funcționare; și
- c) costurile de testare a activului privind funcționarea sa în mod corespunzător.

Art. 153. - (1) Costurile care nu constituie o parte a costului imobilizării necorporale sunt, cel puțin, următoarele:

- a) costurile de introducere a unui nou produs sau serviciu (inclusiv costurile în materie de publicitate și activități promoționale);
- b) costurile de desfășurare a unei activități într-un loc nou sau cu o nouă clasă de clienți (inclusiv costurile de instruire a personalului); și
- c) costurile administrative și alte cheltuieli generale de regie.

(2) Listele de clienți nu se recunosc ca imobilizări necorporale.

Art. 154. - Recunoașterea costurilor în valoarea contabilă a unei imobilizări necorporale încetează atunci când activul se află în starea necesară pentru a putea funcționa.

4.2.8. Imobilizări necorporale dobândite în cadrul achiziției unei afaceri

Art. 155. - În cazul achiziției unei afaceri, cumpărătorul poate recunoaște drept activ unic un grup de imobilizări necorporale complementare, cu condiția ca activele individuale să aibă durate de viață utilă similare.

4.2.9. Costurile ulterioare aferente unui proiect de cercetare și dezvoltare în curs de desfășurare, dobândit de entitate

Art. 156. - (1) Costurile de cercetare sau dezvoltare trebuie contabilizate în conformitate cu art. 159-161, dacă:

a) sunt aferente unui proiect de cercetare sau dezvoltare în curs de realizare, dobândit separat sau printr-o combinație de entități, și sunt recunoscute ca imobilizări necorporale; și

b) sunt suportate după achiziția proiectului prevăzut la lit. a).

(2) Costurile ulterioare cu un proiect de cercetare sau dezvoltare în curs de realizare, dobândit separat sau printr-o combinație de entități, și recunoscut ca imobilizare necorporală sunt:

a) recunoscute drept cheltuieli atunci când sunt suportate, dacă acestea sunt cheltuieli de cercetare;

b) recunoscute drept cheltuieli atunci când sunt suportate, dacă se referă la cheltuieli de dezvoltare care nu satisfac criteriile de recunoaștere ca imobilizări necorporale de la art. 161 alin. (1); și

c) adăugate valorii contabile a proiectului de dezvoltare în curs de realizare, astfel dobândit, dacă cheltuielile de dezvoltare îndeplinesc criteriile de recunoaștere prevăzute la art. 161 alin. (1).

4.2.10. Imobilizări necorporale generate intern

Art. 157. - În cazul imobilizărilor necorporale generate intern, o entitate aplică:

a) prevederile stabilite la art. 158-162;

b) prevederile privind recunoașterea și evaluarea imobilizărilor necorporale.

Art. 158. - (1) Pentru a stabili dacă o imobilizare necorporală generată intern respectă criteriile de recunoaștere, o entitate împarte procesul de generare a activului în două faze, respectiv:

- a) o fază de cercetare; și
- b) o fază de dezvoltare.

(2) În cazul în care o entitate nu poate face distincția între faza de cercetare și cea de dezvoltare ale unui proiect intern de creare a unei immobilizări necorporale, entitatea tratează costurile aferente proiectului ca fiind suportate exclusiv în faza de cercetare.

4.2.11. Faza de cercetare

Art. 159. - (1) Nicio immobilizare necorporală provenită din cercetare sau din faza de cercetare a unui proiect intern nu trebuie recunoscută.

(2) Costurile de cercetare sau costurile din faza de cercetare a unui proiect intern trebuie recunoscute drept cheltuială atunci când sunt suportate.

(3) În faza de cercetare a unui proiect intern, o entitate nu poate demonstra că există o immobilizare necorporală și că aceasta va genera beneficii economice viitoare probabile, aceste costuri fiind recunoscute drept cheltuială atunci când sunt suportate.

Art. 160. - Activitățile de cercetare sunt, cel puțin, următoarele:

- a) activitățile destinate obținerii de cunoștințe noi;
- b) identificarea, evaluarea și selecția finală a aplicațiilor pentru rezultatele cercetărilor sau pentru alte cunoștințe;
- c) căutarea de alternative pentru materiale, instrumente, produse, procese, sisteme sau servicii; și
- d) formularea, proiectarea, evaluarea și selecția finală a alternativelor posibile de materiale, instrumente, produse, procese, sisteme sau servicii noi ori îmbunătățite.

4.2.12. Faza de dezvoltare

Art. 161. - (1) O immobilizare necorporală provenită din dezvoltare sau din faza de dezvoltare a unui proiect intern trebuie recunoscută atunci când o entitate poate demonstra toate elementele de mai jos:

- a) fezabilitatea tehnică necesară finalizării immobilizării necorporale, astfel încât aceasta să fie disponibilă pentru utilizare sau vânzare;
- b) intenția sa de a finaliza immobilizarea necorporală și de a o utiliza sau vinde;
- c) capacitatea sa de a utiliza sau vinde immobilizarea necorporală;
- d) modul în care immobilizarea necorporală va genera beneficii economice viitoare probabile, entitatea putând demonstra existența unei piețe pentru producția generată de immobilizarea necorporală sau pentru immobilizarea necorporală în sine sau, dacă se prevede folosirea ei pe plan intern, utilitatea immobilizării necorporale;
- e) disponibilitatea unor resurse tehnice, financiare și de altă natură adecvate pentru finalizarea dezvoltării immobilizării necorporale și pentru utilizarea sau vânzarea acesteia;
- f) capacitatea sa de a evalua fiabil costurile atribuibile immobilizării necorporale în cursul dezvoltării sale.

(2) În faza de dezvoltare a unui proiect intern, o entitate poate, în anumite cazuri, să identifice o immobilizare necorporală și să demonstreze că aceasta va genera beneficii economice viitoare probabile, având în vedere faptul că faza de dezvoltare a unui proiect este mai avansată decât faza de cercetare.

(3) Activitățile de dezvoltare sunt, cel puțin, următoarele:

- a) proiectarea, construcția și testarea unor prototipuri și modele înainte de producție și utilizare;
- b) proiectarea instrumentelor, șabloanelor, tiparelor și matritelor care implică o tehnologie nouă;
- c) proiectarea, construcția și funcționarea unei fabrici-pilot care nu se află pe o scală fezabilă din punct de vedere economic pentru producția comercială; și
- d) proiectarea, construcția și testarea unei alternative alese pentru materiale, dispozitive, produse, procese, sisteme sau servicii noi sau îmbunătățite.

(4) Costurile cu mărcile, titlurile de publicații și alte elemente similare în fond generate intern nu pot fi diferențiate de costul dezvoltării entității ca întreg, astfel de elemente nefiind recunoscute ca imobilizări necorporale.

4.2.13. Costul unei imobilizări necorporale generate intern

Art. 162. - (1) Costul unei imobilizări necorporale generate intern este suma costurilor suportate de la data la care imobilizarea necorporală a îndeplinit pentru prima oară criteriile de recunoaștere ca imobilizări necorporale.

(2) Costul unei imobilizări necorporale generate intern este compus din toate costurile direct atribuibile care sunt necesare pentru crearea, producerea și pregătirea activului pentru a fi capabil să funcționeze în maniera intenționată de către conducere.

(3) Costurile direct atribuibile sunt, cel puțin, următoarele:

- a) cheltuielile cu materialele și serviciile utilizate sau consumate pentru generarea imobilizării necorporale;
- b) cheltuielile cu personalul provenite din generarea imobilizării necorporale;
- c) taxele de înregistrare a unui drept legal; și
- d) amortizarea brevetelor și licențelor care sunt utilizate pentru a genera imobilizarea necorporală.

(4) Următoarele elemente nu sunt componente ale costului unei imobilizări necorporale generate intern:

- a) costurile aferente vânzării, cele administrative și alte costuri generale de regie, cu excepția cazului în care astfel de costuri pot fi atribuite direct procesului de pregătire a imobilizării pentru utilizare;
- b) ineficiențele identificate și pierderile inițiale din exploatare suportate înainte ca imobilizarea să atingă performanța planificată; și
- c) costurile cu instruirea personalului pentru a utiliza activul.

4.2.14. Contabilizarea cheltuielilor

Art. 163. - (1) Costurile cu un element necorporal trebuie recunoscute drept cheltuieli atunci când sunt suportate, cu excepția cazurilor în care:

- a) fac parte din costul unei imobilizări necorporale care îndeplinește criteriile de recunoaștere; sau
- b) elementul este dobândit în cadrul unei combinații de entități și nu poate fi recunoscut ca imobilizare necorporală. În acest caz, face parte din valoarea recunoscută ca fond comercial la data achiziției.

(2) Cheltuielile ulterioare efectuate cu o imobilizare necorporală după cumpărarea sau finalizarea acesteia se înregistrează în conturile de cheltuieli atunci când sunt efectuate.

(3) Cheltuielile ulterioare vor majora costul imobilizării necorporale atunci când este probabil că aceste cheltuieli vor permite activului să genereze beneficii economice viitoare peste performanța prevăzută inițial și pot fi evaluate credibil.

4.2.15. Costuri anterioare care nu trebuie recunoscute ca active

Art. 164. - Costurile aferente unui element necorporal care au fost inițial recunoscute drept cheltuieli nu trebuie recunoscute ca parte din costul unei imobilizări necorporale la o dată ulterioară.

4.2.16. Durata de viață utilă

Art. 165. - (1) Durata de viață utilă a unei imobilizări necorporale care decurge din drepturile contractuale sau din alte drepturi legale nu trebuie să depășească perioada drepturilor contractuale sau a celorlalte drepturi legale, dar poate fi mai scurtă, în funcție de perioada pentru care entitatea preconizează că va folosi activul.

(2) Dacă drepturile contractuale sau alte drepturi legale sunt transferate pentru o durată limitată care poate fi reînnoită, durata de viață utilă a imobilizării necorporale trebuie să includă perioada sau perioadele de reînnoire doar dacă există dovezi din partea entității în sensul reînnoirii fără un cost semnificativ.

(3) Durata de viață utilă a unui drept redobândit recunoscut drept imobilizare necorporală într-o combinație de entități este reprezentată de perioada contractuală rămasă din contractul prin care a fost acordat dreptul și nu va include perioadele de reînnoire.

4.2.17. Categoriile de imobilizări necorporale

Art. 166. - În cadrul imobilizărilor necorporale se cuprind:

- a) cheltuielile de constituire;
- b) cheltuielile de dezvoltare;
- c) concesiunile, brevetele, licențele, mărcile comerciale, drepturile și activele similare, cu excepția celor create intern de entitate;
- d) fondul comercial pozitiv;
- e) alte imobilizări necorporale; și
- f) avansurile acordate furnizorilor de imobilizări necorporale.

Art. 167. - (1) La aplicarea pentru prima dată a prezentei norme, soldul contului 233 "Imobilizări necorporale în curs de execuție" se transferă asupra contului 1176 "Rezultatul reportat provenit din trecerea la aplicarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene" în contul 203 "Cheltuieli de dezvoltare" sau în contul 208 "Alte imobilizări necorporale" în funcție de stadiul realizării proiectului și modul de îndeplinire a condițiilor de recunoaștere a acestuia ca activ.

(2) Eventualele ajustări pentru deprecierea imobilizărilor necorporale în curs de execuție se transferă, de asemenea, fie asupra rezultatului reportat (articol contabil 2933 "Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor necorporale în curs de execuție"/2931 "Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor corporale în curs de execuție", după caz = 1176 "Rezultatul reportat provenit din trecerea la aplicarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene"), fie asupra contului 2903 "Ajustări pentru deprecierea cheltuielilor de dezvoltare" sau contului 2908 "Ajustări pentru deprecierea altor imobilizări necorporale".

4.2.18. Concesiunile, brevetele, licențele, mărcile comerciale, drepturile și activele similare

Art. 168. - (1) Concesiunile, brevetele, licențele, mărcile comerciale, drepturile și activele similare reprezentând aport, achiziționate sau dobândite pe alte căi, se înregistrează în conturile de immobilizări necorporale la costul de achiziție sau valoarea de aport, după caz. În această situație valoarea de aport se asimilează valorii juste.

(2) Concesiunile primite se reflectă ca immobilizări necorporale atunci când contractul de concesiune stabilește o durată și o valoare determinate pentru concesiune.

(3) Amortizarea valorii concesiunii urmează a fi înregistrată pe durata de folosire a acesteia, stabilită potrivit contractului de concesiune.

(4) În cazul în care contractul de concesiune prevede plata periodică a unei redevențe/chirii, și nu o valoare amortizabilă, în contabilitatea entității care primește concesiunea se reflectă cheltuiala reprezentând redevența/chiria, fără recunoașterea unei immobilizări necorporale.

(5) Brevetele, licențele, mărcile comerciale, drepturile și alte active similare se amortizează pe durata prevăzută pentru utilizarea lor de către entitatea care le deține.

4.2.19. Fondul comercial

Art. 169. - Fondul comercial se recunoaște, de regulă, la consolidare și reprezintă diferența dintre costul de achiziție și valoarea justă la data tranzacției, a părții din activele nete achiziționate de către o entitate.

Art. 170. - (1) În situațiile financiare anuale individuale, fondul comercial se poate recunoaște numai în cazul transferului tuturor activelor sau al unei părți a acestora și, după caz, și de datorii și capitaluri proprii, indiferent dacă este realizat ca urmare a cumpărării sau ca urmare a unor operațiuni de fuziune.

(2) Pentru ca fondul comercial să fie contabilizat distinct, transferul trebuie să fie în legătură cu o afacere, reprezentată de un ansamblu integrat de activități și active organizate și administrate în scopul obținerii de profituri, înregistrării de costuri mai mici sau alte beneficii.

(3) Pentru recunoașterea în contabilitate a activelor și datoriilor primite cu ocazia acestui transfer, entitățile trebuie să procedeze la evaluarea valorii juste a elementelor primite, în scopul determinării valorii individuale a acestora.

(4) Evaluarea prevăzută la alin. (3) se efectuează de către evaluatori autorizați, potrivit legii.

(5) Onorariile de intermediere, onorariile de consiliere, juridice, contabile, de evaluare și alte onorarii profesionale sau de consultanță, precum și alte cheltuieli legate de dobândirea unei afaceri reprezintă cheltuieli în perioadele în care sunt suportate costurile respective.

(6) Dacă în situațiile financiare anuale individuale se înregistrează fond comercial negativ, tratamentul acestuia este cel prevăzut la art. 489.

4.2.20. Amortizare

Art. 171. - Immobilizările necorporale se amortizează în condițiile prevăzute la art. 172-176.

Art. 172. - (1) Cheltuielile de dezvoltare se amortizează pe perioada contractului sau pe durata de utilizare, după caz.

(2) În cazul în care durata contractului sau durata de utilizare depășește 5 ani, durata de amortizare a cheltuielilor de dezvoltare nu poate depăși 10 ani.

Art. 173. - (1) În cazul în care fondul comercial este tratat ca un activ, acesta se amortizează, de regulă, în cadrul unei perioade de maximum 5 ani.

(2) Prin excepție de la alin. (1), în cazurile în care durata de utilizare a fondului comercial nu poate fi estimată în mod credibil, entitățile pot să amortizeze fondul comercial în mod sistematic într-o perioadă de peste 5 ani, cu condiția ca această perioadă să nu depășească 10 ani.

(3) În notele explicative la situațiile financiare trebuie furnizate explicații privind perioada de amortizare a fondului comercial.

Art. 174. - În situația în care cheltuielile de dezvoltare nu au fost integral amortizate, nu se face nicio distribuție din profituri, cu excepția cazului în care suma rezervelor disponibile pentru distribuție și a profitului reportat este cel puțin egală cu cea a cheltuielilor neamortizate.

Art. 175. - (1) O entitate poate include cheltuielile de constituire la "Active", caz în care poate imobiliza cheltuielile de constituire.

(2) În situația prevăzută la alin. (1), cheltuielile de constituire trebuie amortizate în cadrul unei perioade de maximum 5 ani.

(3) Cheltuielile de constituire sunt cheltuielile ocazionate de înființarea sau dezvoltarea unei entități, precum taxele și alte cheltuieli de înscriere și înmatriculare, cheltuieli privind emisiunea și vânzarea de acțiuni și obligațiuni, precum și alte cheltuieli de această natură, legate de înființarea și extinderea activității entității.

(4) În situația în care cheltuielile de constituire nu au fost integral amortizate, nu se face nicio distribuție din profituri, cu excepția cazului în care suma rezervelor disponibile pentru distribuție și a profitului reportat este cel puțin egală cu cea a cheltuielilor neamortizate.

4.2.21. Avansuri și alte imobilizări necorporale

Art. 176. - (1) În cadrul avansurilor și altor imobilizări necorporale se înregistrează avansurile acordate furnizorilor de imobilizări necorporale, programele informatice create de entitate sau achiziționate de la terți pentru necesitățile proprii de utilizare, precum și rețete, formule, modele, proiecte și prototipuri.

(2) Programele informatice, precum și celelalte imobilizări necorporale înregistrate la elementul "Alte imobilizări necorporale" se amortizează pe durata prevăzută pentru utilizarea lor de către entitatea care le deține.

(3) În cazul programelor informatice achiziționate împreună cu licențele de utilizare, dacă se poate efectua o separare între cele două active, acestea sunt contabilizate și amortizate separat.

(4) Prețul plătit pentru contractele de clienți transferate între entități cu titlu oneros se recunoaște la "Alte imobilizări necorporale", în condițiile în care clienții respectivi vor continua relațiile cu entitatea.

(5) În sensul alin. (4), pentru recunoașterea ca activ a prețului plătit, respectiv costul de achiziție, aferent contractelor astfel achiziționate, acestea trebuie identificate, iar entitatea trebuie să dispună de mijloace prin care să controleze relațiile cu clienții, astfel încât să poată controla beneficiile economice viitoare preconizate, care rezultă din relația cu acei clienți.

(6) Identificarea prevăzută la alin. (5) se realizează cel puțin prin următoarele elemente:

a) număr contract;

b) denumire client;

c) durată contract.

(7) Activul imobilizat reprezentând costul de achiziție al contractelor menționate la alin. (1) se amortizează pe durata acestora.

4.2.22. Evaluarea la data bilanțului

Art. 177. - O imobilizare necorporală trebuie prezentată în bilanț la valoarea de intrare, mai puțin ajustările cumulate de valoare.

4.2.23. Cedarea

Art. 178. - O imobilizare necorporală trebuie scoasă din evidență la cedare sau atunci când niciun beneficiu economic viitor nu mai este așteptat din utilizarea sau cedarea sa.

Art. 179. - (1) În cazul scoaterii din evidență a unei imobilizări necorporale, sunt evidențiate distinct veniturile din vânzare, cheltuielile reprezentând valoarea neamortizată a imobilizării și alte cheltuieli legate de cedarea acesteia.

(2) În scopul prezentării în contul de profit și pierdere, câștigurile sau pierderile care apar odată cu încetarea utilizării sau ieșirea unei imobilizări necorporale se determină ca diferență între veniturile generate de ieșirea activului și valoarea sa neamortizată, inclusiv cheltuielile ocazionate de cedarea acestuia, și trebuie prezentate ca valoare netă, ca venituri sau cheltuieli, după caz, în contul de profit și pierdere, la elementul "Alte venituri din exploatare", respectiv "Alte cheltuieli de exploatare", după caz.

SUBSECȚIUNEA 4.3

Imobilizări corporale

4.3.1. Recunoașterea imobilizărilor corporale

Art. 180. - Imobilizările corporale reprezintă active care:

a) sunt deținute de o entitate pentru a fi utilizate în producția de bunuri sau prestarea de servicii, pentru a fi închiriate terților sau pentru a fi folosite în scopuri administrative; și

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

Art. 181. - (1) O entitate poate achiziționa elemente de imobilizări corporale din motive de siguranță sau legate de mediu.

(2) Achiziția prevăzută la alin. (1) poate fi necesară unei entități pentru a obține beneficii economice viitoare din alte active, deși nu crește în mod direct beneficiile economice viitoare ale oricărui element existent de imobilizări corporale.

(3) Elementele de imobilizări corporale care îndeplinesc condițiile prevăzute la alin. (1) și (2) pot fi recunoscute ca active, deoarece dau posibilitatea unei entități să obțină din activele conexe beneficii economice viitoare în plus față de ceea ce s-ar putea obține dacă elementele respective nu ar fi fost dobândite.

(4) Prin politicile contabile se stabilesc condițiile specifice pentru recunoașterea imobilizărilor corporale.

(5) În vederea recunoașterii imobilizărilor corporale se impune utilizarea raționamentului profesional la aplicarea criteriilor de recunoaștere pentru circumstanțele specifice entității.

(6) Piese de schimb și echipamentul de service sunt contabilizate ca stocuri și recunoscute în profit sau pierdere atunci când sunt consumate.

(7) Prin excepție de la alin. (6), piesele de schimb importante și echipamentele de securitate sunt considerate imobilizări corporale atunci când o entitate preconizează că le va utiliza pe parcursul unei perioade mai mari de un an.

Art. 182. - (1) Imobilizările corporale cuprind: terenuri și construcții; instalații tehnice și mașini; alte instalații, utilaje și mobilier; avansuri acordate furnizorilor de imobilizări corporale și imobilizări corporale în curs de execuție.

(2) Terenurile și clădirile sunt active separabile și sunt contabilizate separat, inclusiv în cazul în care sunt achiziționate împreună.

(3) O creștere a valorii terenului pe care se află o clădire nu afectează determinarea valorii amortizabile a clădirii.

Art. 183. - Contabilitatea terenurilor se ține pe două categorii: terenuri și amenajări de terenuri.

Art. 184. - (1) Imobilizările în curs reprezintă investițiile neterminate efectuate în regie proprie sau în antrepriză.

(2) Imobilizările în curs se trec în categoria imobilizărilor finalizate după recepția, darea în folosință sau punerea în funcțiune a acestora, după caz.

Art. 185. - Sunt reflectate distinct în contabilitate acele imobilizări corporale cumpărate pentru care s-au transferat riscurile și beneficiile aferente, dar care sunt în curs de aprovizionare.

4.3.2. Imobilizări deținute în baza unui contract de leasing

Art. 186. - (1) Imobilizările corporale deținute în baza unui contract de leasing se evidențiază în contabilitate în funcție de prevederile contractelor încheiate între părți, precum și legislația în vigoare.

(2) Clasificarea contractelor de leasing în leasing financiar sau leasing operațional se efectuează la începutul contractului.

(3) Contabilizarea contractelor de leasing se efectuează ținând cont de fondul economic al tranzacției sau al angajamentului în cauză, și numai de forma juridică a contractelor.

Art. 187. - (1) În înțelesul prezentei norme, termenii de mai jos au următoarele semnificații:

a) contract de leasing - acordul prin care locatorul cedează locatarului, în schimbul unei plăți sau serii de plăți, dreptul de a utiliza un bun pentru o perioadă stabilită;

b) leasing financiar - operațiunea de leasing care transferă cea mai mare parte din riscurile și avantajele aferente dreptului de proprietate asupra activului;

c) leasing operațional - operațiunea de leasing ce nu intră în categoria leasingului financiar.

(2) Un contract de leasing poate fi recunoscut ca leasing financiar dacă îndeplinește cel puțin una dintre următoarele condiții:

a) leasingul transferă locatarului titlul de proprietate asupra bunului până la sfârșitul duratei contractului de leasing;

b) locatarul are opțiunea de a cumpăra bunul la un preț estimat a fi suficient de mic în comparație cu valoarea justă la data la care opțiunea devine exercitabilă, astfel încât, la începutul contractului de leasing, există în mod rezonabil certitudinea că opțiunea va fi exercitată;

c) durata contractului de leasing acoperă, în cea mai mare parte, durata de viață economică a bunului, chiar dacă titlul de proprietate nu este transferat;

d) valoarea totală a ratelor de leasing, mai puțin cheltuielile accesorii, este mai mare sau egală cu valoarea de intrare a bunului, reprezentată de valoarea la care a fost achiziționat bunul de către finanțator, respectiv costul de achiziție;

e) bunurile ce constituie obiectul contractului de leasing sunt de natură specială, astfel încât numai locatarul le poate utiliza fără modificări majore.

Art. 188. - (1) Înregistrarea în contabilitate a amortizării bunului ce face obiectul contractului se efectuează în cazul leasingului financiar de către locatar/utilizator, iar în cazul leasingului operațional, de către locator/finanțator.

(2) În cazul leasingului financiar, achizițiile de către locatar de bunuri imobile și mobile sunt tratate ca investiții în immobilizări, fiind supuse amortizării pe o bază consecventă cu politica normală de amortizare pentru bunuri similare ale locatarului.

(3) În cazul leasingului operațional, bunurile sunt supuse amortizării de către locator, pe o bază consecventă cu politica normală de amortizare pentru bunuri similare ale acestuia.

Art. 189. - (1) Reflectarea în contabilitatea locatarilor a activelor aferente operațiunilor de leasing financiar se efectuează cu ajutorul conturilor de immobilizări necorporale și de immobilizări corporale.

(2) Dobânzile de plătit corespunzătoare datoriilor din operațiuni de leasing financiar se înregistrează în contabilitatea locatarilor periodic, conform contabilității de angajamente, în contrapartida contului de cheltuieli. Dobânda de plătit, aferentă perioadelor viitoare, se evidențiază în conturi în afara bilanțului.

Art. 190. - (1) Locatorul are recunoscute în contabilitate bunurile date în regim de leasing financiar drept creanțe immobilizate.

(2) Dobânzile de primit corespunzătoare creanțelor din operațiuni de leasing financiar se înregistrează în contabilitatea locatorului periodic, conform contabilității de angajamente, în contrapartida contului de venituri.

(3) La recunoașterea în contabilitate a contractelor de leasing financiar trebuie avută în vedere legislația care reglementează categoriile de entități care pot derula asemenea operațiuni.

Art. 191. - (1) La contabilizarea operațiunilor de leasing operațional, locatorul trebuie să prezinte bunurile date în regim de leasing operațional în conturile de immobilizări necorporale și immobilizări corporale, în conformitate cu natura acestora.

(2) Sumele încasate sau de încasat se înregistrează în contabilitatea locatorului ca un venit în contul de profit și pierdere, conform contabilității de angajamente.

Art. 192. - (1) În contabilitatea locatarului, bunurile luate în leasing operațional sunt evidențiate în conturi de evidență din afara bilanțului.

(2) Sumele plătite sau de plătit se înregistrează în contabilitatea locatarului ca o cheltuială în contul de profit și pierdere, conform contabilității de angajamente.

Art. 193. - (1) O tranzacție de vânzare a unui activ pe termen lung și de închiriere a aceluiași activ în regim de leasing, respectiv leaseback, se contabilizează în funcție de clauzele contractului de leasing, astfel:

a) dacă tranzacția de vânzare și închiriere a aceluiași activ are ca rezultat un leasing financiar, tranzacția reprezintă un mijloc prin care locatorul acordă o finanțare locatarului, activul având rol de garanție;

b) dacă tranzacția de vânzare și închiriere a aceluiași activ are ca rezultat un leasing operațional, entitatea vânzătoare contabilizează o tranzacție de vânzare, cu înregistrarea scoaterii din evidență a activului și a sumelor încasate sau de încasat și a taxei pe valoarea adăugată pentru operațiunile taxabile, conform prevederilor legale.

(2) În sensul alin. (1) lit. a), se aplică următoarele:

a) Entitatea beneficiară a finanțării (locatarul) nu va recunoaște în contabilitate operațiunea de vânzare a activului, nefiind îndeplinite condițiile de recunoaștere a veniturilor.

b) Activul rămâne înregistrat în continuare la valoarea existentă anterior operațiunii de leasing, cu regimul de amortizare aferent.

(3) În sensul alin. (1) lit. b), operațiunea de închiriere a activului în regim de leasing operațional se contabilizează de utilizator conform prezentei norme, respectiv pe seama contului de profit și pierdere.

Art. 194. - (1) În vederea întocmirii situațiilor financiare anuale, utilizatorii bunurilor luate în leasing financiar sau operațional inventariază și transmit societății de leasing lista bunurilor deținute în baza contractelor de leasing.

(2) Entitățile contractante care au efectuat operațiuni de leasing și leaseback trebuie să prezinte în notele explicative la situațiile financiare anuale informații referitoare la operațiunile derulate.

4.3.3. Evaluarea inițială a immobilizărilor corporale

Art. 195. - O immobilizare corporală recunoscută ca activ trebuie evaluată inițial la costul său determinat potrivit regulilor de evaluare din prezenta normă, în funcție de modalitatea de intrare în entitate.

4.3.4. Cheltuieli ulterioare

Art. 196. - (1) Cheltuielile ulterioare efectuate în legătură cu o immobilizare corporală sunt cheltuieli ale perioadei în care sunt efectuate sau majorează valoarea immobilizării respective, în funcție de beneficiile economice aferente acestor cheltuieli.

(2) Cheltuielile efectuate în legătură cu immobilizările corporale utilizate în baza unui contract de închiriere, locație de gestiune, administrare sau în baza altor contracte similare se evidențiază în contabilitatea entității care le-a efectuat, la immobilizări corporale sau drept cheltuieli în perioada în care au fost efectuate, în funcție de beneficiile economice aferente, similar cheltuielilor efectuate în legătură cu immobilizările corporale proprii.

(3) Entitatea stabilește prin politicile contabile criteriile în funcție de care cheltuielile ulterioare efectuate în legătură cu immobilizările corporale majorează valoarea acestora sau se evidențiază în contul de profit și pierdere.

Art. 197. - Componentele elementelor de immobilizări corporale pot necesita înlocuirea la intervale regulate de timp.

Art. 198. - Entitatea recunoaște în valoarea contabilă a unui element de immobilizări corporale costul părții înlocuite a unui astfel de element când acel cost este suportat de entitate, dacă sunt îndeplinite criteriile de recunoaștere pentru immobilizările corporale.

Art. 199. - (1) În cazul inspecțiilor sau reviziilor generale regulate, efectuate de entitate pentru depistarea defecțiunilor, la momentul efectuării fiecărei inspecții generale, costul acesteia poate fi recunoscut drept cheltuielă sau în valoarea contabilă a elementului de immobilizări corporale ca o înlocuire, dacă sunt respectate criteriile de recunoaștere.

(2) În cazul recunoașterii costului inspecției ca o componentă a activului, valoarea componentei se amortizează pe perioada dintre două inspecții planificate.

(3) Prevederile referitoare la posibilitatea recunoașterii costurilor cu revizii și inspecții drept componente ale immobilizărilor corporale se aplică în cazul immobilizărilor corporale ale căror costuri de inspecție și revizie sunt semnificative, cum ar fi echipamente complexe, conform politicilor contabile aprobate.

(4) Costul reviziilor și inspecțiilor curente, altele decât cele recunoscute, ca o componentă a immobilizării reprezintă cheltuieli ale perioadei.

4.3.5. Evaluarea la data bilanțului

Art. 200. - O immobilizare corporală trebuie prezentată în bilanț la valoarea de intrare, mai puțin ajustările cumulate de valoare.

4.3.6. Amortizarea

Art. 201. - (1) Amortizarea se stabilește prin aplicarea cotelor de amortizare asupra valorii de intrare, respectiv asupra valorii reevaluate a imobilizărilor.

(2) Amortizarea imobilizărilor corporale se calculează începând cu luna următoare punerii în funcțiune și până la recuperarea integrală a valorii lor.

(3) La stabilirea amortizării imobilizărilor corporale sunt avute în vedere duratele de utilizare economică și condițiile de utilizare a acestora.

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

(5) În cazul în care imobilizările corporale sunt trecute în conservare, în funcție de politica contabilă adoptată, entitatea înregistrează în contabilitate o cheltuială cu amortizarea sau o cheltuială corespunzătoare ajustării pentru deprecierea constatată.

(6) O modificare semnificativă a condițiilor de utilizare, cum ar fi numărul de schimburi în care este utilizat activul, precum și în cazul efectuării unor investiții sau reparații, altele decât cele determinate de întreținerile curente, sau învechirea unei imobilizări corporale poate justifica revizuirea duratei de amortizare.

(7) În cazul în care imobilizările corporale sunt trecute în conservare, iar folosirea lor este întreruptă pe o perioadă îndelungată, revizuirea duratei de amortizare este considerată ca fiind justificată.

(8) În cazurile menționate la alin. (6) și (7), inclusiv în situația în care o imobilizare corporală complet amortizată mai poate fi folosită, durata de amortizare stabilită inițial se poate modifica, această reestimare conducând la o nouă cheltuială cu amortizarea pe perioada rămasă de utilizare.

Art. 202. - (1) Amortizarea imobilizărilor corporale concesionate, închiriate sau în locație de gestiune se calculează și se înregistrează în contabilitate de către entitatea care le are în proprietate.

(2) Investițiile efectuate la imobilizările corporale utilizate în baza unui contract de închiriere, locație de gestiune, administrare sau alte contracte similare se supun amortizării pe durata contractului respectiv.

(3) La expirarea contractului, valoarea investițiilor efectuate și a amortizării corespunzătoare se cedează proprietarului imobilizării.

(4) În funcție de clauzele cuprinse în contractele încheiate, transferul poate reprezenta o vânzare de active sau o altă modalitate de cedare.

(5) Înregistrarea în contabilitate a operațiunilor prevăzute la alin. (3) și (4) se efectuează conform prezentei norme.

Art. 203. - (1) Entitățile amortizează imobilizările corporale utilizând una dintre următoarele metode de amortizare:

a) amortizarea liniară;

b) amortizarea degresivă;

c) amortizarea accelerată.

(2) Amortizarea liniară se realizează prin includerea uniformă în cheltuielile de exploatare a unor sume fixe, stabilite proporțional cu numărul de ani ai duratei de utilizare economică a acestora.

(3) Amortizarea degresivă se realizează conform legislației în vigoare.

(4) Amortizarea accelerată constă în includerea, în primul an de funcționare, în cheltuielile de exploatare a unei amortizări de până la 50% din valoarea de intrare a imobilizării. Amortizările anuale pentru exercițiile financiare următoare sunt calculate la valoarea rămasă de amortizat, după regimul liniar, prin raportare la numărul de ani de utilizare rămași.

(5) Metoda de amortizare folosită trebuie să reflecte modul în care beneficiile economice viitoare ale unui activ se așteaptă să fie consumate de entitate.

(6) Metoda de amortizare se aplică de o manieră consecventă pentru toate activele de aceeași natură și având condiții de utilizare identice, în funcție de politica contabilă adoptată.

(7) Metoda de amortizare se poate modifica doar atunci când aceasta este determinată de o eroare în estimarea modului de consumare a beneficiilor aferente respectivei imobilizări corporale.

(8) Amortizarea aferentă imobilizărilor corporale se înregistrează în contabilitate pe seama conturilor de cheltuieli.

Art. 204. - (1) Terenurile nu se amortizează.

(2) Investițiile efectuate pentru amenajarea lacurilor, bălților, iazurilor, terenurilor și pentru alte lucrări similare se recuperează pe calea amortizării, prin includerea în cheltuielile de exploatare potrivit politicilor contabile aprobate, pe baza duratelor de viață utilă ale acestora.

4.3.7. Cedarea și casarea

Art. 205. - (1) O imobilizare corporală trebuie scoasă din evidență la cedare sau casare, atunci când niciun beneficiu economic viitor nu mai este așteptat din utilizarea sa ulterioară.

(2) Dacă o entitate recunoaște în valoarea contabilă a unei imobilizări corporale costul unei înlocuiri parțiale, precum înlocuirea unei componente, atunci ea scoate din evidență valoarea contabilă a părții înlocuite, cu amortizarea aferentă, dacă dispune de informațiile necesare.

Art. 206. - (1) În cazul scoaterii din evidență a unei imobilizări corporale, sunt evidențiate distinct veniturile din vânzare, cheltuielile reprezentând valoarea neamortizată a imobilizării și alte cheltuieli legate de cedarea acesteia.

(2) În scopul prezentării în contul de profit și pierdere, câștigurile sau pierderile obținute în urma casării sau cedării unei imobilizări corporale trebuie determinate ca diferență între veniturile generate de scoaterea din evidență și valoarea sa neamortizată, inclusiv cheltuielile ocazionate de aceasta, și trebuie prezentate ca valoare netă, la venituri sau cheltuieli, după caz, în contul de profit și pierdere, la elementul "Alte venituri din exploatare", respectiv "Alte cheltuieli de exploatare", după caz.

4.3.8. Compensații de la terți

Art. 207. - (1) În cazul distrugerii totale sau parțiale a unor imobilizări corporale, creanțele sau sumele compensatorii încasate de la terți, legate de acestea, precum și achiziționarea sau construcția ulterioară de active noi sunt operațiuni economice distincte și trebuie înregistrate ca atare pe baza documentelor justificative.

(2) Deprecierea activelor se evidențiază la momentul constatării acesteia, iar dreptul de a încasa compensațiile se evidențiază pe seama veniturilor conform contabilității de angajamente, în momentul stabilirii acestuia.

(3) Compensațiile de la terți pot fi înregistrate, cel puțin, în următoarele situații:

- a) sume încasate/de încasat de la companiile de asigurare pentru deprecierea sau pierderea unor imobilizări corporale cauzată, de exemplu, de dezaastre naturale sau furt;
- b) sume acordate de guvern în schimbul unor imobilizări corporale, de exemplu, terenuri care au fost expropriate.

SUBSECȚIUNEA 4.4

Imobilizări financiare

4.4.1. Prevederi generale

Art. 208. - (1) Imobilizările financiare cuprind acțiunile deținute la entitățile afiliate, împrumuturile acordate entităților afiliate, interesele de participare, împrumuturile acordate entităților de care entitatea este legată în virtutea intereselor de participare, alte investiții deținute ca imobilizări, alte împrumuturi.

(2) Diferența dintre valoarea imobilizărilor financiare dobândite și valoarea neamortizată a imobilizărilor care au constituit obiectul participării în natură la capitalul altor entități, precum și diferența dintre valoarea participațiilor primite ca urmare a participării cu active pe termen scurt (creanțe) și valoarea activelor care fac obiectul participației se înregistrează pe seama veniturilor (contul 768 "Alte venituri financiare"), la data dobândirii acelor titluri.

(3) Acțiunile și alte imobilizări financiare primite fără plată, potrivit legii, se evidențiază în conturile de active și venituri, prin contul 768 "Alte venituri financiare".

Art. 209. - (1) La alte creanțe imobilizate se cuprind garanțiile, depozitele și cauțiunile depuse de entitate la terți.

(2) În conturile de creanțe imobilizate reprezentând împrumuturi acordate se înregistrează sumele acordate terților în baza unor contracte pentru care entitatea percepe dobânzi, potrivit legii.

(3) Entitățile care au evidențiate în contul de creanțe imobilizate creanțe imobilizate cu scadența mai mare de un an vor prezenta în bilanț, la imobilizări financiare, numai partea cu scadența mai mare de 12 luni, diferența urmând a fi reflectată la creanțe.

4.4.2. Prevederi specifice

Art. 210. - (1) Resursele fondurilor de pensii private investite conform prevederilor legale, recunoscute drept imobilizări financiare, se înregistrează distinct, cu ajutorul conturilor deschise în cadrul grupei 26 "Imobilizări financiare".

(2) În contabilitatea fondurilor de pensii private, conturile de imobilizări financiare se evidențiază distinct.

(3) În contabilitatea fondurilor de pensii private, conturile sintetice de imobilizări financiare se dezvoltă pe conturi analitice pentru fiecare categorie de imobilizări financiare.

Art. 211. - (1) Resursele administratorilor investite conform prevederilor legale, recunoscute drept imobilizări financiare, se înregistrează distinct, cu ajutorul conturilor deschise în cadrul grupei 26 "Imobilizări financiare" și al grupei 27 "Imobilizări financiare pentru acoperirea provizionului tehnic".

(2) În contabilitatea administratorilor, conturile de imobilizări financiare se evidențiază distinct.

(3) În contabilitatea administratorilor, conturile sintetice de imobilizări financiare se dezvoltă pe conturi analitice pentru fiecare categorie de imobilizări financiare.

(4) Cu ajutorul conturilor deschise în cadrul grupei 27 "Imobilizări financiare pentru acoperirea provizionului tehnic" se evidențiază, conform prevederilor legale, investirea activelor corespunzătoare provizionului tehnic, în următoarele categorii de imobilizări:

- a) titluri emise de autorități ale administrației publice centrale din România, care urmează a fi deținute pe o perioadă mai mare de un an;
- b) titluri cotate cu rating maxim de către cel puțin două agenții de rating, emise de autorități ale administrației publice centrale din state membre ale Uniunii Europene sau aparținând Spațiului Economic European, din Statele Unite ale Americii, Canada, Japonia și care urmează a fi deținute pe o perioadă mai mare de un an;
- c) obligațiuni emise de Banca Mondială, Banca Europeană pentru Reconstrucție și Dezvoltare, Banca Europeană de Investiții, care urmează a fi deținute pe o perioadă mai mare de un an.

Art. 212. - (1) Resursele brokerilor de pensii private investite conform prevederilor legale, recunoscute drept imobilizări financiare, se înregistrează distinct, cu ajutorul conturilor deschise în cadrul grupei 26 "Imobilizări financiare".

(2) În contabilitatea brokerilor de pensii private, conturile de imobilizări financiare se evidențiază distinct.

(3) În contabilitatea brokerilor de pensii private, conturile sintetice de imobilizări financiare se dezvoltă pe conturi analitice pentru fiecare categorie de imobilizări financiare.

Art. 213. - (1) Sumele investite de Fondul de garantare conform prevederilor legale, recunoscute drept imobilizări financiare, se înregistrează distinct, cu ajutorul conturilor deschise în cadrul grupei 26 "Imobilizări financiare".

(2) În contabilitatea Fondului de garantare, conturile de imobilizări financiare se evidențiază distinct, pentru activitatea de asigurare a plății drepturilor participanților și ale beneficiarilor sistemului de pensii private și, respectiv, pentru activitatea proprie legată de administrarea și funcționarea sa.

(3) În contabilitatea Fondului de garantare, conturile sintetice de imobilizări financiare se dezvoltă pe conturi analitice pentru fiecare categorie de imobilizări financiare.

4.4.3. Evaluarea inițială

Art. 214. - Imobilizările financiare recunoscute ca activ se evaluează la costul de achiziție.

4.4.4. Evaluarea la data bilanțului

Art. 215. - Imobilizările financiare se prezintă în bilanț la valoarea de intrare, mai puțin ajustările cumulate pentru pierdere de valoare.

SECȚIUNEA a 5-a

Active circulante

SUBSECȚIUNEA 5.1

Prevederi generale referitoare la activele circulante

5.1.1. Recunoașterea activelor circulante

Art. 216. - (1) Un activ se clasifică ca activ circulant atunci când:

- a) se așteaptă să fie realizat sau este deținut cu intenția de a fi vândut sau consumat în cursul normal al ciclului de exploatare al entității;
- b) este deținut, în principal, în scopul tranzacționării;
- c) se așteaptă a fi realizat în termen de 12 luni de la data bilanțului; sau
- d) este reprezentat de numerar sau echivalente de numerar a căror utilizare nu este restricționată.

(2) Toate celelalte active reprezintă active imobilizate.

(3) Ciclul de exploatare al unei entități reprezintă perioada de timp dintre achiziționarea activelor care sunt destinate procesării și finalizarea acestora în numerar sau echivalente de numerar.

(4) Echivalentele de numerar reprezintă investițiile financiare pe termen scurt, foarte lichide, care sunt ușor convertibile în numerar și sunt supuse unui risc nesemnificativ de schimbare a valorii.

Art. 217. - În categoria activelor circulante se cuprind:

- a) stocuri, inclusiv valoarea serviciilor prestate pentru care nu a fost întocmită factură;
- b) creanțe;
- c) investiții pe termen scurt;
- d) casa și conturi la bănci.

5.1.2. Evaluarea activelor circulante

Art. 218. - (1) Activele circulante trebuie evaluate la costul de achiziție sau costul de producție, după caz, cu respectarea prevederilor alin. (2).

(2) Ajustările de valoare se fac pentru activele circulante în vederea prezentării acestora la cea mai mică valoare de piață sau, în circumstanțe speciale, la o altă valoare minimă atribuibilă acestora la data bilanțului.

Art. 219. - (1) Evaluarea efectuată conform prevederilor de la art. 218 alin. (2) nu poate fi continuată dacă motivele pentru care au fost făcute ajustările de valoare nu mai sunt aplicabile.

(2) În situația în care ajustarea devine total sau parțial fără obiect, întrucât motivele care au dus la reflectarea acesteia au încetat să mai existe într-o anumită măsură, atunci acea ajustare trebuie reluată corespunzător la venituri.

Art. 220. - (1) Stocurile sunt active circulante:

- a) deținute pentru a fi vândute pe parcursul desfășurării normale a activității;
- b) în curs de producție în vederea vânzării în procesul desfășurării normale a activității; sau
- c) sub formă de materii prime, materiale și alte consumabile care urmează să fie folosite în procesul de producție sau pentru prestarea de servicii.

(2) În categoria stocurilor se cuprind și activele cu ciclu lung de fabricație, destinate vânzării.

(3) În cazul în care construcțiile sunt realizate în scopul exploatării pe termen lung, de către entitatea care le-a realizat, ele reprezintă imobilizări.

Art. 221. - (1) Atunci când există o modificare a utilizării unei imobilizări corporale, în sensul că aceasta urmează a fi îmbunătățită în perspectiva vânzării, la momentul luării deciziei privind modificarea destinației, în contabilitate se înregistrează transferul activului din categoria imobilizări corporale în cea de stocuri.

(2) Transferul prevăzut la alin. (1) se înregistrează la valoarea neamortizată a imobilizării.

(3) Dacă imobilizarea corporală a fost reevaluată, concomitent cu reclasificarea activului se procedează la închiderea contului de rezerve din reevaluare aferente acestuia.

Art. 222. - (1) În înțelesul art. 221, transferul poate fi efectuat dacă și numai dacă există o modificare a utilizării imobilizării, evidențiată de începerea modernizării, în vederea vânzării.

(2) Dacă o entitate decide să cedeze o imobilizare corporală fără a fi modernizată, ea continuă să o trateze ca imobilizare corporală până la scoaterea sa din evidență, și nu ca element de stoc.

(3) Modernizarea prevăzută la alin. (2) are semnificația cheltuielilor ulterioare recunoscute ca o componentă a activului.

Art. 223. - În cadrul stocurilor se cuprind:

a) materialele consumabile;

b) materialele de natura obiectelor de inventar.

Art. 224. - (1) În cadrul stocurilor se includ și stocurile în curs de aprovizionare.

(2) Stocurile în curs de aprovizionare se înregistrează distinct în contabilitate, în conturile din grupa 32 "Stocuri în curs de aprovizionare".

5.1.3. Costul stocurilor

Art. 225. - (1) Costul stocurilor care nu sunt de obicei fungibile și al acelor bunuri sau servicii produse și destinate unor comenzi distincte trebuie determinat prin identificarea specifică a costurilor individuale.

(2) Bunurile fungibile sunt bunuri de orice natură care nu se pot distinge în mod substanțial unele de altele.

(3) Identificarea specifică a costului presupune atribuirea costurilor specifice elementelor identificabile ale stocurilor.

(4) Tratatamentul contabil prevăzut la alin. (3) se aplică acelor elemente care fac obiectul unei comenzi distincte.

(5) Identificarea specifică nu se aplică în cazurile în care stocurile cuprind un număr mare de elemente, care sunt de regulă fungibile.

Art. 226. - Diferențele de preț se înregistrează proporțional atât asupra valorii bunurilor ieșite din stoc, cât și asupra bunurilor rămase în stoc.

Art. 227. - (1) Metoda aleasă trebuie aplicată cu consecvență pentru elemente similare de natura stocurilor și a activelor fungibile de la un exercițiu financiar la altul.

(2) În cazul în care administratorii decid, în mod excepțional, să modifice metoda pentru un anumit element de stocuri sau alte active fungibile, în notele explicative trebuie să se prezinte informații privind motivul modificării metodei, și efectele sale asupra rezultatului.

Art. 228. - (1) În sensul art. 227, o entitate trebuie să utilizeze aceleași metode de determinare a costului pentru toate stocurile care au natură și utilizare similare.

(2) Pentru stocurile cu natură sau utilizare diferită, folosirea unor metode diferite de calcul al costului poate fi justificată.

(3) O diferență în localizarea geografică nu este suficientă pentru a justifica alegerea de metode diferite.

Art. 229. - Contabilitatea stocurilor se ține cantitativ și valoric sau numai valoric prin folosirea inventarului permanent.

Art. 230. - (1) În contabilitate se înregistrează toate operațiunile de intrare și ieșire a stocurilor.

(2) Înregistrările prevăzute la alin. (1) trebuie să permită entității stabilirea și cunoașterea în orice moment a stocurilor, atât cantitativ, cât și valoric.

Art. 231. - Activele de natura stocurilor nu trebuie reflectate în bilanț la o valoare mai mare decât valoarea care se poate obține prin utilizarea sau vânzarea lor.

Art. 232. - În sensul art. 231, valoarea stocurilor se diminuează până la valoarea realizabilă netă, prin reflectarea unei ajustări pentru depreciere.

SUBSECȚIUNEA 5.2

Investiții pe termen scurt

Art. 233. - În categoria investițiilor pe termen scurt sunt cuprinse acțiunile deținute la entitățile afiliate și alte investiții pe termen scurt.

Art. 234. - (1) Contravaloarea acțiunilor pe termen scurt primite fără plată, potrivit legii, se înregistrează în contrapartidă cu contul 768 "Alte venituri financiare".

(2) Alte investiții pe termen scurt reprezintă obligațiunile emise și răscumpărate, obligațiunile achiziționate și alte valori mobiliare achiziționate în vederea realizării unui profit într-un termen scurt.

(3) În categoria altor investiții pe termen scurt intră și depozitele bancare pe termen scurt, cu excepția depozitelor bancare cu termen de cel mult 3 luni, care sunt considerate disponibile.

Art. 235. - (1) La intrarea în entitate, investițiile pe termen scurt se evaluează la costul de achiziție sau la valoarea stabilită potrivit contractelor.

(2) Depozitele bancare pe termen scurt în valută se înregistrează la constituire la cursul de schimb valutar comunicat de Banca Națională a României, de la data operațiunii de constituire.

Art. 236. - (1) Lichidarea depozitelor constituite în valută se efectuează la cursul de schimb valutar comunicat de Banca Națională a României, de la data operațiunii de lichidare.

(2) Diferențele de curs valutar între cursul de la data constituirii sau cursul la care sunt înregistrate în contabilitate și cursul Băncii Naționale a României de la data lichidării depozitelor bancare se înregistrează la venituri sau cheltuieli din diferențe de curs valutar, după caz.

Art. 237. - (1) Pentru deprecierea investițiilor deținute ca active circulante, la sfârșitul exercițiului financiar, cu ocazia inventarierii, se recunosc ajustări pentru pierdere de valoare, înregistrate pe seama cheltuielilor.

(2) La sfârșitul fiecărui exercițiu financiar, ajustările pentru pierderile de valoare înregistrate se suplimentează, diminuează sau anulează, după caz.

(3) La ieșirea din entitate a investițiilor pe termen scurt, eventualele ajustări pentru pierdere de valoare se anulează.

Art. 238. - (1) Resursele fondurilor de pensii private investite conform prevederilor legale, recunoscute drept investiții pe termen scurt, se înregistrează distinct, cu ajutorul conturilor deschise în cadrul grupei 50 "Investiții pe termen scurt".

(2) În contabilitatea fondurilor de pensii private, conturile de investiții pe termen scurt se evidențiază distinct.

(3) În contabilitatea fondurilor de pensii private, conturile sintetice de investiții pe termen scurt se dezvoltă pe conturi analitice pentru fiecare categorie de investiții pe termen scurt.

Art. 239. - (1) Resursele administratorilor investite conform prevederilor legale, recunoscute drept investiții pe termen scurt, se înregistrează distinct, cu ajutorul conturilor deschise în cadrul grupei 50 "Investiții pe termen scurt" și al grupei 52 "Investiții pe termen scurt pentru acoperirea provizionului tehnic".

(2) În contabilitatea administratorilor, conturile de investiții pe termen scurt se evidențiază distinct.

(3) În contabilitatea administratorilor, conturile sintetice de investiții pe termen scurt se dezvoltă pe conturi analitice pentru fiecare categorie de investiții pe termen scurt.

(4) Cu ajutorul conturilor deschise în cadrul grupei 52 "Investiții pe termen scurt pentru acoperirea provizionului tehnic" se evidențiază, conform prevederilor legale, investirea activelor corespunzătoare provizionului tehnic, în următoarele categorii de investiții:

a) titluri emise de autorități ale administrației publice centrale din România, care urmează a fi deținute pe termen scurt;

b) titluri cotate cu rating maxim de către cel puțin două agenții de rating, emise de autorități ale administrației publice centrale din state membre ale Uniunii Europene sau aparținând Spațiului Economic European, din Statele Unite ale Americii, Canada, Japonia și care urmează a fi deținute pe termen scurt;

c) obligațiuni emise de Banca Mondială, Banca Europeană pentru Reconstrucție și Dezvoltare, Banca Europeană de Investiții, care urmează a fi deținute pe termen scurt;

d) conturi, depozite și certificate de depozit la o instituție de credit persoană juridică română sau la o instituție de credit străină care nu se află în procedură de supraveghere specială ori administrare specială sau a cărei autorizație nu este retrasă.

Art. 240. - (1) Resursele brokerilor de pensii private investite conform prevederilor legale, recunoscute drept investiții pe termen scurt, se înregistrează distinct, cu ajutorul conturilor deschise în cadrul grupei 50 "Investiții pe termen scurt".

(2) În contabilitatea brokerilor de pensii private, conturile de investiții pe termen scurt se evidențiază distinct.

(3) În contabilitatea brokerilor de pensii private, conturile sintetice de investiții pe termen scurt se dezvoltă pe conturi analitice pentru fiecare categorie de investiții pe termen scurt.

Art. 241. - (1) Sumele investite de Fondul de garantare conform prevederilor legale, recunoscute drept investiții pe termen scurt, se înregistrează distinct, cu ajutorul conturilor deschise în cadrul grupei 50 "Investiții pe termen scurt".

(2) În contabilitatea Fondului de garantare, conturile de investiții pe termen scurt se evidențiază distinct, pentru activitatea de asigurare a plății drepturilor participanților și ale beneficiarilor sistemului de pensii private și, respectiv, pentru activitatea proprie legată de administrarea și funcționarea sa.

(3) În contabilitatea Fondului de garantare, conturile sintetice de investiții pe termen scurt se dezvoltă pe conturi analitice pentru fiecare categorie de investiții pe termen scurt.

SUBSECȚIUNEA 5.3

Casa și conturi la bănci

Art. 242. - (1) Conturile la bănci cuprind: valorile de încasat, cum sunt cecurile și efectele comerciale depuse la bănci, disponibilitățile în lei și valută, cecurile entității, precum și dobânzile aferente disponibilităților și creditelor acordate de bănci în conturile curente. Depozitele bancare pe termen de cel mult 3 luni pot fi incluse în numerar și echivalente de numerar doar în măsura în care acestea sunt deținute cu scopul de a acoperi nevoia de numerar pe termen scurt, și nu în scop investițional.

(2) Sumele virate sau depuse la bănci ori prin mandat poștal, pe bază de documente prezentate entității și neapărute încă în extrasele de cont, se înregistrează distinct în contabilitate, prin contul 5125 "Sume în curs de decontare".

(3) Sumele acordate personalului prin sistemul de carduri, cu titlu de avansuri spre decontare în vederea plății unor achiziții sau prestări de servicii, se evidențiază în contul 542 "Avansuri de trezorerie"/analitic distinct.

(4) Conturile curente la bănci se dezvoltă în analitic pe fiecare bancă.

(5) Dobânzile de încasat, aferente disponibilităților aflate în conturi la bănci, se înregistrează distinct în contabilitate, față de cele de plătit, aferente creditelor acordate de bănci în conturile curente, precum și cele aferente creditelor bancare pe termen scurt.

(6) Dobânzile de plătit și cele de încasat, aferente exercițiului financiar în curs, se înregistrează la cheltuieli financiare sau venituri financiare, după caz.

Art. 243. - Contabilitatea disponibilităților aflate în bănci/casierie și a mișcării acestora, ca urmare a încasărilor și plăților efectuate, se ține distinct în lei și în valută.

Art. 244. - (1) Operațiunile privind încasările și plățile în valută se înregistrează în contabilitate la cursul de schimb valutar comunicat de Banca Națională a României, 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 (încasare, 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 sfârșitul 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.

Art. 245. - (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.

Art. 246. - (1) Sumele în numerar, puse la dispoziția personalului sau a terților, în vederea efectuării unor plăți în favoarea entității, se înregistrează distinct în contabilitate, prin contul 542 "Avansuri de trezorerie", respectiv contul 461 "Debitori diverși", în cazul terților.

(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 evidențiază în contul de debitori diverși, prin contul 461 "Debitori diverși" sau creanțe în legătură cu personalul, prin contul 4282 "Alte creanțe în legătură cu personalul", în funcție de natura creanței.

Art. 247. - În contul de viramente interne se înregistrează transferurile de disponibilități bănești între conturile la bănci, precum și între conturile la bănci și casieria entității.

Art. 248. - Operațiunile financiare în lei sau în valută se efectuează cu respectarea regulamentelor emise de Banca Națională a României și a reglementărilor emise în acest scop.

SECȚIUNEA a 6-a

Terți

SUBSECȚIUNEA 6.1

Prevederi privind terții

Art. 249. - Contabilitatea terților asigură evidența datoriilor și creanțelor entității în relațiile acesteia cu furnizorii, clienții, personalul, asigurările sociale, bugetul statului, entitățile afiliate și cele legate prin interese de participare, asociații/acționarii, debitorii și creditorii diverși.

Art. 250. - (1) În contabilitatea furnizorilor și clienților se înregistrează operațiunile privind cumpărările, respectiv serviciile prestate, precum și alte operațiuni similare efectuate.

(2) Datoriile către furnizorii de bunuri, respectiv prestatorii de servicii de la care, până la finele lunii, nu s-au primit facturile se evidențiază distinct în contabilitate prin contul 408 "Furnizori - facturi nesosite", pe baza documentelor care atestă primirea bunurilor, respectiv a serviciilor.

(3) Creanțele față de clienții pentru care, până la finele lunii, nu au fost întocmite facturile se evidențiază distinct în contabilitate, prin contul 418 "Clienți - facturi de întocmit", pe baza documentelor care atestă livrarea bunurilor, respectiv prestarea serviciilor.

(4) În baza contabilității de angajamente, entitățile trebuie să evidențieze în contabilitate toate veniturile și cheltuielile, respectiv creanțele și datoriile rezultate ca urmare a unor prevederi legale sau contractuale.

(5) În conturile de furnizori și clienți se evidențiază distinct datoriile, respectiv creanțele din penalități stabilite conform clauzelor contractuale, despăgubiri datorate pentru contracte întrerupte înainte de termen și alte elemente de natură similară.

Art. 251. - (1) Avansurile acordate furnizorilor, precum și cele primite de la clienți se înregistrează în contabilitate în conturi distincte.

(2) Avansurile acordate furnizorilor de imobilizări se reflectă distinct de avansurile acordate altor furnizori.

Art. 252. - (1) În conturile de terți se înregistrează distinct operațiunile de scontare, forfetare și alte operațiuni, efectuate cu instituții de credit.

(2) Scontul comercial reprezintă operațiunea prin care în schimbul unui efect de comerț, precum cambia și biletul la ordin, instituția de credit pune la dispoziția posesorului creanței valoarea efectului, mai puțin taxa de scont și comisioanele aferente, fără a aștepta scadența efectului respectiv, iar instituția are drept de recurs asupra beneficiarului fondurilor.

(3) Forfetarea reprezintă cumpărarea, fără recurs asupra oricărui deținător anterior, a unor creanțe scadente la termen, ca rezultat al livrării de bunuri sau prestărilor de servicii, contra unei taxe forfetare.

Art. 253. - (1) Operațiunile privind vânzările/cumpărările de bunuri și prestările de servicii efectuate pe baza efectelor comerciale se înregistrează în contabilitate în conturile corespunzătoare de efecte de primit sau de plătit, după caz.

(2) Efectele comerciale trebuie să îndeplinească condițiile de formă și fond prevăzute de legislația în vigoare, fără de care validitatea lor poate fi contestată sau anulată.

(3) Efectele comerciale scontate neajunse la scadență se înregistrează într-un cont în afara bilanțului, prin contul 8037 "Efecte scontate neajunse la scadență" și se menționează în notele explicative la situațiile financiare.

Art. 254. - (1) Creanțele și datoriile în valută, rezultate ca efect al tranzacțiilor entității, se înregistrează în contabilitate atât în lei, cât și în valută.

(2) Din punct de vedere contabil, efectuarea operațiunii economico-financiare este probată de orice document în care se consemnează aceasta.

(3) În cazul bunurilor achiziționate însoțite de factură sau de aviz de însoțire, urmând ca factura să sosească ulterior, cursul valutar utilizat la înregistrarea în contabilitate este cursul de la data recepției bunurilor.

SUBSECȚIUNEA 6.2

Elementele monetare

Art. 255. - (1) Prin elemente monetare se înțelege disponibilitățile bănești și activele/datoriile de primit/de plătit în sume fixe sau determinabile.

(2) Caracteristica esențială a unui element monetar este dreptul de a primi (sau obligația de a plăti) un număr fix sau determinabil de unități monetare.

(3) Elementele monetare sunt, cel puțin, următoarele:

a) pensii și alte beneficii ale angajaților ce trebuie plătite în numerar;

b) provizioane ce trebuie decontate în numerar; și

c) dividende în numerar care sunt recunoscute ca datorie.

(4) Un contract de primire sau de furnizare a unui număr variabil de instrumente de capitaluri proprii ale entității sau a unei cantități variabile de active în care valoarea justă ce trebuie primită sau furnizată este egală cu un număr fix sau determinabil de unități monetare este un element monetar.

(5) Caracteristica esențială a unui element nemonetar este absența unui drept de a primi (sau a unei obligații de a plăti) un număr fix sau determinabil de unități monetare.

(6) Elementele nemonetare sunt, cel puțin, următoarele:

a) sumele plătite în avans pentru bunuri și servicii, precum chiria plătită în avans;

b) imobilizările necorporale;

c) stocurile;

d) imobilizările corporale; și

e) provizioanele care urmează a fi decontate prin furnizarea unui activ nemonetar.

Art. 256. - (1) La aplicarea pentru prima dată a prezentei norme, sumele reprezentând avansuri acordate pentru imobilizări corporale, respectiv necorporale, se preiau în conturile 4093 "Avansuri acordate pentru imobilizări corporale" și 4094 "Avansuri acordate pentru imobilizări necorporale" la valoarea rezultată din evaluarea efectuată la 31 decembrie 2015, potrivit Normei nr. 14/2007 privind reglementările contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene aplicabile entităților autorizate, reglementate și supravegheate de Comisia de Supraveghere a Sistemului de Pensii Private, aprobată prin Hotărârea Comisiei de Supraveghere a Sistemului de Pensii Private nr. 37/2007, cu modificările și completările ulterioare.

(2) Începând cu data aplicării prezentei norme, sumele înregistrate în conturile menționate la alin. (1), precum și cele reflectate în conturile 409 "Furnizori - debitori" și 419 "Clienți - creditori" nu mai fac obiectul evaluării în funcție de cursul valutar, la sfârșitul lunii, respectiv la sfârșitul exercițiului financiar.

SUBSECȚIUNEA 6.3

Operațiuni în valută

Art. 257. - (1) În înțelesul prezentei norme, o tranzacție în valută este o tranzacție care este exprimată sau necesită decontarea într-o altă monedă decât moneda națională, respectiv leu, inclusiv tranzacțiile rezultate atunci când o entitate:

a) cumpără sau vinde bunuri sau servicii al căror preț este exprimat în valută;

b) împrumută sau oferă spre împrumut fonduri, iar sumele ce urmează să fie plătite sau încasate sunt exprimate în valută; sau

c) achiziționează sau cedează într-o altă manieră active, contractează sau achită datoriile exprimate în valută.

(2) Cursul de schimb valutar este raportul de schimb dintre două monede.

(3) Diferența de curs valutar este diferența ce rezultă din conversia unui anumit număr de unități ale unei monede într-o altă monedă la cursuri de schimb diferite.

Art. 258. - Creanțele și datoriile exprimate în lei, a căror decontare se face în funcție de cursul unei valute, sunt asimilate elementelor exprimate în valută.

Art. 259. - O tranzacție în valută trebuie înregistrată inițial la cursul de schimb valutar, comunicat de Banca Națională a României, de la data efectuării operațiunii.

Art. 260. - (1) Înregistrarea contravalorii în lei a capitalului social subscris în valută se face la cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României, din data subscrierii.

(2) Diferențele de curs valutar între cursul de la data subscrierii și cursul de la data vărsării capitalului social în valută se înregistrează la venituri sau cheltuieli din diferențe de curs valutar, după caz.

Art. 261. - (1) În cazul datoriilor de leasing financiar în valută, acestea se înregistrează la cursul de schimb al pieței valutare comunicat de Banca Națională a României la data acordării finanțării.

(2) În situația în care data acordării finanțării este zi nebancaară, la calculul diferențelor de curs valutar aferente se va avea în vedere cursul de schimb al pieței valutare comunicat de Banca Națională a României în ultima zi bancaară anterioară acesteia.

(3) Prevederile alin. (1) și (2) se aplică și în cazul datoriilor de leasing financiar în lei, cu decontare în funcție de cursul unei valute.

Art. 262. - (1) Diferențele de curs valutar care apar cu ocazia decontării creanțelor și datoriilor în valută la cursuri diferite față de cele la care au fost înregistrate inițial pe parcursul lunii sau față de cele la care sunt înregistrate în contabilitate trebuie recunoscute în luna în care apar, ca venituri sau cheltuieli din diferențe de curs valutar.

(2) În cazul în care creanța sau datoria în valută este decontată în decursul aceleiași luni în care a survenit, întreaga diferență de curs valutar este recunoscută în acea lună.

(3) În cazul în care creanța sau datoria în valută este decontată într-o lună ulterioară, diferența de curs valutar recunoscută în fiecare lună, care intervine până în luna decontării, se determină ținând seama de modificarea cursurilor de schimb survenită în cursul fiecărei luni.

Art. 263. - (1) Diferențele de valoare care apar cu ocazia decontării creanțelor și datoriilor exprimate în lei, în funcție de un curs valutar diferit de cel la care au fost înregistrate inițial pe parcursul lunii sau față de cele la care sunt înregistrate în contabilitate, trebuie recunoscute în luna în care apar, la alte venituri sau cheltuieli financiare.

(2) În cazul în care creanța sau datoria este decontată în decursul aceleiași luni în care a survenit, întreaga diferență rezultată este recunoscută în acea lună.

(3) Atunci când creanța sau datoria este decontată într-o lună ulterioară, diferența recunoscută în fiecare lună, care intervine până în luna decontării, se determină ținând seama de modificarea cursurilor de schimb, survenită în cursul fiecărei luni.

Art. 264. - Prevederile art. 257-263 se aplică și pentru activitatea desfășurată în străinătate de subunitățile fără personalitate juridică și care aparțin persoanelor juridice cu sediul în România, inclusă în situațiile financiare ale persoanei juridice române.

Art. 265. - (1) La sfârșitul fiecărei luni, creanțele și datoriile 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.

(2) Diferențele de curs înregistrate se recunosc în contabilitate la venituri sau cheltuieli din diferențe de curs valutar, după caz.

(3) Prevederile alin. (1)-(2) se aplică și creanțelor și datoriilor exprimate în lei, a căror decontare se face în funcție de cursul unei valute.

(4) În sensul alin. (3), diferențele înregistrate se recunosc în contabilitate la alte venituri financiare sau alte cheltuieli financiare, după caz.

Art. 266. - Evaluarea prevăzută la art. 265 se aplică și în cazul:

a) creanțelor, respectiv al datoriilor, reflectate în conturile 481 "Decontări între unitate și subunități" și 482 "Decontări între subunități" de subunitățile din România, care aparțin unor persoane juridice cu sediul în străinătate, provenind din relațiile cu persoana juridică căreia îi aparțin aceste subunități, respectiv cu alte subunități ale aceleiași persoane juridice;

b) depozitelor bancare constituite în valută, în conturile 267 "Creanțe immobilizate" și 508 "Alte investiții pe termen scurt și creanțe asimilate".

Art. 267. - În contextul datelor informative raportate potrivit legii, creanțele și datoriile exprimate în lei, a căror decontare se face în funcție de cursul unei valute, sunt asimilate creanțelor și datoriilor în lei.

Art. 268. - La scăderea din evidență a creanțelor și datoriilor ale căror termene de încasare sau de plată sunt prescrise, entitățile trebuie să demonstreze că au fost întreprinse toate demersurile legale, pentru decontarea acestora.

SUBSECȚIUNEA 6.4

Contabilitatea furnizorilor și clienților, a celorlalte datorii și creanțe

Art. 269. - (1) Contabilitatea furnizorilor și clienților, a celorlalte datorii și creanțe se ține pe categorii, precum și pe fiecare persoană fizică sau juridică.

(2) În sensul alin. (1), în contabilitatea analitică, furnizorii și clienții se grupează astfel: interni și externi, iar în cadrul acestora pe termene de plată, respectiv de încasare.

(3) În cadrul conturilor de furnizori și clienți, se grupează distinct datoriile și creanțele rezultate din tranzacțiile cu clauze de rezervă de proprietate.

Art. 270. - Creanțele incerte se înregistrează distinct în contabilitate, respectiv în contul 4118 "Clienți incerți sau în litigiu" sau în conturi analitice ale conturilor de creanțe, pentru alte creanțe decât clienții.

Art. 271. - (1) În scopul prezentării în situațiile financiare anuale, creanțele se evaluează la valoarea probabilă de încasat.

(2) Atunci când se estimează că o creanță nu se va încasa integral, în contabilitate se înregistrează ajustări pentru pierdere de valoare, la nivelul sumei care nu se mai poate recupera.

Art. 272. - (1) Creanțele preluate prin cesionare se evidențiază în contabilitate la costul de achiziție (articol contabil 461 "Debitori diverși" = 462 "Creditori diverși").

(2) Valoarea nominală a creanțelor preluate prevăzute la alin. (1) se evidențiază în afara bilanțului, în contul 809 "Creanțe preluate prin cesionare".

(3) În cazul achiziției unui portofoliu de creanțe, costul de achiziție se alocă pentru fiecare creanță astfel preluată.

(4) În cazul în care cesionarul recuperează de la debitorul preluat o sumă mai mare decât costul de achiziție al creanței față de acesta, diferența dintre suma încasată și costul de achiziție se înregistrează la venituri, prin contul 758 "Alte venituri din exploatare"/analitic distinct, la data încasării.

(5) În cazul în care cesionarul cedează creanța față de debitorul preluat, acesta recunoaște în contabilitate la data cedării:

a) o cheltuială, prin contul 654 "Pierderi din creanțe și debitori diverși", dacă costul de achiziție al creanței cedate este mai mare decât prețul de cesiune al acesteia; sau

b) un venit, prin contul 758 "Alte venituri din exploatare"/analitic distinct, dacă prețul de cesiune al creanței cedate este mai mare decât costul de achiziție al acesteia.

SUBSECȚIUNEA 6.5

Contabilitatea decontărilor cu personalul

Art. 273. - Contabilitatea decontărilor cu personalul cuprinde drepturile salariale, sporurile, adaosurile, premiile din fondul de salarii, indemnizațiile pentru concediile de odihnă, precum și cele pentru incapacitate temporară de muncă, plătite din fondul de salarii, primele reprezentând participarea personalului la profit, acordate potrivit legii, și alte drepturi în bani și/sau în natură datorate de entitate personalului pentru munca prestată.

Art. 274. - (1) În vederea înregistrării primelor reprezentând participarea personalului la profit, acordate potrivit legii, o entitate recunoaște ca provizion costul previzionat al acestora atunci când:

a) entitatea are o obligație legală sau implicită de a face astfel de plăți ca rezultat al evenimentelor anterioare; și

b) poate fi făcută o estimare certă a obligației.

(2) O obligație curentă există atunci când entitatea nu are o altă alternativă realistă decât să efectueze aceste plăți.

(3) În situațiile financiare ale exercițiului pentru care se propun prime reprezentând participarea personalului la profit, contravaloarea acestora se reflectă sub formă de provizion, cheltuiala rezultând din serviciul angajatului.

(4) Provizionul prevăzut la alin. (3) urmează a fi reluat la venituri în exercițiul financiar în care se acordă aceste prime.

Art. 275. - (1) În contabilitate se înregistrează distinct alte drepturi și avantaje care, potrivit legislației în vigoare, nu se suportă din fondul de salarii, precum masa caldă, respectiv alte drepturi acordate potrivit legii.

(2) Drepturile de personal neridicate în termenul legal se înregistrează într-un cont distinct, pe persoane.

Art. 276. - Reținerile din salariile personalului pentru cumpărări cu plata în rate, chirii sau pentru alte obligații ale salariaților, datorate terților (popriri, pensii alimentare și altele), se efectuează numai în baza unor titluri executorii sau ca urmare a unor relații contractuale.

Art. 277. - (1) Sumele datorate și neachitate personalului până la sfârșitul exercițiului financiar (concediile de odihnă și alte drepturi de personal), respectiv eventualele sume care urmează să fie încasate de la acesta, aferente exercițiului în curs, dar care urmează a fi plătite/încasate în exercițiul financiar următor, se înregistrează ca alte datorii și creanțe în legătură cu personalul.

(2) Concediile de odihnă se înregistrează pe seama datoriilor atunci când suma lor este comensurată în baza statelor de salarii sau a altor documente care să justifice suma respectivă. În lipsa acestora, sumele reprezentând concedii de odihnă se recunosc pe seama provizioanelor.

(3) Prevederile alin. (2) referitoare la recunoașterea unor obligații față de salariați, pe seama datoriilor sau a provizioanelor, se aplică și în cazul bonusurilor acordate angajaților.

(4) Se înregistrează ca "alte creanțe în legătură cu personalul", debitele provenite din:

a) avansuri de trezorerie nedecontate;

b) distribuiri de uniforme și echipamente de lucru;

c) debitele provenite din pagube materiale, amenzile și penalitățile stabilite în baza unor hotărâri ale instanțelor judecătorești; și

d) alte creanțe față de personalul entității.

Art. 278. - (1) Beneficiile sub forma acțiunilor proprii ale entității sau alte instrumente de capitaluri proprii, acordate angajaților, sunt înregistrate distinct, prin contul 643 "Cheltuieli cu remunerarea în instrumente de capitaluri proprii", în contrapartida conturilor de capitaluri proprii, prin contul 1031 "Beneficii acordate angajaților sub forma instrumentelor de capitaluri proprii", la valoarea justă a respectivelor instrumente de capitaluri proprii, de la data acordării acelor beneficii.

(2) Recunoașterea cheltuielilor aferente muncii prestate de angajați are loc în momentul prestării acesteia.

(3) Data acordării beneficiilor reprezintă data la care entitatea și angajații beneficiari ai respectivelor instrumente înțeleg și acceptă termenii și condițiile tranzacției, cu mențiunea că, dacă respectivul acord face obiectul unui proces de aprobare ulterioară, data acordării beneficiilor este data la care este obținută respectiva aprobare.

(4) Pentru instrumentele de capitaluri proprii acordate care intră în drepturi imediat, la data acordării beneficiilor, angajaților nu li se cere să finalizeze o perioadă specificată de servicii înainte de a avea dreptul necondiționat asupra respectivelor instrumente de capitaluri proprii și, în absența unei dovezi privind contrariul, entitatea va considera că serviciile prestate în schimbul instrumentelor de capitaluri proprii au fost deja primite.

(5) În cazul prevăzut la alin. (4), cheltuielile aferente se înregistrează integral, la momentul respectiv, în contrapartidă cu conturile de capitaluri proprii.

(6) Pentru instrumentele de capitaluri proprii acordate, care intră în drepturi numai după îndeplinirea de către angajați a unei perioade specificate de servicii, cheltuielile aferente sunt înregistrate pe măsura prestării serviciilor, pe parcursul perioadei pentru satisfacerea condițiilor de intrare în drepturi, în contrapartidă cu conturile de capitaluri proprii.

(7) Suma înregistrată drept cheltuieli conform alin. (6) are în vedere estimarea numărului de instrumente de capitaluri proprii care vor intra în drepturi, iar această estimare trebuie revizuită dacă informațiile ulterioare indică faptul că numărul de instrumente de capitaluri proprii preconizate a intra în drepturi este diferit față de estimările precedente, astfel încât, la data intrării în drepturi, estimarea respectivă să fie egală cu numărul de instrumente de capitaluri proprii care intră în drepturi.

SUBSECȚIUNEA 6.6

Contabilitatea decontărilor privind contribuțiile sociale

Art. 279. - (1) Contabilitatea decontărilor privind contribuțiile sociale cuprinde obligațiile pentru contribuția la asigurări sociale, contribuția la asigurări sociale de sănătate și la constituirea fondului pentru ajutorul de șomaj.

(2) Eventualele sume datorate sau care urmează să fie încasate în perioadele următoare, aferente exercițiului în curs, se înregistrează ca alte datorii și creanțe sociale.

(3) Contribuția entității la fondurile de pensii facultative este evidențiată similar prevederilor alin. (2), în corespondență cu contul 6456 "Cheltuieli privind contribuția angajatorului la fondurile de pensii facultative".

(4) Contribuția entității la primele de asigurare voluntară de sănătate este evidențiată similar prevederilor alin. (2), în corespondență cu contul 6457 "Cheltuieli privind contribuția angajatorului la primele de asigurare voluntară de sănătate".

Art. 280. - În cadrul decontărilor cu bugetul statului și fondurile speciale se cuprind: impozitul pe profit/venit, taxa pe valoarea adăugată, impozitul pe venituri de natura salariilor, subvențiile de primit, alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate.

Art. 281. - (1) Impozitul pe profit/venit de plată trebuie recunoscut ca datorie în limita sumei neplătite.

(2) Dacă suma plătită depășește suma datorată, surplusul trebuie recunoscut drept creanță.

(3) Impozitul pe profit, precum și celelalte impozite pentru care legislația fiscală prevede efectuarea de plăți anticipate se reflectă distinct în contabilitate, pe seama cheltuielilor și a conturilor de datorii, cu evidențierea separată a achitării contravalorii acestora.

Art. 282. - Taxa pe valoarea adăugată pentru achizițiile din România și pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii efectuate în România se determină și se înregistrează în contabilitate potrivit legii.

Art. 283. - Impozitul pe venituri de natura salariilor, care se înregistrează în contabilitate, cuprinde totalul impozitelor individuale, calculate potrivit legii.

Art. 284. - (1) La alte impozite, taxe și vărsăminte datorate bugetului de stat sau bugetelor locale se cuprind: accizele, impozitul pe clădiri, impozitul pe terenuri, vărsămintele din profitul net al regiilor autonome, impozitul pe dividende, taxa asupra mijloacelor de transport, taxe pentru folosirea terenurilor proprietate de stat și alte impozite și taxe.

(2) Acestea se defalcă în contabilitatea analitică pe feluri de impozite, taxe și vărsăminte datorate bugetului de stat sau bugetelor locale.

Art. 285. - (1) Subvențiile primite sau de primit de către entitate se înregistrează în contabilitate în conturi distincte.

(2) Atunci când datoriile în valută aferente anumitor obiective sau lucrări finanțate din subvenții sunt achitate direct de către autoritățile care gestionează fondurile, din sumele reprezentând acele subvenții, fără ca aceste sume să tranziteze conturile entității, în contabilitate se reflectă atât datoria în valută, cât și creanța din subvenții corespunzătoare.

(3) Dacă la sfârșitul lunii sau perioadei de raportare conturile de datorii față de furnizori și creanțe din subvenții în valută prezintă sold, acestea se evaluează similar oricărui element monetar în valută, astfel încât veniturile și cheltuielile financiare aferente să nu influențeze rezultatul acelei luni, respectiv perioade.

(4) În toate cazurile se va urmări ca modul de contabilizare a operațiunilor să respecte clauzele cuprinse în contractele încheiate și prevederile legislației în vigoare.

(5) În cazul achizițiilor în valută, finanțate din sume nerambursabile, decontate de operatorii economici, în calitate de beneficiari ai acestor fonduri, diferențele de curs valutar, favorabile sau nefavorabile, se decontează cu instituția finanțatoare dacă există clauze în acest sens, cuprinse în contractele încheiate, sau prevederi în actele normative aplicabile. Diferențele respective se înregistrează în conturi de debitori diverși sau creditori diverși, în relație cu alte venituri financiare, respectiv alte cheltuieli financiare, după caz.

(6) Prevederile alin. (2)-(5) se aplică și în cazul datoriilor exprimate în lei, a căror decontare se face în funcție de cursul unei valute.

SUBSECȚIUNEA 6.7

Contabilitatea decontărilor între entitățile din cadrul grupului și cu acționarii/asociații

Art. 286. - Contabilitatea decontărilor între entitățile din cadrul grupului și cu acționarii/asociații, cuprinde operațiunile care se înregistrează reciproc și în aceeași perioadă de gestiune, atât în contabilitatea entității debitoare, cât și a celei creditoare, precum și decontările între acționari/asociați și entitate privind capitalul social, dividendele cuvenite acestora, alte decontări cu acționarii/asociații, precum și conturile coparticipanților referitoare la operațiunile efectuate în comun, în cazul asocierilor în participație.

Art. 287. - (1) Dividendele repartizate deținătorilor de acțiuni, propuse sau declarate după data bilanțului, precum și celelalte repartizări similare efectuate din profit nu trebuie recunoscute ca datorie la data bilanțului.

(2) Cota-parte din profit ce se plătește, potrivit legii, fiecărui asociat constituie dividend.

Art. 288. - Sumele depuse sau lăsate temporar de către acționari/asociați la dispoziția entității, precum și dobânzile aferente, calculate în condițiile legii, se înregistrează în contabilitate în conturi distincte, contul 4551 "Acționari/Asociați - conturi curente", respectiv contul 4558 "Acționari/Asociați - dobânzi la conturi curente".

Art. 289. - Creanțele/datoriile entității față de alți terți, alții decât personalul propriu, clienții și furnizorii, se înregistrează în conturile de debitori/creditori diverși.

Art. 290. - (1) Cheltuielile plătite/de plătit și veniturile încasate/de încasat în exercițiul financiar curent, dar care privesc exercițiile financiare următoare, se înregistrează distinct în contabilitate, la cheltuieli în avans, prin contul 471 "Cheltuieli înregistrate în avans" sau venituri în avans, prin contul 472 "Venituri înregistrate în avans", după caz.

(2) În conturile prevăzute la alin. (1) se înregistrează, în principal, următoarele cheltuieli și venituri: chirii, abonamente, asigurări și alte cheltuieli efectuate anticipat, respectiv veniturile din chirii, abonamente și alte venituri aferente perioadelor sau exercițiilor următoare.

(3) Onorariile profesionale și comisioanele bancare achitate în vederea obținerii de împrumuturi pe termen lung se recunosc pe seama cheltuielilor înregistrate în avans.

(4) Cheltuielile în avans urmează să se recunoască la cheltuieli curente eșalonat, pe perioada de rambursare a împrumuturilor respective.

(5) Prevederile alin. (3) și (4) nu se aplică pentru operațiunile în derulare la data trecerii la aplicarea prezentelor reglementări.

SUBSECȚIUNEA 6.8

Operațiunile care necesită clarificări

Art. 291. - (1) Operațiunile care nu pot fi înregistrate direct în conturile corespunzătoare, pentru care sunt necesare clarificări ulterioare, se înregistrează, provizoriu, în contul 473 "Decontări din operațiuni în curs de clarificare".

(2) Sumele înregistrate în contul 473 "Decontări din operațiuni în curs de clarificare" trebuie clarificate de către entitate într-un termen de cel mult 3 luni de la data constatării.

(3) Entitățile notifică A.S.F. lunar cu privire la operațiunile în curs de clarificare și măsurile care s-au dispus pentru clarificare.

(4) Entitățile care înregistrează sold la contul 473 "Decontări din operațiuni în curs de clarificare" la sfârșitul exercițiului financiar prezintă în notele explicative informații privind natura operațiunilor în curs de clarificare.

SUBSECȚIUNEA 6.9

Prevederi privind inventarierea

Art. 292. - Pentru deprecierea creanțelor din conturile de clienți, decontări în cadrul grupului și debitori, cu ocazia inventarierii la sfârșitul exercițiului financiar, se reflectă ajustări pentru pierdere de valoare.

SECȚIUNEA a 7-a

Contabilitatea angajamentelor și a altor elemente extrabilanțiere

Art. 293. - (1) Drepturile și obligațiile, precum și unele bunuri care nu pot fi integrate în activele și datoriile entității se înregistrează în contabilitate în conturi în afara bilanțului, denumite și conturi de ordine și evidență.

(2) În categoria elementelor extrabilanțiere prevăzute la alin. (1) se includ:

- a) volumul provizioanelor tehnice corespunzător obligațiilor financiare rezultate din prospectele schemelor de pensii private;
- b) angajamentele (giruri, garanții, cauțiuni) acordate sau primite în relațiile cu terții;
- c) imobilizări corporale luate cu chirie;
- d) valori materiale primite spre prelucrare sau reparare, în păstrare ori în custodie;
- e) debitori scoși din activ, urmăriți în continuare;
- f) stocuri de natura obiectelor de inventar date în folosință;
- g) redevențe, locații de gestiune, chirii și alte datorii asimilate;
- h) efecte scontate neajunse la scadență;
- i) bunuri primite în administrare, concesiune și cu chirie;
- j) dobânzi aferente contractelor de leasing financiar, neajunse la scadență;
- k) alte valori.

Art. 294. - (1) Bunurile luate în administrare, concesiune sau chirie se reflectă în conturi în afara bilanțului, prin contul 8038 "Bunuri primite în administrare, concesiune și cu chirie".

(2) La sfârșitul duratei contractului de administrare, concesiune sau chirie, bunurile se restituie proprietarului.

(3) La restituirea bunurilor prevăzute la alin. (2) se creditează contul 8038 "Bunuri primite în administrare, concesiune și cu chirie".

Art. 295. - În notele explicative la situațiile financiare anuale trebuie prezentate informații referitoare la elementele înregistrate în conturi în afara bilanțului.

Art. 296. - În cadrul elementelor extrabilanțiere sunt cuprinse și activele contingente, prin contul 807 "Active contingente", respectiv datoriile contingente, prin contul 808 "Datorii contingente".

Art. 297. - (1) Un activ contingent este un activ potențial care apare ca urmare a unor evenimente anterioare datei bilanțului și a căror existență va fi confirmată numai prin apariția sau neapariția unuia sau mai multor evenimente viitoare nesigure, care nu pot fi în totalitate sub controlul entității, cum ar fi un drept de creanță ce poate rezulta dintr-un litigiu în instanță, în care este implicată entitatea și al cărui rezultat este incert.

(2) Activele contingente sunt generate, de regulă, de evenimente neplanificate sau neașteptate, care pot să genereze intrări de beneficii economice în entitate.

(3) Activele contingente nu trebuie recunoscute în conturile bilanțiere. Acestea trebuie prezentate în notele explicative în cazul în care este probabilă apariția unor intrări de beneficii economice.

(4) Activele contingente nu sunt recunoscute în situațiile financiare, deoarece ele nu sunt certe, iar recunoașterea lor ar putea determina un venit care să nu se realizeze niciodată.

(5) În cazul în care realizarea unui venit este sigură, activul aferent nu este un activ contingent și trebuie procedat la recunoașterea lui în bilanț.

(6) Activele contingente sunt evaluate continuu pentru a asigura reflectarea corespunzătoare în situațiile financiare a modificărilor survenite.

(7) În cazul în care intrarea de beneficii economice devine certă, activul și venitul corespunzător vor fi recunoscute în situațiile financiare aferente perioadei în care au survenit modificările.

(8) În cazul în care o creștere a beneficiilor economice este doar probabilă, entitatea va prezenta în notele explicative activul contingent.

Art. 298. - (1) O datorie contingentă este:

a) o obligație potențială, apărută ca urmare a unor evenimente trecute, anterior datei bilanțului și a cărei existență va fi confirmată numai de apariția sau neapariția unuia sau mai multor evenimente viitoare incerte, care nu pot fi în totalitate sub controlul entității; sau

b) o obligație curentă apărută ca urmare a unor evenimente trecute, anterior datei bilanțului, dar care nu este recunoscută, deoarece: nu este sigur că vor fi necesare ieșiri de resurse pentru stingerea acestei datorii; sau valoarea datoriei nu poate fi evaluată suficient de credibil.

(2) O entitate nu va recunoaște în bilanț o datorie contingentă, aceasta fiind prezentată în notele explicative.

(3) În situația în care o entitate are o obligație angajată în comun cu alte părți, partea asumată de celelalte părți este prezentată ca o datorie contingentă.

(4) Datoriile contingente sunt continuu evaluate pentru a determina dacă a devenit probabilă o ieșire de resurse care încorporează beneficiile economice.

(5) Dacă se consideră că este necesară ieșirea de resurse, generată de un element considerat anterior datorie contingentă, se va recunoaște, după caz, o datorie sau un provizion în situațiile financiare aferente perioadei în care a intervenit modificarea încadrării evenimentului, cu excepția cazurilor în care nu poate fi efectuată nicio estimare credibilă.

(6) Datoriile contingente se disting de provizioane prin faptul că:

a) provizioanele sunt recunoscute ca datorii, având în vedere faptul că acestea constituie obligații curente la data bilanțului și este probabil că vor fi necesare ieșiri de resurse pentru stingerea obligațiilor; și

b) datoriile contingente nu sunt recunoscute ca datorii, deoarece sunt:

(i) obligații posibile, dar pentru care trebuie să se confirme dacă entitatea are o obligație curentă care poate genera o ieșire de resurse; sau

(ii) obligații curente care nu îndeplinesc criteriile de recunoaștere în bilanț, având în vedere faptul că nu este probabil să fie necesară o reducere a resurselor entității pentru stingerea obligației sau nu poate fi realizată o estimare suficient de credibilă a valorii obligației.

SECȚIUNEA a 8-a

Datorii pe termen scurt: sume care trebuie plătite într-o perioadă de până la un an

Art. 299. - (1) O datorie trebuie clasificată ca datorie pe termen scurt, denumită și datorie curentă, atunci când:

a) se așteaptă să fie decontată în cursul normal al ciclului de exploatare al entității; sau

b) este exigibilă în termen de 12 luni de la data bilanțului.

(2) Toate celelalte datorii trebuie clasificate ca datorii pe termen lung.

Art. 300. - (1) Atunci când o entitate încalcă, la sau înainte de finalul perioadei de raportare, o prevedere dintr-un acord de împrumut pe termen lung și această încălcare are drept efect faptul că datoria devine exigibilă la cerere, datoria este clasificată drept curentă inclusiv în situația în care creditorul a fost de acord, după perioada de raportare și înainte ca situațiile financiare să fie autorizate pentru emitere, să nu ceară plata ca urmare a încălcării.

(2) O entitate clasifică datoria drept curentă deoarece la finalul perioadei de raportare ea nu are un drept necondiționat de a-și amâna decontarea pentru cel puțin 12 luni după acea dată.

(3) Totuși, entitatea clasifică datoria ca datorie pe termen lung în cazul în care creditorul a fost de acord, până la finalul perioadei de raportare, să ofere o perioadă de grație care să se încheie la cel puțin 12 luni după perioada de raportare, în cadrul căreia entitatea poate rectifica abaterea și în timpul căreia creditorul nu poate cere rambursarea imediată.

Art. 301. - (1) Dacă o entitate preconizează și are capacitatea să refinanțeze sau să reînnoiască o obligație pentru cel puțin 12 luni după perioada de raportare, conform unei facilități de împrumut existente, ea clasifică obligația ca fiind pe termen lung chiar dacă, în caz contrar, ar fi trebuit să fie achitată într-o perioadă mai scurtă.

(2) Dacă refinanțarea sau reînnoirea obligației nu ar fi la îndemâna entității, cum ar fi situația când nu există un acord de refinanțare, entitatea nu ia în calcul potențialul de refinanțare a obligației și clasifică obligația drept curentă.

Art. 302. - În ceea ce privește împrumuturile clasificate ca datorii curente, dacă următoarele evenimente au loc între finalul perioadei de raportare și data când situațiile financiare sunt autorizate pentru emitere, acele evenimente sunt prezentate ca evenimente ce nu conduc la ajustarea situațiilor financiare:

- a) refinanțarea pe termen lung;
- b) rectificarea unei încălcări a unui acord de împrumut pe termen lung; și
- c) acordarea de către creditor a unei perioade de grație pentru a rectifica o abatere dintr-un acord de împrumut pe termen lung care se termină la cel puțin 12 luni după perioada de raportare.

SECȚIUNEA a 9-a

Datorii pe termen lung: sume care trebuie plătite într-o perioadă mai mare de un an

Art. 303. - Contabilitatea împrumuturilor și datoriilor asimilate acestora se ține pe următoarele categorii: împrumuturi din emisiuni de obligațiuni și prime de rambursare a acestora, credite bancare pe termen lung și mediu, sumele datorate entităților afiliate și entităților de care compania este legată prin interese de participare, alte împrumuturi și datorii asimilate, precum și dobânzile aferente acestora.

Art. 304. - (1) Dacă suma de rambursat pentru o datorie este mai mare decât suma primită, diferența se înregistrează într-un cont de activ distinct, respectiv prin contul 169 "Prime privind rambursarea obligațiunilor și a altor datorii".

(2) Diferența prevăzută la alin. (1) trebuie prezentată în bilanț, ca o corecție a datoriei corespunzătoare, precum și în notele explicative la situațiile financiare.

(3) Valoarea diferenței prevăzută la alin. (1) trebuie amortizată printr-o sumă rezonabilă în fiecare exercițiu financiar, astfel încât să se amortizeze complet, dar nu mai târziu de data de rambursare a datoriei (articol contabil 6868 "Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligațiunilor și a altor datorii" = 169 "Prime privind rambursarea obligațiunilor și a altor datorii").

Art. 305. - (1) Împrumuturile din emisiunile de obligațiuni reprezintă contravaloarea obligațiunilor emise potrivit legii.

(2) În cadrul împrumuturilor prevăzute la alin. (1), trebuie evidențiate distinct împrumuturile din emisiuni de obligațiuni convertibile.

Art. 306. - Datoriile privind concesiunile și alte datorii similare sunt cele determinate de bunurile preluate cu acest titlu, potrivit contractelor încheiate de entitate.

Art. 307. - Entitățile trebuie să mențină clasificarea datoriilor pe termen lung purtătoare de dobândă în această categorie chiar și atunci când acestea sunt exigibile în 12 luni de la data bilanțului, dacă:

a) termenul inițial a fost pentru o perioadă mai mare de 12 luni; și

b) există un acord de refinanțare sau de reeșalonare a plăților, care este încheiat înainte de data bilanțului.

SECȚIUNEA a 10-a

Provizioane

SUBSECȚIUNEA 10.1

Recunoașterea provizioanelor

Art. 308. - (1) Provizioanele sunt destinate să acopere datoriile a căror natură este clar definită și care la data bilanțului este probabil să existe sau este cert că vor exista, dar care sunt incerte în ceea ce privește valoarea sau data la care vor apărea.

(2) Pentru stabilirea existenței unei obligații curente la data bilanțului, trebuie luate în considerare toate informațiile disponibile.

Art. 309. - (1) La data bilanțului, valoarea unui provizion reprezintă cea mai bună estimare a cheltuielilor probabile sau, în cazul unei obligații, a sumei necesare pentru stingerea acesteia.

(2) Provizioanele prevăzute la alin. (1) nu pot depăși din punct de vedere valoric sumele care sunt necesare stingerii obligației curente la data bilanțului.

(3) Provizioanele trebuie să fie strict corelate cu riscurile și cheltuielile estimate.

Art. 310. - Provizioanele nu pot fi utilizate pentru ajustarea valorilor activelor.

Art. 311. - (1) Nu se recunosc provizioane pentru pierderile viitoare din exploatare deoarece aceste pierderi viitoare nu corespund definiției unei datorii și nu sunt îndeplinite criteriile de recunoaștere a provizioanelor.

(2) Previzionarea unor pierderi viitoare din exploatare indică faptul că anumite active de exploatare ar putea fi depreciate.

(3) În cazul prevăzut la alin. (2), entitatea testează activele pentru depreciere.

Art. 312. - Un provizion este o datorie cu exigibilitate sau valoare incertă.

Art. 313. - (1) Un provizion va fi recunoscut numai în momentul în care:

- a) o entitate are o obligație curentă generată de un eveniment anterior;
- b) este probabil ca o ieșire de resurse să fie necesară pentru a onora obligația respectivă; și
- c) poate fi realizată o estimare credibilă a valorii obligației.

Dacă aceste condiții nu sunt îndeplinite, nu va fi recunoscut un provizion.

(2) O obligație curentă este o obligație legală sau implicită.

(3) În înțelesul prezentei norme:

a) o obligație legală este obligația care rezultă:

(i) dintr-un contract (în mod explicit sau implicit);

(ii) din legislație; sau

(iii) din alt efect al legii;

b) o obligație implicită, cum ar fi obligația prin care o entitate se angajează să efectueze plăți compensatorii personalului disponibilizat, este obligația care rezultă din acțiunile unei entități în cazul în care:

(i) prin stabilirea unei practici anterioare, prin politica scrisă a firmei sau dintr-o declarație suficient de specifică, entitatea a indicat partenerilor săi că își asumă anumite responsabilități; și

(ii) ca rezultat, entitatea a indus partenerilor ideea că își va onora acele responsabilități.

Art. 314. - (1) Provizioanele se pot distinge de alte datorii, cum ar fi datoriile din credite comerciale sau cheltuielile angajate, dar neplătite, datorită factorului de incertitudine legat de exigibilitatea sau valoarea viitoarelor cheltuieli necesare stingerii datoriei.

(2) Datoriile din credite comerciale constituie obligații de plată a bunurilor sau serviciilor ce au fost primite de la ori expediate de furnizori și care au fost facturate sau a căror plată a fost convenită în mod oficial cu furnizorii.

(3) Cheltuielile angajate sunt obligațiile de plată pentru bunuri și servicii care au fost primite de la sau expediate de furnizori, dar care nu au fost încă plătite, facturate ori nu s-a convenit oficial asupra plății lor cu furnizorul, inclusiv salariile datorate angajaților, cum ar fi sumele aferente concediului plătit.

(4) Angajamentele entităților sunt prezentate, de regulă, ca parte a datoriilor rezultate din credite comerciale sau din alte activități, în timp ce provizioanele sunt raportate separat.

Art. 315. - (1) Se recunosc provizioane doar pentru acele obligații generate de evenimente anterioare care sunt independente de acțiunile viitoare ale entității, cum ar fi modul de desfășurare a activității în viitor.

(2) Obligațiile prevăzute la alin. (1) includ amenzile sau costurile de eliminare a efectelor negative produse mediului, pedepsite de lege, ambele generând ieșiri de resurse care încorporează beneficii economice, indiferent de acțiunile viitoare ale entității.

SUBSECȚIUNEA 10.2

Categorii de provizioane

10.2.1. Clasificarea provizioanelor

Art. 316. - (1) Provizioanele se clasifică în:

- a) provizioane tehnice specifice sistemului de pensii private;
- b) provizioane cu caracter general.

(2) Provizioanele prevăzute la alin. (1) lit. b) se constituie pentru elemente cum sunt:

- a) litigii, amenzi și penalități, despăgubiri, daune și alte datorii incerte;
- b) cheltuielile legate de activitatea de service în perioada de garanție și alte cheltuieli privind garanția acordată clienților;
- c) dezafectare imobilizări corporale și alte acțiuni similare legate de acestea;
- d) acțiunile de restructurare;
- e) pensii și obligații similare;
- f) impozite;
- g) terminarea contractului de muncă;
- h) prime ce urmează a se acorda personalului în funcție de profitul realizat, potrivit prevederilor legale sau contractuale;
- i) provizioane în legătură cu acorduri de concesiune;
- j) provizioane pentru contracte cu titlu oneros;
- k) alte provizioane.

(3) Contabilitatea provizioanelor se ține pe feluri, în funcție de natura, scopul sau obiectul pentru care au fost constituite.

10.2.2. Provizioane tehnice specifice sistemului de pensii private

Art. 317. - Provizioanele tehnice specifice sistemului de pensii private cuprind:

- a) provizioane tehnice corespunzător obligațiilor financiare rezultate din prospectele schemelor de pensii administrate privat, conform prevederilor Legii nr. 411/2004;
- b) provizioane tehnice corespunzător obligațiilor financiare rezultate din prospectele schemelor de pensii facultative, conform prevederilor Legii nr. 204/2006.

Art. 318. - Provizioanele tehnice specifice sistemului de pensii private se constituie pentru acoperirea riscurilor aferente garanției investiționale minime obligatorii stabilite prin lege sau, dacă este cazul, și a riscurilor aferente garanțiilor suplimentare asumate de administrator prin prospectul schemei de pensii administrate privat și/sau prin prospectul schemei de pensii facultative, potrivit legii.

Art. 319. - Prevederile referitoare la provizioanele tehnice specifice sistemului de pensii private sunt aplicabile numai entităților prevăzute la art. 2 lit. b).

Art. 320. - Provizioanele tehnice specifice sistemului de pensii private se reflectă în contul 150 "Provizioane tehnice specifice sistemului de pensii private".

Art. 321. - Cu ajutorul contului 150 "Provizioane tehnice specifice sistemului de pensii private" se ține evidența sumelor ce reprezintă provizioanele constituite, majorate, respectiv diminuate sau anulate, determinate potrivit legislației specifice sistemului de pensii.

Art. 322. - Provizioanele tehnice se constituie având în vedere legislația specifică sistemului de pensii private.

10.2.3. Provizioane pentru restructurare

Art. 323. - (1) Provizioanele pentru restructurare se pot constitui în următoarele situații:

- a) vânzarea sau încetarea activității unei părți a afacerii;
- b) închiderea unor sedii ale entității;
- c) modificări în structura conducerii, de exemplu, eliminarea unui nivel de conducere;
- d) reorganizări fundamentale care au un efect semnificativ în natura și scopul activităților entității.

(2) În cazul în care restructurarea este la nivelul grupului, provizionul pentru restructurare se recunoaște atât în situațiile financiare anuale individuale ale entității din grup afectate de restructurare, cât și în cele consolidate.

(3) Provizioanele de restructurare, în cazul unei obligații legale, se constituie cu respectarea condițiilor generale de recunoaștere a provizioanelor și a prevederilor legale.

(4) O entitate are o obligație implicită care determină constituirea unui provizion pentru restructurare atunci când sunt îndeplinite condițiile generale de recunoaștere a provizioanelor și entitatea:

a) dispune de un plan oficial detaliat pentru restructurare, care să stipuleze cel puțin:

- (i) activitatea sau partea de activitate la care se referă;
- (ii) principalele locații afectate de planul de restructurare;
- (iii) numărul aproximativ de angajați care vor primi compensații pentru încetarea activității, distribuția și posturile acestora;
- (iv) cheltuielile implicate; și
- (v) data de la care se va implementa planul de restructurare; și

b) a provocat celor afectați de procesul de restructurare o așteptare că va realiza restructurarea prin începerea implementării aceluși plan sau prin anunțarea principalelor sale caracteristici celor afectați de acesta.

(5) În cazul în care o entitate începe un plan de restructurare sau anunță principalele sale caracteristici celor afectați numai după data bilanțului, dacă restructurarea este semnificativă și neprezentarea ar putea influența deciziile economice ale utilizatorilor luate pe baza situațiilor financiare, este necesară prezentarea de informații în acest sens.

Art. 324. - (1) Un provizion aferent restructurării va include numai costurile directe generate de restructurare, și anume cele care:

- a) sunt generate în mod necesar de procesul de restructurare; și
- b) nu sunt legate de desfășurarea continuă a activității entității.

(2) Un provizion pentru restructurare nu trebuie să includă costuri precum cele legate de:

- a) recalificarea sau mutarea personalului permanent;
- b) marketing; sau

c) investițiile în noi sisteme și rețele de distribuție.

(3) Cheltuielile referitoare la administrarea viitoare a activității nu reprezintă datorii de restructurare la data bilanțului.

10.2.4. Provizioane pentru pensii

Art. 325. - (1) Provizioanele pentru pensii se referă la sumele ce vor fi plătite de entitate după ce angajații au părăsit entitatea.

(2) Provizioanele prevăzute la alin. (1) se constituie atunci când entitatea are prevăzută prin actul constitutiv sau contractul de muncă obligația achitării unor sume cu titlu de pensie, după ce angajații au părăsit entitatea.

(3) La constituirea provizioanelor prevăzute la alin. (1) se vor avea în vedere și prevederile legislației în vigoare.

(4) Valoarea provizioanelor pentru pensii se stabilește, de regulă, de către specialiști în domeniu.

(5) La determinarea provizioanelor prevăzute la alin. (1) se ține seama de vârsta, vechimea în muncă și rotația personalului în cadrul entității.

(6) Provizioanele prevăzute la alin. (1) se recunosc pe parcursul perioadei de muncă rămase până la pensie.

10.2.5. Provizioane pentru impozite

Art. 326. - (1) Provizioanele pentru impozite se constituie pentru sumele viitoare de plată datorate bugetului de stat, în condițiile în care sumele respective nu sunt reflectate ca datorie în relația cu statul.

(2) Provizioanele pentru impozite se constituie, de regulă, în următoarele situații:

a) pentru diferențe de impozite rezultate din operațiuni de control nefinalizate;

b) pentru impozite pentru care entitatea are deschise procese în instanță;

c) pentru rezerve din facilități fiscale sau alte rezerve pentru care în legislația fiscală există prevederi referitoare la impozitarea acestora, precum și

d) pentru alte situații care pot genera datorii sub forma impozitului pe profit.

10.2.6. Provizioane pentru terminarea contractului de muncă

Art. 327. - Provizioanele pentru terminarea contractului de muncă se constituie pentru obligațiile asumate de entitate în relație cu angajații, pentru terminarea contractului de muncă, cum ar fi obligații rezultate din contractul colectiv de muncă, de a plăti o sumă în corelare cu numărul de ani lucrați în entitate.

Art. 328. - Provizioanele prevăzute la art. 327 se recunosc atunci când există certitudinea achitării lor într-o perioadă previzibilă de timp.

10.2.7. Provizioane pentru contracte cu titlu oneros

Art. 329. - (1) Dacă o entitate are un contract cu titlu oneros, obligația contractuală actuală prevăzută în contract trebuie recunoscută și evaluată ca provizion.

(2) Un contract cu titlu oneros reprezintă un contract în care costurile inevitabile aferente îndeplinirii obligațiilor contractuale depășesc beneficiile economice preconizate a fi obținute din contractul în cauză.

(3) Costurile inevitabile ale unui contract cu titlu oneros reflectă costul net de ieșire din contract, adică valoarea cea mai mică dintre costul îndeplinirii contractului și eventualele compensații sau penalități generate de neîndeplinirea contractului.

(4) Înainte de a constitui un provizion separat pentru un contract cu titlu oneros, o entitate recunoaște orice pierdere din deprecierea activelor alocate contractului în cauză.

10.2.8. Alte provizioane

Art. 330. - (1) În categoria altor provizioane se includ provizioane constituite pentru:

a) alte beneficii pe care entitatea urmează să le plătească angajaților sau persoanelor dependente de aceștia, care nu sunt legate de restructurare, pensii, impozite sau terminarea contractului de muncă;

b) cheltuielile legate de protecția mediului înconjurător;

c) obligații asumate în comun cu o terță parte etc.

(2) Provizioanele incluse la "Alte provizioane" trebuie descrise în notele explicative la situațiile financiare, dacă acestea sunt semnificative.

SUBSECȚIUNEA 10.3

Evaluarea provizioanelor

Art. 331. - (1) Valoarea recunoscută ca provizion trebuie să constituie cea mai bună estimare la data bilanțului a costurilor necesare stingerii obligației curente.

(2) Cea mai bună estimare a costurilor necesare stingerii datoriei curente este suma pe care o entitate ar plăti-o, în mod rațional, pentru stingerea obligației la data bilanțului sau pentru transferarea acesteia unei terțe părți la acel moment.

(3) Acolo unde efectul valorii-timp a banilor este semnificativ, valoarea provizionului reprezintă valoarea actualizată a cheltuielilor estimat a fi necesare pentru stingerea obligației.

(4) În cazul prevăzut la alin. (3), actualizarea provizioanelor se face întrucât, datorită valorii-timp a banilor, provizioanele aferente unor ieșiri de resurse care apar la scurt timp de la data bilanțului sunt mult mai oneroase decât cele aferente unor ieșiri de resurse de aceeași valoare, dar care apar mai târziu.

(5) Cheltuielile cu actualizarea provizioanelor reprezintă cheltuieli financiare și se reflectă în contul 6861 "Cheltuieli privind actualizarea provizioanelor".

(6) Actualizarea provizioanelor se efectuează de către persoane specializate.

(7) Rata de actualizare utilizată trebuie să reflecte evaluările curente pe piață ale valorii-timp a banilor și ale riscurilor specifice datoriei.

Art. 332. - (1) Provizioanele trebuie revizuite la data fiecărui bilanț și ajustate pentru a reflecta cea mai bună estimare curentă.

(2) În cazul în care pentru stingerea unei obligații nu mai este probabilă o ieșire de resurse, provizionul trebuie anulat prin reluare la venituri.

(3) Provizioanele vor fi utilizate numai pentru scopul pentru care au fost inițial recunoscute.

(4) Numai cheltuielile aferente provizionului inițial pot fi acoperite din provizion.

(5) Acoperirea unor cheltuieli dintr-un provizion care a fost recunoscut inițial pentru alt scop prezintă suspiciunea că poate ascunde impactul a două evenimente diferite.

(6) Provizioanele se evaluează înaintea determinării impozitului pe profit, tratamentul fiscal al acestora fiind cel prevăzut de legislația fiscală.

SUBSECȚIUNEA 10.4

Rambursări în legătură cu provizioanele

Art. 333. - (1) Câștigurile rezultate din cedarea preconizată a activelor nu trebuie luate în considerare în evaluarea unui provizion, chiar dacă cedarea preconizată este strâns legată de evenimentul care generează constituirea provizionului.

(2) Entitatea recunoaște câștigurile din cedările preconizate de active în conformitate cu prevederile subsecțiunii 4.3 "Imobilizări corporale".

Art. 334. - (1) În cazul în care preconizează că o terță parte îi va rambursa, integral sau parțial, cheltuielile necesare pentru decontarea unui provizion, o entitate trebuie să recunoască rambursarea dacă și numai dacă există dovezi clare că va primi rambursarea în cazul în care își onorează obligația.

(2) Rambursarea trebuie tratată ca un activ separat.

(3) Suma recunoscută ca rambursare nu trebuie să depășească valoarea provizionului.

Art. 335. - (1) O entitate poate solicita unei alte părți să plătească, integral sau parțial, cheltuielile impuse pentru decontarea unui provizion, cum ar fi în temeiul unor contracte de asigurare, al unor clauze de despăgubire sau al unor garanții oferite de furnizori.

(2) Cealaltă parte poate să ramburseze sumele plătite de entitate sau să plătească direct sumele în cauză.

(3) În cazul menționat la alin. (1), entitatea rămâne responsabilă pentru toată suma în cauză.

(4) În cazul în care cealaltă parte prevăzută la alin. (1) și (2) nu plătește din orice motiv, entitatea este cea care trebuie să plătească întreaga sumă.

(5) În situația prevăzută la alin. (1), entitatea recunoaște un provizion pentru întreaga valoare a datoriei și un activ separat pentru rambursarea preconizată, în momentul în care are dovezi că va primi suma în cauză dacă își onorează obligația.

(6) Dacă terță parte nu efectuează plata, entitatea nu va fi răspunzătoare pentru sumele în cauză.

(7) În cazul menționat la alin. (6), entitatea nu este răspunzătoare pentru costurile în cauză și acestea nu sunt incluse în provizion.

SECȚIUNEA a 11-a

Subvenții

Art. 336. - (1) În categoria subvențiilor se cuprind subvențiile aferente activelor și subvențiile aferente veniturilor.

(2) Subvențiile prevăzute la alin. (1) pot fi primite de la: guvernul propriu-zis, agenții guvernamentale și alte instituții similare naționale și internaționale.

(3) Subvențiile guvernamentale sunt denumite și subsidii, alocații, prime sau transferuri.

Art. 337. - În cadrul subvențiilor se reflectă distinct:

- a) subvenții guvernamentale;
- b) împrumuturi nerambursabile cu caracter de subvenții;
- c) alte sume primite cu caracter de subvenții.

Art. 338. - (1) Subvențiile aferente activelor reprezintă subvenții pentru acordarea cărora principala condiție este ca entitatea beneficiară să cumpere, să construiască sau să achiziționeze active imobilizate.

(2) O subvenție guvernamentală poate îmbrăca forma transferului unui activ nemonetar, cum ar fi o imobilizare corporală, caz în care subvenția și activul sunt contabilizate la valoarea justă.

(3) În conturile de subvenții pentru investiții se contabilizează și donațiile pentru investiții, precum și plusurile la inventar de natura imobilizărilor corporale și necorporale.

Art. 339. - Subvențiile aferente veniturilor cuprind toate subvențiile, altele decât cele pentru active.

Art. 340. - (1) Recunoașterea veniturilor din subvenții se efectuează cu respectarea clauzelor care au stat la baza acordării lor.

(2) Subvențiile guvernamentale, inclusiv subvențiile nemonetare la valoarea justă, nu trebuie recunoscute până când nu există suficientă siguranță că:

- a) entitatea va respecta condițiile impuse de acordarea lor; și
- b) subvențiile vor fi primite.

(3) Doar primirea unei subvenții nu furnizează ea însăși dovezi concludente că toate condițiile atașate acordării subvenției au fost sau vor fi îndeplinite.

Art. 341. - (1) Contabilitatea proiectelor finanțate din subvenții se ține distinct, pe fiecare proiect, sursă de finanțare, potrivit contractelor încheiate, fără a se întocmi situații financiare anuale distincte pentru fiecare asemenea proiect.

(2) Pentru asigurarea corelării cheltuielilor finanțate din subvenții cu veniturile aferente se procedează astfel:

a) din punctul de vedere al contului de profit și pierdere:

(i) în cursul fiecărei luni se evidențiază cheltuielile după natura lor;

(ii) la sfârșitul lunii se evidențiază la venituri subvențiile corespunzătoare cheltuielilor efectuate;

b) din punctul de vedere al bilanțului:

(i) creanța din subvenții se recunoaște în corespondență cu veniturile din subvenții, dacă au fost efectuate cheltuielile suportate din aceste subvenții, sau pe seama veniturilor amânate, dacă aceste cheltuieli nu au fost efectuate încă;

(ii) periodic, odată cu cererea de rambursare a contravalorii cheltuielilor suportate sau pe baza altor documente prin care se stabilesc și aprobă sumele convenite, se procedează la regularizarea sumelor înregistrate drept creanță din subvenții.

Art. 342. - (1) Subvențiile se recunosc, pe o bază sistematică, drept venituri ale perioadelor corespunzătoare cheltuielilor aferente pe care aceste subvenții urmează să le compenseze.

(2) În cazul în care într-o perioadă se încasează subvenții aferente unor cheltuieli care nu au fost încă efectuate, subvențiile primite nu reprezintă venituri ale acelei perioade curente.

Art. 343. - (1) Subvențiile acordate pentru acoperirea anumitor cheltuieli sunt recunoscute la venituri în aceeași perioadă ca și cheltuiala aferentă.

(2) Subvențiile legate de activele amortizabile sunt recunoscute, de regulă, în contul de profit și pierdere pe parcursul perioadelor, și în proporția în care amortizarea acelor active este recunoscută.

(3) În cazul subvențiilor a căror acordare este legată de activitatea de producție sau prestări de servicii, recunoașterea acestora pe seama veniturilor se efectuează concomitent cu recunoașterea cheltuielilor a căror contravaloare urmează a fi acoperită din aceste subvenții.

(4) O subvenție guvernamentală care urmează a fi primită drept compensație pentru cheltuieli sau pierderi deja suportate sau în sensul acordării unui ajutor financiar imediat entității, fără a exista costuri viitoare aferente, trebuie recunoscută în contul de profit și pierdere în perioada în care devine creanță.

(5) În anumite circumstanțe, o subvenție guvernamentală poate fi acordată în scopul oferirii de ajutor financiar imediat unei entități.

(6) Subvenția prevăzută la alin. (5) poate fi limitată la o anumită entitate și poate să nu fie disponibilă unei categorii întregi de beneficiari. În acest caz, recunoașterea subvenției în contul de profit și pierdere are loc în perioada în care entitatea îndeplinește condițiile pentru primirea subvenției.

Art. 344. - Entitatea prezintă în notele explicative informații referitoare la subvențiile primite, destinația acestora și elementele care justifică îndeplinirea condițiilor necesare pentru acordarea subvențiilor.

Art. 345. - (1) Subvențiile legate de terenuri pot impune, prin contractele încheiate, îndeplinirea anumitor obligații.

(2) Subvențiile prevăzute la alin. (1) se recunosc drept venituri pe parcursul perioadelor în care sunt suportate costurile îndeplinirii respectivelor obligații.

(3) O subvenție pentru teren poate fi condiționată de construirea unei clădiri pe terenul respectiv. În acest caz, subvenția se recunoaște în contul de profit și pierdere pe parcursul duratei de viață a clădirii.

Art. 346. - (1) Subvențiile nu trebuie înregistrate direct în conturile de capital și rezerve deoarece acestea reprezintă sume acordate sub rezerva îndeplinirii anumitor condiții de către societate.

(2) Subvențiile pentru active, inclusiv subvențiile nemonetare la valoarea justă, se înregistrează în contabilitate ca subvenții pentru investiții și se recunosc în bilanț ca venit amânat, prin contul 475 "Subvenții pentru investiții".

(3) Venitul amânat se înregistrează ca venit curent în contul de profit și pierdere pe măsura înregistrării cheltuielilor cu amortizarea sau la casarea ori cedarea activelor.

(4) Veniturile din subvenții de exploatare aferente cifrei de afaceri nete se prezintă în contul de profit și pierdere ca parte a cifrei de afaceri nete, iar celelalte venituri din subvenții se prezintă în contul de profit și pierdere ca o corecție a cheltuielilor pentru care au fost acordate sau ca elemente de venituri, potrivit structurii prevăzute în acest sens.

Art. 347. - În cazul terenurilor și clădirilor pentru care s-au primit subvenții și au făcut obiectul unei cedări parțiale, la scoaterea din evidență a acestora subvenția aferentă părții cedate se transferă la venituri, corespunzător valorii contabile a terenurilor, respectiv a clădirilor, scoase din evidență.

Art. 348. - (1) Restituirea unei subvenții referitoare la un activ se înregistrează prin reducerea soldului venitului amânat cu suma rambursabilă.

(2) Restituirea unei subvenții aferente veniturilor se efectuează prin reducerea veniturilor amânate, dacă există, sau, în lipsa acestora, pe seama cheltuielilor.

(3) În măsura în care suma rambursată depășește venitul amânat sau dacă nu există un asemenea venit, surplusul, respectiv valoarea integrală restituită, se recunoaște imediat ca o cheltuială.

(4) O entitate prezintă în notele explicative informații privind condițiile care nu au fost îndeplinite în legătură cu subvențiile guvernamentale și obligațiile ce derivă din neîndeplinirea acestora.

SECȚIUNEA a 12-a

Capitaluri proprii

Art. 349. - (1) Capitalul și rezervele (capitaluri proprii) reprezintă dreptul acționarilor asupra activelor unei entități, după deducerea tuturor datoriilor.

(2) Capitalurile proprii cuprind: aporturile de capital, primele de capital, rezervele, rezultatul reportat, rezultatul exercițiului financiar.

(3) În sensul alin. (1), capitalurile proprii ale fondurilor de pensii private cuprind:

- a)** capital și rezerve;
- b)** rezultatul reportat;
- c)** rezultatul exercițiului financiar.

(4) În sensul alin. (1), capitalurile proprii ale administratorilor fondurilor de pensii private cuprind:

- a)** capital și rezerve;
- b)** rezultatul reportat;
- c)** rezultatul exercițiului financiar;
- d)** câștiguri sau pierderi legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii.

(5) În sensul alin. (1), capitalurile proprii ale brokerilor de pensii private cuprind:

- a)** capital și rezerve;
- b)** rezultatul reportat;
- c)** rezultatul exercițiului financiar;
- d)** câștiguri sau pierderi legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii.

(6) În sensul alin. (1), capitalurile proprii ale fondului de garantare cuprind:

- a)** capital și rezerve;
- b)** rezultatul reportat;

c) rezultatul exercițiului financiar.

Art. 350. - La elaborarea situațiilor financiare, entitățile adoptă conceptul financiar de capital, potrivit căruia capitalul este sinonim cu activele nete sau cu capitalurile proprii ale entității.

SUBSECȚIUNEA 12.1

Capital

Art. 351. - (1) Capitalul este reprezentat de capitalul social, în funcție de forma juridică a entității.

(2) În sensul alin. (1), capitalul fondurilor de pensii private este reprezentat de contribuțiile participanților la fondurile de pensii private care se regăsesc evidențiate în contul 101 "Capitalul fondului".

(3) În sensul alin. (1), capitalul administratorilor fondurilor de pensii private este reprezentat de capitalul social, evidențiat în contul 101 "Capital social".

(4) În sensul alin. (1), capitalul brokerilor de pensii private este reprezentat de capitalul social, evidențiat în contul 101 "Capital social".

(5) În sensul alin. (1), capitalul fondului de garantare este reprezentat de sumele plătite de către administratorii fondurilor de pensii care vor fi utilizate numai pentru asigurarea plății drepturilor participanților și ale beneficiarilor fondurilor de pensii și este evidențiat în contul 102 "Fondul de garantare a drepturilor din sistemul de pensii private".

Art. 352. - Capitalul prevăzut la art. 351 se înregistrează distinct în contabilitate, pe baza actelor de constituire a persoanei juridice și a documentelor justificative privind vărsămintele de capital.

Art. 353. - (1) În cazul entităților prevăzute la art. 2 lit. b) și c), contabilitatea analitică a capitalului social se ține pe acționari sau asociați, cuprinzând numărul și valoarea nominală a acțiunilor sau a părților sociale subscrise și vărsate.

(2) În cazul entităților prevăzute la art. 2 lit. a), contabilitatea analitică a capitalului se ține pe participanții fondului de pensii private, cuprinzând numărul unităților de fond și valoarea unitară a activului net.

(3) În cazul entităților prevăzute la art. 2 lit. d), contabilitatea analitică a capitalului se ține pe fiecare fond de pensii private.

Art. 354. - (1) În cazul entităților prevăzute la art. 2 lit. b) și c), principalele operațiuni care se înregistrează în contabilitate cu privire la majorarea capitalului sunt:

- a) subscrierea și emisiunea de noi acțiuni;
- b) încorporarea rezervelor; și
- c) alte operațiuni, potrivit legii.

(2) În cazul entităților prevăzute la art. 2 lit. a), principalele operațiuni care se înregistrează în contabilitate cu privire la majorarea capitalului sunt:

- a) emiterea de noi unități de fond pentru fiecare participant;
- b) încorporarea rezervelor specifice activității fondurilor de pensii; și

c) alte operațiuni, potrivit legii.

(3) În cazul entităților prevăzute la art. 2 lit. d), principalele operațiuni care se înregistrează în contabilitate cu privire la majorarea capitalului sunt:

a) capitalizarea contribuțiilor destinate garantării drepturilor participanților și ale beneficiarilor în sistemul de pensii private;

b) încorporarea rezervelor; și

c) alte operațiuni, potrivit legii.

Art. 355. - (1) În cazul entităților prevăzute la art. 2 lit. b) și c), operațiunile care se înregistrează în contabilitate cu privire la micșorarea capitalului sunt, în principal, următoarele:

a) reducerea numărului de acțiuni sau părți sociale sau diminuarea valorii nominale a acestora ca urmare a retragerii unor acționari sau asociați;

b) răscumpărarea acțiunilor;

c) acoperirea pierderilor contabile din anii precedenți; sau

d) alte operațiuni, potrivit legii.

(2) Scoaterea din evidență a unui bun care a constituit aport la capitalul social nu modifică capitalul social, cu excepția situațiilor prevăzute de legislația în vigoare.

(3) În toate cazurile de modificare a capitalului social, aceasta se efectuează în baza hotărârii adunării generale a acționarilor, cu respectarea legislației în vigoare.

(4) În cazul entităților prevăzute la art. 2 lit. a), operațiunile care se înregistrează în contabilitate cu privire la micșorarea capitalului sunt, în principal, următoarele:

a) reducerea numărului de unități de fond pentru fiecare participant sau diminuarea valorii unitare a acestora, potrivit legii;

b) anularea unităților de fond, potrivit legii;

c) alte operațiuni, potrivit legii.

(5) În cazul entităților prevăzute la art. 2 lit. d), operațiunile care se înregistrează în contabilitate cu privire la micșorarea capitalului sunt, în principal, următoarele:

a) acordarea compensațiilor și/sau beneficiarilor la fondurile de pensii private, atât în perioada de acumulare a contribuțiilor, cât și după deschiderea dreptului la pensie, provenite din incapacitatea administratorilor sau a furnizorilor de pensii de a onora obligațiile asumate, potrivit legii;

b) alte operațiuni, potrivit legii.

Art. 356. - Acțiunile proprii răscumpărate, potrivit legii, sunt prezentate în bilanț ca o corecție a capitalului propriu.

Art. 357. - (1) Câștigurile sau pierderile legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii ale entității, precum acțiuni sau părți sociale, nu vor fi recunoscute în contul de profit și pierdere.

(2) Contravaloarea primită sau plătită în urma operațiunilor prevăzute la alin. (1) este recunoscută direct în capitalurile proprii și se prezintă distinct în bilanț, respectiv Situația modificărilor capitalului propriu, astfel:

- a) câștigurile sunt reflectate în contul 141 "Câștiguri legate de vânzarea sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii";
- b) pierderile sunt reflectate în contul 149 "Pierderi legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii".

(3) Nu reprezintă câștiguri sau pierderi legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii ale entității diferențele de curs valutar dintre momentul subscrierii acțiunilor și momentul vărsării contravalorii acestora, acestea fiind recunoscute la venituri sau cheltuieli financiare, după caz.

(4) Câștigurile legate de instrumentele de capitaluri proprii se determină ca diferență între prețul de vânzare al instrumentelor de capitaluri proprii și valoarea lor de răscumpărare, respectiv între valoarea nominală a instrumentelor anulate și valoarea lor de răscumpărare.

(5) Pierderile legate de instrumentele de capitaluri proprii se determină ca diferență între valoarea de răscumpărare a instrumentelor de capitaluri proprii și prețul lor de vânzare, respectiv între valoarea de răscumpărare a instrumentelor anulate și valoarea lor nominală.

(6) Cheltuielile legate de emiterea instrumentelor de capitaluri proprii sunt reflectate direct în capitalurile proprii (cont 149 "Pierderi legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii") atunci când nu sunt îndeplinite condițiile pentru recunoașterea lor ca imobilizări necorporale (cont 201 "Cheltuieli de constituire").

(7) Soldul debitor al contului 149 "Pierderi legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii" poate fi acoperit din rezultatul reportat și alte elemente ale capitalurilor proprii, potrivit hotărârii adunării generale a acționarilor sau asociaților.

Art. 358. - În notele explicative la situațiile financiare trebuie cuprinse informații referitoare la operațiunile care au afectat instrumentele de capitaluri proprii ale entității.

Art. 359. - În cazul fuziunii prin absorbție, valoarea acțiunilor deținute de societatea absorbită în capitalul societății absorbante se evidențiază de societatea absorbantă, cu ocazia preluării elementelor de bilanț ale societății absorbite, în contul 1095 "Acțiuni proprii reprezentând titluri deținute de societatea absorbită la societatea absorbantă".

SUBSECȚIUNEA 12.2

Prime legate de capital

Art. 360. - (1) Primele legate de capital cuprind primele de emisiune, fuziune, aport și de conversie.

(2) Conturile corespunzătoare primelor legate de capital pot avea numai sold creditor.

(3) Prima de emisiune se determină ca diferență între prețul de emisiune de noi acțiuni sau părți sociale și valoarea nominală a acestora.

(4) Prima de fuziune se determină ca diferență între valoarea aportului rezultat din fuziune și valoarea cu care a crescut capitalul social al societății absorbante.

(5) Prima de aport se calculează ca diferență între valoarea bunurilor aportate și valoarea nominală a capitalului social cu care au fost remunerate aceste aporturi.

(6) Prima de conversie a obligațiunilor în acțiuni se calculează ca diferență între valoarea nominală a obligațiunilor corespunzătoare împrumuturilor obligatate și valoarea acțiunilor emise potrivit prevederilor contractuale, atunci când valoarea obligațiunilor depășește valoarea acțiunilor corespunzătoare.

SUBSECȚIUNEA 12.3

Rezerve din reevaluare

Art. 361. - (1) Plusul sau minusul rezultat din reevaluarea imobilizărilor corporale, în conformitate cu prevederile prezentei norme, trebuie reflectat în debitul sau creditul contului 105 "Rezerve din reevaluare", după caz, cu respectarea prevederilor privind reevaluarea imobilizărilor corporale din prezenta normă.

(2) Evidențierea rezervelor din reevaluare trebuie efectuată pe fiecare imobilizare corporală în parte și pe fiecare operațiune de reevaluare care a avut loc.

(3) Diminuarea rezervelor din reevaluare poate fi efectuată numai în limita soldului creditor existent, aferent imobilizării respective.

(4) Rezervele din reevaluarea imobilizărilor corporale au caracter nedistribuibil. Diminuarea rezervelor din reevaluare se poate efectua numai cu respectarea prevederilor subsecțiunii 4.1 "Reevaluarea imobilizărilor corporale" din prezenta normă.

SUBSECȚIUNEA 12.4

Rezerve legale și alte rezerve

Art. 362. - (1) Contabilitatea rezervelor se ține pe categorii de rezerve: rezerve legale, rezerve statutare sau contractuale și alte rezerve.

(2) Rezervele legale se constituie anual din profitul entității, în cotele și limitele prevăzute de lege, și din alte surse prevăzute de lege.

(3) Rezervele legale pot fi utilizate numai în condițiile prevăzute de lege.

(4) Rezervele statutare sau contractuale se constituie anual din profitul net al entității, conform prevederilor din actul constitutiv al acesteia.

(5) Alte rezerve neprevăzute de lege sau de statut pot fi constituite facultativ pe seama profitului net pentru acoperirea pierderilor contabile sau în alte scopuri, potrivit hotărârii adunării generale a acționarilor sau asociaților, cu respectarea prevederilor legale.

SUBSECȚIUNEA 12.5

Rezultatul exercițiului financiar, rezultatul reportat, repartizarea profitului și acoperirea pierderii contabile

12.5.1. Dispoziții generale

12.5.1.1. Rezultatul exercițiului financiar

Art. 363. - (1) În contabilitatea entităților prevăzute la art. 2 lit. a), b) și c), profitul sau pierderea se stabilește cumulat de la începutul exercițiului financiar.

(2) În contabilitatea entităților prevăzute la art. 2 lit. a), b) și c), profitul sau pierderea anuală se stabilește la nivelul activității acestora.

Art. 364. - În contabilitatea entităților prevăzute la art. 2 lit. a), b) și c), rezultatul exercițiului, respectiv profitul sau pierderea, se determină ca diferență între veniturile și cheltuielile exercițiului.

Art. 365. - În contabilitatea entităților prevăzute la art. 2 lit. a), b) și c), rezultatul definitiv al exercițiului financiar se stabilește la închiderea acestuia și reprezintă soldul final al contului de profit și pierdere.

12.5.1.2. Rezultatul reportat și repartizarea profitului

Art. 366. - Repartizarea profitului entităților prevăzute la art. 2 lit. a), b) și c) se înregistrează în contabilitate pe destinații, după aprobarea situațiilor financiare anuale.

Art. 367. - Repartizarea profitului se efectuează în conformitate cu prevederile legale în vigoare.

Art. 368. - (1) În cazul entităților prevăzute la art. 2 lit. a), profitul exercițiului financiar curent se preia la începutul exercițiului financiar următor celui pentru care se întocmesc situațiile financiare anuale în contul 1171 "Rezultatul reportat aferent activității fondurilor de pensii", de unde urmează a fi repartizat în capitalul fondului de pensii private, conform hotărârii adunării generale a acționarilor administratorului fondului de pensii private, cu respectarea prevederilor legale.

(2) Repartizarea profitului prevăzută la alin. (1) se înregistrează prin articolul contabil 1171 "Rezultatul reportat aferent activității fondurilor de pensii" = 1017 "Capital privind unitățile de fond".

Art. 369. - (1) În cazul entităților prevăzute la art. 2 lit. b) și c), sumele reprezentând rezerve constituite din profitul exercițiului financiar curent, în baza unor prevederi legale, se înregistrează prin articolul contabil 129 "Repartizarea profitului" = 106 "Rezerve".

(2) Profitul contabil rămas după repartizarea prevăzută la alin. (1) se preia la începutul exercițiului financiar următor celui pentru care se întocmesc situațiile financiare anuale în contul 117 "Rezultatul reportat", de unde urmează a fi repartizat pe celelalte destinații hotărâte de adunarea generală a acționarilor sau asociaților, cu respectarea prevederilor legale.

Art. 370. - (1) În cazul entităților prevăzute la art. 2 lit. a), evidențierea în contabilitate a destinației profitului contabil se efectuează după adunarea generală a acționarilor administratorului fondului de pensii private care a aprobat repartizarea profitului, prin înregistrarea sumelor destinate a fi repartizate în capitalul fondului de pensii private, potrivit legii.

(2) În cazul entităților prevăzute la art. 2 lit. b) și c), evidențierea în contabilitate a destinațiilor profitului contabil se efectuează după adunarea generală a acționarilor sau asociaților care a aprobat repartizarea profitului, prin înregistrarea sumelor reprezentând dividende cuvenite acționarilor sau asociaților, rezerve și alte destinații, potrivit legii.

Art. 371. - Închiderea conturilor 121 "Profit sau pierdere" și 129 "Repartizarea profitului" se efectuează la începutul exercițiului financiar următor celui pentru care se întocmesc situațiile financiare anuale. Ca urmare, cele două conturi apar cu soldurile corespunzătoare, în bilanțul întocmit pentru exercițiul financiar la care se referă situațiile financiare anuale.

Art. 372. - În contul 117 "Rezultatul reportat" se evidențiază distinct rezultatul reportat provenit din preluarea la începutul exercițiului financiar curent a rezultatului din contul de profit și pierdere al exercițiului financiar precedent, precum și rezultatul reportat provenit din modificările politicilor contabile, respectiv din corectarea erorilor contabile, după caz.

12.5.1.3. Acoperirea pierderii contabile

Art. 373. - În contabilitatea entităților prevăzute la art. 2 lit. a), pierderea contabilă reportată se acoperă din profitul exercițiului financiar curent sau din rezultatul reportat aferent activității fondurilor de pensii rămas nerepartizat, după aprobarea situațiilor financiare anuale conform legii.

Art. 374. - (1) În contabilitatea entităților prevăzute la art. 2 lit. b) și c), pierderea contabilă reportată se acoperă din profitul exercițiului financiar curent, după aprobarea situațiilor financiare anuale conform legii, și cel reportat aferent exercițiilor financiare precedente, din rezerve, prime de capital și capital social, potrivit hotărârii adunării generale a acționarilor sau asociaților, cu respectarea prevederilor legale.

(2) În lipsa unor prevederi legale exprese, ordinea surselor din care se acoperă pierderea contabilă este la latitudinea adunării generale a acționarilor sau asociaților, respectiv a consiliului de administrație.

12.5.2. Dispoziții specifice Fondului de garantare

Art. 375. - (1) În contabilitatea Fondului de garantare, profitul sau pierderea se stabilește cumulat de la începutul exercițiului financiar și distinct pentru activitatea de asigurare a plății drepturilor participanților și ale beneficiarilor Fondului de garantare și, respectiv, pentru activitatea proprie legată de administrarea și funcționarea sa.

(2) În contabilitatea Fondului de garantare, profitul sau pierderea anuală se stabilește distinct, pentru activitatea de asigurare a plății drepturilor participanților și ale beneficiarilor Fondului de garantare și, respectiv, pentru activitatea proprie legată de administrarea și funcționarea sa.

(3) Rezultatul exercițiului, respectiv profitul sau pierderea, se determină ca diferență între veniturile și cheltuielile exercițiului, distinct, pentru activitatea de asigurare a plății drepturilor participanților și ale beneficiarilor Fondului de garantare și, respectiv, pentru activitatea proprie legată de administrarea și funcționarea sa.

(4) Rezultatul definitiv al exercițiului financiar se stabilește la închiderea acestuia și reprezintă soldul final al contului de profit și pierdere distinct, pentru activitatea de asigurare a plății drepturilor participanților și ale beneficiarilor Fondului de garantare și, respectiv, pentru activitatea proprie legată de administrarea și funcționarea sa.

(5) În cadrul situațiilor financiare anuale, profitul sau pierderea se evidențiază la nivelul Fondului de garantare ca persoană juridică de drept public, prin însumarea valorii corespunzătoare celor două activități.

Art. 376. - (1) În contabilitatea Fondului de garantare, repartizarea profitului se înregistrează în contabilitate pe destinații, după aprobarea situațiilor financiare anuale de către Consiliul A.S.F. Repartizarea profitului se efectuează în conformitate cu prevederile legale în vigoare.

(2) Profitul contabil se preia la începutul exercițiului financiar următor celui pentru care se întocmesc situațiile financiare anuale în contul 117 "Rezultatul reportat", de unde urmează a fi repartizat pe destinații aprobate de Consiliul A.S.F., la propunerea Consiliului de administrație al Fondului de garantare, cu respectarea prevederilor legale.

(3) Profitul se reportează în exercițiul financiar următor distinct, pentru activitatea de asigurare a plății drepturilor participanților și ale beneficiarilor Fondului de garantare și, respectiv, pentru activitatea proprie legată de administrarea și funcționarea sa.

Art. 377. - În contabilitatea Fondului de garantare, pierderea contabilă reportată se acoperă din profitul exercițiului financiar curent, după aprobarea situațiilor financiare anuale conform legii și cel reportat aferent exercițiilor financiare precedente și din rezerve, potrivit hotărârii Consiliului A.S.F., la propunerea Consiliului de administrație al Fondului de garantare, cu respectarea prevederilor legale.

SECȚIUNEA a 13-a

Prezentarea contului de profit și pierdere

Art. 378. - Formatul contului de profit și pierdere pentru fondurile de pensii private este următorul:

CONTUL DE PROFIT ȘI PIERDERE

A. VENITURI DIN ACTIVITATEA CURENTĂ

1. Venituri din imobilizări financiare
2. Venituri din investiții financiare pe termen scurt
3. Venituri din creanțe imobilizate
4. Venituri din investiții financiare cedate
5. Venituri din dobânzi
6. Alte venituri financiare, inclusiv din diferențe de curs valutar
7. Alte venituri din activitatea curentă

B. CHELTUIELI DIN ACTIVITATEA CURENTĂ

1. Cheltuieli privind investițiile financiare cedate
2. Cheltuieli privind dobânzile
3. Alte cheltuieli financiare, inclusiv din diferențe de curs valutar
4. Cheltuieli privind comisioanele, onorariile și cotizațiile
5. Cheltuieli cu serviciile bancare și asimilate
6. Cheltuieli privind alte servicii executate de terți
7. Cheltuieli cu taxe și vărsăminte asimilate
8. Alte cheltuieli din activitatea curentă

C. PROFITUL SAU PIERDEREA DIN ACTIVITATEA CURENTĂ

D. VENITURI DIN ACTIVITATEA EXTRAORDINARĂ

E. CHELTUIELI DIN ACTIVITATEA EXTRAORDINARĂ

F. PROFITUL SAU PIERDEREA DIN ACTIVITATEA EXTRAORDINARĂ

G. TOTAL VENITURI

H. TOTAL CHELTUIELI

I. PROFITUL SAU PIERDEREA EXERCITIULUI FINANCIAR

Art. 379. - Formatul contului de profit și pierdere întocmit de administratori este următorul:

CONTUL DE PROFIT ȘI PIERDERE

VENITURI DIN EXPLOATARE

1. Cifra de afaceri netă

a) Venituri din activitatea de exploatare

b) Venituri din subvenții de exploatare aferente cifrei de afaceri nete

2. Veniturile producției imobilizate

3. Alte venituri din exploatare

CHELTUIELI DIN EXPLOATARE

4. Cheltuieli cu materialele și alte cheltuieli externe

a) Cheltuieli cu materiale consumabile

b) Alte cheltuieli cu materialele

c) Cheltuieli efectuate de administrator în numele fondului de pensii

d) Alte cheltuieli externe

5. Cheltuieli cu personalul

a) Salarii

b) Cheltuieli cu asigurările și protecția socială

6. Ajustări

a) Ajustări de valoare privind imobilizările corporale și imobilizările necorporale

b) Ajustări de valoare privind activele circulante

7. Alte cheltuieli de exploatare

a) Cheltuieli privind prestațiile externe

b) Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate

c) Cheltuieli cu despăgubiri, donații și activele cedate

8. Ajustări privind provizioanele

PROFITUL SAU PIERDEREA DIN ACTIVITATEA DE EXPLOATARE

VENITURI FINANCIARE

9. Venituri din interese de participare

10. Venituri din alte investiții și împrumuturi care fac parte din activele imobilizate

11. Alte dobânzi de încasat și venituri similare

12. Alte venituri financiare

CHELTUIELI FINANCIARE

13. Ajustarea valorilor imobilizărilor financiare și a investițiilor financiare deținute ca active circulante

14. Dobânzi de plătit și alte cheltuieli similare (cu indicarea distinctă a celor obținute de la entitățile afiliate)

15. Alte cheltuieli financiare

PROFITUL SAU PIERDEREA FINANCIARĂ

PROFITUL SAU PIERDEREA DIN ACTIVITATEA CURENTĂ

16. VENITURI EXTRAORDINARE

17. CHELTUIELI EXTRAORDINARE

18. PROFITUL SAU PIERDEREA DIN ACTIVITATEA EXTRAORDINARĂ

19. Impozitul pe profit

20. PROFITUL SAU PIERDEREA EXERCITIULUI FINANCIAR

Art. 380. - Formatul contului de profit și pierdere întocmit de brokerii de pensii private este următorul:

CONTUL DE PROFIT ȘI PIERDERE

VENITURI DIN EXPLOATARE

1. Cifra de afaceri netă

a) Venituri din activitatea de exploatare

b) Venituri din subvenții de exploatare aferente cifrei de afaceri nete

2. Veniturile producției imobilizate

3. Alte venituri din exploatare

CHELTUIELI DIN EXPLOATARE

4. Cheltuieli cu materialele și alte cheltuieli externe

a) Cheltuieli cu materiale consumabile

b) Alte cheltuieli cu materialele

c) Alte cheltuieli externe

5. Cheltuieli cu personalul

a) Salarii

b) Cheltuieli cu asigurările și protecția socială

6. Ajustări

a) Ajustări de valoare privind imobilizările corporale și imobilizările necorporale

b) Ajustări de valoare privind activele circulante

7. Alte cheltuieli de exploatare

- a) Cheltuieli privind prestațiile externe
- b) Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate
- c) Cheltuieli cu despăgubiri, donații și activele cedate

8. Ajustări privind provizioanele

PROFITUL SAU PIERDEREA DIN ACTIVITATEA DE EXPLOATARE

VENITURI FINANCIARE

9. Venituri din interese de participare

10. Venituri din alte investiții și împrumuturi care fac parte din activele imobilizate

11. Alte dobânzi de încasat și venituri similare (cu indicarea distinctă a celor obținute de la entitățile afiliate)

12. Alte venituri financiare

CHELTUIELI FINANCIARE

13. Ajustarea valorilor imobilizărilor financiare și a investițiilor financiare deținute ca active circulante

14. Dobânzi de plătit și alte cheltuieli similare

15. Alte cheltuieli financiare

PROFITUL SAU PIERDEREA FINANCIARĂ

PROFITUL SAU PIERDEREA DIN ACTIVITATEA CURENTĂ

16. VENITURI EXTRAORDINARE

17. CHELTUIELI EXTRAORDINARE

18. PROFITUL SAU PIERDEREA DIN ACTIVITATEA EXTRAORDINARĂ

19. Impozitul pe profit

20. PROFITUL SAU PIERDEREA EXERCITIULUI FINANCIAR

Art. 381. - Formatul contului de profit și pierdere întocmit de Fondul de garantare este următorul:

CONTUL DE PROFIT ȘI PIERDERE

A. VENITURI DIN ACTIVITATEA CURENTĂ

- 1. Venituri din comisioane specifice Fondului de garantare
- 2. Venituri din imobilizări financiare
- 3. Venituri din investiții pe termen scurt
- 4. Venituri din creanțe imobilizate
- 5. Venituri din investiții financiare cedate
- 6. Venituri din diferențe de curs valutar
- 7. Venituri din dobânzi

- 8. Alte venituri din activitatea curentă
- B. CHELTUIELI DIN ACTIVITATEA CURENTĂ**
- 1. Cheltuieli privind investiții financiare cedate
- 2. Cheltuieli din diferențe de curs valutar
- 3. Cheltuieli privind dobânzile
- 4. Ajustări de valoare privind imobilizările financiare și investițiile pe termen scurt
- 5. Alte cheltuieli din activitatea curentă
- 5.1. Cheltuieli cu materialele consumabile, materialele de natura obiectelor de inventar, materiale nestocate, energie, apă și alte cheltuieli similare
- 5.2. Cheltuieli cu personalul
 - a) Salarii
 - b) Cheltuieli cu asigurările și protecția socială
- 5.3. Alte cheltuieli de exploatare
- 5.3.1. Ajustări de valoare
 - a) Ajustări de valoare privind imobilizările corporale și imobilizările necorporale
 - b) Ajustări de valoare privind activele circulante
- 5.3.2. Cheltuieli de exploatare privind provizioanele
- 5.3.3. Cheltuieli privind prestațiile externe
- 5.3.4. Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate
- 5.3.5. Alte cheltuieli de exploatare
- 5.3.6. Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți
- 6. Alte cheltuieli din pierderi din creanțe, precum și alte cheltuieli financiare
- C. REZULTATUL DIN ACTIVITATEA CURENTĂ**
- D. VENITURI PRIVIND EVENIMENTE EXTRAORDINARE**
- E. CHELTUIELI PRIVIND EVENIMENTE EXTRAORDINARE**
- F. REZULTATUL DIN ACTIVITATEA EXTRAORDINARĂ**
- G. TOTAL VENITURI**
- H. TOTAL CHELTUIELI**
- I. REZULTATUL EXERCIȚIULUI FINANCIAR**

SECȚIUNEA a 14-a

Dispoziții speciale cu privire la contul de profit și pierdere

Art. 382. - (1) Contul de profit și pierdere cuprinde: cifra de afaceri netă, veniturile și cheltuielile exercițiului, grupate după natura lor, precum și rezultatul exercițiului (profit sau pierdere).

(2) Atunci când, în baza unor prevederi legale exprese, în conturile de venituri au fost cuprinse sume reprezentând diverse impozite și taxe reflectate concomitent în conturi de cheltuieli, cu ocazia întocmirii contului de profit și pierdere, la cifra de afaceri netă se vor înscrie sumele reprezentând veniturile menționate, corectate cu cheltuielile corespunzătoare acelor impozite.

Art. 383. - Cifra de afaceri netă a fondurilor de pensii private cuprinde veniturile din activitatea curentă.

Art. 384. - (1) Cifra de afaceri netă a administratorilor fondurilor de pensii private cuprinde venituri din activitatea de exploatare și venituri din subvenții de exploatare aferente cifrei de afaceri nete.

(2) Cifra de afaceri netă a brokerilor de pensii private cuprinde venituri din activitatea de exploatare și venituri din subvenții de exploatare aferente cifrei de afaceri nete.

Art. 385. - Cifra de afaceri netă a fondului de garantare cuprinde veniturile din activitatea curentă.

Art. 386. - Conturile sintetice de venituri și de cheltuieli se pot dezvolta pe conturi analitice, în funcție de necesitățile impuse de anumite reglementări sau potrivit necesităților proprii ale entității.

SUBSECȚIUNEA 14.1

Venituri

Art. 387. - (1) În categoria veniturilor se includ atât sumele sau valorile încasate sau de încasat în nume propriu din activități curente, cât și câștigurile din orice alte surse.

(2) Activitățile curente sunt orice activități desfășurate de o entitate, ca parte integrantă a obiectului său de activitate, precum și activitățile conexe acestora.

(3) Veniturile din activități curente se pot regăsi sub diferite denumiri, cum ar fi: vânzări, prestări de servicii, comisioane, redevențe, chirii, subvenții, dobânzi, dividende.

(4) Câștigurile reprezintă creșteri ale beneficiilor economice care pot apărea sau nu ca rezultat din activitatea curentă, dar nu diferă ca natură de veniturile din această activitate. În contul de profit și pierdere, câștigurile sunt prezentate, de regulă, la valoarea netă, exclusiv cheltuielile aferente, la elementul "Alte venituri din exploatare".

Art. 388. - Sumele colectate de o entitate în numele unor terțe părți, inclusiv în cazul contractelor de agent, comision sau mandat comercial încheiate potrivit legii, nu reprezintă venit din activitatea curentă, chiar dacă din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată persoanele care acționează în nume propriu sunt considerate cumpărători revânzători. În această situație, veniturile din activitatea curentă sunt reprezentate de comisioanele cuvenite.

Art. 389. - Suma veniturilor rezultate dintr-o tranzacție este determinată, de obicei, printr-un acord între vânzătorul și cumpărătorul/utilizatorul activului, ținând cont de suma oricăror reduceri comerciale.

Art. 390. - În contabilitatea fondurilor de pensii administrate privat, veniturile din activitatea curentă cuprind: venituri din imobilizări financiare, venituri din investiții financiare pe termen scurt, venituri din creanțe imobilizate, venituri din investiții financiare cedate, venituri din dobânzi, venituri din diferențe de curs valutar, drepturile convenite în calitate de beneficiar și nerevendicate în termenul general de prescripție și dobânzile și penalitățile de întârziere aferente contribuțiilor nevirate în termen, alte venituri din activitatea curentă.

Art. 391. - În contabilitatea fondurilor de pensii private facultative, veniturile din activitatea curentă cuprind: venituri din imobilizări financiare, venituri din investiții financiare pe termen scurt, venituri din creanțe imobilizate, venituri din investiții financiare cedate, venituri din dobânzi, venituri din diferențe de curs valutar, drepturile convenite în calitate de beneficiar și nerevendicate în termenul general de prescripție și dobânzile și penalitățile de întârziere aferente contribuțiilor nevirate în termen, alte venituri din activitatea curentă.

Art. 392. - (1) În contabilitatea administratorilor fondurilor de pensii private, veniturile se clasifică în:

a) venituri de exploatare, care cuprind:

- (i) venituri din comisionul de administrare din activul net al fondului de pensii facultative, stabilit prin prospectul schemei de pensii private;
- (ii) venituri din comisionul de administrare din contribuțiile fondului de pensii facultative, conform prospectului schemei de pensii private;
- (iii) venituri din producția de imobilizări, reprezentând costul lucrărilor efectuate de entitate pentru ea însăși, care se înregistrează ca imobilizări corporale și necorporale;
- (iv) venituri din subvenții de exploatare, reprezentând subvențiile pentru acoperirea diferențelor de preț și pentru acoperirea pierderilor, precum și alte subvenții de care beneficiază entitatea;
- (v) alte venituri din exploatarea curentă, cuprinzând veniturile din creanțe recuperate, penalități contractuale, datorii prescrise, scutite sau anulate potrivit legii, precum și alte venituri din exploatare;

b) venituri financiare, care cuprind:

- (i) venituri din imobilizări financiare;
- (ii) venituri din investiții pe termen scurt;
- (iii) venituri din creanțe imobilizate;
- (iv) venituri din investiții financiare cedate;
- (v) venituri din diferențe de curs valutar;
- (vi) venituri din dobânzi;
- (vii) venituri din sconturi primite în urma unor reduceri financiare;
- (viii) alte venituri financiare.

(2) Contabilitatea veniturilor administratorului care desfășoară atât activitatea de administrare a fondului de pensii administrate privat, cât și activitatea de administrare a fondurilor de pensii facultative este organizată și ținută separat pentru fiecare segment de activitate, cu ajutorul conturilor contabile analitice.

Art. 393. - În contabilitatea brokerilor de pensii private, veniturile se clasifică în:

a) venituri de exploatare, care cuprind:

(i) venituri din activitatea de marketing;

(ii) venituri din producția de imobilizări, reprezentând costul lucrărilor efectuate de entitate pentru ea însăși, care se înregistrează ca imobilizări corporale și necorporale;

(iii) venituri din subvenții de exploatare, reprezentând subvențiile pentru acoperirea diferențelor de preț și pentru acoperirea pierderilor, precum și alte subvenții de care beneficiază entitatea;

(iv) alte venituri din exploatarea curentă, cuprinzând veniturile din creanțe recuperate, penalități contractuale, datorii prescrise, scutite sau anulate potrivit legii, precum și alte venituri din exploatare;

b) venituri financiare, care cuprind:

(i) venituri din imobilizări financiare;

(ii) venituri din investiții pe termen scurt;

(iii) venituri din creanțe imobilizate;

(iv) venituri din investiții financiare cedate;

(v) venituri din diferențe de curs valutar;

(vi) venituri din dobânzi;

(vii) venituri din sconturi primite în urma unor reduceri financiare;

(viii) alte venituri financiare.

Art. 394. - **(1)** În contabilitatea fondului de garantare, veniturile se evidențiază distinct, pentru activitatea de asigurare a plății drepturilor participanților și ale beneficiarilor sistemului de pensii private și, respectiv, pentru activitatea proprie legată de administrarea și funcționarea sa.

(2) Pentru Fondul de garantare, veniturile din activitatea curentă cuprind: venituri din comisioane specifice Fondului de garantare, venituri din imobilizări financiare, venituri din investiții pe termen scurt, venituri din creanțe imobilizate, venituri din investiții financiare cedate, venituri din diferențe de curs valutar, venituri din dobânzi, alte venituri din activitatea curentă.

Art. 395. - Sumele care au fost reflectate în contul 106 "Rezerve", reprezentând diferența dintre valoarea acțiunilor dobândite și valoarea neamortizată a imobilizărilor care au constituit obiectul participării în natură la capitalul entităților la care se dețin respectivele titluri se reiau la venituri (contul 768 "Alte venituri financiare") la data scoaterii din evidență a respectivelor titluri.

SUBSECȚIUNEA 14.2

Cheltuieli

Art. 396. - **(1)** Cheltuielile entității reprezintă valorile plătite sau de plătit pentru:

a) consumuri de stocuri și servicii prestate, de care beneficiază entitatea;

- b) cheltuieli cu personalul;
- c) executarea unor obligații legale sau contractuale etc.

(2) Pierderile reprezintă reduceri ale beneficiilor economice și pot rezulta sau nu ca urmare a desfășurării activității curente a entității. Acestea nu diferă ca natură de alte tipuri de cheltuieli.

(3) În cadrul cheltuielilor exercițiului financiar se cuprind, de asemenea, provizioanele, amortizările și ajustările pentru depreciere sau pierdere de valoare reflectate, după caz.

Art. 397. - În contabilitatea fondurilor de pensii administrate privat, cheltuielile din activitatea curentă cuprind:

- a) cheltuielile privind comisionul de administrare din activul net al fondului de pensii administrat privat, stabilit prin prospectul schemei de pensii private;
- b) cheltuielile privind activitatea de audit financiar a fondului de pensii, precum onorariile de audit;
- c) cheltuieli financiare, precum: pierderi din creanțe legate de participații; cheltuieli privind investițiile financiare cedate; diferențele nefavorabile de curs valutar; dobânzile privind exercițiul financiar în curs; pierderi din creanțe de natură financiară; comisioane bancare și altele.

Art. 398. - În contabilitatea fondurilor de pensii private facultative, cheltuielile din activitatea curentă cuprind:

- a) cheltuielile privind comisionul de administrare din activul net al fondului de pensii facultative, stabilit prin prospectul schemei de pensii private;
- b) cheltuielile privind activitatea de audit financiar a fondului de pensii facultative (onorarii de audit);
- c) cheltuielile privind comisionul de depozitare;
- d) cheltuielile privind comisionul de custodie;
- e) cheltuielile privind comisionul de tranzacționare;
- f) cheltuieli financiare, precum: pierderi din creanțe legate de participații; cheltuieli privind investițiile financiare cedate; diferențele nefavorabile de curs valutar; dobânzile privind exercițiul financiar în curs; pierderi din creanțe de natură financiară; comisioane bancare și altele.

Art. 399. - (1) În contabilitatea administratorilor fondurilor de pensii private, cheltuielile se clasifică în:

- a) cheltuieli de exploatare, care cuprind:
 - (i) cheltuieli privind activitatea de administrare a fondului de pensii suportate de administrator, conform reglementărilor aplicabile;
 - (ii) cheltuieli cu materialele consumabile; costul de achiziție al obiectelor de inventar consumate; costul de achiziție al materialelor nestocate, trecute direct asupra cheltuielilor; contravaloarea energiei și apei consumate;
 - (iii) cheltuieli cu serviciile executate de terți, locații de gestiune și chirii; prime de asigurare; studii și cercetări; cheltuieli cu alte servicii executate de terți (colaboratori); comisioane și onorarii; cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate; transportul de personal; deplasări, detașări și transferări; cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații, servicii bancare și altele;
 - (iv) cheltuieli cu personalul (salariile, asigurările și protecția socială și alte cheltuieli cu personalul, suportate de entitate);

(v) alte cheltuieli de exploatare (pierderi din creanțe și debitori diverși; despăgubiri, amenzi și penalități; donații, sponsorizări și alte cheltuieli similare; cheltuieli privind activele cedate și alte operații de capital; creanțe prescrise potrivit legii etc.); și

b) cheltuieli financiare, care cuprind:

(i) pierderi din creanțe legate de participații;

(ii) cheltuieli privind investițiile financiare cedate;

(iii) diferențele nefavorabile de curs valutar;

(iv) dobânzile privind exercițiul financiar în curs;

(v) pierderi din creanțe de natură financiară și altele.

(2) Cheltuielile cu provizioanele tehnice corespunzător obligațiilor financiare rezultate din prospectele schemelor de pensii private administrate și cheltuielile cu alte provizioane, amortizările și ajustările pentru depreciere sau pierdere de valoare, precum și cheltuielile cu impozitul pe profit și alte impozite, calculate potrivit legii, se evidențiază distinct, în funcție de natura lor.

(3) Contabilitatea cheltuielilor administratorului care desfășoară atât activitatea de administrare a fondului de pensii administrate privat, cât și activitatea de administrare a fondurilor de pensii facultative este organizată și ținută separat pentru fiecare segment de activitate, cu ajutorul conturilor contabile analitice.

Art. 400. - În contabilitatea brokerilor de pensii private, cheltuielile cuprind:

a) cheltuieli de exploatare, care cuprind:

(i) cheltuieli cu materialele consumabile; costul de achiziție al obiectelor de inventar consumate; costul de achiziție al materialelor nestocate, trecute direct asupra cheltuielilor; contravaloarea energiei și apei consumate;

(ii) cheltuieli cu serviciile executate de terți, locații de gestiune și chirii; prime de asigurare; studii și cercetări; cheltuieli cu alte servicii executate de terți (colaboratori); comisioane și onorarii; cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate; transportul de personal; deplasări, detașări și transferări; cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații, servicii bancare și altele;

(iii) cheltuieli cu personalul (salariile, asigurările și protecția socială și alte cheltuieli cu personalul, suportate de entitate);

(iv) alte cheltuieli de exploatare (pierderi din creanțe și debitori diverși; despăgubiri, amenzi și penalități; donații, sponsorizări și alte cheltuieli similare; cheltuieli privind activele cedate și alte operații de capital; creanțe prescrise potrivit legii etc.); și

b) cheltuieli financiare, care cuprind:

(i) pierderi din creanțe legate de participații;

(ii) cheltuieli privind investițiile financiare cedate;

(iii) diferențele nefavorabile de curs valutar;

(iv) dobânzile privind exercițiul financiar în curs;

(v) pierderi din creanțe de natură financiară și altele.

Art. 401. - **(1)** În contabilitatea Fondului de garantare, cheltuielile se evidențiază distinct, pentru activitatea de asigurare a plății drepturilor participanților și ale beneficiarilor sistemului de pensii private și, respectiv, pentru activitatea proprie legată de administrarea și funcționarea sa.

(2) Pentru Fondul de garantare, cheltuielile din activitatea curentă cuprind: cheltuieli privind investiții financiare cedate, cheltuieli din diferențe de curs valutar, cheltuieli privind dobânzile, ajustări de valoare privind imobilizările financiare și investițiile pe termen scurt, alte cheltuieli din activitatea curentă, alte cheltuieli din pierderi din creanțe, precum și alte cheltuieli financiare.

CAPITOLUL V

Situația fluxurilor de trezorerie și situația modificărilor capitalului propriu

SECȚIUNEA 1

Situația fluxurilor de trezorerie

SUBSECȚIUNEA 1.1

Prevederi generale

Art. 402. - Situația fluxurilor de trezorerie, prezentată ca o componentă separată a situațiilor financiare anuale, se întocmește potrivit prevederilor prezentei norme.

Art. 403. - (1) Entitățile prevăzute la art. 2 sunt obligate să întocmească situația fluxurilor de trezorerie.

(2) Entitățile prevăzute la art. 2 întocmesc situația fluxurilor de trezorerie și o prezintă drept parte integrantă a situațiilor lor financiare, pentru fiecare perioadă pentru care sunt prezentate situațiile financiare anuale.

(3) Situația fluxurilor de trezorerie trebuie să raporteze fluxurile de trezorerie din cursul perioadei, clasificate pe activități de exploatare, de investiții și de finanțare.

Art. 404. - (1) Fluxurile de trezorerie sunt intrările sau ieșirile de numerar și echivalente de numerar.

(2) Activitățile de exploatare sunt principalele activități producătoare de venit ale entității, precum și alte activități care nu sunt activități de investiții sau de finanțare.

(3) Activitățile de investiții constau în achiziționarea și cedarea de active imobilizate și de alte investiții care nu sunt incluse în echivalentele de numerar.

(4) Activitățile de finanțare sunt activități care au drept rezultat modificări ale dimensiunii și compoziției capitalurilor proprii și împrumuturilor entității, după caz.

Art. 405. - (1) O singură tranzacție poate include fluxuri de trezorerie care sunt clasificate diferit.

(2) Când rambursarea în numerar a unui împrumut include atât dobânda, cât și capitalul împrumutat, elementul de dobândă poate fi clasificat drept activitate de exploatare, iar elementul de capital, drept activitate de finanțare.

(3) Unele tranzacții, cum ar fi vânzarea unui element al unei instalații, pot genera un câștig sau o pierdere, recunoscut(ă) în rezultatul perioadei curente. Fluxurile de trezorerie aferente acestui tip de tranzacții sunt fluxuri de trezorerie provenite din activități de investiții.

(4) Constituie fluxuri de trezorerie din activități de exploatare plățile în numerar pentru producerea sau dobândirea de active deținute în vederea închirierii către alții, precum și încasările de numerar din închirierea și vânzarea ulterioară a acestor active.

SUBSECȚIUNEA 1.2

Activități de exploatare

Art. 406. - (1) Fluxurile de trezorerie provenite din activități de exploatare sunt derivate din principalele activități producătoare de venit ale entității, rezultând în general din tranzacții și alte evenimente care intră în determinarea profitului sau a pierderii.

(2) Fluxurile prevăzute la alin. (1) sunt, cel puțin, următoarele:

- a) încasările în numerar din vânzarea de bunuri și prestarea de servicii;
- b) încasările în numerar provenite din redevențe, onorarii, comisioane și alte venituri;
- c) plățile în numerar efectuate către furnizorii de bunuri și prestatorii de servicii;
- d) plățile în numerar efectuate către și în numele angajaților;
- e) plățile în numerar sau restituiri ale impozitelor pe profit, cu excepția cazului în care pot fi asociate în mod specific activităților de investiții și de finanțare.

SUBSECȚIUNEA 1.3

Activități de investiții

Art. 407. - Fluxurile de trezorerie provenite din activități de investiții sunt, cel puțin, următoarele:

- a) plățile în numerar pentru dobândirea de imobilizări corporale, necorporale și alte active imobilizate. Aceste plăți le includ și pe acelea care se referă la costurile de dezvoltare capitalizate și la construcția, în regie proprie, a imobilizărilor corporale;
- b) încasările în numerar din vânzarea de imobilizări corporale, necorporale și alte active imobilizate;
- c) plățile în numerar pentru dobândirea de instrumente de capitaluri proprii sau de datorie ale altor entități și de interese în asocierile în participație (altele decât plățile pentru instrumentele considerate a fi echivalente de numerar sau pentru cele deținute în vederea plasării sau tranzacționării);
- d) încasările în numerar din vânzarea de instrumente de capitaluri proprii sau de datorie ale altor entități și din vânzarea de interese în asocierile în participație (altele decât încasările pentru instrumentele considerate a fi echivalente de numerar și pentru cele păstrate în vederea plasării sau tranzacționării);
- e) avansurile în numerar și împrumuturile acordate altor părți;
- f) încasările în numerar din rambursarea avansurilor și împrumuturilor acordate altor părți.

SUBSECȚIUNEA 1.4

Activități de finanțare

Art. 408. - Fluxurile de trezorerie provenite din activități de finanțare sunt, cel puțin, următoarele:

- a) încasările în numerar provenite din emisiunea de acțiuni sau alte instrumente de capitaluri proprii;
- b) plățile în numerar efectuate către proprietari pentru a dobândi sau răscumpăra acțiunile entității;
- c) încasările în numerar provenite din emisiunea titlurilor de creanță, împrumuturilor, efectelor comerciale, obligațiunilor, ipotecilor și a altor împrumuturi pe termen scurt sau lung;
- d) rambursările în numerar ale sumelor împrumutate; și
- e) plățile în numerar efectuate de locatar pentru reducerea datoriei existente aferente unui contract de leasing financiar.

Art. 409. - (1) Câștigurile și pierderile nerealizate care provin din variația cursurilor de schimb valutar nu sunt fluxuri de trezorerie.

(2) Efectul variației cursului de schimb valutar asupra numerarului și echivalentelor de numerar deținute sau datorate în valută este raportat în situația fluxurilor de trezorerie pentru a reconcilia numerarul și echivalentele de numerar la începutul și la sfârșitul perioadei.

(3) Valoarea prevăzută la alin. (2) este prezentată separat de fluxurile de trezorerie provenite din activități de exploatare, de investiții și de finanțare și include, dacă este cazul, diferențele care ar fi apărut dacă respectivele fluxuri de trezorerie ar fi fost raportate la cursul de schimb de la sfârșitul perioadei.

Art. 410. - (1) Valoarea totală a dobânzii plătite de-a lungul unei perioade este prezentată în situația fluxurilor de trezorerie indiferent dacă a fost recunoscută drept cheltuială în profit sau pierdere sau dacă a fost capitalizată.

(2) Atât dobânda plătită, cât și dobânda și dividendele încasate pot fi clasificate drept fluxuri de trezorerie din exploatare, deoarece intră în determinarea profitului sau a pierderii. Alternativ, dobânda plătită și dobânda și dividendele încasate pot fi clasificate drept fluxuri de trezorerie din finanțare și, respectiv, din investiții, deoarece reprezintă costuri ale atragerii surselor de finanțare sau a rentabilității investițiilor.

(3) Dividendele plătite pot fi clasificate drept fluxuri de trezorerie din finanțare, deoarece reprezintă costuri ale atragerii surselor de finanțare. Alternativ, dividendele plătite pot fi clasificate drept componentă a fluxurilor de trezorerie din activități de exploatare, pentru a ajuta utilizatorii să determine capacitatea unei entități de a plăti dividende din fluxurile de trezorerie din exploatare.

Art. 411. - (1) Fluxurile de trezorerie agregate provenite din obținerea sau pierderea controlului asupra filialelor sau altor întreprinderi trebuie prezentate separat și clasificate drept activități de investiții.

(2) Fluxurile de trezorerie care rezultă din modificări ale participațiilor în capitalurile proprii dintr-o filială care nu conduc la pierderea controlului trebuie clasificate drept fluxuri de trezorerie provenite din activități de finanțare.

Art. 412. - (1) Fluxurile de trezorerie provenite din impozitele pe profit trebuie prezentate separat și trebuie clasificate drept fluxuri de trezorerie din activități de exploatare, cu excepția situației în care pot fi identificate în mod specific cu activitățile de finanțare și de investiții.

(2) Impozitele pe profit sunt generate în urma tranzacțiilor care dau naștere unor fluxuri de trezorerie clasificate într-o situație a fluxurilor de trezorerie drept activități de exploatare, de investiții și de finanțare.

(3) Impozitele plătite sunt clasificate, de regulă, drept fluxuri de trezorerie din activități de exploatare.

(4) Prin excepție de la alin. (3), atunci când sunt posibile identificarea fluxului de trezorerie din impozite și alocarea lui unei tranzacții individuale care generează fluxuri de trezorerie clasificate drept activități de investiții sau de finanțare, fluxul de trezorerie din impozite va fi clasificat în mod corespunzător drept activitate de investiții sau de finanțare.

(5) Atunci când fluxurile de trezorerie din impozite sunt alocate mai multor clase de activități, se prezintă valoarea totală a impozitelor plătite.

Art. 413. - O entitate trebuie să prezinte componentele de numerar și echivalente de numerar și trebuie să prezinte o reconciliere a valorilor din situația fluxurilor sale de trezorerie cu elementele echivalente raportate în situația poziției financiare.

SECȚIUNEA a 2-a

Situația modificărilor capitalului propriu

Art. 414. - Situația modificărilor capitalului propriu, prezentată ca o componentă separată a situațiilor financiare anuale, trebuie să evidențieze:

a) profitul net sau pierderea netă a perioadei;

b) efectul cumulativ al modificărilor politicilor contabile și corecția erorilor fundamentale.

Art. 415. - Entitățile prevăzute la art. 2 trebuie să întocmească situația modificărilor capitalului propriu ca parte integrantă a situațiilor lor financiare, pentru fiecare perioadă pentru care sunt prezentate situațiile financiare anuale.

Art. 416. - (1) Modificările capitalurilor proprii ale unei entități între începutul și finalul perioadei de raportare reflectă creșterea sau reducerea activului net în cursul perioadei.

(2) Cu excepția modificărilor rezultate din tranzacțiile cu proprietarii care acționează în calitatea lor de proprietari, modificarea globală a capitalurilor proprii în timpul unei perioade reprezintă, în general, valoarea totală a veniturilor și cheltuielilor, inclusiv câștigurile și pierderile, generate de activitățile entității pe parcursul acelei perioade.

(3) În categoria modificărilor rezultate din tranzacțiile cu proprietarii care acționează în calitatea lor de proprietari se regăsesc contribuțiile la capitalul propriu, răscumpărarea propriilor instrumente de capitaluri proprii ale entității și dividendele.

(4) Ajustarea reprezentând corectarea pe seama rezultatului reportat de erori contabile se prezintă distinct în situația modificărilor capitalului propriu.

CAPITOLUL VI

Note explicative la situațiile financiare anuale

SECȚIUNEA 1

Dispoziții generale privind notele explicative la situațiile financiare anuale

Art. 417. - Notele explicative la situațiile financiare anuale trebuie:

a) să prezinte informații despre reglementările contabile care au stat la baza întocmirii situațiilor financiare anuale și despre politicile contabile folosite;

b) să ofere informații suplimentare care nu sunt prezentate în bilanț, contul de profit și pierdere și, după caz, în situația modificărilor capitalurilor proprii și/sau situația fluxurilor de numerar, dar sunt relevante pentru înțelegerea oricăroră dintre acestea.

c) să conțină mențiuni dacă situațiile financiare anuale au fost întocmite în conformitate cu Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și cu prevederile prezentei norme.

Art. 418. - Următoarele informații trebuie prezentate cu claritate și repetate ori de cât ori este necesar pentru buna lor înțelegere:

a) denumirea entității care face raportarea;

b) faptul că situațiile financiare anuale sunt proprii acesteia și nu grupului;

c) data la care s-au încheiat sau perioada la care se referă situațiile financiare anuale;

d) moneda în care sunt întocmite situațiile financiare anuale, cum ar fi lei;

e) exprimarea cifrelor incluse în raportare.

Art. 419. - **(1)** Notele explicative la bilanț și la contul de profit și pierdere, prezentate în conformitate cu prezentul capitol, respectă ordinea în care sunt prezentate elementele în bilanț și în contul de profit și pierdere.

(2) Notele explicative se prezintă sistematic.

(3) Pentru fiecare element semnificativ din situațiile financiare anuale trebuie să existe informații aferente în notele explicative.

SECȚIUNEA a 2-a

Conținutul notelor explicative la situațiile financiare anuale

Art. 420. - În notele explicative la situațiile financiare anuale ale entităților prevăzute la art. 2, în plus față de informațiile cerute conform altor dispoziții ale prezentei norme, se prezintă următoarele:

a) politicile contabile adoptate, inclusiv:

(i) bazele de evaluare aplicate diferitelor elemente;

(ii) conformitatea politicilor contabile adoptate cu principiile contabile prevăzute de prezenta normă;

(iii) orice modificări semnificative ale politicilor contabile adoptate;

b) atunci când instrumentele financiare sunt evaluate la valoarea justă:

(i) ipotezele semnificative care stau la baza modelelor și tehnicilor de evaluare, dacă valorile juste au fost determinate în conformitate cu prevederile art. 116 alin. (1) lit. b);

(ii) pentru fiecare categorie de instrumente financiare, valoarea justă, modificările de valoare incluse direct în contul de profit și pierdere, precum și modificările incluse direct în capitalurile proprii;

(iii) pentru fiecare clasă de instrumente financiare derivate, informații despre aria și natura instrumentelor, inclusiv termenii și condițiile semnificative care pot afecta valoarea, calendarul și certitudinea fluxurilor viitoare de numerar; și

(iv) un tabel care să prezinte mișcările recunoscute direct în capitalurile proprii, în cursul exercițiului financiar;

c) valoarea totală a oricăror angajamente financiare, garanții sau active și datorii contingente neincluse în bilanț, indicând natura și forma oricărei garanții reale care a fost acordată separat de acestea;

d) orice angajamente privind pensiile și entitățile afiliate sau asociate sunt prezentate separat;

e) cuantumul și natura elementelor individuale de venituri sau de cheltuieli care au o mărime sau o incidență excepțională;

f) sumele datorate de entitate care devin exigibile după o perioadă mai mare de cinci ani, precum și valoarea totală a datoriilor entității acoperite cu garanții reale depuse de aceasta, cu indicarea naturii și formei garanțiilor.

Art. 421. - (1) În notele explicative la situațiile financiare anuale ale entităților prevăzute la art. 2 lit. b), c) și d), în plus față de informațiile prevăzute de art. 420, se prezintă următoarele:

a) dacă imobilizările corporale sunt evaluate la valori reevaluate, mențiuni conținute într-un tabel din care să reiasă următoarele:

(i) mișcările rezervei din reevaluare în cursul exercițiului financiar, cu o explicație a tratamentului fiscal al elementelor pe care le conține; și

(ii) valoarea contabilă care ar fi fost recunoscută în bilanț dacă imobilizările corporale nu ar fi fost reevaluate;

b) suma avansurilor și creditelor acordate membrilor organelor de administrație, de conducere și de supraveghere, cu indicarea ratelor dobânzii, a principalelor condiții și a oricăror sume restituite, amortizate sau la care s-a renunțat, precum și a angajamentelor asumate în numele acestora sub forma garanțiilor de orice fel, cu indicarea totalului pe fiecare categorie;

c) numărul mediu de angajați în cursul exercițiului financiar.

(2) În plus față de informațiile prevăzute de alin. (1), entitățile prevăzute la art. 2 lit. b) prezintă valoarea totală a provizioanelor tehnice corespunzător obligațiilor financiare rezultate din prospectele schemelor de pensii private.

SECȚIUNEA a 3-a

Prezentarea de informații suplimentare

Art. 422. - (1) Entitățile mijlocii și mari din categoria celor prevăzute la art. 2 lit. b) și c), care preiau creanțe potrivit art. 272 alin. (1), prezintă în notele explicative la situațiile financiare informații aferente creanțelor preluate prin cesionare, astfel:

a) modificarea valorii creanțelor evidențiate în conturi bilanțiere, respectiv în contul 461 "Debitori diverși", după cum urmează:

Situația creanțelor preluate prin cesionare, la cost de achiziție, la data de

- lei -

Creanțe	Sold creanțe la începutul exercițiului financiar	Creanțe preluate în cursul exercițiului financiar	Creanțe cedate terților în cursul exercițiului financiar	Creanțe încasate în cursul exercițiului financiar direct de la debitor, din care:		Creanțe trecute pe cheltuieli în cursul exercițiului financiar datorită imposibilității încasării	Sold creanțe la sfârșitul exercițiului financiar
				evidențiate anterior în conturi bilanțiere (contul 461 "Debitori diverși"/analitic distinct)	încasate pe seama conturilor de venituri (contul 758 "Alte venituri din exploatare"/analitic distinct)		
0	1	2	3	4	5	6	$7 = 1 + 2 - 3 - 4 - 6$

b) modificările valorii creanțelor evidențiate în conturi în afara bilanțului, prin contul 809 "Creanțe preluate prin cesionare", după cum urmează:

Situația creanțelor preluate prin cesionare, la valoare nominală, la data de

- lei -

Creanțe	Sold creanțe la începutul exercițiului financiar	Creanțe preluate în cursul exercițiului financiar	Creanțe scoase din evidența extracontabilă în cursul exercițiului financiar, din care:			Sold creanțe la sfârșitul exercițiului financiar
			scoase din evidența ca urmare	cedate terților în cursul exercițiului financiar	scoase din evidența datorită imposibilității încasării	

			a încasării direct de la debitor			
0	1	2	3	4	5	$6 = 1 + 2 - 3 - 4 - 5$

(2) Entitățile care preiau creanțe potrivit art. 272 alin. (5) 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 terților, trecute pe cheltuieli, precum și soldul creanțelor la sfârșitul exercițiului financiar.

Art. 423. - În notele explicative la situațiile financiare, entitățile mijlocii și mari, pe lângă informațiile cerute conform secțiunii 6.2. "Conținutul notelor explicative la situațiile financiare anuale" și oricăror altor dispoziții ale prezentelor reglementări, vor prezenta informații referitoare la următoarele:

a) pentru diversele elemente de imobilizări:

(i) prețul de achiziție sau, dacă a fost aplicată regula de evaluare alternativă, valoarea reevaluată la începutul și la închiderea exercițiului financiar;

(ii) creșterile, cedările și transferurile în cursul exercițiului financiar;

(iii) ajustările cumulate de valoare la începutul și la închiderea exercițiului financiar;

(iv) ajustările de valoare înregistrate în cursul exercițiului financiar;

(v) mișcările ajustărilor cumulate de valoare în privința creșterilor, cedărilor și transferurilor în cursul exercițiului financiar; și

(vi) dacă există dobândă capitalizată, suma capitalizată în cursul exercițiului 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:

(i) pentru fiecare clasă de instrumente financiare derivate:

1. valoarea justă a instrumentelor, dacă această valoare poate fi determinată prin una din metodele prevăzute la art. 116 alin. (1) lit. a); și

2. informații privind aria și natura instrumentelor;

(ii) pentru imobilizările financiare înregistrate la o valoare mai mare decât valoarea lor justă:

1. valoarea contabilă și valoarea justă a activelor individuale sau a grupărilor corespunzătoare ale acelor active individuale; și

2. 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 exercițiul 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 foștilor 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 exercițiului financiar, defalcat pe categorii, și, dacă acestea nu sunt prezentate separat în contul de profit și pierdere, cheltuielile cu personalul aferente exercițiului 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 exercițiului financiar și mișcările acestor solduri în cursul exercițiului 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 a rezervelor, precum și profitul sau pierderea entității respective pentru ultimul exercițiu 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 exercițiului financiar în limitele capitalului autorizat. Dacă societatea nu are capital autorizat, potrivit legii, se prezintă quantumul capitalului subscris. Dacă societatea are capital autorizat, potrivit legii, se prezintă quantumul acestuia, precum și quantumul 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 ori valori mobiliare sau drepturi similare, cu indicarea numărului acestora și a drepturilor pe care le conferă;

k) denumirea, sediul principal sau sediul social și forma juridică ale fiecăreia dintre entitățile la care entitatea raportoare este asociată cu răspundere nelimitată;

l) denumirea și sediul social ale entității care întocmește situațiile financiare anuale consolidate ale celui mai mare grup din care entitatea raportoare face parte în calitate de filială;

m) denumirea și sediul social ale entității care întocmește situațiile financiare anuale consolidate ale celui mai mic grup din care entitatea raportoare face parte în calitate de filială și care este inclus în grupul de entități menționat la lit. l);

n) locul de unde pot fi obținute copii ale situațiilor financiare anuale consolidate menționate la lit. l) și m), cu condiția ca acestea să fie disponibile;

- o) propunerea de distribuire a profitului sau de acoperire a pierderii ori, acolo unde este cazul, distribuirea profitului sau acoperirea pierderii;
- p) natura și scopul comercial ale angajamentelor entității care nu sunt incluse în bilanț, precum și impactul financiar al acelor angajamente asupra acesteia, cu condiția ca riscurile sau beneficiile care decurg din respectivele angajamente să fie semnificative și în măsura în care divulgarea acestor riscuri sau beneficii este necesară pentru evaluarea poziției financiare a entității;
- q) natura și efectele financiare ale evenimentelor semnificative care apar ulterior datei bilanțului și care nu sunt reflectate în contul de profit și pierdere sau în bilanț; și
- r) tranzacțiile încheiate de entitate cu părțile legate, inclusiv suma acestor tranzacții, natura relației cu părțile legate și alte informații referitoare la tranzacțiile care sunt necesare pentru înțelegerea poziției financiare a entității. Informațiile referitoare la tranzacții individuale pot fi agregate după natura lor, cu excepția cazului în care sunt necesare informații separate pentru înțelegerea efectelor tranzacțiilor cu partea legată asupra poziției financiare a entității.

Art. 424. - (1) În notele explicative la situațiile financiare, entitățile mijlocii și mari, pe lângă informațiile cerute conform art. 420-423 și oricăror altor dispoziții ale prezentei norme, vor prezenta informații referitoare la următoarele aspecte:

a) cifra de afaceri netă, defalcată pe segmente de activități și pe piețe geografice, în măsura în care aceste segmente și piețe diferă substanțial unele față de altele, ținând seama de modul de organizare a vânzării de produse și a furnizării de servicii; și

b) totalul onorariilor aferente exercițiului financiar percepute de fiecare auditor statutar sau firmă de audit pentru auditul statutar al situațiilor financiare anuale și totalul onorariilor percepute de fiecare auditor statutar sau firmă de audit pentru alte servicii de asigurare, pentru servicii de consultanță fiscală și pentru alte servicii decât cele de audit.

(2) Informațiile menționate la alin. (1) lit. a) pot fi omise, dacă prezentarea acestora ar aduce prejudicii grave entității. Orice astfel de omisiune este prezentată în notele explicative la situațiile financiare.

(3) Prevederile alin. (1) lit. b) nu se aplică situațiilor financiare anuale ale unei entități atunci când aceasta este inclusă în situațiile financiare anuale consolidate care trebuie întocmite potrivit secțiunii 8.2 "Obligația de a întocmi situații financiare anuale consolidate", cu condiția ca aceste informații să fie furnizate în notele explicative la situațiile financiare anuale consolidate.

(4) În cazul unui grup, informațiile menționate la alin. (1) lit. b) se prezintă nu numai în ceea ce privește auditorul grupului, dar și pentru fiecare auditor sau firmă de audit implicat(ă) în auditul grupului. Dacă un auditor sau o firmă de audit a auditat mai multe entități din grup, totalul onorariilor financiare percepute de fiecare auditor statutar sau firmă de audit se poate prezenta pe o bază agregată în notele explicative la situațiile financiare anuale consolidate.

CAPITOLUL VII

Raportul administratorilor

Art. 425. - (1) Consiliul de administrație/Consiliul de supraveghere elaborează pentru fiecare exercițiu financiar un raport, denumit în continuare raportul administratorilor, care conține o prezentare fidelă a dezvoltării și performanței activităților entității și a poziției sale, precum și o descriere a principalelor riscuri și incertitudini cu care aceasta se confruntă.

(2) Prezentarea menționată la alin. (1) este o analiză echilibrată și cuprinzătoare a dezvoltării și performanței activităților entității și a poziției sale, corelată cu dimensiunea și complexitatea activităților.

(3) Raportul administratorilor se aprobă de consiliul de administrație/consiliul de supraveghere și se semnează în numele acestuia de președintele consiliului.

Art. 426. - (1) În măsura în care este necesar pentru a înțelege dezvoltarea, performanța sau poziția entității, analiza cuprinde indicatori-cheie de performanță financiari și, atunci când este cazul, nefinanciari relevanți pentru activitățile specifice, inclusiv informații referitoare la aspecte de mediu și de personal. În prezentarea analizei, raportul administratorilor conține, atunci când este cazul, referiri și explicații suplimentare privind sumele raportate în situațiile financiare anuale.

(2) Raportul administratorilor oferă, de asemenea, informații despre:

- a)** dezvoltarea previzibilă a entității;
- b)** activitățile din domeniul cercetării și dezvoltării;
- c)** informații privind achizițiile propriilor acțiuni, și anume:
 - (i)** motivele achizițiilor efectuate în cursul exercițiului financiar;
 - (ii)** numărul și valoarea acțiunilor achiziționate și înstrăinate în cursul exercițiului financiar și proporția din capitalul subscris pe care acestea o reprezintă;
 - (iii)** în cazul achiziției și înstrăinării cu titlu oneros, contravaloarea acțiunilor;
 - (iv)** numărul și valoarea nominală a tuturor acțiunilor achiziționate și deținute de entitate și proporția din capitalul subscris pe care acestea o reprezintă;
- d)** existența de sucursale ale entității;
- e)** în ceea ce privește utilizarea de către entitate a instrumentelor financiare, dacă sunt semnificative pentru evaluarea activelor sale, a datoriilor, a poziției financiare și a profitului sau pierderii: obiectivele și politicile în materie de management al riscului financiar și expunerea entității la riscul de preț, riscul de credit, riscul de lichiditate și la riscul fluxului de numerar.

Art. 427. - În raportul administratorilor, pentru fondurile de pensii private se vor prezenta următoarele informații suplimentare cu privire la:

- a)** date privind identificarea fondului, respectiv a administratorului acestuia, a depozitarului și a auditorului acestuia;
- b)** analiza respectării regulilor de investire conținute în declarația privind politica de investiții, modificările survenite în timpul anului și motivele care au determinat eventualele modificări;
- c)** informații privind evoluția numărului de participanți la fondul de pensii;
- d)** managementul riscului investițional și metodele de evaluare a riscului;
- e)** managementul riscului operațional;

- f) conformitatea cu legislația și reglementările interne ale societății în efectuarea operațiunilor societății;
- g) informații cu privire la cheltuielile de administrare suportate de fond, detaliate pe fiecare componentă;
- h) informații cu privire la plățile de disponibilități bănești care s-au efectuat din fondul de pensii administrat privat, detaliate pe tipuri de plăți.

Art. 428. - În raportul administratorilor, pentru administratorii fondurilor de pensii private se vor prezenta următoarele informații suplimentare cu privire la:

- a) date privind identificarea administratorului, conducerea, organizarea și funcționarea acestuia, organigrama entității, cu specificarea numărului mediu de persoane alocate fiecărui departament;
- b) date privind identificarea fondului/fondurilor de pensii administrat/administrate, depozitarul și auditorul acestuia/acestora;
- c) activitatea și strategiile în domeniul marketingului pensiilor private;
- d) managementul riscului investițional și metodele de evaluare a riscului;
- e) managementul riscului operațional;
- f) conformitatea cu legislația și reglementările interne ale societății în efectuarea operațiunilor societății;
- g) informații cu privire la cheltuielile de administrare suportate de administrator și cheltuielile de administrare suportate de fond, detaliate pe fiecare componentă;
- h) analiza sesizărilor primite de la participanți, modul de soluționare a acestora și măsurile întreprinse;
- i) analiza desfășurării activității de audit intern și măsurile întreprinse.

Art. 429. - În raportul administratorilor, pentru brokerii de pensii private se vor prezenta următoarele informații suplimentare cu privire la:

- a) date privind identificarea brokerului de pensii, conducerea, organizarea și funcționarea acestuia, organigrama entității, cu specificarea numărului mediu de persoane alocate fiecărui departament;
- b) activitatea desfășurată și strategiile în domeniul marketingului pensiilor private;
- c) comisionul suportat de administratorul fondului de pensii private.

Art. 430. - În raportul administratorilor, pentru fondul de garantare se vor prezenta următoarele informații suplimentare cu privire la:

- a) constituirea, evidența și utilizarea resurselor:
 - (i) pentru plata compensației către participanții fondurilor de pensii facultative și constituirea, evidența și utilizarea resurselor pentru plata compensației către participanții fondurilor de pensii administrate privat;
 - (ii) pentru acoperirea cheltuielilor de administrare și funcționare a fondului de garantare;
- b) efectuarea investițiilor prevăzute în bugetul de venituri și cheltuieli aprobat, cu respectarea reglementărilor în vigoare și în limita plafoanelor aprobate;
- c) angajarea cheltuielilor legate de funcționarea fondului de garantare, în limita prevederilor bugetului de venituri și cheltuieli aprobat;
- d) contractele de servicii de asistență și de consultanță de specialitate cu persoane fizice și juridice române și străine;
- e) plasarea resurselor financiare ale fondului de garantare:
 - (i) destinate asigurării plății drepturilor participanților și ale beneficiarilor;

(ii) destinate acoperirii cheltuielilor legate de administrarea și funcționarea Fondului de garantare, în limitele prevăzute în bugetul de venituri și cheltuieli aprobat;

f) managementul riscului investițional și metodele de evaluare a riscului;

g) managementul riscului operațional;

h) conformitatea cu legislația și reglementările interne ale societății în efectuarea operațiunilor societății;

i) analiza desfășurării activității de audit intern și măsurile întreprinse.

CAPITOLUL VIII

Situații financiare anuale consolidate și rapoarte consolidate

SECȚIUNEA 1

Domeniul de aplicare a situațiilor financiare anuale consolidate și a rapoartelor consolidate

Art. 431. - (1) În aplicarea prezentului capitol, o societate-mamă și toate filialele sale sunt entități care trebuie consolidate, în cazul în care societatea-mamă este o entitate căreia i se aplică prevederile prezentei norme.

(2) Pentru fiecare grup de societăți trebuie identificate societatea-mamă, precum și data de la care aceasta dobândește controlul asupra filialelor.

SECȚIUNEA a 2-a

Obligația de a întocmi situații financiare anuale consolidate

Art. 432. - (1) Orice entitate trebuie să întocmească situații financiare anuale consolidate și un raport consolidat al administratorilor dacă entitatea respectivă (societatea-mamă) îndeplinește una dintre următoarele condiții:

a) deține majoritatea drepturilor de vot ale acționarilor sau asociaților într-o altă entitate, denumită în continuare filială;

b) este acționar sau asociat al unei filiale și are dreptul de a numi sau revoca majoritatea membrilor organelor de administrație, conducere sau de supraveghere ale acelei filiale;

c) este acționar sau asociat al unei filiale și are dreptul de a exercita o influență dominantă asupra acelei filiale, în temeiul unui contract încheiat cu entitatea în cauză sau al unei clauze din actul constitutiv sau statut, dacă legislația aplicabilă filialei permite astfel de contracte sau clauze;

d) este acționar sau asociat al unei entități și majoritatea membrilor organelor de administrație, conducere sau de supraveghere ale entității în cauză (filială) care au îndeplinit aceste funcții în cursul exercițiului financiar, în cursul exercițiului financiar precedent și până în momentul întocmirii situațiilor financiare anuale consolidate, au fost numiți doar ca rezultat al exercitării drepturilor sale de vot; sau

e) este acționar sau asociat al unei entități și deține singură controlul asupra majorității drepturilor de vot ale acționarilor sau asociațiilor acelei entități (filială), ca urmare a unui acord încheiat cu alți acționari sau asociați ai acelei filiale.

(2) Prevederile alin. (1) lit. d) nu se aplică dacă o parte terță deține drepturile menționate la alin. (1) lit. a), b) sau c) în ceea ce privește entitatea respectivă.

Art. 433. - În afara cazurilor menționate la art. 432, orice entitate trebuie să întocmească situații financiare anuale consolidate și un raport consolidat al administratorilor, dacă entitatea respectivă (societatea-mamă) deține puterea de a exercita sau exercită efectiv o influență dominantă sau controlul asupra unei alte entități (filială).

Art. 434. - În aplicarea art. 432 alin. (1) lit. a), b), d) și e), drepturile de vot și drepturile de numire sau de revocare ale oricărei alte filiale, precum și cele ale oricărei persoane care acționează în nume propriu, dar în contul societății-mamă sau al unei alte filiale, se adaugă la cele ale societății-mamă.

Art. 435. - Când există drepturi de vot potențiale, partea de profit sau pierdere și modificările capitalurilor proprii alocate societății-mamă și intereselor care nu controlează la întocmirea situațiilor financiare anuale consolidate se va stabili numai pe baza participațiilor existente în capitalurile proprii și nu reflectă posibila exercitare sau conversie a drepturilor de vot potențiale, cu excepția cazului în care se aplică dispozițiile de la art. 436.

Art. 436. - În unele situații, o entitate deține, de fapt, participații existente în capitalurile proprii ca urmare a unei tranzacții care îi oferă entității, la acel moment, accesul la veniturile asociate unei participații în capitalurile proprii. În astfel de situații, partea alocată societății-mamă și intereselor care nu controlează la întocmirea situațiilor financiare anuale consolidate se va stabili prin luarea în considerare a unei posibile exercitări a acelor drepturi de vot potențiale, care îi oferă entității, la acel moment, accesul la venituri.

Art. 437. - În aplicarea art. 432 alin. (1) lit. a), b), d) și e), drepturile menționate la art. 442 se reduc cu drepturile:

- a) aferente acțiunilor deținute în contul unei persoane care nu este nici societatea-mamă, nici o filială a acesteia; sau
- b) aferente acțiunilor deținute drept garanție, cu condiția ca drepturile în cauză să fie exercitate în conformitate cu instrucțiunile primite; sau
- c) aferente acțiunilor deținute pentru acordarea unor împrumuturi ca parte a activităților obișnuite, cu condiția ca drepturile de vot să fie exercitate în contul persoanei care oferă garanția.

Art. 438. - Pentru aplicarea prevederilor art. 432 alin. (1) lit. a), d) și e), totalul drepturilor de vot ale acționarilor sau asociaților în filială trebuie redus cu drepturile de vot aferente acțiunilor deținute de acea entitate, de către o filială a acesteia sau de către o persoană care acționează în nume propriu, dar în contul acelor entități.

Art. 439. - (1) Cu respectarea prevederilor art. 442, o societate-mamă și toate filialele sale trebuie consolidate, indiferent de locul unde sunt situate sediile sociale ale acelor filiale.

(2) În aplicarea alin. (1), orice filială a unei filiale se consideră filială a societății-mamă care este societatea-mamă a entității care urmează să fie consolidată.

SECȚIUNEA a 3-a Excepții de la obligația de consolidare

Art. 440. - (1) Grupurile mici și mijlocii sunt exceptate de la obligația de a întocmi situații financiare anuale consolidate și un raport consolidat al administratorilor, cu excepția cazului în care una dintre entitățile afiliate este o entitate de interes public.

(2) În scopul determinării criteriilor de mărime în funcție de care se stabilește obligația de consolidare, se procedează la însumarea indicatorilor referitori la totalul activelor, cifra de afaceri netă și numărul mediu de salariați, aferenți fiecărei entități de consolidat, determinați pe baza ultimelor situații financiare anuale ale acelor entități.

(3) Criteriile de mărime în funcție de care se stabilește obligația de consolidare se determină pe baza situațiilor financiare anuale ale societății-mamă și ale filialelor sale.

Art. 441. - (1) Prin excepție de la prevederile art. 440 alin. (1), o societate-mamă este scutită de la obligația elaborării situațiilor financiare anuale consolidate și a raportului consolidat al administratorilor (societate scutită) atunci când ea însăși este o filială, iar propria sa societate-mamă este reglementată de legislația națională, în unul dintre următoarele două cazuri:

a) societatea-mamă a societății scutite deține toate acțiunile societății scutite. În acest sens, nu se iau în considerare acțiunile la societatea scutită, deținute de membrii organelor sale de administrație, conducere sau de supraveghere, în temeiul unei obligații legale sau prevăzute în actul constitutiv ori statut; sau

b) societatea-mamă a societății scutite deține 90% sau mai mult din acțiunile societății scutite, iar restul acționarilor sau asociaților entității în cauză au aprobat scutirea.

(2) Scutirile prevăzute la alin. (1) trebuie să îndeplinească cumulativ următoarele condiții:

a) societatea scutită și, cu respectarea prevederilor art. 442, toate filialele sale sunt consolidate în situațiile financiare ale unui grup mai mare de entități a cărui societate-mamă se află sub incidența legislației naționale;

b) situațiile financiare anuale consolidate menționate la lit. a) și raportul consolidat al administratorilor ale grupului mai mare de entități sunt întocmite de societatea-mamă a grupului în cauză, în conformitate cu legislația națională;

c) notele explicative la situațiile financiare anuale ale societății scutite prezintă:

(i) denumirea și sediul social ale societății-mamă care întocmește situațiile financiare anuale consolidate menționate la lit. a); și

(ii) scutirea de la obligația de a întocmi situații financiare anuale consolidate și un raport consolidat al administratorilor.

(3) Scutirile prevăzute de prezentul articol nu se aplică dacă situațiile financiare anuale consolidate sau raportul consolidat al administratorilor sunt necesare:

a) pentru informarea salariaților sau a reprezentanților acestora; sau

b) la solicitarea unei autorități administrative sau judecătorești în scopuri proprii de informare.

Art. 442. - O entitate poate fi exclusă din situațiile financiare anuale consolidate dacă este îndeplinită cel puțin una dintre următoarele condiții:

a) în cazurile extrem de rare în care informațiile necesare pentru întocmirea situațiilor financiare anuale consolidate în conformitate cu prezenta normă nu pot fi obținute fără cheltuieli disproporționate sau întâzieri nejustificate;

b) acțiunile sau părțile sociale ale entității în cauză sunt deținute exclusiv în vederea vânzării lor ulterioare; sau

c) restricții severe pe termen lung împiedică în mod substanțial exercitarea de către societatea-mamă a drepturilor sale asupra activelor sau conducerii entității în cauză.

Art. 443. - Cu respectarea prevederilor art. 46, art. 431 alin. (1) și art. 440 alin. (1), o societate-mamă este scutită de obligația de a întocmi situații financiare anuale consolidate dacă:

a) are numai filiale care sunt ne semnificative atât la nivel individual, cât și la nivel colectiv; sau

b) toate filialele sale pot fi excluse din consolidare în temeiul art. 442.

SECȚIUNEA a 4-a

Întocmirea situațiilor financiare anuale consolidate

SUBSECȚIUNEA 4.1

Dispoziții generale

Art. 444. - Cap. II "Dispoziții și principii generale" și cap. IV "Bilanțul și contul de profit și pierdere" se aplică în privința situațiilor financiare anuale consolidate, ținând cont de ajustările esențiale care decurg din caracteristicile specifice ale situațiilor financiare anuale consolidate comparativ cu situațiile financiare anuale individuale.

SUBSECȚIUNEA 4.2

Proceduri de consolidare

4.2.1. Bilanț consolidat

Art. 445. - (1) Activele și datoriile entităților incluse în consolidare se încorporează în totalitate în bilanțul consolidat.

(2) În scopul întocmirii situațiilor financiare anuale consolidate se combină elemente similare de active, datorii și capitaluri proprii, respectiv venituri și cheltuieli ale societății-mamă cu cele ale filialelor.

Art. 446. - (1) Valorile contabile ale acțiunilor sau părților sociale în capitalul entităților incluse în consolidare se compensează cu proporția pe care o reprezintă în capitalurile proprii ale acestor entități, astfel: compensarea se efectuează pe baza valorilor juste ale activelor și datoriilor identificabile la data achiziției acțiunilor sau părților sociale ori, în cazul în care achiziția are loc în două sau mai multe etape, la data la care entitatea a devenit o filială.

(2) Ca urmare, în vederea determinării fondului comercial sau a fondului comercial negativ, societatea-mamă trebuie să evalueze activele identificabile dobândite și datoriile asumate la valorile lor juste de la data achiziției. Această cerință se aplică și în cazul în care achiziția are loc în două sau mai multe etape.

(3) În scopul compensării prevăzute la alin. (1) se elimină valoarea contabilă a investiției făcute de societatea-mamă în fiecare filială, cu partea societății-mamă din capitalul propriu al fiecărei filiale.

(4) În înțelesul prezentei norme, data achiziției reprezintă data la care controlul asupra activelor nete sau operațiunilor entității achiziționate este transferat efectiv către dobânditor.

(5) Orice diferență rămasă după aplicarea alin. (1) se prezintă ca fond comercial în bilanțul consolidat.

(6) Metodele utilizate pentru calcularea valorii fondului comercial și orice modificări semnificative ale acestei valori în raport cu exercițiul financiar precedent sunt prezentate în notele explicative la situațiile financiare.

(7) Fondul comercial negativ se transferă în contul de profit și pierdere consolidat în conformitate cu prevederile art. 489.

Art. 447. - (1) În cazul în care acțiunile sau părțile sociale în filialele incluse în consolidare sunt deținute de alte persoane decât filialele respective, suma atribuibilă acelor acțiuni sau părți sociale trebuie prezentată separat în bilanțul consolidat, la elementul "Interese care nu controlează".

(2) Interesele care nu controlează trebuie prezentate în bilanțul consolidat în capitalurile proprii, separat de capitalurile proprii ale societății-mamă.

4.2.2. Contul de profit și pierdere consolidat

Art. 448. - Veniturile și cheltuielile entităților incluse în consolidare trebuie încorporate în totalitate în contul de profit și pierdere consolidat.

Art. 449. - (1) Suma oricărui profit sau oricărei pierderi atribuibile acțiunilor sau părților sociale menționate la art. 447 alin. (1) trebuie prezentată separat în contul de profit și pierdere consolidat, la elementul "Profitul sau pierderea aferent(ă) intereselor care nu controlează".

(2) O entitate trebuie să atribuie profitul sau pierderea proprietarilor societății-mamă și intereselor care nu controlează, chiar dacă aceasta are drept urmare un sold deficitar al intereselor care nu controlează.

SUBSECȚIUNEA 4.3

Eliminare tranzacții dintre entitățile grupului

Art. 450. - (1) Situațiile financiare anuale consolidate prezintă activele, datoriile, poziția financiară și profiturile sau pierderile entităților incluse în consolidare, ca și cum acestea ar fi o singură entitate. În special, din situațiile financiare anuale consolidate se elimină următoarele:

a) datoriile și creanțele dintre entități, inclusiv dividendele interne;

b) veniturile și cheltuielile aferente tranzacțiilor dintre entități; și

c) profiturile și pierderile rezultate din operațiuni efectuate între entități și care sunt incluse în valoarea contabilă a activelor.

(2) Pierderile în interiorul grupului pot indica o depreciere care impune recunoașterea în situațiile financiare anuale consolidate.

SECȚIUNEA a 5-a

Data situațiilor financiare anuale consolidate

Art. 451. - (1) Situațiile financiare anuale consolidate se întocmesc la aceeași dată ca situațiile financiare anuale ale societății-mamă.

(2) Situațiile financiare anuale consolidate pot fi întocmite la o altă dată, pentru a ține cont de data bilanțului celor mai multe sau celor mai importante dintre entitățile incluse în consolidare, cu condiția:

a) ca acest fapt să fie prezentat și justificat în notele explicative la situațiile financiare anuale consolidate;

b) să fie luate în considerare sau prezentate evenimentele importante legate de activele și datoriile, de poziția financiară și de profitul sau pierderea entității incluse în consolidare, care au intervenit între data bilanțului entității respective și data bilanțului consolidat; și

c) dacă data bilanțului unei entități precede sau este ulterioară datei bilanțului consolidat cu mai mult de trei luni, entitatea în cauză să fie consolidată pe baza unor situații financiare interimare întocmite la data bilanțului consolidat.

Art. 452. - (1) Situațiile financiare ale societății-mamă și ale filialelor sale utilizate la întocmirea situațiilor financiare anuale consolidate trebuie să aibă aceeași dată de raportare.

(2) Când finalul perioadei de raportare pentru societatea-mamă diferă de cel al unei filiale, filiala va întocmi, în scopul consolidării, informații financiare suplimentare pentru aceeași dată ca situațiile financiare ale societății-mamă, pentru a permite societății-mamă să consolideze informațiile financiare ale filialei, cu excepția cazului în care este imposibil să se procedeze astfel.

(3) Dacă este imposibil să se procedeze conform alin. (2), societatea-mamă trebuie să consolideze informațiile financiare ale filialei utilizând situațiile financiare cele mai recente ale filialei, ajustate pentru efectele celor mai semnificative tranzacții sau evenimente care au loc între data situațiilor financiare respective și data situațiilor financiare anuale consolidate.

(4) Diferența dintre data situațiilor financiare ale filialei și data situațiilor financiare anuale consolidate nu trebuie să fie mai mare de 3 luni, iar durata perioadelor de raportare și orice diferență între datele situațiilor financiare trebuie să fie aceleași de la o perioadă la alta.

Art. 453. - (1) Atunci când situațiile financiare ale unei entități străine sunt întocmite la o dată diferită de cea a entității raportoare, entitatea străină întocmește situații suplimentare la aceeași dată la care sunt întocmite situațiile financiare ale entității raportoare.

(2) Prin excepție de la alin. (1) entitatea poate utiliza o dată de raportare diferită, cu condiția ca diferența să nu fie mai mare de 3 luni și modificările să fie făcute pentru efectele oricăror tranzacții semnificative sau ale altor evenimente care au loc între datele diferite.

(3) În situația prevăzută la alin. (2), activele și datoriile unei entități străine sunt convertite la cursul de schimb valutar de la finalul perioadei de raportare a entității străine. Ajustările sunt făcute pentru schimbările semnificative ale cursurilor de schimb valutar până la finalul perioadei de raportare a entității raportoare.

(4) Procedura prevăzută la alin. (3) se utilizează și în cazul în care se aplică metoda punerii în echivalență pentru entitățile asociate și entitățile controlate în comun.

(5) Orice fond comercial apărut la achiziționarea unei entități străine și orice ajustări de valoare justă ale valorilor contabile ale activelor și datoriilor apărute la achiziționarea respectivei entități străine trebuie tratate ca active și datorii ale entității străine.

(6) Ajustările menționate la alin. (5) sunt exprimate în moneda entității străine și convertite la cursul de închidere.

Art. 454. - În cazul în care componența entităților incluse în consolidare s-a modificat semnificativ în cursul exercițiului financiar, situațiile financiare anuale consolidate cuprind informații care să dea sens comparației dintre seturile succesive de situații financiare anuale consolidate. Această obligație poate fi îndeplinită prin întocmirea unui bilanț comparativ ajustat și a unui cont de profit și pierdere comparativ ajustat.

SECȚIUNEA a 6-a

Politici contabile și metode de evaluare

Art. 455. - (1) Activele și datoriile cuprinse în situațiile financiare anuale consolidate se evaluează prin metode uniforme și în conformitate cu cap. II "Dispoziții și principii generale".

(2) Dacă un membru al grupului utilizează alte politici contabile decât cele adoptate în situațiile financiare anuale consolidate pentru tranzacții și evenimente asemănătoare în circumstanțe similare, la întocmirea situațiilor financiare anuale consolidate, pentru a asigura conformitatea cu politicile contabile ale grupului trebuie făcute ajustări adecvate la situațiile financiare ale acelui membru al grupului.

Art. 456. - O entitate care întocmește situații financiare anuale consolidate aplică aceleași metode de evaluare ca pentru propriile situații financiare anuale.

Art. 457. - La întocmirea situațiilor financiare anuale consolidate se aplică, de asemenea, prevederile subsecțiunii 4.2. "Evaluarea la valoarea justă a instrumentelor financiare".

Art. 458. - Dacă instrumentele financiare sunt evaluate la valoarea justă, acest fapt este prezentat și justificat în notele explicative la situațiile financiare anuale consolidate.

Art. 459. - (1) Dacă activele și datoriile cuprinse în situațiile financiare anuale consolidate au fost evaluate de entitățile incluse în consolidare prin metode diferite de cele utilizate în scopul consolidării, aceste active și datorii se evaluează din nou conform metodelor utilizate pentru consolidare.

(2) În cazuri excepționale, sunt permise derogări de la această cerință.

(3) Orice derogări se prezintă și se justifică în notele explicative la situațiile financiare anuale consolidate.

Art. 460. - Dacă activele cuprinse în situațiile financiare anuale consolidate au făcut obiectul unor ajustări de valoare exclusiv în scop fiscal, acestea se încorporează în situațiile financiare anuale consolidate doar după eliminarea ajustărilor respective.

SECȚIUNEA a 7-a

Entități asociate și entități controlate în comun

Art. 461. - (1) Dacă o entitate inclusă în consolidare are entități asociate sau entități controlate în comun, acestea sunt prezentate ca element separat în bilanțul consolidat, la elementul "Titluri puse în echivalență", aplicându-se metoda punerii în echivalență.

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

(3) Controlul comun reprezintă controlul partajat asupra unei entități, convenit prin contract, care există numai atunci când deciziile legate de activitățile relevante necesită consimțământul unanim al părților care dețin controlul comun.

(4) Dacă o investiție într-o entitate asociată devine o investiție într-o entitate controlată în comun, iar o investiție într-o entitate controlată în comun devine o investiție într-o entitate asociată, atunci entitatea continuă să aplice metoda punerii în echivalență.

SECȚIUNEA a 8-a

Dispoziții tranzitorii - trecerea de la metoda consolidării proporționale la metoda punerii în echivalență

Art. 462. - (1) În cazul în care, la data aplicării pentru prima dată a prezentei norme, pentru entitățile controlate în comun se impune trecerea de la metoda consolidării proporționale la metoda punerii în echivalență, investiția deținută în entitatea controlată în comun se prezintă în situațiile financiare anuale consolidate conform noii metode, inclusiv pentru perioada anterioară celei de raportare.

(2) Investiția inițială prevăzută la alin. (1) trebuie să fie evaluată ca agregat al valorilor contabile ale activelor și datoriilor pe care entitatea le-a consolidat anterior proporțional, inclusiv orice fond comercial generat prin achiziție.

Art. 463. - (1) Dacă, prin agregarea tuturor activelor și datoriilor consolidate anterior proporțional rezultă active nete negative, o entitate trebuie să evalueze dacă are obligații legale sau implicite aferente activelor nete negative și, în caz afirmativ, entitatea trebuie să recunoască datoria corespunzătoare.

(2) Dacă entitatea concluzionează că nu are obligații legale sau implicite aferente activelor nete negative, aceasta nu trebuie să recunoască datoria corespunzătoare, ci recunoaște suma corespunzătoare diferenței respective pe seama rezultatului raportat.

(3) Entitatea trebuie să prezinte acest fapt în notele explicative la situațiile financiare anuale consolidate, împreună cu partea sa din pierderile nerecunoscute din entitățile controlate în comun, cumulat până la data la care aplică pentru prima dată prezenta normă.

Art. 464. - (1) O entitate trebuie să prezinte o defalcare a activelor și a datoriilor care au fost agregate într-un singur element, corespunzător soldului investiției la începutul perioadei anterioare celei de raportare.

(2) Prezentarea prevăzută la alin. (1) trebuie să fie întocmită într-o manieră agregată pentru toate entitățile controlate în comun pentru care o entitate aplică dispozițiile tranzitorii de la prezenta secțiune.

SECȚIUNEA a 9-a

Exercitarea influenței semnificative

Art. 465. - Influența semnificativă reprezintă capacitatea de a participa la luarea deciziilor privind politicile financiare și de exploatare ale entității în care s-a investit, fără a exercita un control asupra politicilor respective.

Art. 466. - (1) Dacă o entitate deține, direct sau indirect, prin filiale, 20% sau mai mult din drepturile de vot ale entității în care a investit, se presupune că aceasta exercită o influență semnificativă, cu excepția cazului în care se poate demonstra contrariul.

(2) Dimpotrivă, dacă investitorul deține, direct sau indirect, prin filiale, mai puțin de 20% din drepturile de vot ale entității în care a investit, se presupune că acesta nu exercită o influență semnificativă, cu excepția cazului în care o astfel de influență poate fi demonstrată.

(3) O participație substanțială sau majoritară a unui alt investitor nu exclude neapărat posibilitatea ca o entitate să exercite o influență semnificativă.

Art. 467. - Existența influenței semnificative exercitate de o entitate este, de obicei, reflectată prin unul sau mai multe dintre următoarele moduri:

- a) reprezentarea în consiliul de administrație sau în organul de conducere echivalent al entității în care s-a investit;
- b) participarea la procesul de elaborare a politicilor, inclusiv participarea la luarea deciziilor cu privire la dividende și alte distribuiri;
- c) tranzacții semnificative între entitate și entitatea în care acesta a investit;
- d) interschimbarea personalului de conducere; sau
- e) furnizarea de informații tehnice esențiale.

Art. 468. - (1) Atunci când se evaluează măsura în care o entitate exercită sau nu o influență semnificativă sunt luate în considerare existența și efectul drepturilor de vot potențiale care sunt actualmente exercitabile sau convertibile, inclusiv drepturile de vot potențiale deținute de alte entități.

(2) Drepturile de vot potențiale nu sunt actualmente exercitabile sau convertibile dacă nu pot fi exercitate sau convertite până la o dată viitoare sau până la producerea unui eveniment viitor.

(3) Atunci când se evaluează măsura în care drepturile de vot potențiale contribuie la exercitarea unei influențe semnificative, entitatea examinează toate faptele și circumstanțele (inclusiv termenii exercitării drepturilor de vot potențiale, precum și alte angajamente contractuale, analizate fie individual, fie în combinație) care afectează drepturile potențiale, cu excepția intențiilor conducerii și a capacității financiare de a exercita sau de a converti aceste drepturi potențiale.

Art. 469. - (1) O entitate își pierde influența semnificativă asupra unei entități în care s-a investit atunci când își pierde puterea de a participa la deciziile privind politicile financiare și de exploatare ale entității în care s-a investit.

(2) Pierderea influenței semnificative poate să coincidă sau nu cu o modificare a nivelurilor absolute sau relative de proprietate.

Art. 470. - (1) Atunci când metoda punerii în echivalență se aplică pentru prima dată unei entități asociate, respectiva entitate asociată se prezintă în bilanțul consolidat la valoarea corespunzătoare proporției de capitaluri proprii ale entității asociate reprezentate de interesul de participare în respectiva entitate asociată.

(2) Diferența dintre această sumă și valoarea contabilă calculată în conformitate cu regulile de evaluare prevăzute la capitolele II "Dispoziții și principii generale" și IV "Bilanțul și contul de profit și pierdere" se prezintă separat în bilanțul consolidat sau în notele explicative la situațiile financiare anuale consolidate.

(3) Diferența prevăzută la alin. (1) se calculează la data la care metoda în cauză este aplicată pentru prima dată.

(4) Aplicarea prevederilor alin. (1) se prezintă în notele explicative la situațiile financiare anuale consolidate.

(5) Diferența menționată la alin. (1) se calculează la data achiziționării acțiunilor sau părților sociale sau, dacă acestea au fost achiziționate în două sau mai multe etape, la data la care entitatea a devenit o entitate asociată.

SECȚIUNEA a 10-a

Exercitarea controlului comun

Art. 471. - (1) Controlul comun există numai atunci când este necesar consimțământul unanim al părților care controlează în mod colectiv entitatea, pentru a decide cu privire la activitățile relevante.

(2) Pentru a evalua dacă entitatea este controlată în comun de toate părțile sau de un grup al părților sau este controlată numai de una dintre părți, poate fi necesară aplicarea raționamentului.

Art. 472. - (1) Dacă prin angajamentul contractual se solicită un procentaj minim de drepturi de vot pentru a se lua decizii privind activitățile relevante ale entității în care s-a investit, atunci când acel procentaj minim de drepturi de vot se poate obține prin mai multe combinații de părți.

(2) În situația menționată la alin. (1) trebuie să se prevadă care dintre părți (sau care combinație de părți) trebuie să fie unanim de acord cu deciziile privind activitățile relevante ale entității controlate în comun și, ca urmare, exercită controlul comun asupra acesteia.

Art. 473. - Cerința cu privire la acordul unanim înseamnă că orice parte care deține controlul în comun asupra entității în care s-a investit poate împiedica oricare dintre celelalte părți sau un grup al părților să ia decizii unilaterale (cu privire la activitățile relevante) fără consimțământul său.

SECȚIUNEA a 11-a

Metoda punerii în echivalență pentru entitățile asociate și entitățile controlate în comun

SUBSECȚIUNEA 11.1

Prevederi generale

Art. 474. - (1) Partea unui grup într-o entitate asociată sau într-o entitate controlată în comun este dată de suma pachetelor de acțiuni deținute de societatea-mamă și de filialele sale în respectiva entitate asociată sau entitate controlată în comun.

(2) Atunci când o entitate asociată sau o entitate controlată în comun are filiale, entități asociate sau entități controlate în comun, profitul sau pierderea, precum și activele nete luate în considerare la aplicarea metodei punerii în echivalență sunt cele recunoscute în situațiile financiare ale entității asociate sau ale entității controlate în comun (inclusiv cota din profitul sau pierderea entității asociate sau a entității controlate în comun, și din activele nete ale entităților sale asociate și ale entităților controlate în comun) după efectuarea ajustărilor necesare pentru a se putea aplica politicile contabile uniforme.

Art. 475. - (1) Situațiile financiare ale entității cuprinse în consolidare trebuie întocmite utilizând politici contabile uniforme pentru tranzacții și evenimente asemănătoare care au loc în circumstanțe similare.

(2) Dacă o entitate asociată sau o entitate controlată în comun utilizează politici contabile diferite față de cele ale entității pentru tranzacții și evenimente asemănătoare care au loc în circumstanțe similare, trebuie realizate ajustări astfel încât politicile contabile ale entității asociate sau ale entității controlate în comun să fie conforme cu cele ale entității atunci când aceasta folosește situațiile financiare ale entității asociate sau ale entității controlate în comun la aplicarea metodei punerii în echivalență.

Art. 476. - Dacă activele sau datoriile unei entități asociate au fost evaluate prin alte metode decât cele utilizate pentru consolidare în conformitate cu art. 456 și 457, în scopul determinării diferenței menționate la art. 470, acestea sunt evaluate din nou, prin metodele utilizate pentru consolidare.

Art. 477. - Valoarea corespunzătoare proporției din capitalurile proprii ale entității asociate menționate la art. 470 alin. (1) se majorează sau se reduce cu valoarea oricărei variații care a avut loc în cursul exercițiului financiar în proporția de capitalurile proprii ale entității asociate reprezentată de interesul de participare respectiv; aceasta se reduce cu valoarea dividendelor corespunzătoare interesului de participare respectiv.

Art. 478. - (1) Atunci când există drepturi de vot potențiale, interesul unei entități într-o entitate asociată sau o entitate controlată în comun este stabilit în exclusivitate pe baza participațiilor în capitalurile proprii existente și nu reflectă posibila exercitare sau conversie a drepturilor de vot potențiale.

(2) În scopul consolidării se realizează ajustări adecvate ale cotei entității din profitul sau pierderea entității asociate sau a entității controlate în comun, după achiziție, pentru a lua în considerare pierderile din deprecierea unor active.

(3) Prevederile art. 476 și 477 și aplică și în cazul entităților controlate în comun.

SUBSECȚIUNEA 11.2

Situații financiare anuale folosite pentru aplicarea metodei punerii în echivalență

Art. 479. - (1) Cele mai recente situații financiare disponibile ale entității asociate sau ale entității controlate în comun sunt folosite de entitate la aplicarea metodei punerii în echivalență. Când finalul perioadei de raportare a entității este diferit față de cel al entității asociate sau al entității controlate în comun, entitatea asociată sau entitatea controlată în comun întocmește, pentru uzul entității care deține participația, situații

financiare la aceeași dată de raportare ca cea a situațiilor financiare individuale ale entității, cu excepția cazului în care este imposibil să se procedeze astfel.

(2) Atunci când, în conformitate cu alin. (1), situațiile financiare ale unei entități asociate sau ale unei entități controlate în comun, folosite la aplicarea metodei punerii în echivalență, sunt întocmite pentru o dată diferită de cea folosită de entitate, trebuie realizate ajustări pentru a lua în considerare efectele tranzacțiilor sau ale evenimentelor semnificative care au avut loc între această dată și data situațiilor financiare ale entității. În orice caz, diferența dintre finalul perioadei de raportare a entității asociate sau a entității controlate în comun și cel al perioadei de raportare a entității nu trebuie să fie mai mare de trei luni. Durata perioadelor de raportare și orice diferență dintre finalurile perioadelor de raportare vor fi aceleași de la o perioadă la alta.

Art. 480. - În măsura în care diferența pozitivă menționată la art. 470 alin. (1) nu poate fi inclusă într-o categorie a elementelor de activ sau pasiv, aceasta este tratată în conformitate cu regulile aplicabile postului "fond comercial" și art. 446 alin. (5).

Art. 481. - (1) Partea de profit sau pierdere a entităților asociate și entităților controlate în comun, atribuibilă interesului de participare în aceste entități, este prezentată separat în contul de profit și pierdere consolidat, la elementul "Profitul sau pierderea exercițiului financiar aferent(ă) entităților asociate și entităților controlate în comun".

(2) Dacă o entitate asociată sau o entitate controlată are în circulație acțiuni preferențiale cumulative, care sunt deținute de alte părți decât entitatea și sunt clasificate drept capitaluri proprii, atunci entitatea își calculează cota din profit sau pierdere după ajustarea efectuată pentru a lua în considerare dividendele aferente unor asemenea acțiuni, indiferent dacă dividendele au fost sau nu declarate.

Art. 482. - (1) În cazul în care cota unei entități din pierderile unei entități asociate sau ale unei entități controlate în comun este egală sau mai mare decât participația acesteia în entitatea asociată sau entitatea controlată în comun, atunci entitatea întrerupe recunoașterea cotei sale din pierderile viitoare.

(2) Participația într-o entitate asociată sau într-o entitate controlată în comun este valoarea contabilă a investiției în entitatea asociată sau în entitatea controlată în comun, stabilită prin folosirea metodei punerii în echivalență, precum și orice interese pe termen lung care, în fond, fac parte din investiția netă a entității în respectiva entitate asociată sau entitate controlată în comun.

(3) Un element pentru care decontarea nu este planificată și nici probabilă într-un viitor apropiat este, în fond, o extindere a investiției entității în entitatea asociată sau în entitatea controlată în comun.

(4) Elemente de natura celui prevăzut la alin. (3) pot să includă acțiuni preferențiale, creanțe sau împrumuturi pe termen lung, însă nu includ creanțe comerciale, datorii comerciale sau orice creanță pe termen lung pentru care există garanții reale adecvate, cum ar fi împrumuturile garantate.

(5) Pierderile recunoscute prin metoda punerii în echivalență care depășesc investiția entității în acțiuni ordinare se impută celorlalte componente ale interesului entității într-o entitate asociată sau într-o entitate controlată în comun în ordinea inversă a vechimii lor, respectiv prioritatea la lichidare.

(6) După ce participația entității este redusă la zero, se contabilizează pierderile suplimentare și se recunoaște o datorie doar în măsura în care entitatea a suportat obligații legale sau implicite ori a efectuat plăți în numele entității asociate sau al entității controlate în comun.

(7) Dacă entitatea asociată sau entitatea controlată în comun raportează ulterior profituri, entitatea reia recunoașterea cotei sale din aceste profituri doar după ce cota sa din profituri este egală cu cota din pierderi nerecunoscută.

SUBSECȚIUNEA 11.3

Pierderi din depreciere

Art. 483. - (1) După aplicarea metodei punerii în echivalență, inclusiv recunoașterea pierderilor entității asociate sau ale entității controlate în comun în conformitate cu art. 482 alin. (1), entitatea stabilește dacă este necesar să se recunoască vreo pierdere suplimentară din depreciere cu privire la investiția sa netă în entitatea asociată sau în entitatea controlată în comun.

(2) Fondul comercial care face parte din valoarea contabilă a investiției în entitatea asociată sau în entitatea controlată în comun nu este recunoscut separat și nu este testat separat pentru depreciere.

(3) Valoarea contabilă totală a investiției este testată pentru depreciere, drept activ unic, ori de câte ori există indicii că investiția poate fi depreciată.

(4) O pierdere din depreciere recunoscută în circumstanțele prevăzute la alin. (3) nu se alocă niciunui activ, inclusiv fondului comercial, care face parte din valoarea contabilă a investiției în entitatea asociată sau în entitatea controlată în comun.

(5) Orice reluare a unei pierderi din depreciere este recunoscută în măsura în care valoarea recuperabilă a investiției crește ulterior.

Art. 484. - Eliminările prevăzute la art. 450 alin. (1) se efectuează în măsura în care elementele sunt cunoscute sau accesibile.

Art. 485. - Dacă o entitate asociată întocmește situații financiare anuale consolidate, art. 461 alin. (1), art. 470, 476, 477, 480, art. 481 alin. (1) și art. 484 se aplică capitalurilor proprii prezentate în respectivele situații financiare anuale consolidate.

Art. 486. - Se poate renunța la aplicarea prevederilor referitoare la metoda punerii în echivalență dacă interesul de participare în capitalul entității asociate sau al entității controlate în comun nu este semnificativ.

SECȚIUNEA a 12-a

Conversia la cursul de închidere

Art. 487. - (1) Situațiile financiare anuale ale societăților nerezidente sunt convertite după metoda cursului de închidere.

(2) Metoda cursului de închidere presupune:

a) în bilanț:

(i) exprimarea posturilor din bilanț, cu excepția capitalurilor proprii, la cursul de închidere;

(ii) exprimarea capitalurilor proprii la cursul istoric;

(iii) înscrierea, ca element distinct al capitalurilor proprii, a unei diferențe din conversie (contul 107 "Diferențe de curs valutar din conversie"), ce corespunde diferenței dintre capitalurile proprii la cursul de închidere și capitalurile proprii la cursul istoric, precum și a diferenței dintre

rezultatul determinat în funcție de cursul mediu sau cursul de schimb de la data tranzacțiilor și rezultatul la cursul de închidere. Diferența din conversie înscrisă în bilanțul consolidat este repartizată între societatea-mamă și interesele care nu controlează;

b) în contul de profit și pierdere - exprimarea veniturilor și a cheltuielilor la cursul mediu. Când acesta fluctuează semnificativ, veniturile și cheltuielile vor fi exprimate la cursurile de schimb de la data tranzacțiilor.

(3) Cursul de închidere este cursul de schimb de la data întocmirii bilanțului.

Art. 488. - Durata de amortizare a fondului comercial pozitiv se determină de la data achiziției acțiunilor sau, în cazul în care achiziția are loc în două sau mai multe etape, la data la care entitatea a devenit o filială.

Art. 489. - **(1)** O valoare prezentată ca un element separat și care corespunde unui fond comercial negativ poate fi transferată în contul de profit și pierdere consolidat numai:

a) dacă această diferență corespunde previziunii, la data achiziției, a unor rezultate viitoare nefavorabile ale entității în cauză sau previziunii unor costuri pe care entitatea respectivă urmează să le efectueze, în măsura în care o asemenea previziune se materializează; sau

b) în măsura în care diferența corespunde unui câștig realizat.

(2) În vederea recunoașterii fondului comercial negativ, o entitate trebuie să se asigure că nu au fost supraevaluate activele identificabile achiziționate și nu au fost omise sau subevaluate datoriile.

(3) În măsura în care fondul comercial negativ se raportează la pierderi și cheltuieli viitoare așteptate, ce sunt identificate în planul pentru achiziție al achizitorului și pot fi măsurate credibil, dar care nu reprezintă datorii identificabile la data achiziției, acea parte a fondului comercial negativ trebuie recunoscută ca venit în contul de profit și pierdere, atunci când sunt recunoscute aceste pierderi și cheltuieli viitoare.

(4) În măsura în care fondul comercial negativ nu se raportează la pierderi și cheltuieli viitoare așteptate și care pot fi măsurate în mod credibil la data achiziției, acest fond comercial negativ trebuie recunoscut ca venit în contul de profit și pierdere, după cum urmează:

a) valoarea fondului comercial negativ ce nu depășește valorile juste ale activelor nemonetare identificabile achiziționate trebuie recunoscută ca venit atunci când beneficiile economice viitoare cuprinse în activele identificabile amortizabile achiziționate sunt consumate, deci de-a lungul perioadei de viață utilă rămasă a acelor active; și

b) valoarea fondului comercial negativ în exces față de valorile juste ale activelor nemonetare identificabile achiziționate trebuie recunoscută imediat ca venit.

SECȚIUNEA a 13-a

Notele explicative la situațiile financiare anuale consolidate

Art. 490. - Notele explicative la situațiile financiare anuale consolidate prezintă informațiile cerute conform art. 421 și 422, pe lângă orice alte informații cerute conform altor prevederi ale prezentei norme, într-un mod care să faciliteze evaluarea poziției financiare a entităților incluse în consolidare, luate în ansamblu, ținând cont de ajustările esențiale care decurg din caracteristicile specifice ale situațiilor financiare anuale consolidate, comparativ cu situațiile financiare anuale individuale, inclusiv în următoarele cazuri:

a) la prezentarea tranzacțiilor între părți legate nu se includ tranzacțiile între părți legate incluse în consolidare, care sunt eliminate cu ocazia consolidării; și

b) la prezentarea indemnizațiilor, a avansurilor și a creditelor acordate membrilor organelor de administrație, de conducere și de supraveghere se prezintă numai sumele acordate membrilor organelor respective ale societății-mamă de către societatea-mamă și de filialele sale, indiferent dacă aceste filiale au fost sau nu incluse în consolidare.

Art. 491. - (1) Pe lângă informațiile prevăzute la art. 490, notele explicative la situațiile financiare anuale consolidate conțin următoarele informații cu privire la entitățile incluse în consolidare:

a) denumirile și sediile sociale ale entităților respective;

b) proporția de capital deținută în entitățile respective, altele decât societatea-mamă, de către entitățile incluse în consolidare sau de către persoanele care acționează în nume propriu, dar în contul acestor entități; și

c) informații privind condițiile menționate la art. 432 și 433, în urma aplicării art. 434, 437 și 438, pe baza cărora a fost efectuată consolidarea. Această mențiune poate fi însă omisă în cazul în care consolidarea a fost efectuată în temeiul art. 432 alin. (1) lit. a), iar proporția de capital este egală cu proporția de drepturi de vot deținute.

(2) Informațiile prevăzute la alin. (1) sunt furnizate în ceea ce privește entitățile excluse din consolidare pe motiv că nu prezintă interes, conform principiului pragului de semnificație și conform art. 443, și se furnizează explicații cu privire la excluderea entităților menționate la art. 442.

(3) Notele explicative la situațiile financiare anuale consolidate conțin, de asemenea, următoarele informații:

a) denumirile și sediile sociale ale entităților asociate, respectiv controlate în comun, incluse în consolidare, în înțelesul art. 461, și proporția de capital al acestora deținută de entitățile incluse în consolidare sau de persoane care acționează în nume propriu, dar în contul acestor entități; și

b) în ceea ce privește fiecare dintre entitățile, altele decât cele prevăzute la alin. (1) și (2), în care entitățile incluse în consolidare dețin, direct sau prin intermediul unor persoane care acționează în nume propriu, dar în contul acestor entități, un interes de participare:

(i) denumirea și sediul social ale entităților respective;

(ii) proporția de capital deținută;

(iii) valoarea capitalurilor proprii, precum și profitul sau pierderea entității respective pentru ultimul exercițiu financiar pentru care au fost adoptate situații financiare.

SECȚIUNEA a 14-a

Raportul consolidat al administratorilor

Art. 492. - (1) Raportul consolidat al administratorilor cuprinde, pe lângă informațiile prevăzute de alte dispoziții ale prezentei norme, cel puțin informațiile cerute conform prevederilor Capitolului VII "Raportul administratorilor", ținând cont de ajustările esențiale care decurg din

caracteristicile specifice ale unui raport consolidat al administratorilor, comparativ cu un raport al administratorilor, într-un mod care să faciliteze evaluarea poziției entităților incluse în consolidare, luate în ansamblu.

(2) La prezentarea detaliilor privind acțiunile sau părțile sociale proprii deținute, raportul consolidat al administratorilor indică numărul și valoarea nominală sau, în absența unei valori nominale, echivalentul contabil al tuturor acțiunilor sau părților sociale ale societății-mamă deținute de ea însăși, de filiale ale acesteia sau de o persoană care acționează în nume propriu, dar în contul oricăreia dintre aceste entități.

(3) Informațiile prevăzute la alin. (2) pot fi prezentate în notele explicative la situațiile financiare anuale consolidate.

Art. 493. - (1) Entitățile ale căror valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată includ în raportul administratorilor o declarație de guvernare corporativă.

(2) Declarația prevăzută la alin. (1) se include ca o secțiune specifică a raportului administratorilor și conține cel puțin următoarele informații:

a) o trimitere la elementele următoare, după caz:

(i) codul de guvernare corporativă care se aplică entității;

(ii) codul de guvernare corporativă pe care entitatea a decis să îl aplice voluntar;

(iii) toate informațiile relevante cu privire la practicile de guvernare corporativă aplicate în plus față de cerințele din legislația națională. Atunci când se face trimitere la unul dintre codurile de guvernare corporativă menționate la pct. (i) sau (ii), entitatea indică totodată locul unde textele sunt disponibile public. Atunci când se face trimitere la informațiile de la pct. (iii), entitatea face publice detaliile practicilor sale de guvernare corporativă;

b) în măsura în care, potrivit legislației naționale, entitatea se abate de la unul dintre codurile de guvernare corporativă menționate la lit. a) pct. (i) sau (ii), o explicație a acesteia privind părțile din cod pe care nu le aplică și motivele neaplicării; dacă entitatea a decis să nu facă trimitere la niciuna din dispozițiile unui cod de guvernare corporativă menționat la lit. a) pct. (i) sau (ii), motivele acestei decizii;

c) o descriere a principalelor caracteristici ale sistemelor de control intern și de gestionare a riscurilor, în relație cu procesul de raportare financiară;

d) în cazul entităților ale căror valori mobiliare, în totalitate sau o parte din aceste titluri, sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată și ale căror valori mobiliare fac obiectul unei oferte publice de preluare:

(i) deținerile semnificative directe și indirecte de acțiuni, inclusiv deținerile indirecte prin structuri piramidale sau de acționariat încrucișat;

(ii) deținătorii oricăror valori mobiliare cu drepturi speciale de control și o descriere a acestor drepturi;

(iii) orice restricții privind drepturile de vot, cum ar fi limitările drepturilor de vot ale deținătorilor unui procent stabilit sau număr de voturi, termenele de exercitare a drepturilor de vot sau sistemele prin care, cooperând cu instituția, drepturile financiare atașate valorilor mobiliare sunt separate de deținerea de valori mobiliare;

(iv) regulile care prevăd numirea sau înlocuirea membrilor consiliului de administrație și modificarea actelor constitutive ale instituției;

(v) puterile membrilor consiliului de administrație și, în special, cele referitoare la emiterea sau răscumpărarea de acțiuni;

e) cu excepția cazului în care informațiile sunt prevăzute în totalitate în legislația națională, o descriere a modului de desfășurare și a principalelor competențe ale adunării generale a acționarilor, precum și o descriere a drepturilor acționarilor și a modalităților de exercitare a acestora; și

f) structura și modul de funcționare ale organelor de administrație, de conducere și de supraveghere și ale comitetelor acestora.

(3) Auditorul statutar își exprimă avizul referitor la informațiile pregătite în temeiul alin. (2) lit. c) și d) și verifică dacă au fost prezentate informațiile menționate la alin. (2) lit. a), b), c) și d).

(4) Membrii organelor de administrație, de conducere și de supraveghere ale unei entități, care acționează în limitele competențelor conferite de legislația națională, au responsabilitatea colectivă de a asigura faptul că situațiile financiare anuale individuale și raportul administratorilor sunt întocmite și se publică în conformitate cu cerințele prezentei norme.

Art. 494. - Atunci când se solicită un raport consolidat al administratorilor, pe lângă raportul administratorilor, cele două rapoarte pot fi prezentate sub forma unui singur raport.

CAPITOLUL IX

Aprobarea, semnarea și publicarea situațiilor financiare anuale

SECȚIUNEA 1

Prevederi generale

Art. 495. - (1) Situațiile financiare anuale se întocmesc și se publică, potrivit legii, în monedă națională.

(2) Situațiile financiare anuale sunt semnate de persoanele în drept, cuprinzând:

a) numele și prenumele persoanei care le-a întocmit, înscrise în clar;

b) calitatea acesteia (director economic, contabil-șef sau altă persoană desemnată prin decizie scrisă de administrator, persoană autorizată potrivit legii, membră a Corpului Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România);

c) numărul de înregistrare în organismul profesional, dacă este cazul.

(3) Situațiile financiare anuale se semnează, de asemenea, de administratorul sau persoana care are obligația gestionării entității.

SECȚIUNEA a 2-a

Obligația generală de publicare

Art. 496. - Situațiile financiare anuale aprobate corespunzător și raportul administratorilor, împreună cu opinia auditorului statutar sau a firmei de audit, se publică în conformitate cu legislația în vigoare.

Art. 497. - Trebuie să fie posibilă obținerea, la cerere, a unor copii ale situațiilor financiare. Prețul unei astfel de copii nu poate depăși costul său administrativ.

Art. 498. - Dispozițiile art. 496 se aplică în ceea ce privește situațiile financiare anuale consolidate și rapoartele consolidate ale administratorilor.

Art. 499. - Un exemplar al situațiilor financiare anuale, aprobate în mod corespunzător, împreună cu un exemplar al raportului administratorilor pentru exercițiul financiar respectiv și un exemplar al raportului persoanelor responsabile cu auditarea statutară a situațiilor financiare anuale se trimit de către consiliul de administrație în termen de 120 de zile de la încheierea exercițiului financiar la A.S.F.

Art. 500. - Situațiile financiare anuale se trimit la A.S.F. însoțite de bilanța de verificare a conturilor sintetice pentru sfârșitul exercițiului financiar, în format atât letric, cât și electronic.

CAPITOLUL X

Auditul

SECȚIUNEA 1

Cerințe generale privind auditul

Art. 501. - (1) Situațiile financiare anuale ale fondurilor de pensii, ale administratorilor acestora, precum și ale fondului de garantare sunt auditate de unul sau mai mulți auditori statutari sau firme de audit, potrivit legii.

(2) Sunt supuși auditului, de asemenea, brokerii de pensii private care, la data bilanțului, depășesc limitele a cel puțin două dintre următoarele trei criterii:

a) totalul activelor: 3.650.000 EUR;

b) cifra de afaceri netă: 7.300.000 EUR;

c) numărul mediu de salariați în cursul exercițiului financiar: 50.

(3) Prevederile alin. (2) se aplică atunci când brokerii de pensii private depășesc limitele respective în două exerciții financiare consecutive și aceste entități sunt scutite de la obligația de auditare dacă limitele a două dintre cele trei criterii menționate nu sunt depășite în două exerciții financiare consecutive.

(4) Totodată, auditorul (auditorii) statutar(i) sau firma (firmele) de audit prevăzut(ă)/prevăzuți (prevăzute) la alin. (1):

a) exprimă o opinie privind:

(i) coerența raportului administratorilor cu situațiile financiare pentru același exercițiu financiar; și

(ii) întocmirea raportului administratorilor în conformitate cu cerințele legale aplicabile;

b) declară dacă, pe baza cunoașterii și a înțelegerii dobândite în cursul auditului cu privire la entitate și la mediul acesteia, a/au identificat informații eronate semnificative prezentate în raportul administratorilor, indicând natura acestor informații eronate.

Art. 502. - (1) Prevederile art. 501 alin. (1) referitoare la obligația auditării se aplică și situațiilor financiare anuale consolidate.

(2) Prevederile art. 501 alin. (4) se aplică și situațiilor financiare anuale consolidate și rapoartelor consolidate ale administratorilor.

SECȚIUNEA a 2-a

Raportul de audit

Art. 503. - (1) Raportul de audit conține:

a) o introducere care identifică cel puțin situațiile financiare care fac obiectul auditului statutar, împreună cu cadrul de raportare financiară care a fost aplicat la întocmirea acestora;

b) o descriere a domeniului de aplicare al auditului statutar, care identifică cel puțin standardele de audit conform cărora a fost efectuat auditul statutar;

c) o opinie de audit care este fără rezerve, cu rezerve sau contrară și care prezintă clar punctul de vedere al auditorului statutar cu privire la următoarele:

(i) dacă situațiile financiare anuale oferă o imagine fidelă, în conformitate cu cadrul relevant de raportare financiară; și

(ii) după caz, dacă situațiile financiare anuale sunt conforme cerințelor legale aplicabile.

În cazul în care auditorul statutar nu este în măsură să emită o opinie de audit, raportul menționează imposibilitatea emiterii unei astfel de opinii;

d) o mențiune privind aspectele asupra cărora auditorul statutar atrage atenția prin evidențiere, fără ca opinia de audit să fie cu rezerve;

e) opinia și declarația menționate la art. 501 alin. (4).

(2) Raportul de audit se semnează și se datează de către auditorul statutar. În cazul în care auditul statutar este efectuat de o firmă de audit, raportul de audit poartă semnătura cel puțin a auditorului/auditorilor statutar(i) care a/au efectuat auditul în numele firmei de audit.

(3) Raportul de audit privind situațiile financiare anuale consolidate trebuie să respecte cerințele prevăzute la alin. (1) și (2).

(4) Atunci când raportează asupra coerenței raportului administratorilor cu situațiile financiare, conform alin. (1) lit. e), auditorul statutar sau firma de audit ține seama de situațiile financiare anuale consolidate și raportul consolidat al administratorilor.

(5) Dacă situațiile financiare anuale ale societății-mamă sunt anexate la situațiile financiare anuale consolidate, rapoartele de audit prevăzute la prezentul articol pot fi prezentate sub forma unui singur raport.

Art. 504. - (1) Pentru administratorii fondurilor de pensii administrate privat și/sau fondurilor de pensii facultative, raportul de audit al situațiilor financiare anuale trebuie să cuprindă cel puțin următoarele:

a) identificarea situațiilor financiare anuale care fac obiectul auditului financiar, împreună cu cadrul de raportare financiară care a fost aplicat la întocmirea acestora;

b) o descriere a ariei auditului financiar, care identifică cel puțin standardele de audit conform cărora a fost efectuat auditul;

c) o opinie de audit care exprimă în mod clar opinia auditorului financiar, potrivit căreia situațiile financiare anuale oferă o imagine fidelă, conform cadrului relevant de raportare financiară, și, după caz, dacă situațiile financiare anuale respectă cerințele legale; opinia de audit este fără rezerve, cu rezerve, o opinie contrară sau, dacă auditorii financiari nu au fost în măsură să exprime o opinie de audit, opinia este imposibil de

exprimat. Auditarea situațiilor financiare ale exercițiului financiar anterior de către un alt auditor financiar nu constituie bază pentru exprimarea unei opinii cu rezervă;

- d)** o referire la aspectele asupra cărora în raportul de audit se atrage atenția printr-un paragraf distinct, fără ca opinia de audit să fie cu rezerve;
- e)** o referire privind gradul de conformitate a raportului administratorului cu situațiile financiare anuale pentru același exercițiu financiar;
- f)** o referire privind respectarea prevederilor care vizează:
 - (i)** metodologia de calcul și evidență a provizioanelor tehnice constituite de administrator;
 - (ii)** categoriile de active admise să acopere provizioanele tehnice ale administratorului constituite de administrator;
 - (iii)** regulile de diversificare pentru activele admise să acopere provizioanele tehnice constituite de administrator;
 - (iv)** calculul și evidența comisioanelor privind activitatea de marketing;
 - (v)** calculul și evidența veniturilor administratorului constituite conform legii;
- g)** o referire privind practicile și procedurile controlului și auditului intern ale societății de pensii, precum și eventualele deficiențe constatate și recomandările făcute pentru remedierea acestora.

(2) Raportul de audit aferent situațiilor financiare anuale ale unui fond de pensii administrat privat trebuie să cuprindă cel puțin următoarele:

- a)** auditarea anuală a valorii activului net și a valorii unității de fond, auditorul financiar având obligația de a-și exprima opinia în ceea ce privește respectarea metodologiei de calcul al indicatorilor financiari specifici fondurilor de pensii administrate privat;
- b)** identificarea situațiilor financiare anuale care fac obiectul auditului financiar, împreună cu cadrul de raportare financiară care a fost aplicat la întocmirea acestora;
- c)** descrierea ariei auditului financiar, cu respectarea standardelor internaționale de audit conform cărora a fost efectuat auditul;
- d)** opinia auditorului financiar care să exprime în mod clar punctul de vedere potrivit căruia situațiile financiare anuale oferă o imagine fidelă a activității fondului de pensii și care este conformă cadrului relevant de raportare financiară, cu respectarea cerințelor legale; opinia de audit poate fi: fără rezerve, cu rezerve, contrară sau imposibil de exprimat, dacă auditorul financiar nu a fost în măsură să exprime o opinie de audit;
- e)** o referire privind aspectele asupra cărora auditorii financiari atrag atenția printr-un paragraf distinct, fără ca opinia de audit să fie cu rezerve;
- f)** o referire privind gradul de conformitate a raportului administratorului referitor la administrarea fondului de pensii cu situațiile financiare anuale pentru același exercițiu financiar;
- g)** o referire cu privire la respectarea prevederilor legale în ceea ce privește:
 - (i)** calculul, convertirea și evidența contribuțiilor individuale ale participanților la fondurile de pensii administrate privat;
 - (ii)** calculul și evidența comisionului constituit conform legii;
 - (iii)** calculul și evidența activelor fondurilor de pensii administrate privat, inclusiv a dividendelor de încasat;
 - (iv)** calculul și evidența operațiunilor de încasări și plăți efectuate prin conturile fondului de pensii administrat privat;
 - (v)** calculul și evidența transferurilor participanților între fondurile de pensii administrate privat;

(vi) calculul și evidența utilizării activului personal net al participantului la un fond de pensii privat, în caz de invaliditate, deces sau deschiderea dreptului la pensie, conform legii;

(vii) calculul și evidența provizioanelor tehnice constituite de administrator, categoriile de active admise să acopere provizioanele tehnice ale administratorului constituite de administrator, precum și regulile de diversificare pentru activele admise să acopere provizioanele tehnice constituite de administrator;

(viii) calculul și evidența garanției minime pentru fiecare participant al fondului de pensii private;

h) o referire despre practicile și procedurile controlului și auditului intern al administratorului cu privire la fondul de pensii administrat privat, precum și eventualele deficiențe constatate și recomandările făcute pentru remedierea acestora. Această precizare, cuprinsă în raportul de audit, trebuie înaintată administratorului printr-un document separat de opinia de audit, denumit "Scrisoare către conducerea societății".

(3) Raportul de audit aferent situațiilor financiare anuale ale unui fond de pensii facultative trebuie să cuprindă cel puțin următoarele:

a) auditarea anuală a valorii activului net și a valorii unității de fond, auditorul financiar având obligația de a-și exprima opinia în ceea ce privește respectarea metodologiei de calcul al indicatorilor financiari specifici fondurilor de pensii facultative;

b) identificarea situațiilor financiare anuale care fac obiectul auditului financiar, împreună cu cadrul de raportare financiară care a fost aplicat la întocmirea acestora;

c) descrierea ariei auditului financiar, cu respectarea standardelor internaționale de audit conform cărora a fost efectuat auditul;

d) opinia auditorului financiar care să exprime în mod clar punctul de vedere potrivit căruia situațiile financiare anuale oferă o imagine fidelă a activității fondului de pensii facultative și care este conformă cadrului relevant de raportare financiară, cu respectarea cerințelor legale; opinia de audit poate fi: fără rezerve, cu rezerve, contrară sau imposibil de exprimat, dacă auditorii financiari nu au fost în măsură să exprime o opinie de audit;

e) o referire cu privire la aspectele asupra cărora auditorii financiari atrag atenția printr-un paragraf distinct, fără ca opinia de audit să fie cu rezerve;

f) o referire cu privire la gradul de conformitate a raportului administratorului cu situațiile financiare anuale pentru același exercițiu financiar;

g) o referire cu privire la respectarea prevederilor legale în ceea ce privește:

(i) calculul, convertirea și evidența contribuțiilor individuale ale participanților la fondurile de pensii facultative;

(ii) calculul și evidența comisionului constituit conform legii;

(iii) calculul și evidența activelor fondurilor de pensii facultative, inclusiv a dividendelor de încasat;

(iv) calculul și evidența operațiunilor de încasări și plăți efectuate prin conturile fondurilor de pensii facultative;

(v) calculul și evidența transferurilor participanților între fondurile de pensii facultative;

(vi) calculul și evidența utilizării activului personal net al participantului la un fond de pensii facultative, în caz de invaliditate, deces sau deschiderea dreptului la pensie, conform legii;

(vii) calculul și evidența provizioanelor tehnice constituite de administrator, categoriile de active admise să acopere provizioanele tehnice ale administratorului constituite de administrator, precum și regulile de diversificare pentru activele admise să acopere provizioanele tehnice constituite de administrator;

h) o referire cu privire la practicile și procedurile controlului și auditului intern al administratorului, precum și eventualele deficiențe constatate și recomandările făcute pentru remedierea acestora. Această precizare, cuprinsă în raportul de audit, trebuie înaintată administratorului printr-un document separat de opinia de audit, denumit "Scrisoare către conducerea societății".

(4) Raportul de audit se semnează de către auditori financiari, persoane fizice, în numele acestora sau al auditorilor persoane juridice autorizate, după caz, și se datează.

CAPITOLUL XI

Controlul intern contabil și financiar

Art. 505. - (1) Controlul intern contabil și financiar al entității se aplică în vederea asigurării unei gestiuni contabile și a unei urmăririi financiare a activităților sale, pentru a asigura realizarea următoarelor obiective:

- a) eficiența și eficacitatea operațională;
- b) corectitudinea raportărilor financiar-contabile;
- c) conformitatea cu prevederile legale și reglementare.

(2) Controlul intern contabil și financiar cuprinde ansamblul proceselor de obținere și comunicare a informației contabile și financiare și contribuie la realizarea unei informații fiabile și conforme exigențelor legale.

(3) Controlul intern contabil și financiar vizează asigurarea:

- a) conformității informațiilor contabile și financiare publicate cu regulile aplicabile acestora;
- b) aplicării instrucțiunilor elaborate de conducere în legătură cu aceste informații;
- c) protejării activelor;
- d) prevenirii și detectării fraudelor și neregulilor contabile și financiare;
- e) fiabilității informațiilor difuzate și utilizate la nivel intern în scop de control, în măsura în care ele contribuie la elaborarea de informații contabile și financiare publicate;
- f) fiabilității situațiilor financiare anuale publicate și a altor informații comunicate pieței.

(4) În sensul alin. (3), pentru a desfășura activitatea de control intern contabil și financiar se procedează la:

- a) documentare referitoare la principiile de contabilizare și control al operațiunilor;
- b) circuite de informații vizând exhaustivitatea operațiunilor, o centralizare rapidă și o armonizare a datelor contabile, precum și controale asupra aplicării acestor circuite;

- c) un calendar al elaborării de informații contabile și financiare difuzate în cadrul grupului, necesare pentru situațiile financiare ale societății-mamă;
- d) identificarea cu claritate a persoanelor responsabile cu elaborarea informațiilor contabile și financiare publicate sau care participă la elaborarea situațiilor financiare;
- e) accesul fiecărui colaborator implicat în procesul elaborării de informații contabile și financiare la informațiile necesare controlului intern;
- f) instituirea unui mecanism prin care să se asigure efectuarea controalelor;
- g) proceduri prin care să se verifice dacă controalele au fost efectuate, să se identifice abaterile de la regulă și să se poată remedia, dacă este necesar;
- h) existența unui proces care urmărește identificarea resurselor necesare bunei funcționări a funcției contabile;
- i) adaptarea necesarului de personal și a competențelor acestuia la mărimea și complexitatea operațiunilor, ca și la evoluția nevoilor și constrângerilor.

Art. 506. - (1) Sub aspectul regulilor contabile, trebuie avute în vedere:

- a) existența unui manual de politici contabile;
 - b) existența unei proceduri de aplicare a acestui manual;
 - c) existența de controale prin care să se asigure respectarea manualului;
 - d) cunoașterea evoluției legislației contabile și fiscale;
 - e) efectuarea de controale specifice asupra punctelor sensibile;
 - f) identificarea și tratarea corespunzătoare a anomaliilor;
 - g) adaptarea programelor informatice la nevoile entității;
 - h) conformitatea cu regulile contabile;
 - i) asigurarea exactității și exhaustivității înregistrărilor contabile;
 - j) respectarea caracteristicilor calitative ale informațiilor cuprinse în situațiile financiare, astfel încât să satisfacă nevoile utilizatorilor;
 - k) pregătirea informațiilor necesare consolidării grupului;
 - l) definirea și distribuirea procedurilor de elaborare a situațiilor financiare consolidate către toate entitățile de consolidat.
- (2)** În vederea îndeplinirii obiectivelor prevăzute la alin. (2), administratorul procedează la:
- a) stabilirea, implementarea și menținerea unor proceduri pentru a asigura:
 - (i) securitatea, integritatea și confidențialitatea informațiilor, luând în considerare natura acestora;
 - (ii) continuitatea și regularitatea prestării serviciilor de administrare a fondurilor de pensii private;
 - (iii) mecanismele corespunzătoare de control intern destinate respectării deciziilor și procedurilor la toate nivelurile ierarhice;
 - (iv) un sistem de raportare și comunicare internă la toate nivelurile ierarhice relevante;
 - (v) politicile contabile, conform actelor normative aplicabile;
 - b) asigurarea de personal calificat având aptitudinile, cunoștințele și experiența necesare pentru îndeplinirea responsabilităților alocate;

- c) menținerea de înregistrări corespunzătoare și ordonate ale activității administratorului;
 - d) elaborarea altor proceduri, conform actelor normative aplicabile.
- (3) Controlul intern contabil și financiar se aplică pe tot parcursul operațiunilor desfășurate de entitate, astfel:
- a) anterior realizării operațiunilor, cu ocazia elaborării bugetului, ceea ce va permite, ulterior realizării operațiunilor, controlul bugetar;
 - b) în timpul operațiunilor;
 - c) după finalizarea operațiunilor, caz în care verificarea este destinată să analizeze rentabilitatea operațiunilor și să constate existența conformității sau a eventualelor anomalii, care trebuie corectate.
- (4) În contextul situațiilor financiare anuale consolidate, aria controlului intern contabil și financiar se referă la societățile cuprinse în consolidare.

Art. 507. - (1) Controlul intern contabil și financiar aplicabil fondurilor de pensii private cuprinde:

- a) la nivel de participanți se asigură verificarea pentru:
 - (i) virarea contribuțiilor în contul colector al fondului de pensii private și identificarea participanților cărora le este destinată contribuția, precum și convertirea contribuțiilor în unități de fond și înregistrarea acestora în contul individual al participantului:
 - 1. contribuția brută încasată de fiecare participant, la nivel de cod numeric personal;
 - 2. data virării contribuției brute;
 - 3. contribuția netă;
 - 4. data convertirii contribuției nete în unități de fond;
 - 5. numărul de unități de fond aferente contribuției nete.
 - (ii) transferul activului personal net al participantului de la un fond de pensii la altul, transferul beneficiilor de la un fond de pensii la altul și transferul activului personal net al participantului de la un fond de pensii la altul:
 - 1. valoarea activului personal transferat pentru fiecare participant;
 - 2. data încasării disponibilului transferat;
 - 3. data convertirii disponibilului transferat;
 - 4. numărul de unități de fond alocate transferate;
 - 5. valoarea unitară a activului net de convertire luat în calcul pentru transfer;
- Corectitudinea datelor se verifică încrucișat cu balanța de verificare a fondului de pensii, extrasul de cont al contului colector și, în plus, în cazul fondurilor de pensii administrate private, verificarea se face și cu lista de viramente emisă de instituțiile de evidență;
- (iii) valoarea activului personal achitat pentru fiecare participant, data plății disponibilului și valoarea taxelor, impozitelor și comisioanelor aferente:

1. valoarea disponibilităților bănești care au fost plătite din fond ca urmare a transferului participantului la un alt fond de pensii, ca urmare a plății sau transferului de beneficii către un moștenitor al unui participant, ca urmare a deschiderii dreptului la pensie, ca urmare a decesului etc.;
2. metodologia de anulare a unităților de fond, în cazul plății activului personal net al participantului;
3. penalitățile de transfer reținute participantului;
4. valoarea comisioanelor bancare suportate de participant;
5. valoarea activului personal net plătită participantului;

Corectitudinea datelor se verifică încrucișat cu balanța de verificare a fondului de pensii. De asemenea, se verifică documentele justificative privind transferurile participanților (transferuri out);

b) la nivel de fond de pensii private se asigură verificarea pentru:

(i) valoarea activelor investite și a obligațiilor fondului de pensii private, inclusiv valoarea activului total al fondului de pensii, valoarea activului net, valoarea unitară a activului net și numărul de unități de fond;

(ii) valoarea constituirii și utilizării resurselor financiare ale fondului de pensii, conform legii aplicabile;

(iii) valoarea cheltuielilor fondului de pensii (cheltuielile de administrare ale fondului suportate de fond, inclusiv comisionul datorat de către fond de depozitarului pentru depozitarea și custodia activelor fondurilor de pensii, după caz), conform legii aplicabile;

(iv) valoarea rezultatelor și a capitalului fondului de pensii;

(v) modalitatea de împărțire între participanți a sumelor rezultate din investirea activelor;

(vi) taxarea investițiilor activelor fondurilor de pensii și a rezultatelor investirii;

(vii) operațiunile de încasări și plăți efectuate prin conturile fondului de pensii private:

1. operațiunile privind viramentele contribuțiilor individuale ale participanților la fondurile de pensii;

2. operațiunile privind decontarea tranzacțiilor cu instrumente financiare;

3. operațiunile privind transferul activelor participanților între fondurile de pensii private;

4. operațiunile privind plata contravalorii activului personal net al participantului la un fond de pensii administrat privat în caz de invaliditate, în caz de deces și în caz de deschidere a dreptului acestuia la pensie;

5. operațiunile privind stingerea obligațiilor fondului de pensii;

(viii) respectarea regimului privind înstrăinarea activelor fondurilor de pensii, conform legii aplicabile;

c) la nivelul integrat se asigură:

1. verificarea corespondenței între valoarea elementelor din conturile individuale ale participanților, valoarea elementelor din contabilitatea fondului de pensii și datele din prospectul schemei de pensii private;

2. verificarea modului cum se realizează evidența conturilor individuale și actualizarea acestora, anomaliile identificate și soluționarea problemelor;

3. verificarea modului cum se realizează gestionarea operațiunilor zilnice ale fondului de pensii, anomaliile identificate și soluționarea problemelor;

Corectitudinea datelor se verifică încrucișat cu bilanța de verificare a fondului de pensii și cu documentele justificative în cauză.

(2) Controlul intern contabil și financiar aplicabil administratorilor fondurilor de pensii private cuprinde:

a) în legătură cu activitatea de administrare a fondului de pensii se asigură verificarea pentru:

- 1.** resursele financiare ale administratorului;
- 2.** cheltuielile de administrare ale fondului de pensii suportate de administrator;
- 3.** volumul provizioanelor tehnice corespunzător obligațiilor financiare rezultate din prospectele schemelor de pensii private, precum și activele financiare care acoperă provizionul tehnic;
- 4.** separabilitatea activelor care acoperă provizionul tehnic de activele proprii administratorului;
- 5.** taxa de funcționare a administratorului și a depozitarului;
- 6.** comisionul datorat de către administrator depozitarului pentru depozitarea și custodia activelor fondurilor de pensii, după caz;

Corectitudinea datelor se verifică încrucișat cu bilanța de verificare a administratorului, a fondului de pensii private și cu documentele justificative în cauză;

b) în legătură cu propria activitate a administratorului se asigură verificarea pentru:

- 1.** tranzacțiile privind capitalul social al administratorului, conform legii aplicabile;
- 2.** utilizarea activelor financiare proprii administratorului;
- 3.** cheltuiala înregistrată de administrator drept comision datorat agentului de marketing;
- 4.** evidențierea activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, veniturilor și cheltuielilor în contabilitatea administratorului;

c) la nivelul integrat se asigură verificarea separabilității activelor fiecărui fond de pensii administrare de un singur administrator și verificarea separabilității între activele fondurilor de pensii și cele proprii administratorului;

d) verificarea cheltuielilor datorate contractelor de servicii de asistență și de consultanță de specialitate cu persoane fizice și juridice române și străine;

Corectitudinea datelor se verifică încrucișat cu bilanța de verificare a administratorului și cu documentele justificative în cauză.

(3) În cazul controlului intern contabil și financiar aplicabil brokerilor de pensii private, în legătură cu activitatea proprie acestora, se asigură verificarea pentru:

a) veniturile realizate din activitatea de marketing a fondului de pensii;

b) taxa de funcționare;

c) evidențierea activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, veniturilor și cheltuielilor în contabilitatea administratorului;

d) verificarea cheltuielilor datorate contractelor de servicii de asistență și de consultanță de specialitate cu persoane fizice și juridice române și străine.

(4) Controlul intern contabil și financiar aplicabil fondului de garantare cuprinde:

a) în legătură cu activitatea de garantare, se asigură verificarea pentru:

- 1.** resursele financiare ale fondului de garantare, destinate activității de garantare;

2. execuția bugetului de venituri și cheltuieli pentru activitatea de garantare;
 - b) în legătură cu activitatea de funcționare, se asigură verificarea pentru:
 1. resursele financiare ale fondului de garantare, destinate activității de funcționare;
 2. execuția bugetului de venituri și cheltuieli pentru activitatea de funcționare;
 - c) verificarea evidențierii activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, veniturilor și cheltuielilor în contabilitatea fondului de garantare, separat pentru fiecare activitate;
 - d) verificarea cheltuielilor datorate contractelor de servicii de asistență și de consultanță de specialitate cu persoane fizice și juridice române și străine; Corectitudinea datelor se verifică încrucișat cu balanța de verificare a fondului de garantare și cu documentele justificative în cauză.
- (5) La nivelul fiecărei entități prevăzute la art. 2 se verifică dacă:
- a) totalul activului corespunde cu totalul pasivului din balanța de verificare;
 - b) totalul rulajelor și totalul soldurilor analitice rezultate din balanța de verificare a conturilor analitice corespunde cu totalul rulajelor și totalul soldurilor sintetice rezultate din balanța de verificare a conturilor sintetice;
 - c) corectarea înregistrărilor făcute în contabilitate s-a efectuat numai pe baza notelor de contabilitate întocmite și aprobate în mod corespunzător.

CAPITOLUL XII

Planul de conturi

Art. 508. - (1) Conturile sintetice din planul de conturi se pot dezvolta pe conturi analitice în funcție de necesitățile impuse de anumite reglementări sau potrivit necesităților proprii ale fiecărei entități.

(2) Conturile au funcțiune contabilă de activ (A), pasiv (P) sau sunt bifuncționale (A/P).

(3) În general, conturile cu funcțiune contabilă de activ corespund elementelor de natura activelor și cheltuielilor, iar conturile cu funcțiune contabilă de pasiv corespund elementelor de natura datoriilor, capitalurilor proprii și veniturilor sau sunt aferente ajustărilor de valoare.

(4) În conturile cu trei cifre, cifra terminală 9 semnifică operațiuni de sens contrar celor acoperite în mod normal de conturile de nivel superior din grupa din care fac parte.

(5) Conturile în afara bilanțului sunt conturi care se debitează și se creditează în funcție de modalitatea de înregistrare în conturile de bilanț a operațiunii, la scadență sau la data realizării acesteia.

Art. 509. - (1) Planul de conturi aplicabil fondurilor de pensii administrate privat și fondurilor de pensii facultative este prezentat în anexa nr. 1A.

(2) Planul de conturi aplicabil administratorilor fondurilor de pensii administrate privat și/sau fondurilor de pensii facultative, precum și brokerilor de pensii private, societăți comerciale înființate și autorizate potrivit prevederilor legale în vigoare este prezentat în anexa nr. 2A.

(3) Planul de conturi aplicabil Fondului de garantare a drepturilor din sistemul de pensii private este prezentat în anexa nr. 3A.

CAPITOLUL XIII

Transpunerea conturilor din bilanța de verificare la 31 decembrie 2015 în noul plan de conturi

Art. 510. - Administratorii entităților răspund pentru transpunerea corectă a soldurilor conturilor, din bilanța de verificare la 31 decembrie 2015 în conturile prevăzute în noul plan de conturi general cuprins în prezenta normă. De asemenea, se va urmări ca transpunerea din vechile conturi sintetice în noile conturi sintetice de gradul unu și doi, dacă este cazul, să se efectueze în funcție de natura sumelor reflectate în soldul fiecărui cont.

Art. 511. - (1) Transpunerea soldurilor contabile din bilanța de verificare la 31 decembrie 2015 în noul plan de conturi aplicabil fondurilor de pensii administrate privat și fondurilor de pensii facultative este prezentată în anexa nr. 1C.

(2) Transpunerea soldurilor contabile din bilanța de verificare la 31 decembrie 2015 în noul plan de conturi aplicabil administratorilor fondurilor de pensii administrate privat și/sau fondurilor de pensii facultative, precum și brokerilor de pensii private, societăți comerciale înființate și autorizate potrivit prevederilor legale în vigoare, este prezentat în anexa nr. 2C.

(3) Transpunerea soldurilor contabile din bilanța de verificare la 31 decembrie 2015 în noul plan de conturi aplicabil Fondului de garantare a drepturilor din sistemul de pensii private este prezentat în anexa nr. 3C.

CAPITOLUL XIV

Funcțiunea conturilor

Art. 512. - (1) Conturile sintetice din planul de conturi se pot dezvolta pe conturi analitice în funcție de necesitățile impuse de anumite reglementări sau potrivit necesităților proprii ale fiecărei entități.

(2) Conturile pot avea funcțiune contabilă de activ (A), pasiv (P) sau sunt bifuncționale (A/P), așa cum se prevede în planul de conturi din prezenta normă.

(3) Dezvoltarea în analitice a conturilor sintetice prevăzute în planul de conturi general este de competența fiecărei entități în funcție de specificul activității și de necesitățile proprii.

Art. 513. - (1) În acest capitol sunt prezentate conținutul și funcțiunea conturilor contabile cuprinse în Planul de conturi general din prezenta normă. Întrucât în Planul de conturi general sunt cuprinse și conturi specifice consolidării, funcțiunea conturilor prezentate în continuare se referă inclusiv la acestea.

(2) Funcțiunea conturilor prezentată în acest capitol nu este limitativă, fiind exemplificat modul de înregistrare contabilă a principalelor operațiuni economico-financiare.

Art. 514. - La reflectarea în contabilitate a operațiunilor economice derulate se are în vedere conținutul economic al acestora, cu respectarea principiilor, bazelor, regulilor și politicilor contabile permise de reglementarea contabilă aplicabilă.

Art. 515. - (1) Funcțiunea conturilor contabile aplicabile fondurilor de pensii administrate privat și fondurilor de pensii facultative este prezentată în anexa nr. 1B.

(2) Funcțiunea conturilor contabile aplicabile administratorilor fondurilor de pensii administrate privat și/sau fondurilor de pensii facultative, precum și brokerilor de pensii private, societăți comerciale înființate și autorizate potrivit prevederilor legale în vigoare, este prezentată în anexa nr. 2B.

(3) Funcțiunea conturilor contabile aplicabile Fondului de garantare a drepturilor din sistemul de pensii private este prezentată în anexa nr. 3B.

CAPITOLUL XV

Răspunderea

Art. 516. - Persoanele care asigură administrarea și/sau conducerea entităților menționate la art. 2, directorii economici, contabilii-șefi sau alte persoane care au obligația gestionării acestora trebuie să asigure măsurile necesare pentru aplicarea corespunzătoare a prevederilor prezentei norme.

Art. 517. - (1) Răspunderea pentru organizarea și ținerea contabilității, în conformitate cu prevederile Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, revine administratorului sau altei persoane care are obligația gestionării entității prevăzute la art. 2.

(2) Pentru entitățile prevăzute la art. 2 trebuie să se asigure, potrivit legii, condițiile necesare pentru:

- a)** întocmirea documentelor justificative privind operațiile economice;
- b)** organizarea și ținerea corectă și la zi a contabilității;
- c)** organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de activ, datorii, capitaluri proprii și elementelor înregistrate în conturi în afara bilanțului, precum și valorificarea rezultatelor acesteia;
- d)** respectarea regulilor de întocmire a situațiilor financiare, publicarea și depunerea la termen a acestora la autoritățile competente;
- e)** păstrarea documentelor justificative, a registrelor și situațiilor financiare și organizarea contabilității de gestiune adaptate la specificul entității.

(3) Pentru fiecare fond de pensii administrat, administratorul acestuia trebuie să asigure, potrivit legii, condițiile necesare pentru:

- a)** organizarea și ținerea corectă și la zi a evidenței situației fiecărui participant;
 - b)** existența mecanismelor adecvate și efective de verificare sistematică și ori de câte ori este necesar, în acord cu dimensiunea, natura și complexitatea activității acestuia, în ceea ce privește:
 - (i)** operațiunile realizate pe contul participantului la fondul de pensii administrat privat și/sau fondul de pensii facultative, inclusiv convertirea contribuțiilor, comisionarea acestora, utilizarea activului personal net al participantului etc.;
 - (ii)** operațiunile de încasări și plăți efectuate prin conturile bancare fondului de pensii administrat privat și/sau fondului de pensii facultative.
- (4)** Pentru activitatea proprie fiecărui administrator, acesta trebuie să asigure, potrivit legii, condițiile necesare pentru:

a) organizarea și ținerea corectă și la zi a contabilității administratorului pentru elementele de activ și de pasiv, de venituri și de cheltuieli, separat pentru segmentul aferent fondurilor de pensii facultative și pentru segmentul aferent fondului de pensii administrat privat, precum și pentru fiecare fond în parte; în cadrul segmentului aferent fondurilor de pensii facultative, cheltuielile și veniturile vor fi evidențiate distinct, la nivel de cont analitic, pentru fiecare fond de pensii facultative administrat;

b) evidențierea tranzacțiilor aferente fiecărui segment de activitate, prin cont bancar distinct pentru fiecare dintre acestea; conturile prin care se efectuează tranzacțiile aferente activității de administrare a pensiilor administrate privat vor fi separate de conturile prin care se efectuează tranzacțiile aferente activității de administrare a pensiilor facultative, chiar dacă aceste conturi sunt deschise la aceeași instituție de credit;

c) alocarea capitalului social necesar desfășurării activității de administrare a fondurilor de pensii facultative și a unui fond de pensii administrat privat, distinct, prin utilizarea conturilor analitice;

d) alocarea activelor care acoperă provizionul tehnic, distinct față de activele proprii administratorului și distinct pentru fiecare fond de pensii, prin utilizarea conturilor analitice.

(5) Administratorul are obligația de a asigura mecanismele adecvate și efective de verificare necesare, în acord cu dimensiunea, natura și complexitatea activității acestuia, în ceea ce privește:

a) controlul încrucișat al operațiunilor desfășurate între fondul de pensii și administrator;

b) controlul documentelor justificative care au stat la baza efectuării operațiunilor de încasări și plăți efectuate prin conturile bancare ale fondului de pensii administrat privat și/sau fondului de pensii facultative;

c) controlul soldurilor și componența acestora, la fiecare sfârșit de lună calendaristică, pentru conturile bancare ale fondului de pensii administrat privat și/sau fondului de pensii facultative;

d) controlul datelor din balanțele contabile în relația cu documentele contabile și documentele justificative;

e) controlul datelor din balanțele contabile, la fiecare sfârșit de lună calendaristică, prin prisma relațiilor dintre conturile contabile;

f) controlul datelor din balanțele contabile și raportările contabile semestriale pe care administratorul le transmite la A.S.F.;

g) controlul datelor din balanțele contabile și situațiile financiare anuale pe care administratorul le transmite la A.S.F.;

h) controlul datelor din balanțele contabile și raportările prudențiale pe care administratorul le transmite la A.S.F.

Art. 518. - Membrii organelor de administrație, de conducere și de supraveghere ale unei entități, care acționează în limitele competențelor stabilite prin lege, răspund în mod solidar de întocmirea și publicarea în conformitate cu cerințele prezentei norme a situațiilor financiare anuale individuale și a raportului administratorilor, respectiv a situațiilor financiare anuale consolidate și a rapoartelor consolidate ale administratorilor.

Art. 519. - (1) Nerespectarea dispozițiilor cuprinse în prezenta normă se sancționează în conformitate cu prevederile legislației în vigoare, respectiv art. 81 alin. (1) lit. c), art. 141 alin. (2), (3), (4), (6), (7), (8), (9) și (10) din Legea nr. 411/2004 și art. 38 lit. c), art. 121 alin. (2), (3), (4), (6), (7), (8), (9) și (10) din Legea nr. 204/2006.

(2) Dacă fapta este imputabilă mai multor persoane, acestea sunt ținute solidar la repararea prejudiciului cauzat.

(3) Constatarea contravențiilor se face de către personalul împuternicit în acest scop, prin decizie a președintelui A.S.F.

CAPITOLUL XVI

Dispoziții finale

Art. 520. - În aplicarea prezentei norme, pentru entitățile menționate la art. 2, administratorul trebuie să dezvolte politici contabile proprii care se aprobă de către conducerea fiecărei entități.

Art. 521. - În cazul în care aplicarea prezentei norme impune modificarea unor tratamente contabile, aceasta nu determină corecții ale operațiunilor contabile generate de evenimente anterioare intrării în vigoare a prezentei norme.

Art. 522. - Anexele nr. 1A, 1B, 1C, 2A, 2B, 2C, 3A, 3B și 3C*) fac parte integrantă din prezenta normă.

*) Anexele nr. 1A, 1B, 1C, 2A, 2B, 2C, 3A, 3B și 3C se publică în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 706 bis.

Art. 523. - (1) Prezenta normă se publică în Monitorul Oficial al României, Partea I.

(2) Prezenta normă intră în vigoare la data de 1 ianuarie 2016.

Art. 524. - La data intrării în vigoare a prezentei norme se abrogă:

a) Norma nr. 14/2007 privind reglementările contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene aplicabile entităților autorizate, reglementate și supravegheate de Comisia de Supraveghere a Sistemului de Pensii Private, aprobată prin Hotărârea Comisiei de Supraveghere a Sistemului de Pensii Private nr. 37/2007, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 488 și 488 bis din 20 iulie 2007, cu modificările și completările ulterioare;

b) Norma nr. 18/2008 privind reglementările contabile conforme cu Directiva a VII-a a Comunităților Economice Europene aplicabile entităților autorizate, reglementate și supravegheate de Comisia de Supraveghere a Sistemului de Pensii Private, aprobată prin Hotărârea Comisiei de Supraveghere a Sistemului de Pensii Private nr. 34/2008 publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 618 din 22 august 2008.

Art. 525. - Prezenta normă transpune parțial prevederile Directivei 2013/34/UE a Parlamentului European și a Consiliului din 26 iunie 2013 privind situațiile financiare anuale, situațiile financiare consolidate și rapoartele conexe ale anumitor tipuri de întreprinderi, de modificare a Directivei 2006/43/CE a Parlamentului European și a Consiliului și de abrogare a Directivelor 78/660/CEE și 83/349/CEE ale Consiliului, publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene, seria L, nr. 182 din 29 iunie 2013.

Președintele Autorității de Supraveghere
Financiară,
Mișu Negrițoiu

București, 5 august 2015.

Nr. 14.