



MONITORUL OFICIAL

AL

ROMÂNIEI

Anul XII — Nr. 374

PARTEA I
LEGI, DECRETE, HOTĂRÂRI ȘI ALTE ACTE

Vineri, 11 august 2000

SUMAR

<u>Nr.</u>	<u>Pagina</u>
ACTE ALE ORGANELOR DE SPECIALITATE ALE ADMINISTRAȚIEI PUBLICE CENTRALE	
772. — Ordin al ministrului finanțelor de aprobare a Normelor privind consolidarea conturilor.....	1-8

ACTE ALE ORGANELOR DE SPECIALITATE ALE ADMINISTRAȚIEI PUBLICE CENTRALE

MINISTERUL FINANȚELOR

ORDIN de aprobare a Normelor privind consolidarea conturilor

Ministrul finanțelor,
în baza atribuțiilor prevăzute de Hotărârea Guvernului nr. 447/1997 privind organizarea și funcționarea Ministerului
Finanțelor, cu modificările ulterioare,
având în vedere prevederile art. 3 din Hotărârea Guvernului nr. 704/1993 pentru aprobarea unor măsuri de exe-
cutare a Legii contabilității nr. 82/1991,
emite următorul ordin:

Art. 1. — Se aprobă Normele privind consolidarea con-
turilor prezentate în anexa care face parte integrantă din
prezentul ordin.

Art. 2. — Normele privind consolidarea conturilor se
aplică începând cu exercițiul financiar al anului 2000 de
către societățile comerciale care îndeplinesc condițiile pen-
tru elaborarea conturilor consolidate, prevăzute la cap. II
din acestea.

Art. 3. — Normele prevăzute mai sus nu se aplică
băncilor și societăților comerciale care desfășoară acti-
vități de asigurare, reasigurare, pentru care urmează să
se elaboreze reguli de consolidare adaptate la specificul
acestora.

Prezentul ordin va fi publicat în Monitorul Oficial al
României, Partea I.

p. Ministrul finanțelor,
Sebastian Vlădescu,
secretar de stat

NORME

privind consolidarea conturilor

CAPITOLUL I

Dispoziții generale

1. Prezentele norme se aplică grupurilor a căror societate consolidantă este persoană juridică română.

2. În înțelesul prezentelor norme, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

a) *grup* — ansamblu de societăți¹⁾ format din societatea care consolidează — persoană juridică română (consolidantă) — și filialele acesteia — societăți române și străine;

b) *societate-mamă* — societate care are una sau mai multe filiale;

c) *filială* — societate aflată sub controlul altei societăți (cunoscute ca societate-mamă);

d) *control* — puterea de a conduce politicile financiare și operaționale ale unei întreprinderi pentru a obține beneficii din activitatea ei. În sensul prezentelor norme, controlul are semnificația controlului exclusiv;

e) *control comun* — înțelegere contractuală de împărțire a puterii de decizie la o asocieră în participație, între un număr limitat de acționari sau asociați, în virtutea unui acord între aceștia;

f) *influență semnificativă* — dreptul de a participa direct sau indirect la politica financiară și operațională a unei societăți, dar fără a exercita control exclusiv sau comun asupra acesteia;

g) *combinare de întreprinderi* — gruparea unor întreprinderi separate într-o singură entitate economică prin fuzionare sau prin obținerea controlului asupra activelor nete și exploatarea altei întreprinderi;

h) *achiziție* — combinare de întreprinderi în care una dintre ele, cea care achiziționează, obține controlul asupra activelor nete și activității unei alte întreprinderi, cea care este achiziționată, în schimbul transferării activelor, asumării datoriilor sau emisiunii de acțiuni;

i) *data achiziției* — data la care se transferă cumpărătorului controlul activelor nete și al operațiilor;

j) *consolidare* — tehnică ce permite realizarea conturilor unice pentru un grup de societăți independente cu personalitate juridică și care depind, din punct de vedere financiar, de un centru de decizie comun;

k) *conturi consolidate* — conturi ce prezintă activele, datoriile, poziția financiară și rezultatele unui grup, ca și cum acesta ar forma o singură entitate;

l) *perimetru de consolidare* — ansamblu de consolidat format din societatea consolidantă și societățile consolidabile, respectiv societățile asupra cărora societatea consolidantă deține în mod direct sau indirect un control exclusiv, un control comun sau o influență semnificativă;

m) *întreprindere asociată* — societate în care investitorul are o influență semnificativă și care nu este nici filială, nici asocieră în participație a investitorului. În mod normal, aceasta este evidențiată prin deținerea de către investitor a 20% până la 50% din acțiunile cu drept de vot ale întreprinderii asociate;

n) *metoda punerii în echivalență* — metodă de contabilizare și raportare prin care investiția (un interes într-o întreprindere asociată) este înregistrată inițial la cost și ajustată ulterior cu variațiile postachiziției ale părții investitorului din activele nete ale întreprinderii asociate. Contul de profit și pierderi reflectă partea investitorului din rezultatul operațiilor societății în care deține o influență semnificativă;

o) *consolidare proporțională* — metodă de contabilizare și raportare prin care partea unui asociat în fiecare dintre activele, datoriile, veniturile și cheltuielile unei entități controlate în comun este combinată linie cu linie cu elemente similare din situațiile financiare ale asociatului sau raportată ca elemente separate în situațiile financiare ale acestuia;

p) *interes minoritar* — partea din rezultatele nete ale activităților și activelor nete ale unei filiale, atribuibilă participațiilor care nu sunt deținute, direct sau indirect, prin filiale de către societatea-mamă;

q) *interese de participare* — drepturi în capitalul altor întreprinderi, reprezentate sau nereprezentate de titluri care, creând o legătură durabilă cu acestea, sunt destinate să contribuie la activitatea societății.

Interesele de participare cuprind investițiile în întreprinderile asociate și investițiile strategice. O participare de 10% sau mai mare, dar nu mai mult de 20%, se presupune că este o investiție strategică, dacă nu se demonstrează contrariul;

r) *valoarea justă* — suma la care poate fi tranzacționat un activ sau decontată o datorie, de bunăvoie, între părți aflate în cunoștință de cauză, în cadrul unei tranzacții în care prețul este determinat obiectiv.

3. Obligația de a elabora conturi consolidate revine unei societăți, indiferent de forma de proprietate, din momentul în care exercită, direct sau indirect, un control exclusiv, un control comun sau o influență semnificativă asupra uneia sau mai multor societăți.

Data intrării unei societăți în perimetrul de consolidare este:

a) data achiziției titlurilor; sau

b) data preluării controlului sau a influenței semnificative, dacă achiziția a avut loc în mai multe etape; sau

c) data prevăzută în contract, dacă acesta prevede transferul controlului la o dată diferită de cea a transferului titlurilor.

CAPITOLUL II

Condiții pentru elaborarea conturilor consolidate

4.* Consolidarea se poate realiza în cazul în care un grup depășește, în toate exercițiile financiare, nivelurile de mai jos la două dintre următoarele trei criterii:

a) cifră de afaceri agregată x lei (9,6 milioane euro);

b) total active x lei (4,8 milioane euro);

c) număr mediu de salariați 250.

În cazul în care un grup încetează să mai îndeplinească criteriile de mărime, este necesar ca acest fenomen să se înregistreze timp de două exerciții financiare consecutive pentru ca respectiva societate să poată renunța la elaborarea conturilor consolidate.

În cazul în care perioada contabilă este mai mare sau mai mică de un an, valoarea cifrei de afaceri stabilită mai sus va fi ajustată în mod proporțional.

Totalul activelor presupune agregarea valorilor prezentate în bilanț.

Numărul mediu de salariați înseamnă numărul mediu de persoane angajate ale grupului în cursul anului (determinat pe bază lunară).

5. Grupurile trebuie să elaboreze conturi consolidate, indiferent de mărimea lor, în cazul în care una sau mai multe societăți ale grupului sunt:

a) o societate ale cărei valori mobiliare au fost admise la cota oficială a Bursei de valori din România sau dintr-un stat membru al Uniunii Europene;

b) o instituție autorizată prin legea bancară;

c) o societate care desfășoară activitate de asigurare.

6. Dacă la sfârșitul exercițiului financiar o societate aparține categoriei „societate-mamă” și îndeplinește criteriile prevăzute la pct. 4, administratorii acesteia trebuie să elaboreze, pe lângă situații financiare anuale individuale, și conturi consolidate.

7. O societate care deține investiții strategice în capitalul altei societăți poate proceda la elaborarea conturilor consolidate, dacă:

a) exercită o influență dominantă asupra acesteia; sau

b) societatea-mamă și filiala sa sunt conduse/administrate pe o bază comună de societatea-mamă.

8. O societate are statut de filială a unei alte societăți, și anume societatea-mamă, în condițiile în care acea societate-mamă:

a) deține majoritatea drepturilor de vot ale acționarilor sau asociaților filialei; sau

b) este acționar sau asociat și are dreptul de a numi ori revoca majoritatea membrilor organelor de administrație, de conducere sau de control; sau

c) este acționar sau asociat și are dreptul de a exercita o influență dominantă asupra societății în virtutea unui contract ori a unei clauze statutare, în cazul în care legea permite astfel de contracte sau prevederi; sau

d) este acționar sau asociat și majoritatea membrilor organelor de administrație, de conducere ori de control ale societății au fost numiți numai ca rezultat al exercitării drepturilor de vot ale

¹⁾ Cadru juridic de organizare și funcționare îl reprezintă Legea nr. 31/1990 privind societățile comerciale, republicată, și legile speciale.

societății-mamă. De asemenea, acești membri trebuie să fi fost în aceste funcții pe parcursul exercițiului financiar curent, al exercițiului financiar precedent; sau

e) este acționar sau asociat și deține singur controlul asupra majorității drepturilor de vot ale acționarilor sau asociaților societății ca urmare a unui contract cu alți acționari sau asociați; sau

f) are dreptul de a exercita o influență dominantă asupra societății în virtutea unui contract ori a unei clauze statutare, în cazul în care legea permite astfel de contracte sau prevederi.

De asemenea, o societate mai are statut de filială dacă este o filială a unei alte filiale a societății-mamă.

9. În cazul în care o altă filială sau o altă persoană acționează în numele unei societăți-mamă, drepturile de vot și dreptul de a numi sau de a revoca ale acesteia trebuie adăugate la cele ale societății-mamă în momentul calculării procentului de control.

10. În scopul determinării procentului de control al societății-mamă, drepturile sale vor fi reduse cu:

a) drepturile aferente acțiunilor deținute în numele unei persoane care nu este nici societatea-mamă, nici filiala sa; sau

b) drepturile aferente acțiunilor deținute drept garanție de persoană care acordă garanția, cu condiția ca drepturile respective să fie exercitate în conformitate cu instrucțiunile primite, sau deținute în legătură cu acordarea unor credite ca parte a activităților curente, cu condiția ca drepturile de vot să fie exercitate în interesul persoanei care acordă garanția.

11. În cazul în care societatea-mamă are o filială la care majoritatea membrilor echipei de conducere au fost numiți ca rezultat al exercitării drepturilor de vot sau are controlul deplin asupra acesteia, numărul total al drepturilor de vot trebuie redus cu numărul drepturilor de vot deținute de filiala însăși, de o filială a acestei filiale sau de o persoană care acționează în numele acestor părți.

12. Consolidarea conturilor este impusă indiferent de locul în care este înregistrat sediul filialelor, fără prejudicierea prevederilor pct. 17, 18 și 19.

13. O societate este scutită de a elabora conturi consolidate atunci când ea însăși este o filială și societatea de care aparține este înființată în conformitate cu legea română sau cu legea unui stat membru al Uniunii Europene, în următoarele cazuri:

a) societatea este filială deținută în totalitate de societatea-mamă; sau

b) societatea-mamă deține 90% sau mai mult din acțiunile societății scutite, iar restul acționarilor sau asociaților au fost de acord cu scutirea; sau

c) societatea-mamă deține 50% sau mai mult din acțiunile societății și nu s-a solicitat acesteia elaborarea de conturi consolidate, de un grup de acționari care dețin pe total:

(i) 10% în cazul societăților pe acțiuni, al societăților în comandită pe acțiuni și al societăților cu răspundere limitată;

(ii) 20% în cazul altor tipuri de societăți.

O asemenea solicitare trebuie formulată cu minimum 6 luni înainte de încheierea exercițiului financiar.

14. Scutirea, sub incidența prevederilor pct. 13, este condiționată de îndeplinirea următoarelor condiții:

a) societatea scutită este inclusă în conturile consolidate ale unui grup mai mare, întocmite la aceeași dată sau la o dată anterioară, în același exercițiu financiar, de către o societate-mamă constituită în conformitate cu legea română sau cu legea unui stat membru al Uniunii Europene;

b) conturile consolidate și raportul de gestiune consolidat sunt întocmite și auditate în conformitate cu prevederile legale;

c) conturile consolidate la care se referă lit. a), raportul de gestiune consolidat la care se referă lit. b), precum și raportul de audit trebuie publicate conform prevederilor legale;

d) societatea scutită prezintă în notele la situațiile sale financiare anuale numele și sediul societății-mamă care elaborează conturile consolidate la care s-a făcut referire anterior;

e) societatea prezintă în notele la situațiile sale financiare anuale faptul că este scutită de a elabora și de a prezenta conturi consolidate și raport de gestiune consolidat.

15. Scutirea, sub incidența prevederilor pct. 13, nu se aplică societăților ale căror valori mobiliare sunt cotate la Bursa de valori din România sau dintr-un stat membru al Uniunii Europene. În cazul instituțiilor autorizate prin legea bancară, prevederile pct. 13 și 14 se vor aplica doar dacă:

a) societatea-mamă a declarat că garantează angajamentele asumate de societățile excluse. Existența acestei declarații trebuie să fie prezentată în conturile societății excluse;

b) societatea-mamă este o instituție autorizată prin legea bancară, în temeiul prevederilor pct. 5.

16. În cazul în care elaborarea de conturi consolidate este impusă de o reglementare legală:

a) în scopul informării angajaților sau a reprezentanților acestora; sau

b) datorită solicitării unei autorități administrative sau juridice (ce va utiliza aceste informații pentru scopurile sale), nu se va aplica scutirea de la elaborarea conturilor consolidate.

17. O filială poate fi exclusă de la consolidare în cazul în care includerea sa nu este semnificativă pentru scopul oferirii unei imagini fidele și corecte; însă, în ceea ce privește excluderea a două sau mai multe societăți, aceasta se poate realiza numai dacă, luate împreună, importanța acestora nu este semnificativă.

18. Nu este necesar ca o societate să fie inclusă în conturile consolidate în situația în care:

a) restricții severe pe termen lung împiedică exercitarea drepturilor societății-mamă asupra activelor sau conducerii societății de consolidat; sau

b)* informațiile necesare în vederea elaborării conturilor consolidate se pot obține numai cu costuri sau întârzieri nejustificate; sau

c) acțiunile deținute la acea societate sunt păstrate numai în scopul revânzării.

19.* În cazul în care activitățile uneia sau mai multor societăți sunt atât de diferite de cele ale altor societăți care trebuie incluse în procesul de consolidare, încât includerea lor ar fi incompatibilă cu obligația de a furniza o imagine fidelă și corectă, respectivele societăți vor fi excluse de la consolidare.

Prevederile de mai sus nu se vor aplica dacă societățile care trebuie consolidate:

a) desfășoară activități în sectoare diferite (industrie, comerț, servicii); sau

b) desfășoară activități industriale ori comerciale cu produse diferite sau furnizează servicii diferite.

În aceste cazuri, în notele la conturile consolidate se prezintă informații despre activitatea sectorială.

Motivul pentru care aceste societăți sunt excluse de la consolidare trebuie menționat în notele la situațiile financiare anuale ale societății-mamă.

20. Atunci când o societate-mamă este o instituție autorizată prin legea bancară și una sau mai multe filiale ce urmează să fie consolidate nu au acest statut, respectivele filiale vor fi incluse în procesul de consolidare dacă activitățile lor reprezintă o extensie directă a respectivelor instituții sau a serviciilor subordonate activității bancare, cum ar fi leasingul, factoringul, managementul serviciilor de procesare a datelor și orice alte activități similare.

În cazul unei instituții autorizate prin legea bancară, care are filiale nebancale consolidate prin integrare globală sau proporțională, posturile constitutive ale activității integrate sunt prezentate la posturile de aceeași natură din bilanțul consolidat, o împărțire fiind prezentată în notele la conturile consolidate.

Totuși, dacă o asemenea prezentare nu mai permite evidențierea caracteristicilor proprii activității bancare sau dacă posturile din bilanțul consolidat întocmit de această instituție nu reflectă caracteristicile activității integrate, posturile constitutive ale activității integrate sunt prezentate la o rubrică specifică acestei activități.

De asemenea, în contul de profit și pierderi consolidat rezultatele acestor activități integrate sunt înscrise distinct de veniturile și cheltuielile generate de activitatea bancară.

Același principiu se va aplica și în cazul în care societatea-mamă desfășoară activitate de asigurare și consolidează prin integrare societăți din alt domeniu de activitate.

21. Situațiile financiare ale societății excluse trebuie atașate la conturile consolidate sau trebuie puse la dispoziție, la cerere, acționarilor la un preț care să nu depășească costurile administrative aferente.

CAPITOLUL III

Elaborarea conturilor consolidate

22.* Conturile consolidate cuprind bilanțul consolidat, contul de profit și pierderi consolidat, precum și notele la acestea. Ele vor fi elaborate în mod clar și în conformitate cu prevederile prezentelor norme.

Conturile consolidate trebuie să furnizeze o imagine fidelă și corectă a activelor, datoriilor, poziției financiare, profitului sau pierderii aferente societăților incluse în consolidare, luate ca un tot unitar. Ele trebuie să precizeze politicile contabile adoptate în procesul de determinare a sumelor corespunzătoare posturilor din bilanț și a profitului sau pierderii grupului.

23. În cazul în care aplicarea prevederilor acestor norme, referitoare la elementele care trebuie incluse în conturile consolidate,

inclusiv în notele la aceste conturi, nu este suficientă pentru a furniza o imagine fidelă și corectă, în conturile consolidate trebuie furnizate informațiile suplimentare necesare.

24. Dacă, în cazuri excepționale, aplicarea uneia dintre prevederile la care se face referire anterior nu corespunde cerinței de furnizare a unei imagini fidele și corecte, se va face abatere de la aceste prevederi atât cât este necesar în vederea furnizării unei imagini fidele și corecte. Printr-o notă la conturile consolidate se vor da detalii cu privire la neaplicarea respectivei prevederi, la motivele pentru care nu se aplică, precum și la efectele acesteia asupra activelor, datoriilor, poziției financiare și profitului sau pierderii.

Valorile care, în contextul special al oricărei prevederi a prezentelor norme, nu sunt semnificative pot fi ignorate în scopul respectivei prevederi.

25. Etapele procesului de consolidare se prezintă astfel:

- a) determinarea perimetrului de consolidare;
- b) stabilirea metodelor de consolidare;
- c) retratarea conturilor individuale anuale ale societăților de consolidat, prealabil consolidării lor, pentru a le face conforme cu metodele de evaluare reținute în conturile consolidate;
- d) omogenizarea prezentării conturilor individuale ale societăților de consolidat;
- e) ajustarea conturilor reciproce;
- f) conversia conturilor societăților străine ce vor fi consolidate;
- g) cumulusul conturilor individuale retratate convertite;
- h) eliminarea efectelor tranzacțiilor dintre societățile din cadrul grupului, a dividendelor intragrup, a provizioanelor pentru depreciere și a provizioanelor pentru riscuri și cheltuieli legate de societățile consolidate;

i) eliminarea incidenței înregistrărilor efectuate pentru aplicarea legislației fiscale, legate de amortizări derogatorii, provizioane reglementate, subvenții pentru investiții;

j) eliminarea titlurilor de participare și a capitalurilor proprii ale societăților consolidate;

k) elaborarea conturilor consolidate.

26. În ceea ce privește formatul conturilor consolidate, se vor aplica prevederile secțiunii 4 din cap. I al vol. I din *Reglementări contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene (CEE) și cu Standardele internaționale de contabilitate*, fără a încălca prevederile acestor norme și luând în considerare ajustările esențiale rezultate din caracteristicile specifice conturilor consolidate, în raport cu situațiile financiare anuale ale societăților individuale.

27. În formatul conturilor consolidate este necesar să fie realizate următoarele ajustări esențiale referitoare la valorile aferente acțiunilor din filialele incluse în consolidare, titluri deținute de sau în numele unor persoane, altele decât societatea-mamă și filialele sale:

a) adăugarea unui post în bilanț, după „Capital și rezerve”, denumit „Participații minoritare”, care va evidenția activele nete aferente minoritarilor. Interesele minoritare în activele nete constau din partea corespunzătoare acestora la data achiziției și partea minorității din mișcările activelor nete de la data achiziției;

b) evidențierea în bilanț a „Rezultatului aferent participațiilor minoritare”, distinct de „Rezultatul grupului”;

c) adăugarea unui element în cadrul contului de profit și pierderi, după „Rezultatul ansamblului consolidat”, denumit „Rezultat aferent participațiilor minoritare”, care va evidenția rezultatul aferent minoritarilor.

28. Participațiile care asigură exercitarea unei influențe semnificative trebuie reflectate în bilanț ca un element separat, denumit „Titluri puse în echivalență”.

Partea din profitul sau din pierderea întreprinderilor asociate, aferentă unor astfel de participații, trebuie reflectată în contul de profit și pierderi ca un element distinct, denumit „Rezultatul întreprinderilor asociate”, după „Rezultatul societăților integrate”.

29. Participația unei societăți într-o întreprindere asociată, precum și valoarea profitului sau pierderii aferente unei asemenea participații (inclusiv fondul comercial, dacă există, tratat în concordanță cu prevederile paragrafului 5.22 a), b) și c) al secțiunii 1 din cap. I al vol. I din *Reglementări contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene (CEE) și cu Standardele internaționale de contabilitate*) trebuie reflectate prin metoda punerii în echivalență.

30. Bilanțul consolidat și contul de profit și pierderi consolidat trebuie să cuprindă toate informațiile reflectate de situațiile financiare anuale ale societăților incluse în procesul de consolidare.

31. Conturile consolidate trebuie elaborate la aceeași dată cu cea a conturilor anuale ale societății-mamă.

Dacă exercițiul financiar al unei societăți de consolidat nu se încheie la aceeași dată cu cea a exercițiului financiar al societății-mamă, conturile consolidate vor fi elaborate pe baza:

a) conturilor societății de consolidat pentru exercițiul său financiar anterior, încheiat înaintea exercițiului financiar al societății-mamă, cu condiția să nu existe o diferență mai mare de 3 luni între cele două date de închidere și să se ia în considerare operațiunile semnificative apărute între cele două date; sau

b) conturilor interimare elaborate de societatea de consolidat la data de închidere a bilanțului consolidat, atunci când între cele două date de închidere există o diferență mai mare de 3 luni.

32. În elaborarea conturilor consolidate se vor utiliza metode uniforme și procesul va fi în concordanță cu prevederile cap. I din vol. I din *Reglementări contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene (CEE) și cu Standardele internaționale de contabilitate*.

Toate diferențele existente între normele contabile utilizate pentru situațiile financiare anuale ale societății-mamă, aferente unui exercițiu financiar, și conturile consolidate vor fi prezentate într-o notă la conturile consolidate, împreună cu motivele existenței respectivei diferențe.

Dacă o societate din grup a procedat la reevaluări reflectate în conturile sale individuale, fie se elimină aceste reevaluări din conturile consolidate, fie se efectuează reevaluarea pentru ansamblul grupului. În acest caz reevaluarea trebuie efectuată după metode uniforme.

În caz de reevaluare a ansamblului societăților consolidate, cheltuielile cu amortizarea și rezultatul eventualelor cesiuni de active se determină pe baza valorilor reevaluate. În notele la conturile consolidate se prezintă informații despre metodele de reevaluare, diferența rezultată, influența asupra fondului comercial, cheltuielii cu amortizarea și provizioanelor aferente bunurilor reevaluate.

33. În cazul în care activele și datoriile ce vor fi incluse în conturile consolidate au fost evaluate sau determinate de către societăți în concordanță cu norme contabile diferite de cele utilizate pentru conturile consolidate, valorile sau sumele respective trebuie ajustate astfel încât să corespundă normelor utilizate pentru conturile consolidate.

* În cazurile excepționale în care administratorii societății-mamă consideră că există motive pentru neutilizarea procedurii de mai sus, ei pot acționa în consecință, dar trebuie să prezinte într-o notă la conturile consolidate particularitățile unei astfel de acțiuni, motivul și efectele induse.

Nu este necesar să se realizeze respectivele ajustări în cazul în care acestea nu sunt semnificative pentru furnizarea unei imagini fidele și corecte.

34. În elaborarea bilanțului consolidat și a contului de profit și pierderi consolidat trebuie luate în considerare toate diferențele, apărute în procesul de consolidare, între cheltuiala cu impozitul pe profit pentru exercițiul financiar curent și pentru cele anterioare și valoarea impozitului plătit sau de plată aferent acelor exerciții, în cazul în care există posibilitatea apariției unei modificări a cheltuielii cu impozitul, în viitorul previzibil, pentru una dintre societățile incluse în procesul de consolidare.

35. În cazul în care activele care vor fi incluse în procesul de consolidare au constituit obiectul unor ajustări valorice cu caracter excepțional numai în scop fiscal, ele vor putea fi încorporate în conturile consolidate numai după eliminarea respectivelor ajustări.

În măsura în care rezultatul consolidat al exercițiului financiar a fost afectat de o evaluare efectuată în timpul exercițiului financiar în cauză sau într-un exercițiu anterior în vederea obținerii de reduceri fiscale trebuie furnizate detalii despre influența unei asemenea evaluări asupra cheltuielii viitoare cu impozitul pe profit.

36. Fondul comercial trebuie contabilizat conform prevederilor stabilite în paragraful 5.22 a), b) și c) al secțiunii 1 din cap. I al vol. I din *Reglementări contabile armonizate cu Directiva IV-a a Comunităților Economice Europene (CEE) și cu Standardele internaționale de contabilitate*.

37.* Când participația este achiziționată la o valoare mai mică decât valoarea sa justă, diferența este înregistrată ca fond comercial negativ. El trebuie recunoscut ca venit pe o bază sistematică, fiind reluat în contul de profit și pierderi:

a) când rezultate nefavorabile ce au fost prevăzute în momentul achiziției se realizează; sau

b) când există un câștig realizat corespondent fondului comercial negativ.

38. În situația în care o societate inclusă în procesul de consolidare deține o participație la o altă societate, asupra căreia exercită o influență semnificativă și nu este o filială sau o asociere în participație, atunci această societate în care se deține participația este o întreprindere asociată.

Se apreciază că o societate exercită o influență semnificativă asupra unei alte societăți în cazul în care deține 20% sau mai mult din drepturile de vot ale acționarilor sau ale asociaților din acea societate, dacă nu se dovedește contrariul.

39. Când prevederile punctului de mai sus se aplică pentru prima dată la participația la care se face referire în paragraful 1 al punctului de mai sus, respectiva participație va fi contabilizată în bilanțul consolidat:

a) conform metodei punerii în echivalență (incluzând și eventualul fond comercial, tratat în conformitate cu prevederile paragrafului 5.22 al secțiunii 1 a cap. I din vol. I din *Reglementări contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene (CEE) și cu Standardele internaționale de contabilitate*); sau

b) * la valoarea sa contabilă, calculată în concordanță cu regulile de evaluare prevăzute în vol. I din *Reglementări contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene (CEE) și cu Standardele internaționale de contabilitate*. Diferența dintre valoarea contabilă și valoarea corespunzătoare proporției reprezentate de participație în capitalurile proprii va fi prezentată separat în bilanțul consolidat sau în notele la conturile consolidate. Respectiva diferență va fi calculată la data la care acea metodă este utilizată pentru prima dată.

40. Valoarea de contabilizare determinată conform pct. 39 va fi majorată sau redusă cu suma oricărei variații care a avut loc în timpul exercițiului financiar, corespunzătoare fracțiunii din capitalurile proprii ale întreprinderii asociate, reprezentate de acea participație. De asemenea, ea va fi redusă cu suma dividendelor corespunzătoare acelei participații.

41. În cazul în care întreprinderea asociată este ea însăși societate-mamă, activele nete, precum și profiturile sau pierderile care trebuie luate în considerare sunt cele ale acestei societăți-mamă și ale filialelor sale (după efectuarea ajustărilor impuse de consolidare).

42. Nu este necesar să fie aplicată metoda punerii în echivalență în situația în care valorile respective nu sunt semnificative în scopul furnizării unei imagini fidele și corecte.

43. Conturile consolidate vor reflecta activele, datoriile, poziția financiară, profitul sau pierderea societăților incluse în consolidare, ca și când acestea ar forma o singură entitate. În mod special, datoriile și creanțele dintre societățile incluse în consolidare, precum și veniturile și cheltuielile aferente tranzacțiilor realizate între societățile consolidate vor fi eliminate în procesul de elaborare a conturilor consolidate.

44. În cazul în care profitul și pierderea rezultate din tranzacții derulate între societățile cuprinse în consolidare sunt incluse în valoarea contabilă a activelor, în procesul de elaborare a conturilor consolidate aceste rezultate se vor elimina în măsura în care sunt cunoscute.

Exceptând societățile integrate global, eliminările menționate la pct. 43 și la paragraful anterior pot fi efectuate proporțional cu participația grupului la societățile respective. Eliminările nu trebuie efectuate dacă sumele aferente nu sunt semnificative în scopul furnizării unei imagini fidele și corecte.

45. Următoarele informații referitoare la achiziții care au avut loc pe parcursul exercițiului financiar vor fi furnizate prin notele la conturile consolidate:

a) numele societății achiziționate sau, în cazul în care a fost achiziționat un grup, numele societății-mamă a aceluia grup;

b) modul de reflectare în contabilitate a achiziției;

c) componența și valoarea justă a mijloacelor/instrumentelor (de plată și/sau de plasament) utilizate pentru achiziție.

46. Vor fi aplicate aceleași metode de consolidare de la un exercițiu financiar la altul.

În situația în care se înregistrează abateri de la principiul de mai sus, în notele la conturile consolidate vor fi prezentate particularitățile respectivelor abateri, motivele care au stat la baza acestora, precum și efectele induse asupra activelor, datoriilor, poziției financiare și profitului sau pierderii societăților incluse în consolidare, luate ca un tot.

47. În cazul preluării prin achiziție a unei societăți, activele și datoriile identificabile ale societății achiziționate vor fi incluse în bilanțul consolidat la valorile lor juste de la data achiziției.

Participația societății-mamă și a filialelor sale în valoarea justă a capitalurilor proprii ale societății achiziționate va fi comparată cu costul de achiziție al participației respective.

Prin *cost de achiziție* se înțelege suma de numerar sau echivalente ale numerarului plătită ori valoarea justă, la data achiziției, a altor mijloace de plată și/sau de plasament date de cumpărător în schimbul controlului asupra activelor nete ale acelei societăți, împreună cu orice alte costuri atribuibile direct achiziției.

Prin *valoarea justă a capitalurilor proprii ale societății achiziționate* se înțelege capitalurile proprii ale acesteia la data achiziției, după ajustarea activelor și datoriilor identificabile ale societății la acea dată.

În cazul în care diferența dintre costul de achiziție al participației și valoarea justă a acesteia este pozitivă, ea va fi considerată fond comercial, iar în cazul în care este negativă, va fi considerată fond comercial negativ. Diferența din achiziție — fond comercial și fond comercial negativ — va fi amortizată/reluată în rezultate.

48. Consolidarea conturilor se realizează, în principal, prin compensarea costului de achiziție al titlurilor de participare, deținute de o societate consolidantă, cu partea corespunzătoare acestor titluri din valoarea capitalurilor proprii ale societăților consolidate.

49. Dacă titlurile de participare sunt cumpărate în mod succesiv, în vederea stabilirii fondului comercial va fi luată în considerare data de achiziție a primului lot care conferă controlul sau o influență semnificativă. Achizițiile ulterioare de titluri generează, de regulă, noi fonduri comerciale.

Când grupul subscie la o creștere de capital într-o societate consolidată deja, fondul comercial se determină pe baza variației participației grupului în capitalurile proprii ale acesteia, după creșterea capitalului.

Dacă o societate este deja integrată global, iar societatea consolidantă își majorează procentul de control exclusiv prin achiziții complementare de titluri care generează fond comercial negativ, după imputarea acestuia asupra activelor societății consolidate, diferența rămasă este suportată din eventualul fond comercial degajat la prima consolidare prin integrare globală. Ca urmare, în bilanț este prezentat doar soldul care rămâne în urma acestei operațiuni.

50. Valoarea cumulativă a fondului comercial rezultat în urma achiziției în exercițiul financiar curent și în cele anterioare trebuie corectată cu orice fond comercial atribuibil filialelor înstrăinate înainte de data bilanțului.

51. În situația în care societatea-mamă deține propriile acțiuni sau o filială deține acțiuni ale societății-mamă, în procesul de consolidare a conturilor respectivele acțiuni vor fi considerate acțiuni proprii, în conformitate cu prevederile vol. I din *Reglementări contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene (CEE) și cu Standardele internaționale de contabilitate*.

52. În cazul în care achiziția are un efect semnificativ asupra conturilor consolidate, vor fi furnizate următoarele informații: valoarea contabilă și valoarea justă la data achiziției, pentru fiecare clasă de active și datorii, situația valorii fondului comercial sau a fondului comercial negativ, precum și o explicație a tuturor ajustărilor semnificative efectuate.

53. În cazul în care a avut loc vânzarea unei societăți sau a unui subgrup, cu efecte semnificative asupra situației conturilor consolidate, în notele la conturile consolidate vor fi prezentate următoarele informații:

a) numele respectivei societăți sau, dacă este cazul, al societății-mamă a subgrupului;

b) măsura în care profitul sau pierderea reflectată în conturile consolidate este aferentă profitului sau pierderii respectivei societăți sau respectivului subgrup.

54. * Leșirea din perimetrul de consolidare a unei societăți, ca urmare a cedării titlurilor, se efectuează fie la data transferului controlului sau a influenței semnificative către societatea care a achiziționat titlurile, fie în vederea simplificării, la începutul exercițiului în cursul căruia s-a produs cedarea.

Valoarea corespunzătoare titlurilor cedate, reprezentată de cota-parte din capitalurile proprii, va fi diminuată sau majorată cu fondul comercial sau fondul comercial negativ rămas neamortizat.

Diferența dintre suma obținută din înstrăinarea filialei și valoarea contabilă a activelor nete ale acesteia de la data vânzării este recunoscută în contul de profit și pierderi consolidat, ca profit sau pierdere din înstrăinarea filialei.

Dacă cheltuielile și veniturile aferente societății ale cărei titluri au fost cedate sunt semnificative față de rezultatul consolidat, acestea trebuie incluse în rezultatul consolidat înregistrat până la data cedării titlurilor.

În caz de deconsolidare a unei societăți, antrenată de o pierdere a controlului sau a influenței semnificative, fără cesiune a participației, de exemplu ca urmare a restricțiilor severe și durabile care pun sub semnul întrebării controlul exercitat asupra acestei societăți sau coborârea sub pragul care asigură o influență semnificativă, titlurile sunt repuse în bilanț, pentru cota-parte pe care o reprezintă, la data deconsolidării, din capitalurile

proprie ale societății deconsolidate, majorată cu fondul comercial rezidual.

Dacă a avut loc o modificare a procentajului de deținere a titlurilor la societățile de consolidat, notele la conturile consolidate trebuie să menționeze achizițiile și cesiunile care au determinat modificarea perimetrului de consolidat. Informațiile astfel prezentate trebuie să permită compararea, de la un exercițiu la altul, a bilanțului consolidat și a contului de profit și pierderi consolidat.

De asemenea, sunt furnizate informații referitoare la achizițiile și cesiunile efectuate între data de închidere a exercițiului și data prezentării conturilor consolidate.

În notele la conturile consolidate vor fi prezentate metodele de evaluare utilizate pentru diferitele elemente ale conturilor consolidate, precum și metodele utilizate la calcularea ajustărilor de valoare. Pentru elementele incluse în conturile consolidate, care sunt sau au fost inițial exprimate în valută, trebuie indicat cursul de schimb utilizat pentru exprimarea lor în moneda în care sunt elaborate conturile consolidate.

55. Conturile societăților nerezidente sunt convertite după metoda cursului de închidere. Această metodă 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, ce reprezintă diferența dintre capitalurile proprii la cursul de închidere și capitalurile proprii la cursul istoric;
- (iv) înscrierea, ca element distinct al capitalurilor proprii, a unei diferențe din conversie, ce reprezintă diferența dintre rezultatul convertit la cursul mediu și rezultatul la cursul de închidere.

Diferența din conversie înscrisă în bilanț este repartizată între grup și interesele minoritare;

b) în contul de profit și pierderi — exprimarea veniturilor și a cheltuielilor la cursul mediu.

În caz de lichidare sau de cesiune totală sau parțială a participației deținute în societatea străină, diferența din conversie care figurează în capitalurile proprii este integrată în rezultat pentru partea aferentă participației cedate.

CAPITOLUL IV

Metode și procedee de consolidare

56. Consolidarea conturilor se efectuează prin integrare globală, prin integrare proporțională sau prin punere în echivalență, după eventuale retratări pentru a le armoniza cu principiile și regulile de consolidare.

Metoda de consolidare se alege în funcție de procentul de control, acesta condiționând tipul de control.

Procentul de control se determină pornindu-se de la drepturile de vot și este egal cu raportul dintre drepturile de vot deținute într-o societate și numărul total al drepturilor de vot ale acesteia.

Când o societate este deținută direct sau indirect de societatea-mamă și de alte societăți din cadrul grupului, procentul de control al societății-mamă în această societate se obține adunând procentele de control corespunzătoare fiecărui deținător de titluri ale acesteia. Adunarea se referă doar la procentele de control relative la societățile deținătoare care sunt controlate exclusiv de societatea-mamă. În caz contrar are loc o ruptură a lanțului de control.

57. Integrarea globală, folosită pentru consolidarea societăților controlate exclusiv de societatea-mamă, constă în:

a) integrarea în conturile societății consolidante a elementelor bilanțului și ale contului de profit și pierderi ale societății consolidate, după eventuale retratări pentru a le armoniza cu principiile contabile ale grupului. Elementele bilanțului și ale contului de profit și pierderi ale societății consolidate sunt adunate linie cu linie la cele ale societății-mamă.

În integrarea globală bilanțul consolidat reia elementele bilanțului societății consolidate, cu excepția titlurilor de participare deținute de societatea-mamă, care sunt înlocuite de capitalurile proprii ale societății consolidate;

b) eliminarea operațiunilor reciproce, precum și a titlurilor societății consolidate, deținute de societățile din grup;

c) repartizarea capitalurilor proprii și a rezultatului între societatea consolidantă și minoritari.

În integrarea globală apar două rubrici specifice conturilor consolidate:

a) *rezerve consolidate* — reprezintă cota-parte a societății-mamă în rezervele acumulate de la crearea sau de la achiziția societății consolidate;

b) *interese minoritare* — corespund cotei-părți din capitalurile proprii ale societății consolidate care se cuvine acționarilor, alții decât societatea-mamă.

Când partea care revine intereselor minoritare din pierderile unei societăți consolidate prin integrare globală este superioară părții acestora din capitalurile proprii ale acesteia, excedentul din pierderile imputabile intereselor minoritare se deduce din interesele majoritare, cu excepția situației în care acționarii minoritari au o obligație expresă de a acoperi aceste pierderi. Dacă ulterior societatea consolidată realizează beneficii, interesele majoritare sunt creditate cu aceste profituri, până la acoperirea pierderilor absorbite anterior de majoritari și imputabile intereselor minoritare.

58. Integrarea proporțională, folosită pentru consolidarea societăților controlate în comun, constă în:

a) integrarea în conturile societății consolidante a cotei-părți corespunzătoare participației sale din valoarea elementelor bilanțului și ale contului de profit și pierderi ale societății consolidate.

Fracțiunea acestora, reprezentată de drepturile de vot deținute în capitalurile proprii ale societății consolidate, este adunată linie cu linie la elementele bilanțului și ale contului de profit și pierderi ale societății consolidate;

b) eliminarea, proporțional cotei-părți integrate, a operațiunilor reciproce, a rezultatelor interne și a titlurilor deținute de societatea consolidantă. În schimb, provizioanele pentru deprecierea titlurilor de participare, constituite de societatea deținătoare de titluri în capitalul societăților integrate proporțional, în funcție de pierderile suferite de acestea, sunt eliminate în totalitate;

c) punerea în evidență a drepturilor grupului în cadrul rezervei și rezultatelor înregistrate de societatea consolidată.

În urma compensării titlurilor de participare deținute de societatea consolidantă cu fracțiunea corespunzătoare acestora din capitalurile proprii ale societății consolidate apar rezerve consolidate.

59. Punerea în echivalență, folosită pentru consolidarea societăților în care societatea consolidantă exercită o influență semnificativă sau deține investiții strategice, constă în substituirea costului de achiziție al titlurilor deținute de societatea consolidantă cu cota-parte a capitalurilor proprii ale societății consolidate și evidențierea drepturilor grupului în rezervele și rezultatele înregistrate de societatea consolidată.

Dacă capitalurile proprii ale societății consolidate sunt negative, titlurile puse în echivalență sunt înscrise cu valoarea zero.

Dacă întreprinderea asociată raportează ulterior profit, investitorul înregistrează partea care i se cuvine din acel profit numai după ce acesta acoperă partea din pierderile nete nerecunoscute anterior.

Deoarece valoarea titlurilor puse în echivalență este egală, la fiecare sfârșit de exercițiu, cu cota-parte a capitalurilor proprii ale societății de consolidat, variația în cursul exercițiului curent a capitalurilor proprii ale acestei societăți consolidate prin punere în echivalență majorează sau reduce valoarea atribuită titlurilor puse în echivalență, la sfârșitul exercițiului precedent.

Fracțiunea rezultatului societăților consolidate prin punere în echivalență se înscrie distinct în contul de profit și pierderi consolidate.

La o operațiune de cesiune de titluri în urma căreia nu se mai asigură exercitarea unei influențe semnificative, în contul de profit și pierderi se înscriu, pe de o parte, prețul de cesiune și, pe de altă parte, fracțiunea cedată a capitalurilor proprii, corespunzătoare titlurilor puse în echivalență, majorată, dacă este cazul, cu fracțiunea corespunzătoare a soldului neamortizat al fondului comercial și a diferenței din conversie.

60. Societatea care trebuie să elaboreze conturi consolidate poate utiliza, ca procedee de consolidare, consolidarea directă sau consolidarea pe paliere. Astfel:

a) consolidarea directă constă în determinarea, pentru fiecare societate inclusă în perimetrul de consolidare, a drepturilor grupului în capitalurile proprii ale acesteia. Această tehnică permite calculul contribuției fiecărei societăți consolidate la rezervele și rezultatele grupului;

b) consolidarea pe paliere constă în efectuarea consolidării ținându-se seama de subgrupurile consolidate care, la rândul lor, vor fi integrate în ansamblul grupului. Această tehnică de consolidare conduce la efectuarea consolidării subgrupurilor, apoi la introducerea în consolidarea principală a conturilor consolidate ale acestor subgrupuri și ale altor filiale ale societății-mamă.

Ca urmare, se consolidează succesiv subgrupuri în ansambluri mai mari. Subconsolidările trebuie efectuate după aceleași reguli ca și consolidarea principală. Rezervele consolidate, rezultatul consolidat, diferențele de achiziție și interesele minoritare, determinate în cadrul unei consolidări directe, trebuie să fie aceleași

cu cele care ar fi obținute dacă consolidarea s-ar realiza pe paliere.

61. Pentru filialele sau întreprinderile asociate ale societății-mamă la sfârșitul exercițiului financiar vor fi furnizate următoarele informații:

a) numele și adresa fiecărei filiale sau întreprinderi asociate;
b) adresa sediului principal sau țara în care este înregistrată (în cazul în care societatea este înregistrată în afara României);
c) condiții în virtutea cărora o societate are statut de filială. În cazul în care condiția relevantă o constituie deținerea de către societatea-mamă a majorității drepturilor de vot ale acționarilor sau asociaților, iar ponderea deținută în acțiunile societății respective coincide cu ponderea în drepturile de vot, nu mai este necesar ca informația să fie prezentată;

d) natura fiecărei categorii de acțiuni deținute într-o filială sau întreprindere asociată și ponderea valorii nominale a acțiunilor deținute din clasa respectivă în totalul acțiunilor emise de acea societate.

Informațiile menționate mai sus trebuie furnizate și în cazul societăților excluse de la consolidare în virtutea prevederilor pct. 17 și 19, prezentându-se o motivație pentru aplicarea exclusiei.

62. În cazul în care o societate intră în componența unei asocieri în participație, vor fi furnizate următoarele informații:

a) numele societății;
b) sediul principal al activității;
c) factorii pe baza cărora este creată asocierea în participație;
d) ponderea din capitalul societății, deținută de societățile incluse în consolidare.

63. În situația în care societatea-mamă deține o parte semnificativă dintr-o societate care nu este nici filială a sa, nici asociere în participație, nici întreprindere asociată, vor fi furnizate următoarele informații:

a) numele și sediul fiecărei societăți — adresa sediului principal sau țara în care este înregistrată (în cazul în care este înregistrată în afara României);
b) natura fiecărei categorii de acțiuni deținute și ponderea valorii nominale a acțiunilor din categoria respectivă în totalul acțiunilor emise.

Un plasament în acțiunile unei societăți este semnificativ în acest scop, dacă valorează 20% sau mai mult din capitalul social al acelei societăți.

În cazul în care această informație este nesemnificativă pentru furnizarea unei imagini fidele și corecte, se poate omite prezentarea ei.

64. Referitor la fiecare element care se regăsește la capitolul „Datorii” din cadrul bilanțului vor fi evidențiate sumele agregate ale următoarelor elemente:

a) în cazul datoriilor care se plătesc în rate, valoarea ratelor scadente după 5 ani, determinată față de sfârșitul exercițiului financiar;

b) datoriile care trebuie plătite altfel decât prin rate și care au scadență mai mare de 5 ani, determinată față de sfârșitul exercițiului financiar, cu indicarea naturii și formei garanțiilor oferite.

65. Se vor da detalii asupra tuturor angajamentelor financiare care nu sunt incluse în bilanțul consolidat.

66. Vor fi furnizate următoarele informații referitoare la oricare altă datorie contingentă:

a) valoarea datoriei respective;
b) natura sa legală;
c) dacă au fost acordate garanții în legătură cu datoria în cauză și natura acestora.

67. Se vor da detalii referitoare la:

a) toate angajamentele financiare pentru care nu au fost constituite provizioane și care sunt relevante pentru evaluarea activității;

b) angajamentele legate de pensii incluse prin provizioane în bilanț și orice alte angajamente pentru care nu s-au constituit provizioane. În cazul în care astfel de angajamente se referă parțial sau integral la pensii datorate foștilor directori, se vor furniza detalii, în mod distinct, asupra angajamentelor respective;

c) suma remunerațiilor acordate pe parcursul exercițiului financiar membrilor organelor de administrație, de conducere și control ale societății-mamă în virtutea responsabilităților lor în societatea-mamă și în societățile consolidate;

d) suma avansurilor și creditelor acordate membrilor organelor de administrație, de conducere și control ale societății-mamă de către acea societate sau de una dintre societățile consolidate, cu indicarea ratelor de dobândă, a principalelor condiții și a oricăror sume rambursate, ca și a angajamentelor luate în numele lor sub forma unei garanții de orice fel, cu o indicare a totalului pentru fiecare categorie.

68. Se vor evidenția valorile agregate sau estimate ale contractelor pentru cheltuieli de capital pentru care nu s-au constituit provizioane.

69. Este de datoria oricărui director și a persoanelor care dețin sau au deținut funcții în ultimii 5 ani să informeze societatea-mamă asupra unor aspecte care îi privesc, ce ar putea fi necesare în scopul respectării prevederilor pct. 67. Persoana care nu îndeplinește această cerință comite o abatere și este pasibilă de sancționare.

70. Dacă pe parcursul exercițiului financiar activitățile desfășurate se încadrează în domenii care, în opinia directorilor, diferă substanțial unul de altul, în notele la conturile consolidate se va evidenția cifra de afaceri aferentă fiecărui domeniu de activitate.

Dacă pe parcursul exercițiului financiar produsele au fost vândute pe piețe care, în opinia directorilor, diferă substanțial una de alta din punct de vedere geografic, se va evidenția separat cifra de afaceri aferentă fiecărei piețe.

71. Se vor furniza următoarele informații referitoare la persoana:

a) numărul mediu de personal în exercițiul financiar curent, pe total și pe fiecare categorie, cu prezentarea separată a numărului mediu corespunzător societăților integrate;

b) salariile plătite sau datorate în respectivul exercițiu financiar;

c) costurile realizate cu asigurările sociale pentru persoanele în cauză;

d) alte costuri înregistrate cu pensiile.

CAPITOLUL V

Raportul de gestiune consolidat

72. Pentru fiecare exercițiu financiar administratorii unei societăți-mamă vor elabora un raport de gestiune consolidat care să prezinte o fidelă trecere în revistă a evoluției activității grupului pe parcursul exercițiului financiar, precum și poziția financiară a acestuia la sfârșitul exercițiului financiar.

73. Raportul trebuie să cuprindă:

a) detalii ale tuturor evenimentelor importante apărute după încheierea exercițiului financiar la care se referă conturile consolidate și care au afectat societatea-mamă sau filialele sale;

b) o estimare a evoluției previzibile a grupului;

c) o prezentare a activităților grupului în domeniul cercetării și dezvoltării (dacă există o astfel de preocupare);

d) numărul și valoarea nominală ale tuturor acțiunilor societății-mamă, deținute de acea societate, de filialele acesteia sau de o persoană care acționează în nume propriu, dar în contul acelor societăți.

CAPITOLUL VI

Auditarea conturilor consolidate

74. O societate care elaborează conturi consolidate trebuie să procedeze la auditarea acestora, conform reglementărilor referitoare la audit, de către persoane autorizate să efectueze această procedură. Eligibilitatea numirii acestora este stabilită în cap. V al Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 75/1999 privind activitatea de audit financiar.

75. În cazul conturilor consolidate, în raportul lor auditorii trebuie să se pronunțe asupra elaborării corespunzătoare, în opinia acestora, a respectivelor conturi, în concordanță cu prezentele norme și, în mod special, asupra furnizării unei imagini fidele și corecte a activității grupului la sfârșitul exercițiului financiar.

Auditorii vor aprecia dacă informațiile furnizate prin raportul de gestiune consolidat, pentru exercițiul financiar la care se referă conturile consolidate, corespund cu aceste conturi; dacă în opinia lor informațiile nu corespund, acest fapt va fi precizat în raport.

CAPITOLUL VII

Publicarea conturilor consolidate

76. Conturile consolidate, precum și raportul de gestiune consolidat și raportul auditorilor, referitor la conturile consolidate, vor fi publicate de societatea care elaborează respectivele conturi consolidate.

77. O societate care trebuie să elaboreze conturi consolidate pentru un exercițiu financiar nu își va publica situațiile financiare individuale pentru respectivul exercițiu fără a publica, totodată, și conturile consolidate.

78. Directorii unei societăți-mamă trebuie să depună la registrul comerțului, pentru fiecare exercițiu financiar, o copie de pe conturile consolidate, împreună cu o copie de pe raportul de gestiune consolidat și o copie de pe raportul auditorilor asupra acelor conturi consolidate. De asemenea, câte o copie de pe aceleași documente va fi depusă la organele teritoriale ale Ministerului Finanțelor, la solicitarea acestora.

Trebuie create posibilitățile ca o copie de pe oricare dintre aceste documente să poată fi obținută, pe bază de cerere scrisă, la un preț care să nu depășească costurile administrative aferente.

79. În cazul în care conturile consolidate și rapoartele sunt publicate în întregime, acestea trebuie realizate într-un format sugerat de auditori. Dacă s-au făcut obiecții în cadrul raportului auditorilor sau dacă auditorii au refuzat să întocmească raportul asupra conturilor consolidate, acest fapt trebuie prezentat împreună cu motivele aferente.

80. Situațiile financiare anuale individuale ale instituțiilor bancare și conturile consolidate întocmite de acestea trebuie să fie publicate în fiecare stat membru al Uniunii Europene, în care acele instituții au sucursale. Aceste state membre pot solicita ca acele documente să fie publicate în limba lor oficială.

CAPITOLUL VIII

Formatul conturilor consolidate²⁾

81. Cu excepția bilanțului consolidat și a contului de profit și pierderi consolidat, al căror format este prezentat mai jos, pentru celelalte informații furnizate de conturile consolidate se vor avea în vedere și prevederile conținute în vol. I din *Reglementări contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene (CEE) și cu Standardele internaționale de contabilitate*.

Datele rezultate din analiza posturilor agregate din bilanț nu trebuie folosite la calculul și completarea declarațiilor privind impozitul pe profit.

Bilanț consolidat

A. Active imobilizate

- I. Imobilizări necorporale
- II. Imobilizări corporale
- III. Imobilizări financiare
- IV. Titluri puse în echivalență

B. Active circulante

- I. Stocuri
- II. Creanțe

- III. Investiții financiare
- IV. Casa și conturi la bănci
 - C. Conturi de regularizare
 - D. Datorii ce trebuie plătite într-o perioadă de un an
 - E. *Active circulante, respectiv obligații curente nete*
 - F. *Total active minus obligații curente*
 - G. Datorii ce trebuie plătite într-o perioadă mai mare de un an
 - H. Provizioane pentru riscuri și cheltuieli
 - I. Conturi de regularizare
 - J. Fond comercial negativ
 - K. Capital și rezerve
 - I. Capital
 - II. Prime legate de capital
 - III. Rezerve din reevaluare
 - IV. Rezerve
 - V. Diferențe din conversie
 - VI. Rezultatul reportat
 - VII. Rezultatul exercițiului
 1. Rezultatul grupului
 2. Rezultatul aferent participațiilor minoritare
 - L. Participații minoritare

Contul de profit și pierderi consolidat

Venituri din exploatare
 Cheltuieli de exploatare
 Venituri financiare
 Cheltuieli financiare
 Venituri extraordinare
 Cheltuieli extraordinare
 Impozitul pe profit
 Rezultatul societăților integrate
 Rezultatul întreprinderilor asociate
 Rezultatul ansamblului consolidat
 Rezultatul aferent participațiilor minoritare
 Rezultatul grupului

²⁾ Pentru instituțiile autorizate prin legea bancară, precum și pentru societățile care desfășoară activitate de asigurare formatul conturilor consolidate se aprobă prin reglementări distincte.

NOTĂ:

Paragrafele marcate cu asterix (*) evidențiază prevederi din Directiva a VII-a a CEE care sunt în contradicție cu Standardele internaționale de contabilitate.

EDITOR: PARLAMENTUL ROMÂNIEI – CAMERA DEPUTAȚILOR

Regia Autonomă „Monitorul Oficial”, str. Izvor nr. 2–4, Palatul Parlamentului, sectorul 5, București, cont nr. 2511.1–12.1/ROL Banca Comercială Română – S.A. – Sucursala „Unirea” București și nr. 5069427282 Trezoreria sector 5, București (alocat numai persoanelor juridice bugetare).

Adresa pentru publicitate : Serviciul relații cu publicul și agenții economici, București, șos. Panduri nr. 1, bloc P33, parter, sectorul 5, telefon 411.58.33.

Tiparul : Regia Autonomă „Monitorul Oficial”, tel. 490.65.52, 335.01.11/2178 și 402.21.78, E-mail: ramomrk@bx.logicnet.ro, Internet: www.monitoruloficial.ro