

REGLEMENTĂRI CONTABILE din 29 octombrie 2009

conforme cu Directiva a VII-a a Comunităților Economice Europene

EMITENT: MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

PUBLICAT ÎN: MONITORUL OFICIAL nr. 766 bis din 10 noiembrie 2009

Data intrării în vigoare : 01/01/2010

*) Aprobate de Ordinul nr. 3.055 din 29 octombrie 2009, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 766 din 10 noiembrie 2009.

CAP. I

ARIA DE APLICABILITATE

1. - Prezentele reglementări prevăd forma și conținutul situațiilor financiare anuale consolidate, precum și regulile de întocmire, aprobare, auditare și publicare a situațiilor financiare anuale consolidate.

2. - Prezentele reglementări transpun:

a) Directiva a VII-a a Comunităților Economice Europene 83/349/CEE din data de 13 iunie 1983 privind conturile consolidate, publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene nr. L 193 din data de 18 iulie 1983, cu modificările și completările ulterioare*5);

*5) Directiva a VII-a a fost modificată și completată prin următoarele directive:

- Directiva a XI-a a Consiliului 89/666/CEE din 21 decembrie 1989 privind cerințele de prezentare referitoare la sucursalele deschise într-un Stat membru de către anumite tipuri de societăți comerciale care intră sub incidența legislației unui alt Stat, publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene nr. L 395 din 30 decembrie 1989;

- Directiva Consiliului 90/604/CEE din 8 noiembrie 1990 pentru modificarea Directivei 78/660/CEE privind conturile anuale și a Directivei 83/349/CEE privind conturile consolidate în ceea ce privește excepțiile pentru întreprinderile mici și mijlocii și publicarea conturilor în ecu, publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene nr. L 317 din 16 noiembrie 1990;

- Directiva Consiliului 90/605/CEE din 8 noiembrie 1990 pentru modificarea Directivei 78/660/CEE privind conturile anuale și a Directivei 83/349/CEE privind conturile

consolidate în ceea ce privește aria de aplicabilitate a acestor directive, publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene nr. L 317 din 16 noiembrie 1990;

- Directiva 2001/65/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 27 septembrie 2001 pentru modificarea Directivei 78/660/CEE, Directivei 83/349/CEE și a Directivei 86/635/CEE privind regulile de evaluare pentru conturile anuale și consolidate ale anumitor tipuri de societăți comerciale, precum și ale băncilor și ale altor instituții financiare, publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene nr. L 283 din 27 octombrie 2001;

- Directiva 2003/51/CEE a Parlamentului European și a Consiliului din 18 iunie 2003 pentru modificarea Directivelor 78/660/CEE, 83/349/CEE, 86/635/CEE și 91/674/CEE privind conturile anuale și consolidate ale anumitor tipuri de societăți comerciale, băncilor și altor instituții financiare și ale societăților de asigurare privind modernizarea și actualizarea regulilor contabile, publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene nr. L 178 din 17 iulie 2003.

b) art. 10 alin. 2 din Directiva 2004/25/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 21 aprilie 2004 privind ofertele publice de achiziție, publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene nr. L 142 din 30 aprilie 2004;

c) prevederile Directivei 2006/43/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 17 mai 2006, publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene nr. L 157 din 9 iunie 2006, referitoare la modificarea Directivei 83/349/CEE;

d) prevederile Directivei 2006/46/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 14 iunie 2006, publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene nr. L 224 din 16 august 2006, referitoare la modificarea Directivei 83/349/CEE;

e) prevederile Directivei 2009/49/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 18 iunie 2009, publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene nr. L 164 din 26 iunie 2009, referitoare la modificarea Directivei 83/349/CEE.

CAP. II

CONDIȚII PENTRU ÎNTOCMIREA SITUAȚIILOR FINANCIARE ANUALE CONSOLIDATE

3. - O entitate trebuie să întocmească situații financiare anuale consolidate și raport consolidat al administratorilor dacă această entitate, denumită în continuare societate-mamă, este organizată într-unul din tipurile menționate la pct. 12 din prezentele reglementări, face parte dintr-un grup de entități și îndeplinește una din 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 entități și majoritatea membrilor organelor de administrație, conducere și 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;

c) este acționar sau asociat al unei filiale și deține singură controlul asupra majorității drepturilor de vot ale acționarilor sau asociaților acelei filiale, ca urmare a unui acord încheiat cu alți acționari sau asociați;

d) 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;

e) societatea-mamă deține puterea de a exercita sau exercită efectiv o influență dominantă sau control asupra unei filiale;

f) este acționar sau asociat al unei filiale și are dreptul de a numi sau revoca majoritatea membrilor organelor de administrație, conducere și de supraveghere ale acelei filiale;

g) societatea-mamă și filiala sunt conduse pe o bază unificată de către societatea-mamă.

4. - În înțelesul prezentelor reglementări, filiala reprezintă o entitate aflată sub controlul altei entități, denumită societate-mamă.

5. - O societate-mamă și filialele acesteia reprezintă un grup de entități.

6. - (1) În înțelesul prezentelor reglementări și al Reglementărilor conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene, entitățile între care există relațiile prevăzute la pct. 3, precum și celelalte entități care au relații similare cu una dintre entitățile menționate anterior sunt entități afiliate.

(2) În înțelesul prezentelor reglementări, o entitate este legată cu o altă entitate dacă:

a) direct sau indirect, prin una sau mai multe entități:

- controlează sau este controlată de cealaltă entitate ori se află sub controlul comun al celeilalte entități (aceasta include societățile-mamă, filialele sau filialele membre);

- are un interes în respectiva entitate, care îi oferă influență semnificativă asupra acesteia; sau

- deține controlul comun asupra celeilalte entități;

- b) reprezintă o întreprindere asociată a celeilalte entități;
- c) reprezintă o asociere în participație în care cealaltă entitate este asociat;
- d) reprezintă un membru al personalului-cheie din conducere al entității sau al societății-mamă a acesteia;
- e) reprezintă un membru apropiat al familiei persoanei menționate la lit. a) sau d);
- f) reprezintă o entitate care este controlată, controlată în comun sau influențată semnificativ ori pentru care puterea semnificativă de vot într-o asemenea entitate este dată, direct sau indirect, de orice persoană menționată la lit. d) sau e); sau
- g) entitatea reprezintă un plan de beneficii postangajare pentru beneficiul angajaților celeilalte entități sau al oricărei entități care este entitate legată cu cealaltă entitate.

(3) Atunci când se evaluează dacă o entitate deține control, control comun sau influență semnificativă, sunt luate în considerare și drepturile de vot potențiale. Acestea sunt aferente unor instrumente care au potențialul, dacă sunt exercitate sau convertite, să îi confere deținătorului putere de vot adițională sau să reducă puterea de vot a altei părți, cu privire la politicile financiare și operaționale ale unei alte entități. Cu ocazia acestei evaluări nu sunt luate în calcul nici intenția conducerii entității care deține aceste drepturi de vot potențiale și nici capacitatea financiară a acesteia de a exercita sau de a converti acele drepturi.

(4) O tranzacție cu o entitate legată reprezintă un transfer de resurse, servicii sau obligații între entitățile legate, indiferent dacă se percepe sau nu se percepe un preț.

(5) Personalul-cheie din conducere reprezintă acele persoane care au autoritatea și responsabilitatea de a planifica, conduce și controla activitățile entității, în mod direct sau indirect, incluzând oricare director (executiv sau altfel) al entității.

(6) Membrii apropiați ai familiei unei persoane reprezintă acei membri ai familiei care ar putea să influențeze sau să fie influențați de acea persoană în raport cu entitatea. Aceștia pot include:

- a) partenerul de viață și copiii persoanei;
- b) copiii partenerului de viață al persoanei; și
- c) dependenți ai persoanei sau ai partenerului de viață al acesteia.

(7) Beneficiile postangajare includ pensiile, alte beneficii de pensionare, asigurări de viață postangajare și asistență medicală postangajare.

(8) În înțelesul prezentelor reglementări, următoarele categorii nu sunt în mod necesar entități legate:

- a) două entități, doar pentru că au în comun un director sau un alt membru al personalului-cheie din conducere;

b) 2 asociați, doar pentru că exercită controlul în comun asupra unei asocieri în participație;

c) finanțatorii, sindicatele, serviciile publice, departamentele și agențiile guvernamentale, doar în virtutea relațiilor obișnuite pe care le au cu o entitate (deși acestea pot să afecteze libertatea de acțiune a entității sau să participe la luarea deciziilor acesteia);

d) un client, un furnizor, un francizor, un distribuitor sau un agent general cu care entitatea desfășoară un volum semnificativ de activitate, numai în virtutea dependenței economice rezultate.

7. - Referitor la drepturile aferente societăților-mamă, se aplică prevederile pct. 8 - 10 și 11 alin. (2).

8. - Pentru aplicarea prevederilor pct. 3 a), b), c), f) și g), 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 altei filiale, trebuie adăugate la cele ale societății-mamă.

9. - Pentru aplicarea prevederilor pct. 3 a), b), c), f) și g), în scopul determinării drepturilor societății-mamă, drepturile sale vor fi reduse 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 garanții, cu condiția ca drepturile în cauză să fie exercitate în conformitate cu instrucțiunile primite sau să fie 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.

10. - Pentru aplicarea prevederilor pct. 3 a), b) și c), numărul total al drepturilor sale de vot în filială trebuie redus cu numărul drepturilor de vot aferente acțiunilor proprii deținute de aceasta, de către o filială a acesteia sau de către o persoană care acționează în nume propriu, dar în contul acelor entități.

11. - (1) Cu respectarea prevederilor pct. 19 - 21, o societate-mamă și toate filialele sale trebuie consolidate, indiferent de locul unde sunt situate sediile lor sociale.

(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.

12. - Prezentele reglementări se aplică dacă societatea-mamă și filialele sale sunt organizate într-unul din următoarele tipuri de entități:

a) societăți comerciale:

- societate în nume colectiv;

- societate în comandită simplă;

- societate pe acțiuni;
- societate în comandită pe acțiuni;
- societate cu răspundere limitată;

b) societăți/companii naționale;

c) alte entități care, potrivit legilor speciale, pot deține participații în capitalul altor entități.

13. - (1) Cu respectarea prevederilor pct. 12, o societate-mamă este scutită de la întocmirea situațiilor financiare anuale consolidate dacă la data bilanțului său entitățile care urmează să fie consolidate nu depășesc împreună, pe baza celor mai recente situații financiare anuale ale acestora, limitele a două dintre următoarele trei criterii:

- total active 17 520 000 euro
- cifra de afaceri netă: 35 040 000 euro
- număr mediu de salariați în cursul exercițiului financiar: 250.

(2) Criteriile de mărime prevăzute la alin. (1) se determină înainte de compensarea prevăzută la pct. 32 și eliminarea de la pct. 40 lit. a) și b).

(3) Atunci când la data bilanțului societății-mamă entitățile care urmează să fie consolidate depășesc sau încetează să mai depășească limitele a două din cele trei criterii prevăzute la alin. (1), acest fapt afectează aplicarea derogării prevăzute la acel alineat, numai dacă acest lucru are loc în două exerciții financiare consecutive.

14. - Excepția prevăzută la pct. 13 alin. (1) nu se aplică dacă una dintre filialele care urmează să fie consolidate este o entitate ale cărei valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată, în conformitate cu legislația în vigoare privind piața de capital.

15. - Cu respectarea prevederilor pct. 13 și 14, o societate-mamă este exceptată de la obligația elaborării situațiilor financiare anuale consolidate atunci când ea însăși este o filială, iar propria sa societate-mamă este înființată în conformitate cu legea română sau cu legea unui stat membru al Uniunii Europene, în unul din următoarele două cazuri:

a) societatea-mamă în cauză deține toate acțiunile entității exceptate. În acest sens, nu se iau în considerare acțiunile la entitatea exceptată, deținute de membrii organelor sale de administrație, conducere sau de supraveghere, în temeiul unei obligații legale sau prevăzute în actul constitutiv sau statut; sau

b) dacă societatea-mamă în cauză deține 90% sau mai mult din acțiunile entității exceptate, iar restul acționarilor sau asociaților entității în cauză au aprobat exceptarea.

16. - Exceptarea prevăzută la pct. 15 este condiționată de îndeplinirea cumulativă a următoarelor condiții:

a) entitatea exceptată și, cu respectarea prevederilor pct. 19 - 21, toate filialele sale trebuie consolidate în situațiile financiare anuale ale unui grup mai mare de entități, a cărui societate-mamă este constituită în conformitate cu legea română sau cu legea unui stat membru al Uniunii Europene;

b) - situațiile financiare anuale consolidate și raportul consolidat al administratorilor ale grupului mai mare de entități trebuie întocmite de societatea-mamă a grupului în cauză și auditate, în conformitate cu prevederile legale sub incidența cărora intră societatea-mamă a grupului mai mare de entități, potrivit prezentelor reglementări;

- situațiile financiare anuale consolidate, raportul consolidat al administratorilor și raportul persoanei responsabile cu auditarea acelor situații financiare trebuie publicate de către entitatea exceptată, conform prevederilor pct. 114 și 115;

c) notele explicative la situațiile financiare anuale ale entității exceptate trebuie să prezinte:

- denumirea și sediul social ale societății-mamă care întocmește situații financiare anuale consolidate; și

- exceptarea de la obligația de a întocmi situații financiare anuale consolidate și raport consolidat al administratorilor.

17. - Excepția prevăzută la pct. 15 nu se aplică societăților-mamă ale căror valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată, în conformitate cu legislația în vigoare privind piața de capital.

18. - Nu se va aplica exceptarea prevăzută la pct. 15 - 17 în măsura în care elaborarea de situații financiare anuale consolidate este cerută pentru informarea salariaților sau a reprezentanților lor, sau de către o autoritate administrativă sau judiciară pentru propria sa informare.

19. - O entitate poate fi exclusă de la consolidare în cazul în care includerea sa nu este semnificativă pentru scopul oferirii unei imagini fidele a activelor, datoriilor, poziției financiare și a profitului sau pierderii entităților incluse în aceste situații financiare, considerate ca un tot unitar.

20. - Dacă două sau mai multe entități îndeplinesc cerința de la pct. 19, acestea trebuie totuși să fie incluse în situațiile financiare anuale consolidate dacă, considerate ca un tot unitar, acestea sunt semnificative pentru scopul furnizării unei imagini fidele în sensul prevederilor pct. 24 din prezentele reglementări.

21. - (1) În plus, o entitate poate să nu fie inclusă în situațiile financiare consolidate dacă:

a) restricții severe pe termen lung împiedică exercitarea de către societatea-mamă a drepturilor sale asupra activelor sau managementului acestei entități; sau

b) informațiile necesare pentru elaborarea situațiilor financiare anuale consolidate se pot obține numai cu costuri sau întârzieri nejustificate; sau

c) acțiunile la entitatea în cauză sunt deținute exclusiv în vederea vânzării ulterioare a acestora.

(2) Cu respectarea prevederilor pct. 13, orice societate-mamă care se află sub incidența dreptului intern al unui stat membru și care are numai filiale ne semnificative în sensul pct. 24, atât individual, cât și în ansamblu, este exonerată de obligația impusă la pct. 3.

CAP. III

ÎNTOCMIREA SITUAȚIILOR FINANCIARE ANUALE CONSOLIDATE

22. - (1) Situațiile financiare anuale consolidate cuprind bilanțul consolidat, contul de profit și pierdere consolidat și notele explicative la situațiile financiare anuale consolidate. Aceste documente constituie un tot unitar.

(2) Potrivit legii contabilității, situațiile financiare anuale consolidate trebuie însoțite de o declarație scrisă de asumare a răspunderii conducerii societății-mamă pentru întocmirea situațiilor financiare anuale consolidate potrivit Reglementărilor contabile conforme cu Directiva a VII-a a Comunităților Economice Europene. Informațiile cuprinse în acea declarație sunt cele prevăzute de legea contabilității.

(3) În cazul entităților administrate în sistem dualist, referirile din prezentele reglementări la "administratori" se vor citi ca referiri la "membrii directoratului".

23. - Situațiile financiare anuale consolidate se întocmesc în mod clar și în concordanță cu prevederile prezentelor reglementări.

24. - Situațiile financiare anuale consolidate oferă o imagine fidelă a activelor, datoriilor, poziției financiare și a profitului sau pierderii entităților incluse în aceste situații financiare, considerate ca un tot unitar.

25. - Dacă aplicarea prevederilor prezentelor reglementări nu este suficientă pentru a oferi o imagine fidelă în înțelesul pct. 24, în notele explicative la situațiile financiare anuale consolidate trebuie prezentate informații suplimentare.

26. - Dacă, în cazuri excepționale, aplicarea uneia din prevederile prezentelor reglementări nu corespunde cerinței de furnizare a unei imagini fidele, în conformitate cu prevederile pct. 24, se va face abatere de la aceste prevederi în vederea oferirii unei imagini fidele, în înțelesul pct. 24. Orice astfel de abatere trebuie prezentată în notele explicative la situațiile financiare anuale consolidate, împreună cu o explicație a motivelor sale și o prezentare a efectelor abaterii asupra activelor, datoriilor, poziției financiare și a profitului sau pierderii.

27. - Autoritățile de reglementare pot solicita prezentarea în situațiile financiare anuale consolidate a unor informații suplimentare față de cele care trebuie să fie prezentate în concordanță cu prezentele reglementări.

28. - Prevederile Secțiunilor 1 - 8 ale Capitolului II "Formatul și conținutul situațiilor financiare anuale" din Reglementările contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene - cu excepția prevederilor referitoare la entitățile care întocmesc bilanț prescurtat - se aplică în ceea ce privește formatul situațiilor financiare anuale consolidate, cu respectarea prevederilor din prezentele reglementări și luând în considerare ajustările esențiale care rezultă din caracteristicile proprii situațiilor financiare anuale consolidate, în raport cu situațiile financiare anuale.

29. - Formatul bilanțului consolidat și al contului de profit și pierdere consolidat este prevăzut la Capitolul VIII "Formatul bilanțului consolidat și al contului de profit și pierdere consolidat" din prezentele reglementări.

Proceduri de consolidare

A. Bilanț consolidat

30. - Activele și datoriile entităților incluse în consolidare se încorporează în totalitate în bilanțul consolidat, prin însumarea elementelor similare.

31. - Stocurile pot fi prezentate ca un singur element în situațiile financiare anuale consolidate, dacă există circumstanțe speciale care ar putea determina cheltuieli nejustificate.

32. - Valorile contabile ale acțiunilor în capitalul entităților incluse în consolidare se compensează cu proporția pe care o reprezintă în capitalul și rezervele acestor entități, astfel:

a) compensările se efectuează pe baza valorilor juste ale activelor și datoriilor identificabile 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.

În înțelesul prezentelor reglementări, data achiziției reprezintă data la care controlul asupra activelor nete sau operațiunilor entității achiziționate este transferat efectiv către dobânditor.

b) În condițiile în care nu se pot stabili valorile prevăzute la litera a), compensarea se efectuează pe baza valorilor juste de la data la care entitățile în cauză sunt incluse în consolidare pentru prima dată. Diferențele rezultate din asemenea compensări se înregistrează, în măsura în care este posibil, direct la acele elemente din bilanțul consolidat care au valori superioare sau inferioare valorilor lor contabile.

c) Orice diferență rezultată ca urmare a aplicării lit. a) sau rămasă după aplicarea lit. b) se prezintă ca un element separat în bilanțul consolidat, astfel:

- diferența pozitivă se prezintă la elementul "Fond comercial pozitiv";
- diferența negativă se prezintă la elementul "Fond comercial negativ".

Aceste elemente, metodele utilizate și orice modificări semnificative față de exercițiul financiar precedent trebuie explicate în notele explicative la situațiile financiare anuale consolidate.

33. - Prevederile pct. 32 nu se aplică acțiunilor în capitalul societății-mamă deținute fie de entitatea în cauză, fie de o altă entitate inclusă în consolidare. În situațiile financiare anuale consolidate aceste acțiuni se tratează ca acțiuni proprii, în concordanță cu Reglementările contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene.

34. - (1) Suma atribuibilă acțiunilor în filialele incluse în consolidare, deținute de alte persoane decât entitățile incluse în consolidare, se prezintă 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.

B. Contul de profit și pierdere consolidat

35. - Veniturile și cheltuielile entităților incluse în consolidare se încorporează în totalitate în contul de profit și pierdere consolidat, prin însumarea elementelor similare.

36. - Suma oricărui profit sau pierderi atribuibilă acțiunilor în filialele incluse în consolidare, deținute de alte persoane decât entitățile incluse în consolidare, se prezintă separat în contul de profit și pierdere consolidat, la elementul "Profitul sau pierderea exercițiului financiar aferent(ă) intereselor care nu controlează".

C. Prevederi comune bilanțului consolidat și contului de profit și pierdere consolidat

37. - Situațiile financiare anuale consolidate se întocmesc în conformitate cu prezentele reglementări.

38. - Metodele de consolidare trebuie aplicate în mod consecvent de la un exercițiu financiar la altul.

39. - Abateri de la prevederile pct. 38 se pot face în cazuri excepționale. Orice asemenea abateri trebuie prezentate în notele explicative la situațiile financiare anuale consolidate, precum și motivele acestora, împreună cu o evaluare a efectelor abaterilor asupra activelor, datoriilor, poziției financiare și a profitului sau pierderii entităților incluse în consolidare, considerate ca un tot unitar.

40. - 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:

a) datoriile și creanțele dintre entitățile incluse în consolidare se elimină din situațiile financiare anuale consolidate;

b) veniturile și cheltuielile aferente tranzacțiilor dintre entitățile incluse în consolidare se elimină din situațiile financiare anuale consolidate;

c) dacă profiturile și pierderile rezultate din tranzacțiile efectuate între entitățile incluse în consolidare sunt luate în calcul la determinarea valorii contabile a activelor, acestea se elimină din situațiile financiare anuale consolidate.

De asemenea, dividendele interne sunt eliminate în totalitate.

41. - Derogări de la prevederile pct. 40 sunt permise dacă sumele în cauză nu sunt semnificative în înțelesul pct. 24.

42. - (1) Situațiile financiare anuale ale societăților nerezidente sunt convertite după metoda cursului de închidere.

Această metodă presupune:

a) în bilanț:

- exprimarea posturilor din bilanț, cu excepția capitalurilor proprii, la cursul de închidere;

- exprimarea capitalurilor proprii la cursul istoric;

- înscrierea, ca element distinct al capitalurilor proprii, a unei rezerve din conversie, ce corespunde diferenței dintre capitalurile proprii la cursul de închidere și capitalurile proprii la cursul istoric, precum și diferenței dintre rezultatul determinat în funcție de cursul mediu sau cursul de schimb de la data tranzacțiilor și rezultatul la cursul de închidere.

Rezerva din conversie înscrisă în bilanț 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.

(2) Cursul de închidere este cursul de schimb de la data întocmirii bilanțului.

43. - (1) Situațiile financiare anuale consolidate se întocmesc la aceeași dată ca și situațiile financiare anuale individuale ale societății-mamă.

(2) Situațiile financiare anuale consolidate pot fi întocmite pentru o altă dată, pentru a se ține seama de datele bilanțului celor mai multe sau ale celor mai importante dintre entitățile incluse în consolidare. Dacă se face uz de această derogare, acest fapt trebuie prezentat în notele explicative la situațiile financiare anuale consolidate, împreună cu motivele care au determinat-o.

(3) Atunci când situațiile financiare anuale ale unei filiale, folosite la întocmirea situațiilor financiare anuale consolidate, sunt întocmite la o dată de raportare diferită de cea a societății-mamă, trebuie făcute ajustări datorită efectelor tranzacțiilor sau evenimentelor semnificative care au loc între acea dată și data situațiilor financiare ale societății-mamă. Într-un astfel de caz, activele și datoriile filialei străine sunt convertite la cursul de schimb de la data bilanțului acelei filiale. Sunt făcute ajustări pentru schimbări semnificative în cursurile de schimb, intervenite până la data bilanțului entității raportoare.

44. - (1) Diferența dintre data de raportare a filialei și data de raportare a societății-mamă nu trebuie să fie mai mare de trei luni. Lungimea perioadelor de raportare și orice diferențe între datele de raportare trebuie să fie aceleași de la o perioadă la alta.

(2) Dacă data bilanțului entității de consolidat precede data bilanțului consolidat cu mai mult de trei luni, entitatea în cauză este consolidată pe baza unor situații financiare interimare întocmite la data bilanțului consolidat.

45. - În cazul în care componența entităților incluse în consolidare s-a modificat semnificativ în cursul exercițiului financiar, situațiile financiare anuale consolidate trebuie să cuprindă informații care să permită comparația seturilor succesive de situații financiare anuale consolidate.

46. - Activele și datoriile care urmează să fie cuprinse în situațiile financiare anuale consolidate se evaluează prin metode uniforme și potrivit Secțiunilor 7 și 8 ale Capitolului II "Formatul și conținutul situațiilor financiare anuale" din Reglementările contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene.

47. - O societate-mamă care întocmește situații financiare anuale consolidate trebuie să aplice aceleași metode de evaluare ca și pentru situațiile financiare anuale proprii.

48. - Dacă activele și datoriile care urmează să fie cuprinse în situațiile financiare anuale consolidate au fost evaluate de entitățile incluse în consolidare prin metode diferite de cele utilizate pentru consolidare, acestea trebuie evaluate din nou conform metodelor utilizate pentru consolidare, cu excepția cazului în care rezultatele acestei noi evaluări nu sunt semnificative în înțelesul pct. 24. Abateri de la acest principiu sunt permise în cazuri excepționale. Orice astfel de abateri și motivele care le-au determinat se prezintă în notele explicative.

49. - În bilanțul consolidat și în contul de profit și pierdere consolidat trebuie să se țină seama de orice diferență care a avut loc cu ocazia consolidării între cheltuielile cu impozitul aferent exercițiului financiar și exercițiilor financiare precedente și suma impozitului plătit sau de plătit pentru aceste exerciții, în măsura în care, în viitorul previzibil, este probabil să apară o cheltuială efectivă cu impozitul pentru una dintre entitățile incluse în consolidare.

50. - Dacă activele care urmează să fie cuprinse în situațiile financiare anuale consolidate au făcut obiectul unor ajustări excepționale de valoare exclusiv în scop fiscal, acestea se încorporează în situațiile financiare anuale consolidate numai după eliminarea ajustărilor respective.

51. - (1) Un element separat, așa cum este definit la pct. 32 lit. c), care corespunde unui fond comercial pozitiv, se tratează conform regulilor prevăzute în Reglementările contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene, aplicabile pentru elementul "fond comercial".

(2) 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.

(3) În cazul situației prevăzute la pct. 32 lit. b), durata de amortizare a fondului comercial pozitiv se determină de la data primelor situații financiare anuale consolidate.

52. - (1) O valoare prezentată ca un element separat, definit la pct. 32 lit. c), 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.

53. - (1) Dacă o entitate inclusă în consolidare conduce o altă entitate împreună cu una sau mai multe entități neincluse în consolidare, entitatea respectivă trebuie inclusă în situațiile financiare anuale consolidate, consolidarea efectuându-se proporțional cu drepturile în capitalul acesteia, deținute de entitatea inclusă în consolidare.

O asemenea consolidare este denumită în continuare consolidare proporțională.

Entitatea care exercită controlul comun este numită în continuare asociat.

(2) Pct. 19 - 52 se aplică mutatis mutandis consolidării proporționale prevăzute la alin. (1) de mai sus, cu mențiunea că operațiunile implicate de operațiunile de consolidare se efectuează proporțional cu drepturile în capitalul entității asupra căreia se exercită controlul comun.

54. - În cazul în care se aplică pct. 53, prevederile pct. 59 nu se aplică dacă societatea comercială consolidată proporțional este o întreprindere asociată, în sensul pct. 59.

55. - Aplicarea consolidării proporționale presupune următoarele:

- bilanțul asociatului include partea lui din activele pe care le controlează în comun și partea lui din datoriile pentru care răspunde solidar;

- contul de profit și pierdere al unui asociat include partea lui din veniturile și cheltuielile entității controlate în comun;

- asociatul adună partea lui din fiecare dintre activele, datoriile, veniturile sau cheltuielile entității controlate în comun cu elementele similare din propriile situații financiare anuale, rând cu rând. De exemplu, poate aduna partea lui din stocurile entității controlate în comun, cu stocurile sale și partea lui din imobilizările corporale ale entității controlate în comun, cu imobilizările sale.

56. - Când un asociat cumpără active de la o entitate controlată în comun, acesta nu va recunoaște partea lui din profiturile acelei entități, rezultate din efectuarea tranzacției, până în momentul în care revinde activele unei terțe părți. Un asociat trebuie să recunoască partea lui din pierderile rezultate din aceste tranzacții în același mod ca profiturile, cu excepția cazului în care pierderile reprezintă o depreciere a activelor, situație în care trebuie recunoscute imediat.

57. - Un asociat al unei entități controlate în comun întrerupe folosirea consolidării proporționale de la data la care încetează să dețină acel control.

58. - Pct. 53 - 57 referitoare la consolidarea proporțională nu se aplică dacă entitatea este o întreprindere asociată în sensul pct. 59.

59. - (1) Dacă o entitate inclusă în consolidare exercită o influență semnificativă asupra politicii operaționale și financiare a unei entități neincluse în consolidare (întreprindere asociată), în care deține un interes de participare, în sensul pct. 60, acel interes de participare se prezintă în bilanțul consolidat la elementul "Titluri puse în echivalență".

(2) Se presupune că o entitate exercită o influență semnificativă asupra altei entități dacă deține 20% sau mai mult din drepturile de vot ale acționarilor sau asociaților în acea entitate. În acest caz, entitatea care exercită influența semnificativă este numită investitor.

(3) Pentru calcularea drepturilor care asigură influența semnificativă se aplică prevederile pct. 8 - 10.

60. - (1) În înțelesul prezentelor reglementări, prin interese de participare se înțelege dreptul în capitalul altor entități, reprezentat sau nu prin certificate, care, prin crearea unei legături durabile cu aceste entități, sunt destinate să contribuie la activitățile entității.

(2) Deținerea unei părți din capitalul unei alte entități se presupune că reprezintă un interes de participare, atunci când depășește un procentaj de 20%.

61. - În înțelesul prezentelor reglementări, o entitate la care un investitor exercită o influență semnificativă asupra politicii sale operaționale și financiare este o întreprindere asociată.

62. - Atunci când pct. 59 se aplică pentru prima dată unui interes de participare prevăzut la pct. 60, interesul de participare respectiv se prezintă în bilanțul consolidat la valoarea corespunzătoare proporției de capital și rezerve a întreprinderii asociate, reprezentate de acel interes de participare. Diferența dintre această sumă și valoarea contabilă a interesului de participare, calculată conform regulilor de evaluare prevăzute în Reglementările contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene, se prezintă distinct în notele explicative la situațiile financiare anuale consolidate. Această diferență se calculează la data la care metoda se aplică pentru prima oară, respectiv la data achiziției acțiunilor sau, dacă acestea au fost achiziționate în mai multe etape, la data la care entitatea a devenit o întreprindere asociată.

63. - În măsura în care diferența pozitivă menționată la pct. 62 nu poate fi asociată niciuneia dintre categoriile de active sau datorii, aceasta se tratează conform pct. 51.

64. - (1) Suma corespunzătoare proporției de capital și rezerve a întreprinderii asociate, menționate la pct. 62, se majorează sau se reduce cu valoarea oricărei variații care a avut loc în cursul exercițiului financiar, în proporția de capital și rezerve a întreprinderii asociate, reprezentată de acel interes de participare; aceasta se reduce, de asemenea, cu suma dividendelor aferente aceluși interes de participare.

(2) Partea investitorului din profitul sau pierderea întreprinderii asociate, înregistrată după achiziție, este ajustată pentru a lua în calcul, de exemplu, amortizarea activelor amortizabile pe baza valorii juste la data achiziției. Similar, ajustări corespunzătoare se aduc părții investitorului din profitul sau pierderea întreprinderii asociate, înregistrată după achiziție, pentru pierderile din depreciere recunoscute de întreprinderea asociată.

65. - (1) În scopul cuprinderii în consolidare, situațiile financiare ale întreprinderii asociate vor fi întocmite utilizând politici contabile uniforme pentru tranzacții și evenimente similare în circumstanțe similare.

(2) Dacă o întreprindere asociată utilizează alte politici contabile decât cele ale investitorului pentru tranzacții și evenimente similare în circumstanțe similare, se vor face ajustări pentru a asigura conformitatea politicilor contabile ale întreprinderii asociate, cu cele ale investitorului, atunci când situațiile financiare ale întreprinderii asociate sunt utilizate de investitor pentru aplicarea metodei punerii în echivalență.

(3) Dacă activele și datoriile unei întreprinderi asociate au fost evaluate prin alte metode decât cele utilizate pentru consolidare în conformitate cu pct. 47, acestea vor fi evaluate din nou, în scopul calculării diferenței menționate la pct. 62, prin metodele utilizate pentru consolidare.

66. - (1) Partea de profit sau pierdere a întreprinderilor asociate, atribuibilă unor asemenea interese de participare, se prezintă în contul de profit și pierdere consolidat la elementul "Profitul sau pierderea exercițiului financiar aferent(ă) întreprinderilor asociate".

(2) Dacă partea investitorului din pierderea întreprinderii asociate este egală sau mai mare decât participația în întreprinderea asociată, investitorul întrerupe recunoașterea cotei sale de pierderi adiționale. Participația într-o întreprindere asociată este valoarea contabilă a investiției în întreprinderea asociată, în conformitate cu metoda punerii în echivalență, precum și orice interes pe termen lung care, în fond, formează o parte din investiția netă a investitorului în întreprinderea asociată. De exemplu, un element pentru care decontarea nu este nici planificată, nici probabil a se produce în viitorul apropiat este, în fond, o extindere a investiției entității în întreprinderea asociată. Astfel de elemente pot să includă acțiuni preferențiale, creanțe pe termen lung sau împrumuturi, însă nu includ creanțe tranzacționale sau orice creanță pe termen lung pentru care există garanții reale adecvate, cum ar fi împrumuturile garantate. Pierderile recunoscute în conformitate cu metoda punerii în echivalență ca fiind în exces față de investiția investitorului în acțiuni ordinare se aplică celorlalte componente ale interesului investitorului.

(3) După ce participația investitorului este redusă la zero, pierderile adiționale se contabilizează și se recunoaște o datorie doar în măsura în care investitorul și-a asumat obligații legale sau implicite, sau a făcut plăți în numele întreprinderii asociate. Dacă întreprinderea asociată raportează ulterior profituri, investitorul rezumă recunoașterea cotei sale din acele profituri doar după ce cota sa din profituri egalează cota din pierderile nerecunoscute.

67. - Partea grupului din întreprinderea asociată reprezintă suma participațiilor la acea întreprindere asociată, aparținând societății-mamă și filialelor. În acest scop sunt ignorate participațiile celorlalte entități în întreprinderea asociată.

68. - Profiturile și pierderile care rezultă din tranzacțiile "în amonte" și "în aval" dintre investitor (inclusiv filialele sale consolidate) și o întreprindere asociată sunt recunoscute în situațiile financiare ale investitorului doar corespunzător participațiilor în întreprinderea asociată, aparținând unor deținători terți investitorului. Tranzacțiile "în amonte" sunt, de exemplu, vânzările de active de la o întreprindere asociată la un investitor. Tranzacțiile "în aval" sunt, de exemplu, vânzările de active de la un investitor către o întreprindere asociată. Partea investitorului din profitul sau pierderea întreprinderii asociate rezultând din aceste tranzacții este eliminată.

69. - Investiția într-o întreprindere asociată este contabilizată utilizând metoda punerii în echivalență de la data la care devine întreprindere asociată.

70. - Cele mai recente situații financiare anuale disponibile ale întreprinderii asociate sunt utilizate de investitor la aplicarea metodei punerii în echivalență. Dacă datele de raportare ale investitorului și întreprinderii asociate sunt diferite, întreprinderea asociată întocmește, pentru uzul investitorului, situații financiare la aceeași dată ca situațiile financiare anuale ale investitorului, cu excepția cazului în care acest lucru este imposibil.

71. - Dacă situațiile financiare anuale ale unei întreprinderi asociate utilizate la aplicarea metodei punerii în echivalență sunt întocmite la o dată de raportare diferită de cea a investitorului, se vor face ajustări aferente efectelor tranzacțiilor sau evenimentelor semnificative care au loc între acea dată și data situațiilor financiare ale investitorului. În orice caz, diferența dintre data de raportare a întreprinderii asociate și cea a investitorului nu va putea fi mai mare de 3 luni. Durata perioadelor de raportare și diferențele dintre datele de raportare vor fi aceleași de la o perioadă la alta.

72. - (1) În cazul consolidării unei întreprinderi asociate, eliminările menționate la pct. 40 lit. c) se efectuează în măsura în care informațiile sunt cunoscute sau pot fi stabilite.

(2) Derogările de la alin. (1) sunt permise, dacă sumele respective sunt ne semnificative în înțelesul pct. 24.

73. - Dacă o întreprindere asociată întocmește situații financiare anuale consolidate, prevederile precedente se aplică capitalului și rezervelor prezentate în aceste situații consolidate.

74. - Pct. 59 - 73 pot să nu se aplice dacă interesul de participare în capitalul întreprinderii asociate nu este semnificativ în înțelesul pct. 24.

CAP. IV

CONȚINUTUL NOTELOR EXPLICATIVE LA SITUAȚIILE FINANCIARE ANUALE CONSOLIDATE

4.1. POLITICI CONTABILE

75. - Politicile contabile reprezintă principiile, bazele, convențiile, regulile și practicile specifice aplicate de o societate-mamă la întocmirea și prezentarea situațiilor financiare anuale consolidate.

76. - Situațiile financiare anuale consolidate trebuie să fie întocmite folosind politici contabile uniforme pentru tranzacții asemănătoare și alte evenimente în circumstanțe similare.

77. - Dacă un membru al grupului folosește alte politici contabile decât cele adoptate în situațiile financiare anuale consolidate, pentru tranzacții asemănătoare și evenimente în circumstanțe similare, în scopul întocmirii situațiilor financiare consolidate trebuie făcute ajustări corespunzătoare la situațiile sale financiare.

78. - Trebuie prezentate politicile folosite pentru evaluarea fondului comercial și a intereselor care nu controlează.

4.2. NOTE EXPLICATIVE

4.2.1. Prevederi generale

79. - Pe lângă informațiile cerute conform altor secțiuni din prezentele reglementări, notele la situațiile financiare anuale consolidate trebuie să furnizeze informații referitoare la aspectele prevăzute de prezenta subsecțiune.

80. - (1) Notele explicative trebuie să cuprindă informații privind metodele de evaluare aplicate diferitelor elemente din situațiile financiare anuale consolidate, precum și metodele utilizate pentru calcularea ajustărilor de valoare.

(2) Pentru elementele incluse în situațiile financiare anuale consolidate care sunt sau au fost inițial exprimate în monedă străină, trebuie furnizate bazele de conversie utilizate pentru exprimarea acestora în moneda în care se întocmesc situațiile financiare anuale consolidate.

81. - În notele explicative trebuie cuprinse, de asemenea, următoarele informații:

(a) - denumirile și sediile sociale ale entităților incluse în consolidare;

- proporția de capital deținută în entitățile incluse în consolidare, altele decât societatea-mamă, de către entitățile incluse în consolidare sau de către persoanele care acționează în nume propriu, dar în contul acestor entități;

- condițiile care au determinat consolidarea, așa cum acestea sunt prezentate la pct. 3, cu respectarea prevederilor pct. 8 - 10. Această ultimă mențiune poate fi, totuși, omisă în cazul în care consolidarea a fost efectuată în temeiul pct. 3 lit. (a) și dacă proporția de capital este egală cu proporția drepturilor de vot.

(b) Aceleași informații trebuie furnizate în ceea ce privește entitățile excluse din consolidare conform prevederilor pct. 19 - 21, ca și motivul excluderii lor.

82. - În notele explicative se prezintă:

Denumirile și sediile sociale ale întreprinderilor asociate cu entitatea inclusă în consolidare, în sensul pct. 59, și proporția de capital a acestora, deținută de entitatea inclusă în consolidare sau de persoane care acționează în nume propriu, dar în contul acestor entități.

Aceleași informații trebuie furnizate în ceea ce privește întreprinderile asociate menționate la pct. 74, împreună cu motivele pentru care s-a considerat că acele interese de participare nu sunt semnificative în înțelesul pct. 24.

83. - În notele explicative se prezintă:

Denumirea și sediul social ale entităților consolidate proporțional în temeiul pct. 53 la 58, factorii pe care se bazează conducerea comună și proporția capitalului acestora, deținută de entitățile incluse în consolidare sau de persoanele care acționează în nume propriu, dar în contul acestor entități.

84. - Notele explicative prezintă:

Denumirea și sediul social ale fiecăreia dintre entitățile, altele decât cele prevăzute la pct. 81 - 83 de mai sus, în care entitățile incluse în consolidare dețin direct sau prin intermediul unor persoane care acționează în nume propriu, dar în contul acestor entități, un procentaj de capital de cel puțin 20%, menționând proporția de capital deținută, suma de capital și rezerve și profitul sau pierderea ultimului exercițiu financiar al entității în cauză, pentru care au fost aprobate situațiile financiare. Aceste informații pot fi omise dacă nu sunt semnificative, în înțelesul pct. 24.

85. - De asemenea, se prezintă numărul și valoarea nominală a tuturor acțiunilor societății-mamă deținute de entitatea însăși, de filialele entității în cauză sau de o persoană care acționează în nume propriu, dar în contul acelor entități.

86. - În notele explicative se prezintă:

Valoarea avansurilor și creditelor acordate potrivit legii membrilor organelor de administrație, conducere și de supraveghere ale societății-mamă, de către acea entitate sau de către una dintre filialele sale, indicând ratele dobânzii, principalele condiții și orice sume restituite, precum și a angajamentelor asumate în contul lor sub forma garanțiilor de orice fel, indicând totalul pe fiecare categorie.

87. - Trebuie să se menționeze, totodată, dacă situațiile financiare anuale consolidate au fost întocmite în conformitate cu prezentele reglementări.

88. - (1) Următoarele informații trebuie prezentate cu claritate și repetate ori de câte ori este necesar, pentru buna lor înțelegere:

a) denumirea și sediul social al societății-mamă care face raportarea;

b) data la care s-au încheiat situațiile financiare anuale consolidate sau perioada la care se referă;

c) moneda în care sunt întocmite situațiile financiare anuale consolidate;

d) unitatea de măsură în care sunt exprimate cifrele incluse în raportare.

(2) Notele explicative la situațiile financiare anuale consolidate prezintă natura și scopul comercial ale oricăror angajamente care nu sunt incluse în bilanțul consolidat, precum și impactul financiar al acelor angajamente, atunci când riscurile sau beneficiile provenind din asemenea angajamente sunt semnificative și în măsura în care prezentarea unor asemenea riscuri sau beneficii este necesară pentru evaluarea poziției financiare a entităților incluse în consolidare, luate ca un tot.

(3) Tranzacțiile cu entitățile legate, cu excepția celor în interiorul grupului, încheiate de societatea-mamă sau de alte entități incluse în consolidare, inclusiv sumele acestor tranzacții, natura relației cu entitatea legată și alte informații referitoare la tranzacție, necesare pentru o înțelegere a poziției financiare a entităților incluse în consolidare, luate ca un tot, dacă aceste tranzacții sunt semnificative și nu au fost încheiate în condiții normale de piață. Informații referitoare la tranzacțiile individuale se pot combina plecând de la natura lor, cu excepția situației în care informația separată este necesară pentru o înțelegere a efectelor tranzacțiilor cu entitatea legată, asupra poziției financiare a entităților incluse în consolidare, luate ca un tot.

4.2.2. Informații în completarea bilanțului consolidat

89. - Notele explicative trebuie să prezinte pentru fiecare clasă de imobilizări corporale:

a) bazele de evaluare folosite în determinarea valorii contabile brute;

b) metodele de amortizare folosite.

90. - Dacă evaluarea la valoarea justă a instrumentelor financiare a fost efectuată conform subsecțiunii 8.2.5.2. "Evaluarea la valoarea justă a instrumentelor financiare" a Capitolului II "Formatul și conținutul situațiilor financiare anuale" din Reglementările contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene, se prezintă:

a) ipotezele semnificative care stau la baza modelelor și tehnicilor de evaluare, dacă valorile juste au fost determinate în concordanță cu prevederile acelei subsecțiuni;

b) pe fiecare categorie de instrumente financiare, valoarea justă, modificările de valoare înregistrate direct în contul de profit și pierdere, precum și modificările incluse în rezerva de valoare justă potrivit aceleiași subsecțiuni;

c) pentru fiecare clasă de instrumente financiare derivate, informații despre aria și natura instrumentelor, inclusiv termenii și condițiile semnificative care pot afecta valoarea, momentul și certitudinea fluxurilor viitoare de numerar; și

d) un tabel care să prezinte mișcările rezervei de valoare justă în cursul exercițiului financiar.

91. - Dacă evaluarea la valoarea justă a instrumentelor financiare nu a fost efectuată potrivit subsecțiunii 8.2.5.2. din Reglementările contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene, se prezintă următoarele:

a) pentru fiecare clasă de instrumente financiare derivate:

- valoarea justă a instrumentelor, dacă o astfel de valoare poate fi determinată prin oricare din metodele prevăzute la acea subsecțiune din Reglementările contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene;

- informații privind aria și natura instrumentelor financiare; și

b) pentru imobilizările financiare înregistrate la o valoare mai mare decât valoarea lor justă și pentru care nu s-a utilizat opțiunea de a se reflecta o ajustare pentru pierdere de valoare, potrivit subsecțiunii 8.2.1 "Reguli de evaluare de bază" din Reglementările contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene:

- valoarea contabilă și valoarea justă a activelor individuale sau a grupărilor corespunzătoare ale acelor active individuale;

- motivele pentru care nu a fost redusă valoarea contabilă, inclusiv natura elementelor care furnizează dovada că valoarea contabilă va fi recuperată.

92. - Se prezintă valoarea totală a datoriilor înregistrate în bilanțul consolidat și care sunt scadente după mai mult de cinci ani, precum și valoarea totală a datoriilor înregistrate în bilanțul consolidat și acoperite cu garanții reale oferite de entitățile incluse în consolidare, menționând natura și forma garanțiilor.

93. - Se prezintă valoarea totală a oricăror angajamente financiare neincluse în bilanțul consolidat, în măsura în care aceste informații sunt utile pentru evaluarea poziției financiare a entităților incluse în consolidare, considerate ca un tot unitar. Orice angajamente privind pensiile și entitățile afiliate neincluse în consolidare trebuie prezentate separat.

94. - Pentru fiecare categorie de rezerve inclusă în capitalurile proprii, se descrie natura sa și scopul pentru care a fost constituită.

4.2.3. Informații în completarea contului de profit și pierdere consolidat

95. - Se prezintă defalcarea cifrei de afaceri consolidate, pe categorii de activități și pe piețe geografice, așa cum acestea sunt definite în Reglementările contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene, în măsura în care aceste categorii și piețe diferă substanțial una față de alta, ținând seama de modul de organizare a vânzării produselor și furnizării serviciilor rezultate din activitățile curente ale entităților incluse în consolidare, considerate ca un tot unitar.

96. - Separat, se prezintă totalul onorariilor percepute, aferente exercițiului financiar, de auditorul statutar sau firma de audit pentru auditul statutar al situațiilor financiare anuale consolidate, totalul onorariilor percepute pentru alte servicii de asigurare, totalul onorariilor percepute pentru servicii de consultanță fiscală și totalul onorariilor percepute pentru alte servicii decât cele de audit statutar.

97. - (1) Se prezintă numărul mediu de persoane angajate în cursul exercițiului financiar, de entitățile incluse în consolidare, defalcat pe categorii și, dacă nu sunt prezentate distinct în contul de profit și pierdere consolidat, cheltuielile cu personalul aferente exercițiului financiar.

(2) Se prezintă separat numărul mediu de persoane angajate în cursul exercițiului financiar de entitățile prevăzute la pct. 53 și 54.

98. - (1) În notele explicative se prezintă:

Valoarea indemnizațiilor acordate în exercițiul financiar membrilor organelor de administrație, conducere și de supraveghere ale societății-mamă pentru funcțiile deținute de aceștia în societatea-mamă și în filialele sale, precum și orice angajamente care au luat naștere sau sunt încheiate în aceleași condiții privind pensiile acordate foștilor membri ai acestor organe, indicând totalul pe fiecare categorie.

(2) Separat de informațiile de la alin. (1), se prezintă indemnizațiile acordate pentru funcțiile exercitate în entitățile controlate în comun și întreprinderile asociate.

99. - Se prezintă măsura în care calculul profitului sau pierderii consolidat(e) a exercițiului financiar a fost afectat de evaluarea elementelor care, prin derogare de la principiile enunțate în secțiunile 7 și 8 ale Capitolului II "Formatul și conținutul situațiilor financiare anuale" din Reglementările contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene și la pct. 50 din prezentele reglementări, a fost efectuată în exercițiul financiar în cauză sau într-un exercițiu financiar precedent, în vederea obținerii de facilități fiscale. Atunci când influența unei asemenea evaluări asupra cheltuielilor viitoare cu impozitul, ale entităților incluse în consolidare, considerate ca un tot unitar, este semnificativă, trebuie prezentate detalii.

100. - Se prezintă diferența dintre cheltuiala cu impozitul înregistrată în contul de profit și pierdere consolidat al exercițiului financiar și ale celor aferente exercițiilor

financiare precedente, și suma impozitului de plătit pentru aceste exerciții, cu condiția că această diferență să fie semnificativă pentru scopul impozitării viitoare.

CAP. V

RAPORTUL CONSOLIDAT AL ADMINISTRATORILOR

101. - Consiliul de administrație al societății-mamă elaborează pentru fiecare exercițiu financiar un raport, denumit în continuare raportul consolidat al administratorilor, care cuprinde cel puțin o revizuire fidelă a dezvoltării și performanței activităților și a poziției entităților incluse în consolidare, considerate ca un tot unitar, împreună cu o descriere a principalelor riscuri și incertitudini cu care acestea se confruntă.

102. - Revizuirea este o analiză echilibrată și cuprinzătoare a dezvoltării și performanței activităților și a poziției entităților incluse în consolidare, considerate ca un tot unitar, adecvată cu dimensiunea și complexitatea afacerilor. În măsura în care este necesar pentru a înțelege dezvoltarea, performanța sau poziția financiară, analiza cuprinde atât indicatori financiari, cât și, dacă este cazul, indicatori nefinanciari - cheie de performanță, relevanți pentru activități specifice, inclusiv informații privind probleme de mediu înconjurător și angajați.

103. - În furnizarea analizei sale, raportul consolidat al administratorilor prevede, atunci când este cazul, referiri și explicații suplimentare privind sumele raportate în situațiile financiare anuale consolidate.

104. - (1) Referitor la entitățile cuprinse în consolidare, raportul furnizează, de asemenea, o indicație despre:

- a) orice evenimente importante apărute după sfârșitul exercițiului financiar;
- b) dezvoltarea previzibilă a entităților respective, considerate ca un tot unitar;
- c) activitățile entităților respective, considerate ca un tot unitar, din domeniul cercetării și dezvoltării;
- d) utilizarea de către entitățile incluse în consolidare a instrumentelor financiare și, dacă sunt semnificative pentru evaluarea activelor sale, a datoriilor, poziției financiare și a profitului sau pierderii, și anume:
 - obiectivele și politicile entităților în materie de gestiune a riscului financiar, inclusiv politicile lor de acoperire împotriva riscurilor pentru fiecare tip major de tranzacție previzionată pentru care se utilizează contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor, și
 - expunerea la riscul de piață, riscul de credit, riscul de lichiditate și la riscul fluxului de numerar, așa cum acestea sunt prezentate în Reglementările contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene.

(2) Raportul consolidat al administratorilor prezintă o descriere a principalelor trăsături ale controlului intern al grupului și a sistemelor de gestionare a riscurilor, în legătură cu procesul întocmirii de situații financiare anuale consolidate, atunci când o entitate are valorile mobiliare admise la tranzacționare pe o piață reglementată, așa cum aceasta este definită în legislația în vigoare privind piața de capital. În cazul în care raportul consolidat al administratorilor și raportul administratorilor sunt prezentate ca un singur raport, aceste informații trebuie incluse în secțiunea raportului care cuprinde declarația asupra guvernantei corporative.

(3) Membrii organelor de administrație, conducere și supraveghere ale entităților care întocmesc situații financiare anuale consolidate și raport consolidat al administratorilor au obligația colectivă de a asigura ca situațiile respective și raportul consolidat al administratorilor să fie întocmite și publicate în conformitate cu legislația națională.

105. - În cazul entităților ale căror valori mobiliare - în totalitate sau o parte din aceste valori mobiliare - sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată și care fac obiectul unei oferte publice de achiziție, astfel cum acestea sunt definite în legislația în vigoare privind piața de capital, raportul consolidat al administratorilor trebuie să cuprindă următoarele informații detaliate despre:

a) structura capitalului lor, inclusiv valorile mobiliare care nu sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată, cu indicarea claselor de acțiuni și, dacă este cazul, pentru fiecare clasă de acțiuni, drepturile și obligațiile atașate clasei respective și procentul din capitalul social total pe care îl reprezintă;

b) orice restricții legate de transferul valorilor mobiliare, cum ar fi limitările privind deținerea de valori mobiliare sau necesitatea de a obține aprobarea entității sau a altor deținători de valori mobiliare;

c) deținerile semnificative directe și indirecte de acțiuni (inclusiv deținerile indirecte prin structuri piramidale și dețineri încrucișate de acțiuni, așa cum acestea sunt definite în reglementările în vigoare privind piața de capital);

d) deținătorii oricăror valori mobiliare cu drepturi speciale de control și o descriere a acestor drepturi;

e) sistemul de control al oricărei scheme de acordare de acțiuni salariaților, dacă drepturile de control nu se exercită direct de către salariați;

f) 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 entitatea, drepturile financiare atașate valorilor mobiliare sunt separate de deținerea de valori mobiliare;

g) orice acorduri dintre acționari care sunt cunoscute de către entitate și care pot avea ca rezultat restricții referitoare la transferul valorilor mobiliare și/sau la drepturile de vot;

h) regulile care prevăd numirea sau înlocuirea membrilor consiliului de administrație și modificarea actelor constitutive ale entității;

i) puterile membrilor consiliului de administrație și, în special, cele referitoare la emiterea sau răscumpărarea de acțiuni;

j) orice acorduri semnificative la care entitatea este parte și care intră în vigoare, se modifică sau încetează în funcție de o modificare a controlului entității ca urmare a unei oferte publice de achiziție, și efectele rezultate din aceasta, cu excepția cazului în care prezentarea acestor informații ar prejudicia grav entitatea; această excepție nu se aplică în cazul în care entitatea este obligată în mod special să prezinte asemenea informații conform altor cerințe legale;

k) orice acorduri dintre entitate și membrii consiliului său de administrație sau salariați, prin care se oferă compensări dacă aceștia demisionează sau sunt concediați fără un motiv rezonabil sau dacă relația de angajare încetează din cauza unei oferte publice de achiziție.

CAP. VI

AUDITAREA SITUAȚIILOR FINANCIARE ANUALE CONSOLIDATE

106. - Situațiile financiare anuale consolidate ale entităților se auditează de către una sau mai multe persoane fizice sau juridice autorizate în condițiile legii.

107. - Persoana sau persoanele responsabile cu auditarea situațiilor financiare anuale consolidate (denumite auditori statutari) își exprimă, de asemenea, un punct de vedere referitor la gradul de conformitate a raportului consolidat al administratorilor cu situațiile financiare anuale consolidate pentru același exercițiu financiar.

108. - Raportul auditorilor statutari cuprinde:

a) o introducere care identifică cel puțin situațiile financiare anuale consolidate care fac obiectul auditului statutar, împreună cu cadrul de raportare financiară care a fost aplicat la întocmirea acestora;

b) o descriere a ariei auditului statutar, care identifică cel puțin standardele de audit conform cărora a fost efectuat auditul statutar;

c) o opinie de audit care exprimă în mod clar opinia auditorilor statutari, potrivit căreia situațiile financiare anuale consolidate oferă o imagine fidelă conform cadrului relevant de raportare financiară și, după caz, dacă situațiile financiare anuale consolidate respectă cerințele legale; opinia de audit este fără rezerve, cu rezerve, o opinie contrară sau, dacă auditorii statutari nu au fost în măsură să exprime o opinie de audit, imposibilitatea exprimării unei opinii;

d) o referire la orice aspecte asupra cărora auditorii statutari atrag atenția, printr-un paragraf distinct, fără ca opinia de audit să fie cu rezerve;

e) un punct de vedere privind gradul de conformitate a raportului consolidat al administratorilor cu situațiile financiare anuale consolidate pentru același exercițiu financiar.

109. - Raportul se semnează de către auditori statutari, persoane fizice, în numele acestora sau al auditorilor persoane juridice autorizate, după caz, și se datează.

110. - În cazul în care situațiile financiare anuale ale societății-mamă se atașează la situațiile financiare anuale consolidate, raportul auditorilor statutari cerut de prezentele reglementări poate fi combinat cu raportul auditorilor statutari asupra situațiilor financiare anuale ale societății-mamă, prevăzut de Reglementările contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene.

CAP. VII

APROBAREA, SEMNAREA ȘI PUBLICAREA SITUAȚIILOR FINANCIARE ANUALE CONSOLIDATE

111. - Situațiile financiare anuale consolidate se întocmesc și se publică, potrivit legii, în moneda națională.

112. - Situațiile financiare anuale consolidate sunt semnate de persoanele în drept, cuprinzând:

- numele și prenumele persoanei care le-a întocmit, înscrise în clar;

- calitatea acesteia (director economic, contabil-șef sau altă persoană desemnată prin decizie scrisă de administratorul societății-mamă, persoană autorizată potrivit legii, membră a Corpului Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România);

- numărul de înregistrare în organismul profesional, dacă este cazul.

113. - Situațiile financiare anuale consolidate, însoțite de raportul consolidat al administratorilor pentru exercițiul financiar în cauză și de raportul persoanei responsabile cu auditarea situațiilor financiare anuale consolidate, sunt supuse aprobării adunării generale a acționarilor societății-mamă.

114. - (1) Situațiile financiare anuale consolidate, aprobate în mod corespunzător, împreună cu raportul consolidat al administratorilor și raportul persoanei responsabile cu auditarea situațiilor financiare anuale consolidate, se publică de entitatea care a întocmit situațiile financiare anuale consolidate, conform legislației în vigoare.

(2) Trebuie să fie posibilă obținerea, la cerere, a unei copii a întregului raport consolidat al administratorilor sau a oricărei părți a raportului. Prețul unei astfel de copii nu trebuie să depășească costul său administrativ.

Aceste prevederi nu se aplică entităților ale căror valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată, în conformitate cu legislația în vigoare privind piața de capital.

115. - (1) Ori de câte ori situațiile financiare anuale consolidate și raportul consolidat al administratorilor se publică în întregime, acestea trebuie să fie reproduse în forma și conținutul pe baza cărora auditorii statutari și-au întocmit raportul lor. Acestea trebuie să fie însoțite de textul complet al raportului de audit.

(2) Dacă situațiile financiare anuale consolidate nu se publică în întregime, trebuie să se indice faptul că versiunea publicată este o formă prescurtată și trebuie să se facă trimitere la oficiul registrului comerțului la care au fost depuse situațiile financiare anuale consolidate. În cazul în care situațiile financiare anuale consolidate nu au fost încă depuse, acest lucru trebuie prezentat. În acest caz raportul de audit nu se publică, dar se menționează dacă a fost exprimată o opinie de audit fără rezerve, cu rezerve sau contrară, sau dacă auditorii statutari nu au fost în măsură să exprime o opinie de audit. De asemenea, se menționează dacă raportul de audit face vreo referire la orice aspecte asupra cărora auditorii statutari atrag atenția printr-un paragraf distinct, fără ca opinia de audit să fie cu rezerve.

CAP. VIII

FORMATUL BILANȚULUI CONSOLIDAT ȘI AL CONTULUI DE PROFIT ȘI PIERDERE CONSOLIDAT

SECȚIUNEA 1

BILANȚUL CONSOLIDAT

116. - Formatul bilanțului consolidat este următorul:

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, și alte immobilizări necorporale

4. Fond comercial pozitiv
5. Avansuri și imobilizări necorporale în curs de execuție

II. IMOBILIZĂRI CORPORALE

1. Terenuri și construcții
2. Instalații tehnice și mașini
3. Alte instalații, utilaje și mobilier
4. Avansuri și imobilizări corporale în curs de execuție

III. IMOBILIZĂRI FINANCIARE

1. Acțiuni deținute la entități afiliate neincluse în consolidare
2. Împrumuturi acordate entităților afiliate neincluse în consolidare
3. Interese de participare deținute la entități neincluse în consolidare
4. Împrumuturi acordate entităților de care compania este legată în virtutea intereselor de participare
5. Investiții deținute ca imobilizări
6. Alte împrumuturi

IV. TITLURI PUSE ÎN ECHIVALENȚĂ

B. ACTIVE CIRCULANTE

I. Stocuri

1. Materii prime și materiale consumabile
2. Producția în curs de execuție
3. Produse finite și mărfuri
4. Avansuri pentru cumpărări de stocuri

II. Creanțe (Sumele care urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an trebuie prezentate separat pentru fiecare element)

1. Creanțe comerciale
2. Sume de încasat de la entitățile afiliate neincluse în consolidare
3. Sume de încasat de la entitățile de care compania este legată în virtutea intereselor de participare
4. Alte creanțe
5. Capital subscris și nevărsat

III. Investiții pe termen scurt

1. Acțiuni deținute la entități afiliate neincluse în consolidare
2. Alte investiții pe termen scurt

IV. Casa și conturi la bănci

C. CHELTUIELI ÎN AVANS

D. DATORII: SUMELE CARE TREBUIE 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 în contul comenzilor
4. Datorii comerciale - furnizori
5. Efecte de comerț de plătit
6. Sume datorate entităților afiliate neincluse în consolidare
7. Sume datorate entităților de care compania 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: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-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 în contul comenzilor
4. Datorii comerciale - furnizori
5. Efecte de comerț de plătit
6. Sume datorate entităților afiliate neincluse în consolidare
7. Sume datorate entităților de care compania este legată în virtutea intereselor de participare
8. Alte datorii, inclusiv datoriile fiscale și datoriile privind asigurările sociale

H. PROVIZIOANE

1. Provizioane pentru pensii și obligații similare
2. Provizioane pentru impozite
3. Alte provizioane

I. Venituri în avans

1. Subvenții pentru investiții
2. Venituri înregistrate în avans
3. Fond comercial negativ

J. Capital și rezerve

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. Rezerve de valoare justă
4. Rezerve reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare
5. Rezerve din diferențe de curs valutar în relație cu investiția netă într-o entitate străină
6. Alte rezerve

Acțiuni proprii

Câștiguri legate de instrumentele de capitaluri proprii

Pierderi legate de instrumentele de capitaluri proprii

V. REZERVE DIN CONVERSIE

VI. PROFITUL SAU PIERDEREA REPORTAT(Ă)

VII. PROFITUL SAU PIERDEREA EXERCITIULUI FINANCIAR aferent(ă) societății-mamă

Repartizarea profitului

VIII. INTERESE CARE NU CONTROLEAZĂ

1. Profitul sau pierderea exercițiului financiar aferent(ă) intereselor care nu controlează

2. Alte capitaluri proprii

SECȚIUNEA 2

CONTUL DE PROFIT ȘI PIERDERE CONSOLIDAT

117. - Formatul contului de profit și pierdere consolidat este următorul:

1. Cifra de afaceri netă

2. Variația stocurilor de produse finite și a producției în curs de execuție

3. Producția realizată pentru scopuri proprii și capitalizată

4. Alte venituri din exploatare

5. a) Cheltuieli cu materiile prime și materialele consumabile

b) Alte cheltuieli externe

6. Cheltuieli cu personalul:

a) Salarii și indemnizații

b) Cheltuieli cu asigurările sociale, cu indicarea distinctă a celor referitoare la pensii

7. a) Ajustări de valoare privind imobilizările corporale și imobilizările necorporale

b) Ajustări de valoare privind activele circulante, în cazul în care acestea depășesc suma ajustărilor de valoare care sunt normale

8. Alte cheltuieli de exploatare

Profitul sau pierderea din exploatare

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. Ajustări de valoare privind imobilizările financiare și investițiile deținute ca active circulante

13. Dobânzi de plătit și cheltuieli similare

14. Profitul sau pierderea din activitatea curentă

15. Venituri extraordinare
16. Cheltuieli extraordinare
17. Profitul sau pierderea din activitatea extraordinară
18. Impozitul pe profit
19. Alte impozite neprezentate la elementele de mai sus
20. Profitul sau pierderea exercițiului financiar aferent(ă) entităților integrate
21. Profitul sau pierderea exercițiului financiar aferent(ă) întreprinderilor asociate
22. Profitul sau pierderea exercițiului financiar - total, atribuibil(ă):
 - societății-mamă
 - intereselor care nu controlează
