



MONITORUL OFICIAL

AL

ROMÂNIEI

Anul XIII — Nr. 85

PARTEA I
LEGI, DECRETE, HOTĂRÂRI ȘI ALTE ACTE

Marti, 20 februarie 2001

SUMAR

<u>Nr.</u>		<u>Pagina</u>
	ACTE ALE ORGANELOR DE SPECIALITATE ALE ADMINISTRAȚIEI PUBLICE CENTRALE	
94.	— Ordin al ministrului finanțelor publice pentru aprobarea Reglementărilor contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene și cu Standardele Internaționale de Contabilitate	1-48

ACTE ALE ORGANELOR DE SPECIALITATE ALE ADMINISTRAȚIEI PUBLICE CENTRALE

MINISTERUL FINANȚELOR PUBLICE

ORDIN

pentru aprobarea Reglementărilor contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene și cu Standardele Internaționale de Contabilitate

Ministrul finanțelor publice,
în baza Hotărârii Guvernului nr. 18/2001 privind organizarea și funcționarea Ministerului Finanțelor Publice,
având în vedere prevederile art. 3 din Hotărârea Guvernului nr. 704/1993 pentru aprobarea unor măsuri de execu-
tare a Legii contabilității nr. 82/1991,
emite următorul ordin:

Art. 1. — (1) Se aprobă Reglementările contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene și cu Standardele Internaționale de Contabilitate.

(2) Prezentele reglementări se aplică împreună cu Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, și cu Standardele Internaționale de Contabilitate.

Art. 2. — (1) Reglementările prevăzute la art. 1 se aplică începând cu situațiile financiare ale anului 2000 de

societățile comerciale cotate la Bursa de Valori București, unele regii autonome, companii și societăți naționale, alte întreprinderi de interes național, precum și de unele categorii specifice de societăți ce operează pe piața de capital, conform listei anexate care face parte integrantă din prezentul ordin.

(2) Pentru perioada 2001-2005 programul de implementare a prezentelor reglementări este prevăzut mai jos.

Sfârșitul exercițiului financiar	Cifra de afaceri a anului anterior (euro)	Total active pentru anul anterior (euro)	Numărul mediu de salariați ai anului anterior
31 decembrie 2001	peste 9 milioane	peste 4,5 milioane	250
31 decembrie 2002	peste 8 milioane	peste 4,0 milioane	200
31 decembrie 2003	peste 7 milioane	peste 3,5 milioane	150
31 decembrie 2004	peste 6 milioane	peste 3,0 milioane	100
31 decembrie 2005	peste 5 milioane	peste 2,5 milioane	50

Art. 3. — (1) În primul an de aplicare situațiile financiare ale agenților economici care intră sub incidența acestor reglementări se întocmesc în conformitate cu Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, și cu regulamentul pentru aplicarea acesteia, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 704/1993, și vor fi depuse la organele în drept până la data de 15 aprilie a anului următor, în conformitate cu prevederile legale.

(2) Totodată acești agenți economici au obligația de a retrata situațiile financiare întocmite potrivit prevederilor alineatului precedent, în conformitate cu reglementările prevăzute la art. 1, urmând să le depună la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice până la data de 30 septembrie a anului următor celui de raportare.

Art. 4. — (1) Societățile comerciale care vor intra sub incidența prezentelor reglementări au obligația să auditeze situațiile financiare potrivit prevederilor Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 75/1999 privind activitatea de audit financiar.

(2) Fac obiectul auditării de către auditori financiari, potrivit legii, și situațiile financiare prevăzute la art. 3 alin. (2), obținute prin retratare în primul an de aplicare a prezentelor reglementări.

Art. 5. — (1) Societățile comerciale care nu se încadrează în criteriile de mărime prevăzute la art. 2 alin. (2) pot aplica prezentele reglementări după aprobarea prealabilă din partea Ministerului Finanțelor Publice pe baza solicitării adresate Direcției de reglementări contabile.

(2) Societățile comerciale care intră sub incidența prezentelor reglementări, pe baza îndeplinirii criteriilor de

mărime sau ca urmare a opțiunii acestora, au obligația să asigure continuitatea aplicării acestor reglementări și auditarea situațiilor financiare conform reglementărilor naționale în domeniu.

Art. 6. — Administratorilor societăților comerciale, regiilor autonome, companiilor și societăților naționale, care vor aplica Reglementările contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene și cu Standardele Internaționale de Contabilitate potrivit programului aprobat prin prezentul ordin, le revine răspunderea conform prevederilor art. 11 alin. (4) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, de a adopta programe proprii prin care să asigure măsurile necesare pentru aplicarea corespunzătoare a acestor reglementări.

Art. 7. — Direcția de reglementări contabile va lua măsuri pentru aducerea la îndeplinire a prevederilor prezentului ordin.

Art. 8. — Prezentul ordin va fi publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I. Pe data intrării în vigoare a prezentului ordin se abrogă Ordinul ministrului finanțelor nr. 403/1999 pentru aprobarea Reglementărilor contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene și cu Standardele de Contabilitate Internaționale, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 480 din 4 octombrie 1999, precum și Ordinul ministrului finanțelor nr. 1.660/2000 pentru aprobarea Reglementărilor contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene și cu Standardele Internaționale de Contabilitate.

Ministrul finanțelor publice,
Mihai Nicolae Tănăsescu

București, 29 ianuarie 2001.
Nr. 94.

ANEXĂ

LISTA

cuprinzând agenții economici care aplică prevederile Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 94/2001

I. LISTA CUPRINZÂND SOCIETĂȚILE COMERCIALE COTATE LA BURSA DE VALORI BUCUREȘTI

1. Aerostar — S.A. Bacău
2. Alro — S.A. Slatina
3. Amep American Packaging — S.A. Tecuci
4. Apsa — S.A. Baia Mare
5. Arctic — S.A. Găești
6. Armătura — S.A. Cluj-Napoca
7. Artrom — S.A. Slatina
8. Agras — S.A. București
9. Rafinăria Astra — S.A. Ploiești

10. Astra Vagoane — S.A. Arad
11. Antibiotice — S.A. Iași
12. Aurora Târgu Frumos — S.A. Iași
13. Azomureș — S.A. Târgu Mureș
14. Berceni — S.A. București
15. Bermas — S.A. Suceava
16. Compa — S.A. Sibiu
17. Cos — S.A. Târgoviște
18. Chimopar — S.A. București
19. Automobile Dacia — S.A. Pitești
20. Dorobanțul — S.A. Ploiești

21. Electroaparataj — S.A. București
22. Allied Deals Elcond — S.A. Zalău
23. Energopetrol — S.A. Câmpina
24. Ema — S.A. Piatra-Neamț
25. Electroputere — S.A. Craiova
26. Electrotehnica — S.A. București
27. Excelent — S.A. București
28. Faur — S.A. București
29. Feleacul — S.A. Cluj-Napoca
30. Frial — S.A. Constanța
31. Fortuna — S.A. București
32. Hitrom — S.A. Vaslui
33. Impact — S.A. București
34. Imsat — S.A. București
35. Internațional — S.A. Sinaia
36. Oțel Inox — S.A. Târgoviște
37. Mefin — S.A. Sinaia
38. Mopan — S.A. Târgu Mureș
39. Mopariv — S.A. Râmnicu Vâlcea
40. Nicolina — S.A. Iași
41. Navol — S.A. Oltenița
42. Navrom — S.A. Galați
43. Oil Terminal — S.A. Constanța
44. Oltchim — S.A. Râmnicu Vâlcea
45. Policolor — S.A. București
46. Petrolexportimport — S.A. București
47. Prodplast — S.A. București
48. Petros — S.A. Ploiești
49. Petrolsub — S.A. Supleacu de Barcău
50. Rulmentul — S.A. Brașov
51. Rocar — S.A. București
52. Robinete Industriale — S.A. Bacău
53. Sicomed — S.A. București
54. Sidertrans — S.A. Călărași
55. Silcotub — S.A. Zalău
56. Șantierul Naval — S.A. Constanța
57. Șantierul Naval — S.A. Orșova
58. Aker — S.A. Tulcea
59. Sofert — S.A. Bacău
60. Siretul — S.A. Pașcani
61. Sinteza — S.A. Oradea
62. Turbomecanica — S.A. București
63. Terapia — S.A. Cluj-Napoca
64. Turism Transilvania — S.A. Cluj-Napoca
65. U.C.M. — S.A. Reșița
66. Upsom — S.A. Ocna Mureș
67. Uton — S.A. Onești
68. Uztel — S.A. Ploiești
69. Prodvinalco — S.A. Cluj-Napoca
70. Rolast — S.A. Pitești
71. Ves — S.A. Sighișoara
72. Zimtub — S.A. Zimnicea

II. LISTA CUPRINZÂND COMPANIILE/SOCIETĂȚILE NAȚIONALE ȘI ALTE SOCIETĂȚI COMERCIALE

1. Societatea Națională „Transgaz” — S.A. Mediaș
2. Societatea Comercială „Exprogaz” — S.A. Mediaș
3. Societatea Comercială „Distrigaz-Nord” — S.A. Târgu Mureș
4. Societatea Comercială „Distrigaz-Sud” — S.A. București
5. Societatea Națională „Depogaz” — S.A. Ploiești
6. Compania Națională de Transporturi Aeriene Române — TAROM — S.A. București
7. Regia Autonomă „Monitorul Oficial” București

8. Compania Națională „Imprimeria Națională” — S.A. București
9. Societatea Națională a Petrolului „Petrom” — S.A. București
10. Compania Națională „Aeroportul Internațional București—Otopeni” — S.A.
11. Regia Autonomă de Transport — București
12. Societatea Națională de Radiocomunicații — S.A. București
13. Regia Autonomă „Administrația Română a Serviciilor de Trafic Aerian — ROMATSA” — București
14. Compania Națională „Transelectrica” — S.A. București
15. Societatea Comercială „Termoelectrica” — S.A. București
16. Societatea Comercială „Hidroelectrica” — S.A. București
17. Societatea Comercială „Electrica” — S.A. București
18. Societatea Națională „Nuclearelectrica” — S.A. București
19. Regia Autonomă „Administrația Națională a Drumurilor din România” — București
20. Societatea Națională de Telecomunicații „Romtelecom” — S.A. București

III. LISTA CUPRINZÂND SOCIETĂȚILE COMERCIALE COTATE PE PIAȚA RASDAQ

1. Alprom — S.A. Slatina
2. Socep — S.A. Constanța
3. Ana-Imep — S.A. Pitești
4. Brau Union — S.A. Reghin
5. Generalcom — S.A. București
6. Titan — S.A. București
7. Sanex — S.A. Cluj-Napoca
8. Cimentul — S.A. Turda
9. Romarc Fuel — S.A. Otopeni
10. Desfacere Mărfuri Alimentare și Industriale „Unirea” — S.A. București
11. Lido — S.A. București
12. Avicola — S.A. Buzău
13. Metex — S.A. Târgoviște
14. Romportmet — S.A. Galați
15. ONT Carpați — S.A. București
16. Timken-România — S.A. Ploiești
17. Palace — S.A. Sinaia
18. Braiconf — S.A. Brăila
19. Danubiana — S.A. București
20. Mobitex — S.A. București
21. Mangalia — S.A. Constanța
22. Șantierul Naval — S.A. Brăila
23. Uzinexport — S.A. București
24. Grandemar — S.A. Cluj-Napoca
25. Napolact — S.A. Cluj-Napoca
26. Victoria Prahova — S.A. Florești
27. Practic — S.A. București
28. Umeb — S.A. București
29. Construcții Bihor — S.A. Oradea
30. Electroprecizia — S.A. Săcele
31. Iame — S.A. Sfântu Gheorghe
32. Nord — S.A. București
33. Morărit Panificație Ialomita — S.A. Slobozia
34. Cariere Ilsom — S.A. Bistrița-Năsăud
35. Intfor — S.A. Galați
36. Energia — S.A. Constanța
37. Diham — S.A. București
38. Metecom — S.A. Satu Mare

- | | |
|---|---|
| 39. Asco — S.A. Bacău | 73. Atric — S.A. București |
| 40. Altur — S.A. Slatina | 74. Stisom — S.A. Poiana Codrului — Satu Mare |
| 41. Geromed — S.A. Mediaș | 75. Hepites — S.A. Galați |
| 42. Spicul — S.A. Buzău | 76. Galfinband — S.A. Galați |
| 43. Feroneria — S.A. Arad | 77. Litoral — S.A. Mamaia |
| 44. Samobil — S.A. Satu Mare | 78. Vitrometan — S.A. Mediaș |
| 45. Bere Grivița — S.A. București | 79. Barreco — S.A. Râmnicu Vâlcea |
| 46. Cemacon — S.A. Zalău | 80. Alutus — S.A. Râmnicu Vâlcea |
| 47. Comautosport — S.A. București | 81. Comcereal — S.A. Călărași |
| 48. Bucur — S.A. București | 82. Comaliment — S.A. Reșița |
| 49. Delfincom — S.A. București | 83. Unic — S.A. Târgu Mureș |
| 50. Robinson — S.A. Predeal | 84. Comcereal — S.A. Brăila |
| 51. Alcom — S.A. Zalău | 85. Sut Carpați — S.A. Comuna Voluntari |
| 52. Coremar — S.A. Constanța | 86. Cristiro — S.A. Bistrița |
| 53. Omnia — S.A. Ploiești | 87. Ilefior — S.A. Târgu Mureș |
| 54. Phoenix — S.A. Satu Mare | 88. Farmaceutice Arcatim — S.A. Timișoara |
| 55. Comintex — S.A. Craiova | 89. Roti-Auto — S.A. Drăgășani |
| 56. Norvea — S.A. Brașov | 90. Rafor — S.A. Câmpulung Moldovenesc |
| 57. Nutricom — S.A. Oltenița | 91. Romfelt — S.A. București |
| 58. Comcereal Vrancea — S.A. Focșani | 92. Vincon — S.A. Focșani |
| 59. Componente Auto — S.A. Topoloveni | 93. Sidex — S.A. Galați |
| 60. Comcereal — S.A. Constanța | 94. Petromidia — S.A. Constanța |
| 61. Fam — S.A. Galați | 95. Fortus — S.A. Iași |
| 62. Elpreco — S.A. Craiova | 96. Roman — S.A. Brașov |
| 63. Flora — S.A. București | 97. Tractorul — S.A. Brașov |
| 64. Romcarbon — S.A. Buzău | 98. Romcim — S.A. București |
| 65. Construcții Feroviare Moldova — S.A. Iași | 99. Combinatul Siderurgic — S.A. Reșița |
| 66. Dunărea — S.A. Galați | 100. Aro — S.A. Câmpulung |
| 67. Biofarm — S.A. București | 101. Aversa — S.A. București |
| 68. Farmacom — S.A. Brașov | 102. Upetrom 1 Mai — S.A. Ploiești |
| 69. Comalta — S.A. Sfântu Gheorghe | 103. Rafinăria Vega — S.A. Ploiești |
| 70. Trefo — S.A. Galați | 104. Republica — S.A. București |
| 71. Olănești — S.A. Băile Olănești | 105. Griro — S.A. București |
| 72. Grivița — S.A. București | |

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

REGLEMENTĂRI CONTABILE
armonizate cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene (C.E.E.)
și cu Standardele Internaționale de Contabilitate

CUPRINS

DISPOZIȚII GENERALE

CAPITOLUL I	REGLEMENTĂRI PRIVIND CONTABILITATEA ȘI SITUAȚIILE FINANCIARE ALE ÎNTREPRINDERII
SECȚIUNEA 1	CONTABILITATEA ÎNTREPRINDERII
SECȚIUNEA a 2-a	EXERCIȚIUL FINANCIAR
SECȚIUNEA a 3-a	SITUAȚIILE FINANCIARE ANUALE ALE ÎNTREPRINDERII
SECȚIUNEA a 4-a	FORMA ȘI CONȚINUTUL SITUAȚIILOR FINANCIARE ALE ÎNTREPRINDERII
SECȚIUNEA a 5-a	PRINCIPII ȘI REGULI CONTABILE
SECȚIUNEA a 6-a	APROBAREA ȘI SEMNAREA SITUAȚIILOR FINANCIARE ALE ÎNTREPRINDERII; APROBAREA DISTRIBUIRII PROFITULUI
SECȚIUNEA a 7-a	RAPORTUL ADMINISTRATORILOR
SECȚIUNEA a 8-a	AUDITUL FINANCIAR
SECȚIUNEA a 9-a	APROBAREA ȘI DEPUNEREA SITUAȚIILOR FINANCIARE ȘI A RAPORTULUI ANUAL ALE ÎNTREPRINDERII
SECȚIUNEA a 10-a	PUBLICAREA RAPORTULUI ANUAL AL ÎNTREPRINDERII
CAPITOLUL II	PLANUL DE CONTURI GENERAL
CAPITOLUL III	FORMATUL BILANȚULUI, CONTULUI DE PROFIT ȘI PIERDERE, SITUAȚIEI FLUXURILOR DE TREZORERIE, SITUAȚIEI MODIFICĂRILOR CAPITALULUI PROPRIU ȘI EXEMPLE DE PREZENTARE A NOTELOR EXPLICATIVE
	— BILANȚ
	— CONTUL DE PROFIT ȘI PIERDERE
	— SITUAȚIA FLUXURILOR DE TREZORERIE

	– SITUAȚIA MODIFICĂRILOR CAPITALULUI PROPRIU	
	– NOTELE EXPLICATIVE LA SITUAȚIILE FINANCIARE	
CAPITOLUL IV	EXEMPLU DE CORESPONDENȚĂ A PLANULUI DE CONTURI GENERAL CU FORMATUL BILANȚULUI ȘI CONTULUI DE PROFIT ȘI PIERDERE.....	
CAPITOLUL V	EXPLICAREA UNOR TERMENI UTILIZAȚI ȘI COLATERALI ACESTORA	

CADRUL GENERAL DE ÎNTOCMIRE ȘI PREZENTARE A SITUAȚIILOR FINANCIARE,
ELABORAT DE COMITETUL PENTRU STANDARDE INTERNAȚIONALE¹⁾ DE CONTABILITATE

PREFAȚĂ		Paragraful nr.
INTRODUCERE		1–11
Obiect și statut		1–4
Aria de aplicabilitate		5–8
Utilizatorii și necesitățile de informare ale acestora		9–11
OBIECTIVUL SITUAȚIILOR FINANCIARE		12–21
Poziția financiară, performanța și modificările poziției financiare		15–21
Note și materiale suplimentare		21
CONCEPTE DE BAZĂ		22–23
Contabilitatea de angajament		22
Principiul continuității activității		23
CARACTERISTICI CALITATIVE ALE SITUAȚIILOR FINANCIARE		24–46
Inteligibilitatea		25
Relevanța		26–30
Pragul de semnificație.....		29–30
Credibilitatea		31–38
Reprezentarea fidelă		33–34
Prevalența economicului asupra juridicului		35
Neutralitatea		36
Prudența		37
Integralitatea.....		38
Comparabilitatea		39–42
Limite ce privesc informația relevantă și credibilă		43–45
Oportunitatea.....		43
Raportul cost–beneficiu.....		44
Echilibrul între caracteristicile calitative.....		45
Imagina fidelă/Prezentarea fidelă		46
STRUCTURILE SITUAȚIILOR FINANCIARE		47–81
Poziția financiară		49–52
Active		53–59
Datorii		60–64
Capitalul propriu		65–68
Performanță		69–73
Venituri		74–77
Cheltuieli		78–80
Ajustări pentru menținerea nivelului capitalului		81
RECUNOAȘTEREA STRUCTURILOR SITUAȚIILOR FINANCIARE		82–98
Probabilitatea realizării unor beneficii economice viitoare		85
Credibilitatea evaluării		86–88
Recunoașterea activelor		89–90
Recunoașterea datoriilor		91
Recunoașterea veniturilor		92–93
Recunoașterea cheltuielilor		94–98
EVALUAREA STRUCTURILOR SITUAȚIILOR FINANCIARE		99–101
CONCEPTELE DE CAPITAL ȘI DE MENȚINERE A NIVELULUI CAPITALULUI		102–110
Conceptul de capital		102–103
Conceptele de menținere a nivelului capitalului și de determinare a profitului		104–110

¹⁾ Versiune oficială în limba română acceptată de Grupul român de lucru pentru traducerea Standardelor Internaționale de Contabilitate, recunoscut de Comitetul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate.

DISPOZIȚII GENERALE

Prezentele reglementări stabilesc principiile și regulile contabile de bază, forma și conținutul situațiilor financiare anuale, având ca scop general asimilarea deplină a Directivei a IV-a a C.E.E. (78/660/EEC) și continuarea armonizării cu Standardele Internaționale de Contabilitate.

Aria de aplicabilitate

1. Prezentele reglementări privesc întocmirea, prezentarea, aprobarea și publicarea situațiilor financiare ale întreprinderii.

2. Întreprinderile vor fi integrate în aria de aplicabilitate a acestor reglementări după următorul program:

A. Pentru situațiile financiare ale anului 2000 aplicarea prezentelor reglementări privește trei categorii de unități grupate astfel:

- | | | |
|-------------------|---|--|
| Categoria I | — | Întreprinderi cotate la Bursa de Valori București |
| Categoria a II-a | — | Regii autonome, companii/societăți naționale și alte întreprinderi de interes național |
| Categoria a III-a | — | Categorii specifice de întreprinderi care operează pe piața de capital. |

B. Începând cu exercițiul financiar al anului 2001 prezentele reglementări vor fi aplicate de persoanele juridice din categoria a IV-a, care satisfac cel puțin două dintre criteriile menționate la art. 2 din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 94/2001 pentru aprobarea Reglementărilor contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene și cu Standardele Internaționale de Contabilitate.

Criteriile respective vor fi determinate pe baza situațiilor financiare publicate pentru exercițiul financiar anterior și a ratei de schimb euro/leu la sfârșitul anului anterior.

C. Începând cu exercițiul financiar al anului 2006 rămân în afara prezentelor reglementări numai întreprinderile care, potrivit legislației în vigoare la acea dată, se vor încadra în categoria societăților mici și mijlocii. Aceste întreprinderi vor aplica prevederile Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, și ale regulamentului de aplicare a acesteia.

1. Începând cu exercițiul financiar al anului 2000 întreprinderile vor putea, cu aprobarea Ministerului Finanțelor Publice, să opteze pentru aplicarea acestor reglementări înainte de data specificată, în funcție de modul de derulare a programului național de pregătire în domeniu.

2. În primul an de aplicare întreprinderile vor întocmi și depune la organele în drept, până la data de 15 aprilie a anului următor, situațiile financiare întocmite pe baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, și a regulamentului de aplicare a acesteia.

Aceste societăți au obligația de a întocmi situațiile financiare potrivit prevederilor prezentelor reglementări, urmând să le depună la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice până la data de 30 septembrie a anului următor celui de raportare. Situațiile financiare respective vor fi auditate de auditori financiari, în conformitate cu prevederile Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 75/1999 privind activitatea de audit financiar.

CAPITOLUL I

Reglementări privind contabilitatea și situațiile financiare ale întreprinderii

SECȚIUNEA 1

Contabilitatea întreprinderii**Moneda**

1.1. — Contabilitatea se ține în limba română și în moneda națională. Contabilitatea operațiunilor efectuate în valută se ține atât în moneda națională, cât și în valută. Pentru necesitățile proprii de informare întreprinderile pot opta pentru întocmirea situațiilor financiare și într-o monedă stabilă (euro, USD etc.).

Obligativitatea organizării și ținerii contabilității

1.2. — Răspunderea pentru organizarea și ținerea contabilității, în conformitate cu prevederile Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, revine administratorului.

În acest scop persoana prevăzută la alineatul precedent trebuie să asigure, potrivit legii, condițiile necesare pentru: întocmirea documentelor justificative privind operațiunile patrimoniale; organizarea și ținerea corectă și la zi a contabilității; organizarea și efectuarea inventarierii patrimoniului, precum și valorificarea rezultatelor acesteia; respectarea regulilor de întocmire a situațiilor financiare, publicarea și depunerea la termen a acestora la organele în drept; păstrarea documentelor justificative, a registrelor și situațiilor financiare și organizarea contabilității de gestiune adaptate la specificul întreprinderii.

1.3. — Potrivit prevederilor art. 6 alin. 2 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, precum și celorlalte prevederi legale referitoare la întocmirea și utilizarea formularelor privind activitatea financiară și contabilă¹⁾, orice operațiune patrimonială se consemnează în momentul efectuării ei într-un înscris care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

Documentele justificative cuprind, de regulă, următoarele elemente principale:

- denumirea documentului;
- denumirea și sediul întreprinderii care întocmește documentul;
- numărul și data întocmirii acestuia;
- menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii patrimoniale (când este cazul);
- conținutul operațiunii patrimoniale și, dacă este cazul, temeiul legal al efectuării acesteia;
- datele cantitative și valorice aferente operațiunii efectuate;
- numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, după caz;
- alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate.

Păstrarea registrelor și a documentelor justificative

1.4. — Potrivit prevederilor art. 25 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, registrele de contabilitate, precum și documentele justificative, care stau la baza înregistrărilor în contabilitate, se păstrează timp de zece ani în arhiva persoanelor prevăzute la art. 1 din lege, cu începere de la data încheierii exercițiului în cursul căruia au fost

¹⁾ Aceste prevederi sunt cuprinse în Hotărârea Guvernului nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, în ordinea ministrului finanțelor date în aplicarea acesteia, precum și în Normele metodologice de întocmire și utilizare a formularelor tipizate, comune pe economie, care nu au regim special, privind activitatea financiară și contabilă, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor nr. 425/1998.

întocmite, cu excepția statelor de salarii care se păstrează timp de 50 de ani.

Registrelor de contabilitate, precum și documentele justificative se păstrează în arhivă, de regulă în forma lor originală, grupate în funcție de natura operațiunilor și în ordine cronologică în cadrul exercițiului financiar la care acestea se referă. Arhivarea documentelor contabile trebuie să asigure păstrarea și consultarea acestora în termenele prevăzute de lege.

Potrivit art. 26 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, în caz de pierdere, sustragere sau distrugere a unor documente contabile, se vor lua măsuri de reconstituire a acestora în termen de maximum 30 de zile de la constatare.

Responsabilitatea de a reconstitui documentele contabile în cazurile prevăzute la alineatul precedent revine administratorilor întreprinderii sau altei persoane care are obligația să gestioneze patrimoniul.

Documentele contabile reconstituite vor purta mențiunea „Reconstituit“.

SECȚIUNEA a 2-a

Exercițiul financiar

2.1. — Exercițiul financiar începe la 1 ianuarie și se încheie la 31 decembrie, cu excepția primului an de activitate, când acesta începe la data înființării, respectiv înmatriculării, potrivit legii, la registrul comerțului.

SECȚIUNEA a 3-a

Situațiile financiare anuale¹⁾ ale întreprinderii

3.1. — Fiecare întreprindere are obligația să întocmească situații financiare anuale.

3.2. — Situațiile financiare anuale trebuie să cuprindă:

- bilanțul;
- contul de profit și pierdere;
- situația modificărilor capitalului propriu;
- situația fluxurilor de trezorerie;
- politici contabile și note explicative.

3.3. — Situațiile financiare anuale trebuie să ofere o imagine fidelă a poziției financiare, performanței, modificărilor capitalului propriu și fluxurilor de trezorerie ale întreprinderii pentru respectivul exercițiu financiar.

3.4. — Situațiile financiare trebuie să respecte prevederile Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, ale reglementărilor cuprinse în prezentul volum, ale Cadrului general de întocmire și prezentare a situațiilor financiare, elaborat de Comitetul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate, prezentat în vol. 2, și ale Standardelor Internaționale de Contabilitate, incluse în vol. 3

În cazul în care situațiile financiare respectă în totalitate prevederile Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 94/2001 pentru aprobarea Reglementărilor contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene și cu Standardele Internaționale de Contabilitate, dar nu respectă în totalitate prevederile incluse în vol. 3 (prevederi referitoare la inflație și/sau la consolidare), raportul de audit trebuie să facă referiri concrete la aceste aspecte.

3.5. — Dacă nu există nici un Standard Internațional de Contabilitate relevant, administratorii întreprinderii vor elabora politici contabile în acord cu „Cadrul general de

întocmire și prezentare a situațiilor financiare“, prezentat în vol. 2, și se vor asigura că situațiile financiare furnizează informații care să fie:

- relevante pentru nevoile utilizatorilor de luare a deciziilor; și
- credibile în sensul că:
 - reprezintă fidel rezultatele și poziția financiară a întreprinderii;
 - reflectă substanța economică a evenimentelor și tranzacțiilor și nu doar forma juridică;
 - sunt neutre, adică nepărtinitoare;
 - sunt prudente; și
 - sunt complete sub toate aspectele semnificative.

3.6. — Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, va fi aplicată împreună cu: Reglementările contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene și cu Standardele Internaționale de Contabilitate²⁾ (vol. 1); Cadrul general de întocmire și prezentare a situațiilor financiare, elaborat de Comitetul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate³⁾ (vol. 2); Standardele Internaționale de Contabilitate (vol. 3); Ghidurile profesionale (vol. 4).

3.7. — La delimitarea prevederilor cuprinse în vol. 1 și 2 s-au avut în vedere următoarele:

— Volumul 1 asigură conformitatea cu prevederile Directivei a IV-a a C.E.E. și cu Cadrul general de întocmire și prezentare a situațiilor financiare, elaborat de Comitetul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate.

În situațiile în care tratamentul contabil prevăzut de Directiva a IV-a a C.E.E. este diferit de cel cuprins în Standardele Internaționale de Contabilitate, pe perioada de implementare a programului de dezvoltare a sistemului de contabilitate societățile comerciale pot opta pentru aplicarea unuia dintre acestea, astfel încât să se asigure prezentarea unei imagini fidele a evenimentului în cauză.

— Volumul 2 cuprinde Cadrul general de întocmire și prezentare a situațiilor financiare, elaborat de Comitetul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate.

3.8. — Dacă în împrejurări speciale ce privesc o întreprindere respectarea uneia dintre prevederile cuprinse în vol. 1, 2 și 3 nu răspunde cerinței de a prezenta o imagine fidelă, administratorii întreprinderii se pot abate de la cerințele acestora atât cât este necesar pentru a prezenta o imagine fidelă. În acest caz întreprinderea trebuie să prezinte în notele explicative următoarele aspecte:

a) faptul că administratorii au ajuns la concluzia că situațiile financiare prezintă o imagine fidelă a poziției financiare, performanței, fluxurilor de trezorerie și a modificărilor capitalului propriu;

b) mențiunea că întreprinderea a respectat sub toate aspectele semnificative prevederile cuprinse în vol. 1, 2 și 3, cu excepția abaterilor de la o anumită cerință a acestora, în vederea obținerii unei imagini fidele;

c) prevederea sau standardul de la care s-a făcut abatere, natura acesteia, tratamentul contabil solicitat de reglementări sau de standarde și motivul pentru care tratamentul prevăzut de reglementări sau de standarde a fost considerat necorespunzător în împrejurările respective, precum și tratamentul adoptat;

d) impactul financiar al abaterii asupra capitalurilor proprii, profitului net sau pierderii nete a întreprinderii, activelor, datoriei și asupra fluxurilor de trezorerie ale întreprinderii, pentru fiecare dintre exercițiile financiare prezentate.

¹⁾ Denumirea este preluată din Standardele Internaționale de Contabilitate. În Directiva a IV-a a C.E.E. prin *conturile anuale* se înțelege bilanțul, contul de profit și pierdere și note.

²⁾ IAS, conform abrevierii din limba engleză pentru „International Accounting Standards“.

³⁾ IASC, conform abrevierii din limba engleză pentru „International Accounting Standards Committee“.

SECȚIUNEA a 4-a

**Forma și conținutul situațiilor financiare
ale întreprinderii****Aspecte generale**

4.1. — Potrivit prevederilor acestor reglementări:

a) bilanțul trebuie să prezinte cel puțin posturile enumerate în formatul de bilanț prezentat la pct. 4.10;

b) contul de profit și pierdere trebuie să prezinte cel puțin elementele enumerate în formatul de cont de profit și pierdere prezentat la pct. 4.26;

c) situația fluxurilor de trezorerie trebuie să prezinte elementele enumerate într-unul din formatele situației fluxurilor de trezorerie, prevăzute de IAS 7;

d) situația modificărilor capitalului propriu va prezenta informațiile cerute de Standardele Internaționale de Contabilitate.

4.2. — Fiecare element obligatoriu prezentat în situațiile financiare ale unei întreprinderi conform pct. 4.1 poate fi prezentat mai detaliat decât se cere în formatul adoptat, dacă această detaliere concură la prezentarea unei informații mai elocvente pentru utilizatorii de informații.

4.3. — Bilanțul unei întreprinderi și contul de profit și pierdere al acesteia pot fi dezvoltate cu orice element de activ sau pasiv, venit sau cheltuielă, care nu este prevăzut în formatul adoptat.

4.4. — a) În situația în care specificul activității întreprinderii necesită astfel de dezvoltări, formatul bilanțului și contului de profit și pierdere va respecta ordinea elementelor cerute de formatul obligatoriu, detaliierile efectuându-se numai la pozițiile numerotate cu numere arabe.

b) Structura bilanțului și a contului de profit și pierdere, în special în ceea ce privește formatul obligatoriu, nu poate fi modificată de la un exercițiu financiar la altul. În cazuri excepționale se admit derogări de la această regulă. Orice derogare trebuie prezentată în notele explicative, împreună cu motivele care au determinat-o.

4.5. — Elementele din bilanț și contul de profit și pierdere indicate cu numere arabe pot fi cumulate într-un singur element în situațiile financiare ale unei întreprinderi, dacă:

a) valorile individuale nu sunt semnificative pentru evaluarea poziției financiare și a performanței întreprinderii pentru exercițiul financiar respectiv; sau

b) cumularea îmbunătățește claritatea prezentării; valorile individuale ale oricăror elemente combinate în acest fel vor fi prezentate în notele explicative.

4.6. — În notele explicative trebuie să se prezinte separat repartizarea profitului net pe destinații, respectiv:

a) dividendele propuse spre a fi plătite. În conformitate cu prevederile IAS 10, dacă aceste dividende sunt propuse sau declarate după data bilanțului, întreprinderea nu trebuie să le recunoască ca datorie la data bilanțului;

b) sumele repartizate la rezerve;

c) sumele repartizate pentru acoperirea pierderilor contabile din anii precedenți;

d) alte repartizări.

4.7. — Pentru fiecare post, respectiv element, prezentat în bilanțul sau în contul de profit și pierdere al unei întreprinderi, valoarea corespunzătoare pentru exercițiul financiar precedent trebuie prezentată într-o coloană separată.

4.8. — În situația în care valorile corespunzătoare exercițiului financiar curent și precedent, înscrise în bilanț și în contul de profit și pierdere, nu sunt comparabile, cele

aferente exercițiului precedent trebuie retratate corespunzător, astfel încât să se asigure comparabilitatea. Rezultatele retratării, motivele pentru care a fost făcută și modalitatea de efectuare a acesteia trebuie prezentate în notele explicative.

4.9. — Nu se vor menține în bilanț și în contul de profit și pierdere acele elemente (posturi) pentru care nu există valori atât în exercițiul financiar curent, cât și în cel precedent.

Formatul cerut pentru conturile anuale

4.10. — Formatul cerut pentru bilanț este următorul:

Bilanț**A. Active imobilizate****I. Imobilizări necorporale**

1. Cheltuieli de constituire (când reglementările permit imobilizarea acestora)

2. Cheltuieli de dezvoltare (când reglementările permit imobilizarea acestora)

3. Concesiuni, brevete, licențe, mărci, drepturi și valori similare și alte imobilizări necorporale, dacă au fost:

a) achiziționate contra unei plăți; sau

b) create de societate, în cazul în care reglementările permit înscrierea acestora în active

4. Fondul comercial, în cazul în care a fost achiziționat

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. Titluri de participare deținute la societățile din cadrul grupului

2. Creanțe asupra societăților din cadrul grupului, altele decât cele comerciale

3. Titluri sub formă de interese de participare

4. Creanțe din interese de participare

5. Titluri deținute ca imobilizări

6. Alte creanțe

7. Acțiuni proprii¹⁾ (cu indicarea în note a valorii nominale)

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

1. Creanțe comerciale

2. Sume de încasat de la societățile din cadrul grupului

3. Sume de încasat de la societățile la care se dețin interese de participare

4. Alte creanțe

5. Creanțe privind capitalul subscris și nevărsat

III. Investiții financiare pe termen scurt

1. Titluri de participare deținute la societățile din cadrul grupului

2. Acțiuni proprii¹⁾ (cu indicarea în note a valorii nominale)

3. Alte investiții financiare pe termen scurt

¹⁾ Legislația națională permite înscrierea acestora în bilanț.

IV. Casa și conturi la bănci

C. Cheltuieli în avans

D. Datorii ce trebuie plătite într-o perioadă de un an

1. Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni, prezentându-se separat împrumuturile în monede convertibile

2. Sume datorate instituțiilor de credit

3. Avansuri încasate în contul comenzilor

4. Datorii comerciale

5. Efecte de comerț de plătit

6. Sume datorate societăților din cadrul grupului

7. Sume datorate privind interesele de participare

8. Alte datorii, inclusiv datorii fiscale și datorii pentru asigurările sociale

E. Active circulante nete, respectiv datorii curente nete

F. Total active minus datorii curente

G. Datorii ce trebuie plătite într-o perioadă mai mare de un an

1. Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni, prezentându-se separat împrumuturile în monede convertibile

2. Sume datorate instituțiilor de credit

3. Avansuri încasate în contul comenzilor

4. Datorii comerciale

5. Efecte de comerț de plătit

6. Sume datorate societăților din cadrul grupului

7. Sume datorate privind interesele de participare

8. Alte datorii, inclusiv datorii fiscale și datorii pentru asigurările sociale

H. Provizioane pentru riscuri și cheltuieli

1. Provizioane pentru pensii și alte obligații similare

2. Alte provizioane

I. Venituri în avans

J. Capital și rezerve

I. Capital subscris (prezentându-se separat capitalul vărsat și cel nevărsat)

II. Prime de capital

III. Rezerve din reevaluare

IV. Rezerve

1. Rezerve legale

2. Rezerve pentru acțiuni proprii

3. Rezerve statutare sau contractuale

4. Alte rezerve

V. Rezultatul raportat

VI. Rezultatul exercițiului financiar

Reglementări referitoare la bilanț

4.11. — *Bilanțul* este documentul contabil de sinteză prin care se prezintă elementele de activ și de pasiv ale întreprinderii la încheierea exercițiului, precum și în celelalte situații prevăzute de lege.

Bilanțul cuprinde toate elementele de activ și de pasiv grupate după natură, destinație și lichiditate, respectiv natură, proveniență și exigibilitate.

4.12. — În cazul în care un element de activ sau o datorie este în relație cu mai mult de un alt element bilanțier, relația sa cu celelalte elemente trebuie prezentată fie sub elementul la care apare, fie în notele explicative, dacă prezentarea este esențială pentru înțelegerea conturilor anuale.

4.13. — Acțiunile proprii și acțiunile deținute în filiale vor fi prezentate distinct la posturile prevăzute pentru acestea.

4.14. — Toate angajamentele sub forma garanțiilor, girurilor și ipotecilor de orice fel, în cazul în care nu îndeplinesc condițiile pentru a fi recunoscute în bilanț ca active sau datorii, trebuie să fie prezentate în mod clar în notele explicative. Pentru orice garanție semnificativă care a fost

constituită trebuie făcută o prezentare detaliată, făcându-se totodată distincție atât între diferitele tipuri de garanții recunoscute de legislația română, cât și între acestea și tipurile de garanții pe care legislația română nu le recunoaște. Dacă angajamentele menționate mai sus există față de societăți din cadrul grupului, se va face o prezentare separată.

4.15. — Cu excepția situațiilor menționate la pct. 4.5, pentru fiecare element care se prezintă în cadrul postului „Active imobilizate” trebuie furnizate următoarele informații în notele explicative:

a) valorile corespunzătoare care privesc acest element, la începutul și la încheierea exercițiului financiar;

b) mișcările privind acest element, ocazionate de:

(i) modificarea valorii (inclusiv reevaluări) în cursul exercițiului, conform criteriilor menționate la pct. 5.33 și 5.35;

(ii) intrări de active în timpul exercițiului financiar;

(iii) ieșiri de active în timpul exercițiului respectiv; și

(iv) transferurile de active către și din acel post bilanțier, efectuate în timpul exercițiului.

4.16. — Valorile prezentate conform pct. 4.15 lit. a) se vor determina pe baza unuia dintre următoarele criterii:

a) costul de achiziție sau costul de producție;

b) oricare criteriu menționat la pct. 5.33 și 5.35, fără a se ține seama de amortizare și de provizioanele pentru depreciere.

4.17. — Pentru fiecare element de activ imobilizat se vor prezenta, în condițiile pct. 4.15:

a) valoarea amortizării cumulate și a provizioanelor pentru depreciere la începutul și la sfârșitul exercițiului;

b) valoarea amortizării și a provizioanelor pentru depreciere care privesc exercițiul financiar respectiv;

c) valoarea ajustărilor efectuate cu privire la amortizări și provizioane pentru depreciere în cursul exercițiului, ca urmare a ieșirii de active imobilizate din patrimoniu;

d) valoarea ajustărilor efectuate asupra amortizării și provizioanelor pentru depreciere care privesc exercițiile anterioare.

4.18. — În cazul în care în primul exercițiu financiar de aplicare a acestor reglementări costul de achiziție sau costul de producție al unui activ nu este cunoscut și nu există informații privind prețurile sau cheltuielile necesare pentru determinarea lui sau în cazul în care astfel de informații nu pot fi obținute fără cheltuieli sau întâzieri nejustificate, costul de achiziție sau costul de producție va fi reprezentat, pentru respectarea pct. 5.16—5.24, de valoarea justă atribuită activului. Această situație va fi prezentată la începutul exercițiului financiar.

4.19. — În cazul în care se aplică prevederile pct. 5.35, mișcările elementelor reprezentând active imobilizate la care se referă pct. 4.15 lit. b) se vor prezenta ținându-se seama de valoarea rezultată din reevaluare.

4.20. — Drepturile asupra imobilizărilor și alte drepturi similare, așa cum sunt ele definite prin lege, vor fi prezentate la elementele bilanțiere corespunzătoare.

4.21. — Cheltuielile efectuate în cursul exercițiului financiar, dar care se referă la un exercițiu ulterior, se vor prezenta la „Cheltuieli în avans”. Acest element se va prezenta în bilanț la lit. C. Nu sunt înscrise aici veniturile angajate, acestea figurând la „Creanțe”.

4.22. — Veniturile recunoscute înainte de data încheierii exercițiului, dar care se referă la un exercițiu financiar ulterior, se vor prezenta la „Venituri în avans”. Acest element se va prezenta în bilanț la lit. I. Nu sunt înscrise aici cheltuielile angajate, acestea figurând la „Datorii”.

4.23. — Un provizion va fi recunoscut numai în momentul în care:

a) o întreprindere are o obligație curentă (legală sau implicită) generată de un eveniment anterior;

b) este probabil ca o ieșire de resurse care să afecteze beneficiile economice să fie necesară pentru a onora obligația respectivă; și

c) poate fi realizată o bună estimare a valorii obligației. Dacă aceste condiții nu sunt îndeplinite, nu trebuie recunoscut un provizion.

4.24. — Provizioanele pentru riscuri și cheltuieli nu pot avea drept scop corectarea valorilor elementelor de activ, iar suma lor trebuie corelată strict cu riscurile și cheltuielile previzibile.

4.25. — Provizioanele care figurează în bilanț la postul „Alte provizioane” trebuie prezentate în notele explicative în măsura în care acestea sunt semnificative.

Contul de profit și pierdere

4.26. — Formatul cerut pentru contul de profit și pierdere este următorul:

Contul de profit și pierdere

1. Cifra de afaceri netă
2. Variația stocurilor de produse finite, produse reziduale, semifabricate și producție în curs de execuție
3. Producția imobilizată
4. Alte venituri din exploatare
5. a) Cheltuieli cu materiile prime și materialele consumabile
- b) Alte cheltuieli din afară
6. Cheltuieli cu personalul
 - a) Salarii
 - b) Cheltuieli cu asigurările și protecția socială, cu menționarea distinctă a celor referitoare la pensii
7. a) Ajustarea valorii imobilizărilor corporale și necorporale
- b) Ajustarea valorii activelor circulante
8. Alte cheltuieli de exploatare
 - Profitul sau pierderea din exploatare
9. Venituri din interese de participare
10. Venituri din alte investiții financiare și creanțe ce fac parte din activele imobilizate, cu menționarea separată a celor generate de societățile din cadrul grupului
11. Venituri din dobânzi și alte venituri similare, cu menționarea separată a celor generate de societățile din cadrul grupului
12. Ajustarea valorii imobilizărilor financiare și a investițiilor financiare deținute ca active circulante
13. Cheltuieli cu dobânzile și alte cheltuieli similare, cu menționarea separată a celor care privesc societățile din cadrul grupului
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 ce nu apar în elementele de mai sus
20. Rezultatul exercițiului financiar
21. Rezultatul pe acțiune:
 - de bază
 - diluat.

Prevederi ce privesc contul de profit și pierdere

4.27. — Contul de profit și pierdere cuprinde: cifra de afaceri netă, veniturile și cheltuielile exercițiului, grupate după natura lor, precum și rezultatul exercițiului (profit sau pierdere).

Rezultatul pe acțiune se prezintă atât pentru exercițiul curent, cât și pentru cel precedent, indiferent că este pozitiv sau negativ, în conformitate cu prevederile IAS 33.

4.28. — În notele explicative se vor prezenta informații privind valoarea și natura veniturilor și cheltuielilor extraordinare (prezentate la pozițiile 15 și 16), cu excepția cazului în care aceste valori sunt ne semnificative pentru aprecierea rezultatelor. În mod similar vor fi prezentate veniturile și cheltuielile care se referă la exercițiul financiar precedent.

Situația fluxurilor de trezorerie

4.29. — Situația fluxurilor de trezorerie se întocmește potrivit unuia dintre modelele prevăzute în IAS 7 și explicate în cap. III.

Situația modificărilor capitalului propriu

4.30. — Situația modificărilor capitalului propriu este prezentată ca o componentă separată a situațiilor financiare, care să evidențieze:

- a) profitul net sau pierderea netă a perioadei;
- b) fiecare element de venit și cheltuială, câștig sau pierdere care, așa cum este cerut de un standard, este recunoscut direct în capitalul propriu și totalul acestor elemente; și
- c) efectul cumulativ al modificărilor politicilor contabile și corecția erorilor fundamentale.

În plus întreprinderile trebuie să prezinte fie în situația modificărilor capitalului propriu, fie în notele explicative:

- tranzacțiile de capital cu proprietarii și distribuțiile către aceștia;
- soldul profitului cumulat sau al pierderii cumulate la începutul perioadei și la data bilanțului și modificările pe parcursul perioadei; și
- o reconciliere între valoarea contabilă a fiecărei categorii de capital propriu la începutul și la sfârșitul perioadei, prezentând distinct fiecare modificare.

SECȚIUNEA a 5-a

Principii și reguli contabile

Principiile contabile

5.1. — Evaluarea posturilor cuprinse în situațiile financiare ale unei întreprinderi trebuie să fie efectuată în acord cu principiile prezentate la pct. 5.2—5.10.

5.2. — *Principiul continuității activității.* Acesta presupune că întreprinderea își continuă în mod normal funcționarea într-un viitor previzibil, fără a intra în imposibilitatea continuării activității sau fără reducerea semnificativă a acesteia. Dacă administratorii întreprinderii au luat cunoștință de unele elemente de nesiguranță legate de anumite evenimente care pot duce la incapacitatea acesteia de a-și continua activitatea, aceste elemente trebuie prezentate în notele explicative. În cazul în care situațiile financiare nu sunt întocmite pe baza principiului continuității, această informație trebuie prezentată împreună cu explicații privind modul de întocmire a raportării financiare respective și motivele ce au stat la baza deciziei conform căreia întreprinderea nu își mai poate continua activitatea.

5.3. — *Principiul permanenței metodelor.* Acesta presupune continuitatea aplicării aceluiași reguli și norme privind evaluarea, înregistrarea în contabilitate și prezentarea elementelor patrimoniale și a rezultatelor, asigurând comparabilitatea în timp a informațiilor contabile.

Modificările politicii contabile sunt permise doar dacă sunt cerute de lege, de un standard contabil sau au ca rezultat informații mai relevante sau mai credibile referitoare la operațiunile întreprinderii.

Este foarte importantă menționarea în notele explicative a oricăror modificări ale politicilor contabile, pentru ca utilizatorii să poată aprecia: dacă noua politică contabilă a fost aleasă în mod adecvat; efectul modificării asupra

rezultatelor raportate ale perioadei și tendința reală a rezultatelor activității societății.

5.4. — *Principiul prudenței.* Valoarea oricărui element trebuie să fie determinată pe baza principiului prudenței. În mod special se vor avea în vedere următoarele aspecte:

a) se vor lua în considerare numai profiturile recunoscute până la data încheierii exercițiului financiar;

b) se va ține seama de toate obligațiile previzibile și de pierderile potențiale care au luat naștere în cursul exercițiului financiar încheiat sau pe parcursul unui exercițiu anterior, chiar dacă asemenea obligații sau pierderi apar între data încheierii exercițiului și data întocmirii bilanțului;

c) se va ține seama de toate ajustările de valoare datorate depreciilor, chiar dacă rezultatul exercițiului financiar este profit sau pierdere.

5.5. — *Principiul independenței exercițiului.* Se vor lua în considerare toate veniturile și cheltuielile corespunzătoare exercițiului financiar pentru care se face raportarea, fără a se ține seama de data încasării sumelor sau a efectuării plăților.

5.6. — *Principiul evaluării separate a elementelor de activ și de pasiv¹⁾.* În vederea stabilirii valorii totale corespunzătoare unei poziții din bilanț se va determina separat valoarea aferentă fiecărui element individual de activ sau de pasiv.

5.7. — *Principiul intangibilității.* Bilanțul de deschidere al unui exercițiu trebuie să corespundă cu bilanțul de închidere a exercițiului precedent, cu excepția corecțiilor impuse de aplicarea IAS 8.

5.8. — *Principiul necompensării.* Valorile elementelor ce reprezintă active nu pot fi compensate cu valorile elementelor ce reprezintă pasive, respectiv veniturile cu cheltuielile, cu excepția compensărilor între active și pasive admise de Standardele Internaționale de Contabilitate.

5.9. — *Principiul prevalenței economicului asupra juridicului²⁾.* Informațiile prezentate în situațiile financiare trebuie să reflecte realitatea economică a evenimentelor și tranzacțiilor, nu numai forma lor juridică.

5.10. — *Principiul pragului de semnificație³⁾.* Orice element care are o valoare semnificativă trebuie prezentat distinct în cadrul situațiilor financiare. Elementele cu valori nesemnificative care au aceeași natură sau cu funcții similare trebuie însumate, nefiind necesară prezentarea lor separată.

5.11. — Pentru acele elemente a căror valoare este nesigură și care trebuie incluse în situațiile financiare, în contabilitate trebuie făcute cele mai bune estimări. În acest scop este necesară uneori revizuirea valorilor lor pentru a reflecta evenimentele ulterioare datei de închidere a exercițiului financiar, schimbările de circumstanțe sau dobândirea unor noi informații, ori de câte ori acele valori sunt semnificative. Efectul unei asemenea modificări trebuie inclus în cadrul aceleiași poziții din bilanț, respectiv din contul de profit și pierdere, unde a fost reflectată și estimarea contabilă inițială.

Evenimentele care apar după data bilanțului pot furniza, de asemenea, informații suplimentare cu privire la estimările făcute de management la data bilanțului. Dacă aceste informații ar fi fost cunoscute la data bilanțului, managementul ar fi putut face estimări mai bune. Prin urmare, dacă situațiile financiare nu au fost aprobate, ele

trebuie ajustate pentru a reflecta și informațiile suplimentare.

Abateri de la principiile contabile

5.12. — Abaterile de la aceste principii generale vor fi permise numai în cazuri excepționale. Asemenea abateri se vor prezenta în notele explicative. De asemenea, se vor prezenta motivele pentru care au avut loc aceste abateri și o evaluare a efectului acestora asupra activelor, datoriilor, poziției financiare și profitului sau pierderii întreprinderii.

TRATAMENTE CONTABILE

Aspecte generale

5.13. — Un activ, respectiv o datorie, se recunoaște numai atunci când:

- este posibil ca acesta să aducă întreprinderii beneficii economice viitoare, respectiv să genereze ieșirea acestora; și
- costul său poate fi evaluat în mod credibil.

Fiecare întreprindere va utiliza raționamentul profesional pentru a evalua nivelul sub care un element nu trebuie să fie prezentat în bilanț, ci trecut în contul de profit și pierdere. De asemenea, raționamentul profesional trebuie utilizat și la luarea deciziei referitoare la necesitatea înregistrării activelor în categorii separate sau într-o singură categorie comună.

În conformitate cu prevederile art. 7 și 9 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, pentru evaluarea elementelor din bilanț se stabilesc următoarele reguli:

a) *la data intrării în patrimoniu* bunurile se evaluează și se înregistrează în contabilitate la valoarea de intrare, denumită *valoare contabilă*, care se stabilește astfel:

— bunurile reprezentând aport la capitalul social, la valoarea de aport stabilită în urma evaluării efectuate potrivit legii, în funcție de prețul pieței, utilitatea, starea și amplasarea acestora;

— bunurile obținute cu titlu gratuit, la valoarea de utilitate stabilită în funcție de prețul pieței, starea și amplasarea acestora.

Valoarea de aport și, respectiv, de utilitate se substituie costului de achiziție;

— bunurile procurate cu titlu oneros, la valoarea de achiziție, denumită *cost de achiziție*;

— bunurile produse în unitatea patrimonială, la costul de producție.

Activele dobândite prin schimb cu alte active se înregistrează la valoarea justă a activelor primite în schimb.

Costul de achiziție al unui bun este egal cu prețul de cumpărare, taxele nerecuperabile, cheltuielile de transport- aprovizionare și alte cheltuieli accesorii necesare pentru punerea în stare de utilitate sau intrarea în gestiune a bunului respectiv.

În cazul mijloacelor fixe costul inițial include și costurile estimate pentru demontarea și mutarea activului, respectiv costurile de restaurare a amplasamentului la sfârșitul duratei de viață a acestuia. Aceste costuri se reflectă prin constituirea unui provizion corespunzător. Costul de demontare și mutare va fi înregistrat în contul de profit și pierdere de-a lungul vieții mijlocului fix, prin includerea în cheltuiela anuală cu amortizarea. Provizionul constituit trebuie utilizat numai pentru scopul pentru care a fost inițial recunoscut.

Costul de producție al unui bun cuprinde: costul de achiziție al materiilor prime și consumabilelor, celelalte cheltuieli directe de producție, precum și cota cheltuielilor

¹⁾ Directiva a IV-a a C.E.E., art. 31 pct. 1 lit. e).

²⁾ Conform Cadrelui general de întocmire și prezentare a situațiilor financiare (vol. 2, paragraful 35).

³⁾ Conform Cadrelui general de întocmire și prezentare a situațiilor financiare (vol. 2, paragrafele 29 și 30).

indirecte de producție alocate în mod rațional ca fiind legate de fabricația acestuia.

Cheltuielile generale de administrație și cele financiare nu se includ în costurile de producție, cu excepția situațiilor descrise în Standardele Internaționale de Contabilitate (vol. 3).

Costurile îndatorării, respectiv cheltuielile financiare cu dobânzile și diferențele de curs aferente dobânzii privind împrumuturile, care sunt direct atribuibile achiziției, construcției sau producției unui activ pe termen lung, pot fi capitalizate ca parte din costul acelui activ, dacă sunt îndeplinite toate condițiile prevăzute de IAS 23 și de Interpretarea SIC¹⁾—2, dacă se aplică tratamentul alternativ prevăzut de acestea.

Cheltuielile de desfacere nu se includ în costul de producție al unui bun.

Tratamentul alternativ permis de IAS 21 privind includerea diferențelor nefavorabile de curs valutar în valoarea contabilă a activelor aferente nu poate fi aplicat, întrucât nu sunt îndeplinite condițiile prevăzute de Interpretarea SIC—11.

Diferențele de schimb valutar provenind dintr-un împrumut de finanțare care, în esență, este legat de investiția netă a unei întreprinderi de grup românești într-o entitate externă trebuie clasificate drept capital propriu în situațiile financiare ale întreprinderii, până la cedarea investiției nete, dată la care ele trebuie recunoscute ca venituri sau cheltuieli, în conformitate cu prevederile IAS 21;

b) *evaluarea elementelor patrimoniale cu ocazia inventarierii* se face la valoarea actuală a fiecărui element, denumită și valoare de inventar, stabilită în funcție de utilitatea bunului, starea acestuia și prețul pieței.

În cazul creanțelor și datoriilor această valoare se stabilește în funcție de valoarea lor probabilă de încasat, respectiv de plată;

c) *la încheierea exercițiului* elementele patrimoniale se evaluează și se reflectă în bilanțul contabil la valoarea de intrare în patrimoniu, respectiv valoarea contabilă pusă de acord cu rezultatele inventarierii.

În acest scop valoarea de intrare sau contabilă se compară cu valoarea stabilită pe baza inventarierii astfel:

— pentru elementele de activ diferențele constatate în plus între valoarea de inventar și valoarea de intrare nu se înregistrează în contabilitate, aceste elemente menținându-se la valoarea lor de intrare. Diferențele constatate în minus între valoarea de inventar stabilită la inventariere și valoarea de intrare a elementelor de activ se înregistrează în contabilitate pe seama amortizării, în cazul când deprecierea este ireversibilă sau se constituie un provizion pentru depreciere, atunci când deprecierea este reversibilă, aceste elemente menținându-se, de asemenea, la valoarea lor de intrare;

— pentru elementele de pasiv de natura datoriilor diferențele constatate în minus între valoarea de inventar și valoarea de intrare nu se înregistrează în contabilitate, aceste elemente menținându-se la valoarea lor de intrare. Diferențele constatate în plus între valoarea stabilită la inventariere și valoarea de intrare a elementelor de pasiv de natura datoriilor se înregistrează în contabilitate prin constituirea unui provizion, aceste elemente menținându-se, de asemenea, la valoarea lor de intrare.

La fiecare dată a bilanțului:

— elementele monetare exprimate în valută trebuie raportate utilizându-se cursul de închidere. Diferențele de

curs valutar, favorabile sau nefavorabile, se înregistrează la venituri sau cheltuieli, după caz;

— elementele nemonetare trebuie raportate utilizându-se cursul de schimb de la data efectuării tranzacției; și

— elementele nemonetare înregistrate la valoarea justă și exprimate în valută trebuie raportate utilizându-se cursul de schimb existent în momentul determinării valorilor respective;

d) *la data ieșirii din patrimoniu sau la darea în consum* bunurile se evaluează și se scad din gestiune la valoarea lor de intrare.

5.14. — În cazul activelor imobilizate și circulante cu ciclul lung de producție, respectiv mai mare de un an, dacă costul de producție include dobânda la capitalul împrumutat pentru finanțarea producerii activului, acest aspect trebuie prezentat în notele explicative, cu menționarea valorii dobânzilor aferente exercițiului financiar.

5.15. — Pentru respectarea prevederilor pct. 5.33 elementele prezentate în situațiile financiare se vor evalua în conformitate cu prevederile pct. 5.16—5.32. Ajustările la inflație și tratamentele contabile alternative se vor prezenta în situațiile financiare conform prevederilor pct. 5.35—5.40.

Imobilizări

5.16. — Cu excepția cazurilor în care s-a înregistrat un provizion pentru depreciere sau o reducere a valorii în conformitate cu prevederile pct. 5.17—5.20, valoarea ce urmează să fie înscrisă în bilanț pentru fiecare element al imobilizărilor este reprezentată de costul de achiziție sau de costul de producție.

5.17. — În cazul activelor cu durată normală de funcționare limitată costul de achiziție sau costul de producție din care s-a dedus valoarea reziduală estimată se va diminua în mod sistematic pe perioada duratei de funcționare a activului prin calcularea amortismentelor corespunzătoare.

5.18. — În cazul diminuării valorii unei imobilizări financiare ce a fost înregistrată la lit. A pct. III se va constitui un provizion pentru depreciere corespunzător acestei diminuări, stabilit ca diferență între costul de achiziție și valoarea realizabilă netă. Valoarea înscrisă trebuie să fie cea diminuată, iar provizioanele astfel constituite trebuie să fie prezentate separat în notele explicative.

5.19. — Este obligatorie constituirea de provizioane pentru depreciere pentru fiecare activ imobilizat a cărui valoare s-a diminuat, indiferent de durata de utilizare a acelei imobilizări. Valoarea care trebuie înscrisă în situațiile financiare va fi diminuată corespunzător, iar provizioanele astfel constituite se vor prezenta separat în notele explicative.

5.20. — Dacă motivele care au dus la constituirea provizionului pentru depreciere, conform pct. 5.18 sau 5.19, au încetat să mai existe într-o anumită măsură, atunci acel provizion se va relua corespunzător la venituri. Aceste reluări se vor prezenta separat în notele explicative. În situația în care deprecierea este superioară provizionului constituit, se constituie un provizion suplimentar.

Reguli speciale adiționale privind imobilizările

Cheltuieli de constituire

5.21. — O întreprindere poate imobiliza cheltuielile de constituire. În această situație suma reflectată în contul de imobilizări necorporale se va amortiza sistematic pe parcursul unei perioade de maximum 5 ani. Elementele înscrise la postul „Cheltuieli de constituire” se vor prezenta detaliat în notele explicative.

¹⁾ SIC, conform abrevierii din limba engleză pentru „Standing Interpretations Committee”.

Cheltuieli de dezvoltare, concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale și alte drepturi și valori similare

5.22. — a) Aceste immobilizări necorporale vor fi înscrise în bilanț numai în anumite situații descrise în vol. 3, unde se indică și perioada în care acestea se amortizează, respectiv durata utilă de viață.

b) Dacă în bilanț figurează o valoare la postul „Cheltuieli de dezvoltare“, atunci în notele explicative trebuie prezentate următoarele informații:

(i) perioada pe parcursul căreia valoarea cheltuielilor immobilizate este sau urmează să fie amortizată;

(ii) motivele care au determinat immobilizarea respectivelor cheltuieli.

Fondul comercial

5.23. — În cazurile în care fondul comercial este tratat ca un activ, de regulă în situațiile financiare consolidate, ca urmare a achiziției de către o întreprindere a acțiunilor altei întreprinderi, aplicarea pct. 5.16—5.20 cu privire la fondul comercial se face pe baza următoarelor prevederi:

a) valoarea fondului comercial achiziționat trebuie amortizată sistematic în limita prevederilor lit. b);

b) perioada de amortizare nu trebuie să depășească durata de utilizare a fondului comercial respectiv și în nici un caz nu poate depăși 20 de ani de la data achiziției;

c) în situația în care fondul comercial achiziționat este prezentat în bilanț ca activ, se vor prezenta în notele explicative perioada aleasă pentru amortizare și motivele care au dus la determinarea acelei perioade.

Capitalizarea plăților viitoare de dobândă (Prime privind rambursarea obligațiilor)

5.24. — Atunci când suma de rambursat pentru datorii este mai mare decât suma primită, diferența se înregistrează într-un cont de activ. Aceasta se prezintă în bilanț ca o corecție a împrumutului din emisiunea de obligațiuni, iar în notele explicative va fi prezentată distinct. Această diferență trebuie amortizată prin sume anuale rezonabile, cel mai târziu până în momentul rambursării datoriei.

Investiții

5.25. — Pentru întreprinderile asociate și participațiile minoritare se vor prezenta distinct în bilanț sumele incluse la lit. A pct. III. 3 și 4 (pct. 4.10).

Activele circulante

5.26. — Valoarea activelor circulante înregistrate în contabilitate va fi egală cu costul de achiziție sau cu costul de producție al acestor elemente în limita prevederilor pct. 5.13.

5.27. — Dacă valoarea realizabilă netă a unui activ circulant este mai mică decât costul de achiziție sau costul de producție, atunci acea valoare realizabilă netă corespunzătoare activului circulant este cea care trebuie prezentată în situațiile financiare, respectiv valoarea activului, mai puțin provizionul constituit.

5.28. — În situația în care provizionul constituit devine total sau parțial fără obiect, întrucât motivele care au dus la constituirea acestuia, în vederea respectării prevederilor pct. 5.27, au încetat să mai existe într-o anumită măsură, atunci acel provizion trebuie reluat corespunzător la venituri.

Reguli privind stocurile și activele fungibile

5.29. — Valoarea care trebuie înscrisă în bilanț pentru activele din categoria „stocuri“ și a activelor fungibile, inclusiv activele financiare, poate fi determinată prin utilizarea oricărei metode menționate la pct. 5.30 asupra activelor aparținând aceleiași clase.

5.30. — Metoda aplicată trebuie să fie considerată de administrator ca fiind cea mai adecvată situației respective. Aceste metode sunt:

a) metoda FIFO;

b) metoda LIFO;

c) metoda costului mediu ponderat;

d) altă metodă similară, recunoscută de reglementările legale în vigoare.

Metoda aleasă trebuie aplicată cu consecvență pentru elemente similare stocurilor și de la un exercițiu financiar la altul. Dacă în situații excepționale administratorii decid să schimbe metoda pentru un anumit element de stocuri sau active fungibile, trebuie să se prezinte următoarele informații:

(i) motivul schimbării metodei;

(ii) efectele sale asupra rezultatului exercițiului.

5.31. — Dacă valoarea prezentată în bilanț la închiderea exercițiului diferă semnificativ de valoarea realizabilă netă (în cazul în care întreprinderea intenționează să nu utilizeze activele în procesul de producție), respectiv de valoarea de recuperare (în situația în care intenționează să utilizeze activele respective), această diferență se va prezenta, pe total și pe categorii, în notele explicative.

Ajustări pentru diminuarea valorii activelor

5.32. — (1) Immobilizările corporale, materiile prime și materialele consumabile care sunt reînnoite în mod constant și a căror valoare globală este de importanță secundară pentru întreprindere pot fi trecute în activ la o cantitate și o valoare nemodificată, atunci când acestea nu se modifică semnificativ.

(2) Ajustarea pentru diminuarea valorii activelor se efectuează în funcție de intenția întreprinderii de a păstra activul în scopul utilizării sau neutilizării în producție. Dacă întreprinderea intenționează să utilizeze activul în procesul de producție, ajustarea pentru diminuarea valorii activelor este calculată prin compararea valorii de recuperare prin utilizare cu valoarea contabilă. Dacă întreprinderea nu intenționează să utilizeze activul în procesul de producție, ajustarea pentru diminuarea valorii activelor se calculează prin compararea valorii realizabile nete cu valoarea contabilă, în conformitate cu prevederile IAS 36.

TRATAMENTE CONTABILE ALTERNATIVE

Aspecte generale

5.33. — Regulile stabilite la pct. 5.16—5.32 se vor numi în continuare *reguli ale costului istoric*. Aceste reguli, cu excepția celor stabilite la pct. 5.16 și 5.21—5.31, se vor numi în continuare *reguli privind amortizarea și provizioanele pentru depreciere*. Referințele cu privire la regulile costului istoric nu includ regulile privind amortizarea și provizioanele pentru depreciere, așa cum se aplică ele în virtutea pct. 5.17—5.20.

Tratamente contabile alternative

5.34. — În conformitate cu prevederile pct. 5.36—5.40, valorile atribuite activelor bilanțiere menționate la pct. 5.35 pot fi prezentate la o altă valoare decât costul lor istoric, în conformitate cu prevederile pct. 5.37 și prin derogare de la pct. 5.33.

5.35. — Pe toată perioada de implementare a programului de dezvoltare a sistemului de contabilitate întreprinderile pot opta pentru una dintre următoarele metode:

a) reevaluarea immobilizărilor corporale, în conformitate cu reglementările legale emise în acest scop, care ține seama de inflație, utilitatea bunului, starea acestuia și prețul pieței;

b) evaluarea prin metode care sunt destinate să țină seama de inflație, pentru elementele prezentate în bilanț, inclusiv capitalurile proprii, și contul de profit și pierdere.

Întreprinderile care vor opta pentru ajustarea la inflație potrivit IAS 29 întocmesc și prezintă un set distinct de

situații financiare cuprinzând bilanțul și contul de profit și pierdere, ajustate la inflație.

Procesul retratării situațiilor financiare potrivit IAS 29 este precedat de întocmirea unei balanțe de verificare intermediare. Această balanță constituie sursa de informații pentru întocmirea declarației fiscale după efectuarea corecțiilor prevăzute de legislația fiscală.

5.36. — În cazul în care valoarea unui activ al întreprinderii este determinată potrivit uneia dintre cele două metode prezentate mai sus, acea valoare va fi atribuită activului la înregistrarea în contabilitate, în locul costului de achiziție sau costului de producție sau al oricărei alte valori atribuite înainte acelui activ. În astfel de cazuri regulile privind amortizarea se vor aplica activului prin substituirea costului de producție sau a celui de achiziție cu valoarea atribuită cel mai recent acelui activ.

Informații adiționale ce trebuie prezentate în cazul abaterii de la regulile privind costul istoric

5.37. — În cazul aplicării tratamentelor contabile alternative elementele influențate de acestea, precum și baza de evaluare adoptată pentru determinarea valorilor rezultate în urma reevaluării efectuate ca urmare a aplicării tratamentului alternativ prevăzut la pct. 5.35 a) trebuie prezentate, pentru fiecare element semnificativ, în notele explicative.

5.38. — În cazul elementelor bilanțiere influențate ca urmare a aplicării tratamentului alternativ prevăzut la pct. 5.35 b), valorile rezultate în urma ajustării la inflație trebuie prezentate într-un set distinct cuprinzând bilanțul și contul de profit și pierdere, însoțite de note explicative.

Rezerva din reevaluare

5.39. — Plusul sau minusul rezultat din reevaluarea imobilizărilor corporale, în conformitate cu prevederile IAS 16, trebuie reflectat în debitul sau în creditul contului „Rezerve din reevaluare”, după caz.

Cu toate acestea, majorarea constatată din reevaluare trebuie recunoscută ca venit în măsura în care aceasta compensează o descreștere din reevaluarea aceluiași activ, recunoscută anterior ca o cheltuială.

În cazul în care valoarea contabilă a unui activ este diminuată ca rezultat al unei reevaluări, această diminuare trebuie recunoscută ca o cheltuială. Cu toate acestea, o diminuare rezultată din reevaluare trebuie scăzută din orice surplus din reevaluare corespunzător, în măsura în care diminuarea nu depășește valoarea înregistrată anterior ca surplus din reevaluare pentru același activ.

5.40. — Rezerva din reevaluare trebuie prezentată în bilanț la un subpost separat în cadrul postului de capital și rezerve.

Surplusul din reevaluare inclus în capitalul propriu poate fi transferat direct în rezultatul reportat atunci când acest surplus este realizat. Se consideră că întregul surplus este realizat la casarea sau la cedarea activului. Cu toate acestea, o parte din surplus poate fi realizat pe măsură ce activul este folosit de întreprindere; în acest caz valoarea surplusului realizat este diferența dintre amortizarea calculată pe baza valorii contabile reevaluate și valoarea amortizării calculate pe baza costului inițial al activului. Transferul din surplusul din reevaluare în rezultatul reportat nu se efectuează prin contul de profit și pierdere.

MODIFICĂRILE CAPITALULUI PROPRIU

5.41. — Modificările capitalului propriu se vor prezenta ca o componentă distinctă a situațiilor financiare. Aceasta trebuie să cuprindă o prezentare a soldurilor de deschidere și de închidere pentru capitalul social, primele de capital,

fiecare rezervă, rezultatul reportat și rezultatul exercițiului, precum și modificările acestora, indicându-se:

- a) suma la începutul exercițiului financiar;
- b) sumele transferate în sau din cont în timpul exercițiului financiar;
- c) natura, sursa sau destinația oricăror asemenea transferuri;
- d) suma rămasă la sfârșitul exercițiului financiar.

NOTELE EXPLICATIVE LA SITUAȚIILE FINANCIARE

Aspecte generale

5.42. — Notele explicative conțin informații suplimentare, relevante pentru necesitățile utilizatorilor în ceea ce privește poziția financiară și rezultatele obținute. Notele explicative trebuie prezentate într-o manieră sistematică. Fiecare element semnificativ al bilanțului, contului de profit și pierdere, situației fluxurilor de trezorerie și al situației modificărilor capitalului propriu trebuie să fie însoțit de o trimitere la nota care cuprinde informații legate de acel element semnificativ. Pe lângă informațiile ce trebuie prezentate conform acestor reglementări și a celor cuprinse în vol. 3, notele explicative trebuie să includă, de asemenea, cel puțin informațiile prevăzute la pct. 5.43–5.80.

5.43. — Următoarele informații trebuie prezentate cu claritate și repetate ori de câte ori este necesar, pentru buna lor înțelegere:

- a) numele întreprinderii care face raportarea;
- b) faptul că situațiile financiare sunt proprii întreprinderii și nu grupului;
- c) data la care s-au încheiat sau perioada la care se referă situațiile financiare;
- d) moneda în care sunt întocmite situațiile financiare;
- e) exprimarea cifrelor incluse în raportare (de exemplu, mii lei).

5.44. — Pentru elementele menționate în notele explicative se va prezenta, de regulă, și suma corespunzătoare anului precedent celui la care se referă acesta.

În situația în care suma corespunzătoare nu este comparabilă, aceasta trebuie ajustată, prezentându-se rezultatul ajustării, modul de efectuare și motivele pentru care aceasta a fost efectuată.

5.45. — Pct. 5.44 nu se aplică sumelor reprezentând:

- a) modificări ale activelor imobilizate (pct. 4.15);
- b) modificări ale amortizării și provizioanelor pentru deprecierea activelor imobilizate (pct. 4.17);
- c) modificări ale provizioanelor pentru riscuri și cheltuieli (pct. 5.54).

Prezentarea politicilor contabile

5.46. — Notele explicative trebuie să prezinte politicile contabile adoptate de întreprindere pentru a determina valorile elementelor din bilanț, ale profitului sau pierderii aferente fiecărui exercițiu, ale fluxurilor de trezorerie și modificărilor capitalului propriu. În acest sens se vor menționa următoarele:

- a) dacă imobilizările sunt incluse în situațiile financiare la costul istoric, la valoarea reevaluată sau la valoarea ajustată la inflație, determinată potrivit IAS 29;
- b) politicile contabile specifice adoptate, adecvate pentru a permite o corectă înțelegere a situațiilor financiare.

Se va menționa totodată dacă situațiile financiare au fost întocmite în conformitate cu Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, și cu prevederile cuprinse în vol. 1, 2 și 3.

Informații care vin în completarea bilanțului

Capitalul social

5.47. — În legătură cu capitalul social al întreprinderii se vor furniza următoarele informații:

- a) capitalul social subscris;
- b) numărul și valoarea totală a fiecărui tip de acțiuni emise, în cazul în care există mai multe tipuri de acțiuni emise.

5.48. — În cazul în care capitalul social cuprinde și acțiuni răscumpărabile se vor furniza următoarele informații:

- a) data cea mai apropiată și data limită la care întreprinderea poate răscumpăra respectivele acțiuni;
- b) dacă acele acțiuni trebuie răscumpărate în mod obligatoriu sau dacă răscumpărarea este la alegerea întreprinderii sau a acționarilor;
- c) dacă trebuie plătită o primă de răscumpărare și, în caz afirmativ, care este valoarea acesteia.

5.49. — În situația în care întreprinderea a emis acțiuni în timpul exercițiului financiar, în notele explicative se vor prezenta următoarele informații:

- a) tipul de acțiuni emise;
- b) pentru fiecare tip de acțiune, numărul de acțiuni emise, valoarea lor nominală totală și valoarea încasată de întreprindere la distribuirea lor.

5.50. — În ceea ce privește eventualele drepturi legate de distribuirea acțiunilor se vor furniza următoarele informații:

- a) numărul, descrierea și valoarea acțiunilor care fac obiectul exercitării acestor drepturi;
- b) perioada pe parcursul căreia drepturile pot fi exercitate;
- c) prețul care trebuie plătit pentru acțiunile distribuite.

Obligațiuni

5.51. — În cazul în care întreprinderea a emis alte instrumente de capital pe parcursul exercițiului financiar se vor prezenta următoarele informații:

- a) tipul instrumentelor de capital emise;
- b) pentru fiecare tip de instrument de capital emis: valoarea emisă și suma primită la emitere de către întreprindere.

5.52. — În cazul în care obligațiunile emise de o întreprindere sunt deținute de o persoană nominalizată sau împuternicită de acea întreprindere, în notele explicative se vor menționa valoarea nominală a obligațiunilor respective și valoarea contabilă a acestora.

Rezerve

5.53. — Pentru fiecare rezervă inclusă în capitalurile proprii se vor descrie natura acesteia și scopul pentru care a fost constituită.

Provizioane pentru riscuri și cheltuieli

5.54. — Dacă în timpul exercițiului financiar o sumă este transferată la sau de la provizioane pentru riscuri și cheltuieli, următoarele informații vor fi prezentate în notele explicative:

- a) valoarea provizioanelor la începutul exercițiului financiar;
- b) sumele transferate la sau de la provizioane în timpul exercițiului financiar;
- c) natura, sursa sau destinația oricăror astfel de transferuri;
- d) valoarea provizioanelor la sfârșitul exercițiului financiar.

Informații privind datoriile

5.55. — Pentru fiecare element care figurează în conturile de datorii din bilanțul întreprinderii se va menționa valoarea totală a datoriilor incluse în acel post din bilanț, care au termen de plată după 5 ani de la data încheierii exercițiului financiar.

5.56. — În ceea ce privește datoriile care sunt incluse în categoria prevăzută la pct. 5.55 trebuie menționate

clauzele legate de achitarea sau rambursarea respectivei datorii, precum și rata dobânzii aferente.

5.57. — Pentru fiecare element care figurează în conturile de datorii din bilanțul întreprinderii se vor menționa, de asemenea:

- a) valoarea totală a datoriilor incluse la acel post din bilanț pentru care întreprinderea a depus anumite garanții;
- b) informații privind natura acestor garanții depuse.

Garanții și alte obligații contractuale financiare

5.58. — În notele explicative se vor specifica toate cazurile în care întreprinderea a depus garanții sau a gajat, respectiv a ipotecat active proprii pentru garantarea unor obligații în favoarea unui terț, menționându-se, dacă este posibil, și valoarea acestora.

5.59. — Pentru orice obligație eventuală pentru care nu s-a constituit provizion se vor prezenta următoarele informații:

- a) valoarea precisă sau estimată a acelei obligații;
- b) aspectul juridic al obligației și efectul acesteia;
- c) dacă întreprinderea a depus vreo garanție semnificativă cu privire la acea obligație și, în caz afirmativ, natura acelei garanții.

5.60. — Totodată se vor prezenta detalii privind:

- a) obligațiile contractuale viitoare privind plata pensiilor, pentru care s-au constituit provizioane incluse în bilanțul întreprinderii;
- b) orice obligații privind grupurile;
- c) orice astfel de obligații viitoare pentru care nu s-au constituit provizioane.

5.61. — De asemenea, se vor prezenta informații referitoare la alte obligații financiare viitoare pentru care nu s-au constituit provizioane, dar care sunt relevate pentru a aprecia situația economică a întreprinderii.

Informații privind anumite elemente de cheltuieli

5.62. — Valorile privind următoarele elemente de cheltuieli, care au fost înregistrate în contul de profit și pierdere pe parcursul exercițiului financiar, se vor prezenta separat în notele explicative:

- a) cheltuielile cu chirile și ratele achitate în cadrul unui contract de leasing operațional;
- b) onorariile plătite auditorilor financiari;
- c) profitul sau pierderea aferentă ieșirilor de mijloace fixe din patrimoniu (vânzare, casare etc.), reprezentând diferența dintre veniturile din cedare, pe de o parte, și valoarea contabilă netă a activului și cheltuielile aferente cedării, pe de altă parte.

Detalii privind impozitul pe profit

5.63. — Valoarea diferenței dintre cheltuiala cu impozitul pe profit pentru exercițiul financiar curent și pentru exercițiile financiare anterioare, pe de o parte, și valoarea impozitului rămas de plată aferent acelor ani, pe de altă parte, se va prezenta în notele explicative dacă această diferență este semnificativă pentru scopul calculării impozitelor viitoare.

Dacă elementele bilanțiere de natura activelor imobilizate și activelor circulante constituie obiectul unor corecții valorice semnificative doar pentru aplicarea legislației fiscale, suma lor trebuie prezentată în notele explicative, cu o bună argumentare a acestor corecții.

De asemenea, în cazul în care calculul rezultatului exercițiului a fost afectat de o evaluare a elementelor bilanțiere, efectuată în exercițiul de raportare sau într-un exercițiu anterior în vederea obținerii unei reduceri de impozit, influența respectivă se prezintă în notele explicative ori de câte ori efectul unei astfel de evaluări asupra cheltuielii fiscale viitoare este semnificativ.

5.64. — Se vor prezenta în același timp și informații cu privire la proporția în care impozitul pe profit revine rezultatului activității ordinare, respectiv rezultatului activității extraordinare. De asemenea, se va include reconcilierea dintre rezultatul contabil al exercițiului financiar și rezultatul fiscal, așa cum este prezentat în declarația de impozit.

Detalii privind cifra de afaceri

5.65. — În cazul în care pe parcursul exercițiului financiar întreprinderea și-a desfășurat activitatea în două sau mai multe segmente de activitate care, în opinia administratorilor, sunt substanțial diferite între ele din punct de vedere al beneficiilor și al riscurilor aferente, potrivit IAS 14, este necesar să se menționeze pentru fiecare, cu descrierea de rigoare, valoarea cifrei de afaceri corespunzătoare.

5.66. — În cazul în care pe parcursul exercițiului financiar întreprinderea a furnizat produse și servicii pe două sau mai multe segmente geografice care, în opinia administratorilor, sunt substanțial diferite între ele din punct de vedere al riscurilor și al beneficiilor aferente, este necesar să se menționeze valoarea cifrei de afaceri corespunzătoare acelor segmente.

5.67. — Identificarea sursei și a naturii riscurilor și beneficiilor aferente segmentelor de activitate și, respectiv, segmentelor geografice se bazează pe sistemul de raportare financiară internă și servește prezentării de informații destinate utilizatorilor situațiilor financiare cu scop general.

5.68. — În vederea aplicării corespunzătoare a prevederilor pct. 5.65 și 5.66, dacă în opinia administratorilor segmentele de activitate sau geografice nu diferă substanțial între ele, acestea se vor trata ca și cum ar fi un singur segment de raportare.

Orice valoare a cifrei de afaceri provenite dintr-un anumit segment de activitate, respectiv geografic, care însă nu este semnificativă, poate fi inclusă în valoarea cifrei de afaceri corespunzătoare altui segment.

5.69. — Dacă în opinia administratorilor prezentarea oricărei informații cerute de pct. 5.65–5.68 ar putea prejudicia interesele economice ale respectivei întreprinderi, aceștia pot renunța la furnizarea acelei informații, cu condiția ca acest fapt să fie menționat în situațiile financiare.

Detalii privind salarizarea administratorilor și directorilor

5.70. — În notele explicative se vor cuprinde detalii legate de salariile plătite sau care urmează să fie plătite administratorilor și directorilor care dețin aceste funcții pe parcursul exercițiului financiar. De asemenea, se vor menționa distinct obligațiile contractuale în care întreprinderea este implicată, cu privire la plata pensiilor către foștii directori și administratori, indicându-se valoarea totală a obligației pentru fiecare categorie de mai sus.

5.71. — Se va menționa totodată valoarea avansurilor și creditelor acordate de întreprindere directorilor și administratorilor săi în timpul exercițiului financiar, indicându-se rata dobânzii aplicate, principalele clauze ale creditului, suma rambursată până la acea dată, existența oricăror obligații viitoare de genul garanțiilor pe care întreprinderea și le-a asumat în numele acestora, precum și valoarea totală pentru fiecare categorie.

5.72. — Orice persoană care este sau a fost administrator ori director al întreprinderii pe o perioadă de 5 ani anteriori perioadei de raportare are obligația de a anunța întreprinderea cu privire la orice elemente legate de ea însăși, care ar putea fi necesare în scopul respectării prevederilor pct. 5.70 și 5.71.

Detalii privind salariații

5.73. — În notele explicative se vor menționa următoarele informații cu privire la salariații întreprinderii:

a) numărul mediu de salariați angajați în cursul exercițiului financiar;

b) numărul mediu de salariați pentru fiecare categorie de personal.

5.74. — Numărul mediu de salariați cu contract de muncă se determină ca medie aritmetică simplă a numărului zilnic al salariaților, corespunzătoare zilelor calendaristice din luna respectivă, inclusiv zilele de repaus săptămânal sau sărbătorile legale pentru care se ia în calcul numărul salariaților din ziua precedentă, împărțită la numărul total al zilelor calendaristice.

5.75. — Numărul mediu de salariați va fi, pentru fiecare lună a exercițiului, următorul:

a) pentru aplicarea pct. 5.73 a), numărul persoanelor angajate de întreprindere cu contract de muncă în luna respectivă, indiferent dacă acestea au lucrat toată luna sau doar o parte din ea;

b) pentru aplicarea pct. 5.73 b), numărul persoanelor, calculat potrivit pct. 5.74, pentru fiecare categorie de salariați, însumându-se în fiecare caz numărul de salariați din fiecare lună.

5.76. — Pentru toți salariații care sunt luați în considerare la determinarea numărului mediu anual cerut de pct. 5.73 a) trebuie prezentate valorile totale ale:

a) salariilor plătite sau de plătit aferente aceluși exercițiu financiar;

b) cheltuielilor cu asigurările sociale suportate de întreprindere pentru salariații respectivi;

c) altor cheltuieli reprezentând contribuțiile întreprinderii pentru pensiile salariaților, cu excepția cazurilor în care aceste valori sunt deja prezentate în cadrul contului de profit și pierdere.

5.77. — Categoriile de salariați pentru care se cere numărul mediu anual de la pct. 5.73 b) se vor determina în funcție de decizia directorilor și administratorilor întreprinderii, ținându-se seama de modul în care este organizată activitatea acesteia.

Alte aspecte

5.78. — În cazul în care anumite elemente exprimate inițial într-o monedă străină au fost înregistrate în contabilitatea întreprinderii, reflectate în bilanț sau în contul de profit și pierdere, se va menționa baza folosită pentru exprimarea acelor elemente în raport cu moneda națională.

5.79. — Întreprinderea va prezenta următoarele date, în cazul în care ele nu au fost prezentate în situațiile financiare:

a) sediul și forma juridică ale întreprinderii, țara unde s-a înființat și adresa sediului oficial (sau a principalului loc unde își desfășoară activitatea, dacă este diferit de sediul oficial);

b) o descriere a naturii activității desfășurate de întreprindere și principalele domenii de activitate;

c) numele societății-mamă și cel al deținătorului final în cadrul grupului;

d) totalul activelor, respectiv al pasivelor bilanțiere;

e) orice altă informație care, în opinia directorilor și administratorilor, ajută la furnizarea unei imagini fidele asupra întreprinderii respective.

Atunci când evenimente ulterioare datei bilanțului au o asemenea importanță încât neprezentarea lor ar afecta capacitatea utilizatorilor situațiilor financiare de a face evaluări și de a lua decizii corecte, o întreprindere trebuie să prezinte următoarele informații pentru fiecare categorie

semnificativă de evenimente neajustate, ulterioare datei bilanțului:

- a) natura evenimentului; și
- b) o estimare a efectului financiar sau o declarație conform căreia o astfel de estimare nu poate fi făcută.

5.80. — Pentru fiecare filială, întreprindere asociată sau alte întreprinderi în care se dețin titluri de participare strategice pe care directorii și administratorii le consideră semnificative pentru activitatea societății în cauză trebuie prezentate următoarele informații:

- a) numele filialei, al întreprinderii asociate sau al altor întreprinderi în care se dețin titluri de participare strategice;
- b) adresa sediului și țara unde a fost înființată;
- c) natura activității desfășurate;
- d) tipul de acțiuni și procentul pe care întreprinderea raportoare îl deține în cadrul respectivei societăți;
- e) data închiderii ultimului exercițiu financiar al societății în care se dețin titluri;
- f) profitul sau pierderea acesteia pentru acel exercițiu;
- g) totalul capitalului social și al rezervelor acesteia la sfârșitul aceluia exercițiu financiar.

Aceste societăți vor face obiectul consolidării, în conformitate cu prevederile Ordinului ministrului finanțelor nr. 772/2000 de aprobare a Normelor privind consolidarea conturilor¹⁾.

SECȚIUNEA a 6-a

Aprobarea și semnarea situațiilor financiare ale întreprinderii; aprobarea distribuirii profitului

6.1. — Situațiile financiare ale unei întreprinderi se vor semna de persoana responsabilă cu elaborarea acestora.

6.2. — Situațiile financiare ale unei întreprinderi vor fi însușite de consiliul de administrație, vor fi semnate în numele consiliului de președintele acestuia și vor fi aprobate de adunarea generală a acționarilor sau asociaților.

6.3. — Conform Legii societăților comerciale nr. 31/1990, republicată, cu modificările și completările ulterioare, acționarii vor aproba distribuirea profitului în adunarea generală anuală.

SECȚIUNEA a 7-a

Raportul administratorilor

7.1. — Consiliul de administrație va elabora pentru fiecare exercițiu financiar un raport care va conține:

- a) o analiză fidelă a evoluției activității întreprinderii pe durata exercițiului financiar și a situației sale la încheierea acestuia;
- b) valoarea dividendelor propuse, care a fost recomandată de consiliul de administrație și aprobată de asociați/acționari;
- c) informații privind evenimente importante survenite de la încheierea exercițiului financiar, care au afectat întreprinderea;
- d) informații asupra evoluției probabile a activității întreprinderii;
- e) informații asupra activităților din domeniul cercetării și dezvoltării;
- f) următoarele informații în ceea ce privește acțiunile proprii ale întreprinderii, care au fost achiziționate sau deținute la orice moment în cursul exercițiului financiar;
- (i) motivele oricăror achiziții efectuate în cursul exercițiului financiar;

- (ii) numărul și valoarea nominală a acțiunilor achiziționate și vândute în cursul exercițiului financiar și ponderea pe care o reprezintă în capitalul social;
- (iii) în cazul achizițiilor sau vânzărilor, valoarea plăților sau încasărilor pentru acțiunile respective;
- (iv) numărul și valoarea nominală ale tuturor acțiunilor achiziționate și deținute de întreprindere, precum și ponderea pe care o reprezintă acestea în capitalul social;
- (v) numărul și valoarea acțiunilor anulate;
- g) numele și pregătirea profesională a fiecărui administrator;
- h) politica privind protecția mediului.

7.2. — Raportul administratorilor se va aproba de consiliul de administrație și se va semna în numele acestuia de președintele consiliului.

SECȚIUNEA a 8-a

Auditul financiar

(Prevederi referitoare la auditarea situațiilor financiare)

8.1. — Situațiile financiare anuale ale întreprinderii care fac obiectul acestor reglementări vor fi auditate de auditori financiari, în conformitate cu reglementările naționale privind auditul financiar.

8.2. — Auditorul financiar se va asigura că situațiile financiare întocmite sunt în conformitate cu prevederile Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, și cu cele cuprinse în volumele 1, 2 și 3, precum și dacă informațiile din raportul administratorilor corespund cu cele din situațiile financiare întocmite pentru același exercițiu, pe baza procedurilor de audit prevăzute de Standardul Internațional de Audit nr. 720.

8.3. — Societățile comerciale care nu vor opta pentru aplicarea IAS 29, a oricărui alt Standard Internațional de Contabilitate sau a Normelor privind consolidarea conturilor, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor nr. 772/2000, vor avea opinii de audit cu rezerve.

SECȚIUNEA a 9-a

Aprobarea și depunerea situațiilor financiare și a raportului anual al întreprinderii

9.1. — Cu minimum 15 zile înaintea adunării generale a asociaților sau acționarilor, la care se discută și se aprobă situațiile financiare anuale, întreprinderea are obligația:

- a) să trimită o copie de pe situațiile financiare anuale ale întreprinderii, aprobate de consiliul de administrație, împreună cu raportul administratorilor și raportul auditorilor asupra situațiilor financiare respective, denumite generic *raport anual*, tuturor asociaților sau acționarilor; sau
- b) să notifice tuturor asociaților sau acționarilor că raportul anual este disponibil la întreprindere, gratuit, la cerere.

9.2. — Situațiile financiare ale întreprinderii, aprobate de consiliul de administrație, însoțite de raportul administratorilor pentru exercițiu financiar respectiv, precum și raportul auditorilor vor fi supuse spre aprobare de către adunarea generală a asociaților sau acționarilor.

9.3. — O copie de pe situațiile financiare ale întreprinderii, aprobate de consiliul de administrație, o copie de pe raportul administratorilor pentru exercițiu financiar respectiv,

¹⁾ Pentru situațiile financiare ale anului 2000 consolidarea conturilor nu are caracter obligatoriu, urmând să se efectueze de societățile cuprinse în eșantionul reprezentativ, precum și de orice alte societăți care optează pentru aceasta.

precum și de pe raportul auditorilor asupra situațiilor financiare vor fi trimise de consiliul de administrație în termenul prevăzut de lege direcției teritoriale a Ministerului Finanelor Publice la care întreprinderea este înregistrată.

9.4. — În conformitate cu prevederile legii societăților comerciale, o copie de pe situațiile financiare ale întreprinderii, aprobate de consiliul de administrație și de asociații sau acționari, o copie de pe raportul administratorilor pentru exercițiul financiar respectiv, precum și de pe raportul auditorilor asupra situațiilor financiare vor fi trimise de consiliul de administrație în termenul prevăzut de lege la registrul comerțului.

9.5. — Potrivit legii societăților comerciale, consiliul de administrație se va asigura că situațiile financiare ale întreprinderii, raportul administratorilor și raportul auditorilor sunt publicate în Monitorul Oficial al României, Partea a IV-a, în termenul prevăzut de lege.

SECȚIUNEA a 10-a

Publicarea raportului anual al întreprinderii

10.1. — Raportul anual va fi disponibil tuturor asociațiilor sau acționarilor, la cerere. În termen de două zile de la primirea cererii o copie de pe raportul anual va fi disponibilă pentru consultare la sediul social al firmei.

Rapoartele anuale vor fi distribuite gratuit pentru asociații sau acționari, iar pentru alte persoane decât aceștia prețul raportului anual nu trebuie să depășească costul administrativ al acestuia.

10.2. — De fiecare dată când situațiile financiare și raportul administratorilor sunt publicate integral, ele trebuie să fie reproduse în forma și conținutul pe baza cărora auditorul și-a formulat opinia de audit. Acestea vor fi însoțite de textul integral al raportului auditorilor. Dacă auditorul a făcut anumite obiecții sau a refuzat să întocmească un raport asupra situațiilor financiare, acest fapt trebuie prezentat împreună cu motivele respective.

10.3. — În cazul în care situațiile financiare nu se publică integral ori sunt diferite de cele întocmite conform legislației, se va preciza dacă este vorba de o versiune prescurtată sau diferită și se va face o referire la locul unde acestea au fost depuse conform pct. 9.3 și 9.4. Dacă situațiile financiare nu au fost depuse încă, acest lucru trebuie menționat. Opinia persoanei care a auditat conturile nu poate însoți această publicare, dar trebuie menționat dacă opinia a fost dată cu sau fără rezerve sau dacă certificarea a fost refuzată.

CAPITOLUL II

Planul de conturi general

CLASA 1 — CONTURI DE CAPITALURI

10. CAPITAL ȘI REZERVE

101. Capital¹⁾

- 1011. Capital subscris nevărsat
- 1012. Capital subscris vărsat
- 1015. Patrimoniul regiei
- 1016. Patrimoniul public
- 104. Prime de capital
 - 1041. Prime de emisiune
 - 1042. Prime de fuziune
 - 1043. Prime de aport
 - 1044. Prime de conversie a obligațiunilor în acțiuni
- 105. Rezerve din reevaluare
 - 1051. Rezerve din reevaluare aferente bilanțului de deschidere al primului an de aplicare a ajustării la inflație
 - 1058. Rezerve din reevaluări dispuse prin acte normative

- 106. Rezerve
 - 1061. Rezerve legale
 - 1062. Rezerve pentru acțiuni proprii
 - 1063. Rezerve statutare sau contractuale
 - 1068. Alte rezerve

107. Rezerve din conversie

11. REZULTATUL REPORTAT

- 117. Rezultatul reportat
 - 1171. Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat, respectiv pierderea nerecuperată
 - 1172. Rezultatul reportat provenit din adoptarea pentru prima dată a IAS, mai puțin IAS 29
 - 1173. Rezultatul reportat provenit din modificările politicilor contabile
 - 1174. Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor fundamentale
 - 1175. Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare

12. REZULTATUL EXERCIȚIULUI

- 121. Profit și pierdere

129. Repartizarea profitului

13. SUBVENȚII PENTRU INVESTIȚII

- 131. Subvenții pentru investiții

15. PROVIZIOANE PENTRU RISCURI ȘI CHELTUIELI

- 151. Provizioane pentru riscuri și cheltuieli
 - 1511. Provizioane pentru litigii
 - 1512. Provizioane pentru garanții acordate clienților
 - 1513. Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale și alte acțiuni similare legate de acestea
 - 1514. Provizioane pentru restructurare
 - 1518. Alte provizioane pentru riscuri și cheltuieli

16. ÎMPRUMUTURI ȘI DATORII ASIMILATE

- 161. Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni
 - 1614. Împrumuturi externe din emisiuni de obligațiuni garantate de stat
 - 1615. Împrumuturi externe din emisiuni de obligațiuni garantate de bănci
 - 1617. Împrumuturi interne din emisiuni de obligațiuni garantate de stat
 - 1618. Alte împrumuturi din emisiuni de obligațiuni
- 162. Credite bancare pe termen lung
 - 1621. Credite bancare pe termen lung
 - 1622. Credite bancare pe termen lung nerambursate la scadență
 - 1623. Credite externe guvernamentale
 - 1624. Credite bancare externe garantate de stat
 - 1625. Credite bancare externe garantate de bănci
 - 1626. Credite de la trezoreria statului
 - 1627. Credite bancare interne garantate de stat
- 166. Datorii ce privesc imobilizările financiare
 - 1661. Datorii către societățile din cadrul grupului
 - 1662. Datorii către societățile care dețin interese de participare
- 167. Alte împrumuturi și datorii asimilate
- 168. Dobânzi aferente împrumuturilor și datoriilor asimilate
 - 1681. Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiuni de obligațiuni
 - 1682. Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung
 - 1685. Dobânzi aferente datoriilor către societățile din cadrul grupului
 - 1686. Dobânzi aferente datoriilor către societățile care dețin interese de participare
 - 1687. Dobânzi aferente altor împrumuturi și datorii asimilate
- 169. Prime privind rambursarea obligațiunilor

¹⁾ În funcție de forma juridică a întreprinderii se va înscrie: capital social, patrimoniul regiei etc.

CLASA 2 – CONTURI DE IMOBILIZĂRI**20. IMOBILIZĂRI NECORPORALE**

- 201. Cheltuieli de constituire
- 203. Cheltuieli de dezvoltare
- 205. Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale și alte drepturi și valori similare
 - 2051. Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale și alte drepturi și valori similare achiziționate
 - 2052. Brevete, licențe și alte drepturi și valori similare obținute cu resurse proprii
- 207. Fond comercial
 - 2071. Fond comercial
 - 2075. Fond comercial negativ
- 208. Alte immobilizări necorporale

21. IMOBILIZĂRI CORPORALE

- 211. Terenuri și amenajări de terenuri
 - 2111. Terenuri
 - 2112. Amenajări de terenuri
- 212. Construcții
- 213. Instalații tehnice, mijloace de transport, animale și plantații
 - 2131. Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru)
 - 2132. Aparată și instalații de măsurare, control și reglare
 - 2133. Mijloace de transport
 - 2134. Animale și plantații
- 214. Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale

23. IMOBILIZĂRI ÎN CURS

- 231. Immobilizări corporale în curs
 - 2311. Amenajări de terenuri și construcții
 - 2312. Instalații tehnice și mașini
 - 2313. Alte immobilizări corporale
- 232. Avansuri acordate pentru immobilizări corporale
 - 2321. Avansuri acordate pentru terenuri și construcții
 - 2322. Avansuri acordate pentru instalații tehnice și mașini
 - 2323. Avansuri acordate pentru alte immobilizări corporale
- 233. Immobilizări necorporale în curs
- 234. Avansuri acordate pentru immobilizări necorporale

26. IMOBILIZĂRI FINANCIARE

- 261. Titluri de participare deținute la filiale din cadrul grupului
- 262. Titluri de participare deținute la societăți din afara grupului
- 263. Immobilizări financiare sub formă de interese de participare
 - 2633. Titluri de participare deținute în întreprinderi asociate din cadrul grupului
 - 2634. Titluri de participare deținute în întreprinderi asociate din afara grupului
 - 2635. Titluri de participare strategice în cadrul grupului
 - 2636. Titluri de participare strategice în afara grupului
- 264. Titluri puse în echivalență
- 265. Alte titluri immobilizate
- 267. Creanțe immobilizate
 - 2671. Sume datorate de filiale
 - 2672. Dobânda aferentă sumelor datorate de filiale
 - 2673. Împrumuturi acordate pe termen lung
 - 2674. Dobânda aferentă împrumuturilor acordate pe termen lung

- 2675. Creanțe legate de interesele de participare
- 2676. Dobânda aferentă creanțelor legate de interesele de participare
- 2677. Acțiuni proprii – active immobilizate¹⁾
- 2678. Alte creanțe immobilizate
- 2679. Dobânzi aferente altor creanțe immobilizate
- 269. Vărsăminte de efectuat pentru immobilizări financiare
 - 2691. Vărsăminte de efectuat referitoare la titluri de participare deținute la filiale din cadrul grupului
 - 2692. Vărsăminte de efectuat referitoare la interesele de participare
 - 2698. Vărsăminte de efectuat pentru alte immobilizări financiare
- 28. AMORTIZĂRI PRIVIND IMOBILIZĂRILE
- 280. Amortizări privind immobilizările necorporale
 - 2801. Amortizarea cheltuielilor de constituire
 - 2803. Amortizarea cheltuielilor de dezvoltare
 - 2805. Amortizarea concesiunilor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale și altor drepturi și valori similare
 - 2807. Amortizarea fondului comercial
 - 2808. Amortizarea altor immobilizări necorporale
- 281. Amortizări privind immobilizările corporale
 - 2811. Amortizarea amenajărilor de terenuri
 - 2812. Amortizarea construcțiilor
 - 2813. Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor
 - 2814. Amortizarea altor immobilizări corporale
- 29. PROVIZIOANE PENTRU DEPRECIEREA IMOBILIZĂRILOR
- 290. Provizioane pentru deprecierea immobilizărilor necorporale
 - 2903. Provizioane pentru cheltuielile de dezvoltare
 - 2905. Provizioane pentru concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale și alte drepturi și valori similare
 - 2907. Provizioane pentru fondul comercial
 - 2908. Provizioane pentru alte immobilizări necorporale
- 291. Provizioane pentru deprecierea immobilizărilor corporale
 - 2911. Provizioane pentru deprecierea terenurilor și amenajărilor de terenuri
 - 2912. Provizioane pentru deprecierea construcțiilor
 - 2913. Provizioane pentru deprecierea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor
 - 2914. Provizioane pentru deprecierea altor immobilizări corporale
- 293. Provizioane pentru deprecierea immobilizărilor în curs
 - 2931. Provizioane pentru deprecierea immobilizărilor corporale în curs
 - 2933. Provizioane pentru deprecierea immobilizărilor necorporale în curs
- 296. Provizioane pentru deprecierea immobilizărilor financiare
 - 2961. Provizioane pentru deprecierea titlurilor de participare deținute la filiale din cadrul grupului
 - 2962. Provizioane pentru deprecierea titlurilor de participare deținute la societăți din afara grupului
 - 2963. Provizioane pentru deprecierea immobilizărilor financiare sub formă de interese de participare

¹⁾ Sunt reflectate acțiunile proprii clasificate în active immobilizate în funcție de intenția cu privire la durata de deținere de peste un an, stabilită cu ocazia achiziției sau reclasării.

2964. Provizioane pentru deprecierea altor titluri imobilizate
2965. Provizioane pentru deprecierea sumelor datorate de filiale
2966. Provizioane pentru deprecierea împrumuturilor acordate pe termen lung
2967. Provizioane pentru deprecierea creanțelor legate de interesele de participare
2968. Provizioane pentru deprecierea acțiunilor proprii — active imobilizate
2969. Provizioane pentru deprecierea altor creanțe imobilizate
- CLASA 3 — CONTURI DE STOCURI ȘI PRODUCȚIE ÎN CURS DE EXECUȚIE**
30. STOCURI DE MATERII ȘI MATERIALE
301. Materii prime
302. Materiale consumabile
3021. Materiale auxiliare
3022. Combustibili
3023. Materiale pentru ambalat
3024. Piese de schimb
3025. Semințe și materiale de plantat
3026. Furaje
3028. Alte materiale consumabile
303. Materiale de natura obiectelor de inventar
308. Diferențe de preț la materii prime și materiale
33. PRODUCȚIA ÎN CURS DE EXECUȚIE
331. Produse în curs de execuție
332. Lucrări și servicii în curs de execuție
34. PRODUSE
341. Semifabricate
345. Produse finite
346. Produse reziduale
348. Diferențe de preț la produse
3481. Diferențe de preț la semifabricate
3485. Diferențe de preț la produse finite
3486. Diferențe de preț la produse reziduale
35. STOCURI AFLATE LA TERȚI
351. Materii și materiale aflate la terți
354. Produse aflate la terți
3541. Semifabricate aflate la terți
3545. Produse finite aflate la terți
3546. Produse reziduale aflate la terți
356. Animale aflate la terți
357. Mărfuri aflate la terți
358. Ambalaje aflate la terți
36. ANIMALE
361. Animale și păsări
368. Diferențe de preț la animale și păsări
37. MĂRFURI
371. Mărfuri
378. Diferențe de preț la mărfuri
38. AMBALAJE
381. Ambalaje
388. Diferențe de preț la ambalaje
39. PROVIZIOANE PENTRU DEPRECIEREA STOCURILOR ȘI PRODUCȚIEI ÎN CURS DE EXECUȚIE
391. Provizioane pentru deprecierea materiilor prime
392. Provizioane pentru deprecierea materialelor
3921. Provizioane pentru deprecierea materialelor consumabile
3922. Provizioane pentru deprecierea materialelor de natura obiectelor de inventar
393. Provizioane pentru deprecierea producției în curs de execuție
394. Provizioane pentru deprecierea produselor
3941. Provizioane pentru deprecierea semifabricatelor
3945. Provizioane pentru deprecierea produselor finite
3946. Provizioane pentru deprecierea produselor reziduale
395. Provizioane pentru deprecierea stocurilor aflate la terți
3951. Provizioane pentru deprecierea materiilor și materialelor aflate la terți
3952. Provizioane pentru deprecierea semifabricatelor aflate la terți
3953. Provizioane pentru deprecierea produselor finite aflate la terți
3954. Provizioane pentru deprecierea produselor reziduale aflate la terți
3956. Provizioane pentru deprecierea animalelor aflate la terți
3957. Provizioane pentru deprecierea mărfurilor aflate la terți
3958. Provizioane pentru deprecierea ambalajelor aflate la terți
396. Provizioane pentru deprecierea animalelor
397. Provizioane pentru deprecierea mărfurilor
398. Provizioane pentru deprecierea ambalajelor
- CLASA 4 — CONTURI DE TERȚI**
40. FURNIZORI ȘI CONTURI ASIMILATE
401. Furnizori
403. Efecte de plătit
404. Furnizori de imobilizări
405. Efecte de plătit pentru imobilizări
408. Furnizori — facturi nesosite
409. Furnizori — debitori
4091. Furnizori-debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor
4092. Furnizori-debitori pentru prestări de servicii și executări de lucrări
41. CLIENȚI ȘI CONTURI ASIMILATE
411. Clienți
4111. Clienți
4118. Clienți incerți sau în litigiu
413. Efecte de primit de la clienți
418. Clienți — facturi de întocmit
419. Clienți — creditor
42. PERSONAL ȘI CONTURI ASIMILATE
421. Personal — salarii datorate
423. Personal — ajutoare materiale datorate
424. Participarea personalului la profit
425. Avansuri acordate personalului
426. Drepturi de personal neridicate
427. Rețineri din salarii datorate terților
428. Alte datorii și creanțe în legătură cu personalul
4281. Alte datorii în legătură cu personalul
4282. Alte creanțe în legătură cu personalul
43. ASIGURĂRI SOCIALE, PROTECȚIA SOCIALĂ ȘI CONTURI ASIMILATE
431. Asigurări sociale
4311. Contribuția unității la asigurările sociale
4312. Contribuția personalului pentru pensia suplimentară
4313. Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate
4314. Contribuția angajaților pentru asigurările sociale de sănătate
437. Ajutor de șomaj
4371. Contribuția unității la fondul de șomaj
4372. Contribuția personalului la fondul de șomaj
438. Alte datorii și creanțe sociale
4381. Alte datorii sociale
4382. Alte creanțe sociale
44. BUGETUL STATULUI, FONDURI SPECIALE ȘI CONTURI ASIMILATE
441. Impozitul pe profit

- 4411. Impozitul pe profit curent
- 4412. Impozitul pe profit amânat
- 442. Taxa pe valoarea adăugată
- 4423. TVA de plată
- 4424. TVA de recuperat
- 4426. TVA deductibilă
- 4427. TVA colectată
- 4428. TVA neexigibilă
- 444. Impozitul pe salarii
- 445. Subvenții
- 446. Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate
- 447. Fonduri speciale — taxe și vărsăminte asimilate
- 448. Alte datorii și creanțe cu bugetul statului
- 4481. Alte datorii față de bugetul statului
- 4482. Alte creanțe privind bugetul statului
- 45. GRUP ȘI ASOCIAȚI
- 451. Decontări în cadrul grupului
- 4511. Decontări în cadrul grupului
- 4518. Dobânzi aferente decontărilor în cadrul grupului
- 452. Decontări privind interesele de participare
- 4521. Decontări privind interesele de participare
- 4528. Dobânzi aferente decontărilor privind interesele de participare
- 455. Sume datorate asociațiilor
- 4551. Asociații — conturi curente
- 4558. Asociații — dobânzi la conturi curente
- 456. Decontări cu asociații privind capitalul
- 457. Dividende de plată
- 458. Decontări din operații în participație
- 4581. Decontări din operații în participație — pasiv
- 4582. Decontări din operații în participație — activ
- 46. DEBITORI ȘI CREDITORI DIVERȘI
- 461. Debitori diverși
- 462. Creditori diverși
- 47. CONTURI DE REGULARIZARE ȘI ASIMILATE
- 471. Cheltuieli înregistrate în avans
- 472. Venituri înregistrate în avans
- 473. Decontări din operații în curs de clarificare
- 48. DECONTĂRI ÎN CADRUL UNITĂȚII
- 481. Decontări între unitate și subunități
- 482. Decontări între subunități
- 49. PROVIZIOANE PENTRU DEPRECIEREA CREANȚELOR
- 491. Provizioane pentru deprecierea creanțelor — clienți
- 495. Provizioane pentru deprecierea creanțelor — decontări în cadrul grupului și cu asociații
- 4951. Provizioane pentru deprecierea creanțelor asupra societăților din cadrul grupului
- 4952. Provizioane pentru deprecierea creanțelor referitoare la interesele de participare
- 4953. Provizioane pentru deprecierea creanțelor asupra asociațiilor
- 496. Provizioane pentru deprecierea creanțelor — debitori diverși
- CLASA 5 — CONTURI DE TREZORERIE**
- 50. INVESTIȚII FINANCIARE PE TERMEN SCURT
- 501. Investiții financiare pe termen scurt la societăți din cadrul grupului
- 502. Acțiuni proprii
- 503. Acțiuni
- 5031. Acțiuni cotate
- 5032. Acțiuni necotate
- 505. Obligațiuni emise și răscumpărate
- 506. Obligațiuni
- 5061. Obligațiuni cotate
- 5062. Obligațiuni necotate
- 508. Alte investiții financiare pe termen scurt și creanțe asimilate
- 5081. Alte titluri de plasament
- 5088. Dobânzi la obligațiuni și titluri de plasament
- 509. Vărsăminte de efectuat pentru investiții financiare pe termen scurt
- 5091. Vărsăminte de efectuat pentru investiții financiare pe termen scurt la societăți din cadrul grupului
- 5098. Vărsăminte de efectuat pentru alte investiții financiare pe termen scurt
- 51. CONTURI LA BĂNCI
- 511. Valori de încasat
- 5112. Cecuri de încasat
- 5113. Efecte de încasat
- 5114. Efecte remise spre scontare
- 512. Conturi curente la bănci
- 5121. Conturi la bănci în lei
- 5124. Conturi la bănci în valută
- 5125. Sume în curs de decontare
- 518. Dobânzi
- 5186. Dobânzi de plătit
- 5187. Dobânzi de încasat
- 519. Credite bancare pe termen scurt
- 5191. Credite bancare pe termen scurt
- 5192. Credite bancare pe termen scurt nerambursate la scadență
- 5193. Credite externe guvernamentale
- 5194. Credite externe garantate de stat
- 5195. Credite externe garantate de bănci
- 5196. Credite de la trezoreria statului
- 5197. Credite interne garantate de stat
- 5198. Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt
- 53. CASA
- 531. Casa
- 5311. Casa în lei
- 5314. Casa în valută
- 532. Alte valori
- 5321. Timbre fiscale și poștale
- 5322. Bilete de tratament și odihnă
- 5323. Tichete și bilete de călătorie
- 5328. Alte valori
- 54. ACREDITIVE
- 541. Acreditiv
- 5411. Acreditiv în lei
- 5412. Acreditiv în valută
- 542. Avansuri de trezorerie
- 58. VIRAMENTE INTERNE
- 581. Viramente interne
- 59. PROVIZIOANE PENTRU DEPRECIEREA CONTURILOR DE TREZORERIE
- 591. Provizioane pentru deprecierea investițiilor financiare la societăți din cadrul grupului
- 592. Provizioane pentru deprecierea acțiunilor proprii
- 593. Provizioane pentru deprecierea acțiunilor
- 595. Provizioane pentru deprecierea obligațiunilor emise și răscumpărate
- 596. Provizioane pentru deprecierea obligațiunilor
- 598. Provizioane pentru deprecierea altor investiții financiare și creanțe asimilate
- CLASA 6 — CONTURI DE CHELTUIELI**
- 60. CHELTUIELI PRIVIND STOCURILE
- 601. Cheltuieli cu materiile prime
- 602. Cheltuieli cu materialele consumabile
- 6021. Cheltuieli cu materialele auxiliare
- 6022. Cheltuieli privind combustibilul

6023. Cheltuieli privind materialele pentru ambalat
 6024. Cheltuieli privind piesele de schimb
 6025. Cheltuieli privind semințele și materialele de plantat
 6026. Cheltuieli privind furajele
 6028. Cheltuieli privind alte materiale consumabile
 603. Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar
 604. Cheltuieli privind materialele nestocate
 605. Cheltuieli privind energia și apa
 606. Cheltuieli privind animalele și păsările
 607. Cheltuieli privind mărfurile
 608. Cheltuieli privind ambalajele
- 61. CHELTUIELI CU LUCRĂRILE ȘI SERVICIILE EXECUTATE DE TERȚI**
 611. Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile
 612. Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chirii
 613. Cheltuieli cu primele de asigurare
 614. Cheltuieli cu studiile și cercetările
- 62. CHELTUIELI CU ALTE SERVICII EXECUTATE DE TERȚI**
 621. Cheltuieli cu colaboratorii
 622. Cheltuieli privind comisiunile și onorariile
 623. Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate
 624. Cheltuieli cu transportul de bunuri și personal
 625. Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări
 626. Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații
 627. Cheltuieli cu serviciile bancare și asimilate
 628. Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți
- 63. CHELTUIELI CU ALTE IMPOZITE, TAXE ȘI VĂRSĂMINTE ASIMILATE**
 635. Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate
- 64. CHELTUIELI CU PERSONALUL**
 641. Cheltuieli cu salariile personalului
 645. Cheltuieli privind asigurările și protecția socială
 6451. Contribuția unității la asigurările sociale
 6452. Contribuția unității pentru ajutorul de șomaj
 6453. Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate
 6458. Alte cheltuieli privind asigurările și protecția socială
- 65. ALTE CHELTUIELI DE EXPLOATARE**
 654. Pierderi din creanțe și debitori diverși
 658. Alte cheltuieli de exploatare
 6581. Despăgubiri, amenzi și penalități
 6582. Donații și subvenții acordate
 6583. Cheltuieli privind activele cedate și alte operații de capital
 6588. Alte cheltuieli de exploatare
- 66. CHELTUIELI FINANCIARE**
 663. Pierderi din creanțe legate de participații
 664. Cheltuieli privind investițiile financiare cedate
 6641. Cheltuieli privind imobilizările financiare cedate
 6642. Pierderi privind investițiile financiare pe termen scurt cedate
 665. Cheltuieli din diferențe de curs valutar
 666. Cheltuieli privind dobânzile
 667. Cheltuieli privind sconturile acordate
 668. Alte cheltuieli financiare
- 67. CHELTUIELI EXTRAORDINARE**
 671. Cheltuieli privind calamitățile și alte evenimente extraordinare
- 68. CHELTUIELI CU AMORTIZĂRILE, PROVIZIOANELE ȘI AJUSTAREA LA INFLAȚIE**
 681. Cheltuieli de exploatare privind amortizările și provizioanele
 6811. Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor
 6812. Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru riscuri și cheltuieli
 6813. Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru deprecierea imobilizărilor
 6814. Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru deprecierea activelor circulante
 686. Cheltuieli financiare privind amortizările și provizioanele
 6863. Cheltuieli financiare privind provizioanele pentru deprecierea imobilizărilor financiare
 6864. Cheltuieli financiare privind provizioanele pentru deprecierea activelor circulante
 6868. Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligațiilor
688. Cheltuieli din ajustarea la inflație
- 69. CHELTUIELI CU IMPOZITUL PE PROFIT ȘI ALTE IMPOZITE**
 691. Cheltuieli cu impozitul pe profit
 6911. Cheltuieli cu impozitul pe profit curent
 6912. Cheltuieli cu impozitul pe profit amânat
 698. Alte cheltuieli cu impozitele care nu apar în elementele de mai sus¹⁾
- CLASA 7 – CONTURI DE VENITURI**
- 70. CIFRA DE AFACERI**
 701. Venituri din vânzarea produselor finite
 702. Venituri din vânzarea semifabricatelor
 703. Venituri din vânzarea produselor reziduale
 704. Venituri din lucrări executate și servicii prestate
 705. Venituri din studii și cercetări
 706. Venituri din redevențe, locații de gestiune și chirii
 707. Venituri din vânzarea mărfurilor
 708. Venituri din activități diverse
- 71. VARIAȚIA STOCURILOR**
 711. Variația stocurilor
- 72. VENITURI DIN PRODUCȚIA DE IMOBILIZĂRI**
 721. Venituri din producția de imobilizări necorporale
 722. Venituri din producția de imobilizări corporale
- 74. VENITURI DIN SUBVENȚII DE EXPLOATARE**
 741. Venituri din subvenții de exploatare
 7411. Venituri din subvenții de exploatare aferente cifrei de afaceri
 7412. Venituri din subvenții de exploatare pentru materii prime și materiale consumabile
 7413. Venituri din subvenții de exploatare pentru alte cheltuieli din afară
 7414. Venituri din subvenții de exploatare pentru plata personalului
 7415. Venituri din subvenții de exploatare pentru asigurări și protecția socială
 7416. Venituri din subvenții de exploatare pentru alte cheltuieli de exploatare
 7417. Venituri din subvenții de exploatare aferente altor venituri
 7418. Venituri din subvenții de exploatare pentru dobânda datorată
- 75. ALTE VENITURI DIN EXPLOATARE**
 754. Venituri din creanțe reactivate și debitori diverși
 758. Alte venituri din exploatare
 7581. Venituri din despăgubiri, amenzi și penalități

¹⁾ Se utilizează conform reglementărilor legale.

7582. Venituri din donații și subvenții primite
 7583. Venituri din vânzarea activelor și alte operații de capital
 7584. Venituri din subvenții pentru investiții
 7588. Alte venituri din exploatare
- 76. VENITURI FINANCIARE**
761. Venituri din imobilizări financiare
 7611. Venituri din titluri de participare deținute la filiale din cadrul grupului
 7612. Venituri din titluri de participare deținute la societăți din afara grupului
 7613. Venituri din titluri de participare deținute în întreprinderi asociate din cadrul grupului
 7614. Venituri din titluri de participare deținute în întreprinderi asociate din afara grupului
 7615. Venituri din titluri de participare strategice în cadrul grupului
 7616. Venituri din titluri de participare strategice în afara grupului
 7617. Venituri din alte imobilizări financiare
 762. Venituri din investiții financiare pe termen scurt
 763. Venituri din creanțe imobilizate
 764. Venituri din investiții financiare cedate
 7641. Venituri din imobilizări financiare cedate
 7642. Câștiguri din investiții financiare pe termen scurt cedate
 765. Venituri din diferențe de curs valutar
 766. Venituri din dobânzi
 767. Venituri din sconturi obținute
 768. Alte venituri financiare
- 77. VENITURI EXTRAORDINARE**
771. Venituri din subvenții pentru evenimente extraordinare și altele similare
- 78. VENITURI DIN PROVIZIOANE ȘI AJUSTAREA LA INFLAȚIE**
781. Venituri din provizioane privind activitatea de exploatare
 7812. Venituri din provizioane pentru riscuri și cheltuieli
 7813. Venituri din provizioane pentru deprecierea imobilizărilor
 7814. Venituri din provizioane pentru deprecierea activelor circulante
 7815. Venituri din fondul comercial negativ
786. Venituri financiare din provizioane
 7863. Venituri din provizioane pentru deprecierea imobilizărilor financiare
 7864. Venituri din provizioane pentru deprecierea activelor circulante
 788. Venituri din ajustarea la inflație
- 79. VENITURI DIN IMPOZITUL PE PROFIT AMÂNAT**
791. Venituri din impozitul pe profit amânat
- CLASA 8 – CONTURI SPECIALE**
- 80. CONTURI ÎN AFARA BILANȚULUI**
801. Angajamente acordate
 8011. Giruri și garanții acordate
 8018. Alte angajamente acordate
 802. Angajamente primite
 8021. Giruri și garanții primite
 8028. Alte angajamente primite
 803. Alte conturi în afara bilanțului
 8031. Mijloace fixe luate cu chirie
 8032. Valori materiale primite spre prelucrare sau reparare
 8033. Valori materiale primite în păstrare sau custodie
 8034. Debitori scoși din activ, urmăriți în continuare
 8035. Debitori din amenzi și penalități pretinse
 8036. Redevențe, locații de gestiune, chirii și alte datorii asimilate
 8037. Efecte scontate neajunse la scadență
 8038. Alte valori în afara bilanțului
- 89. BILANȚ**
891. Bilanț de deschidere
 892. Bilanț de închidere
- CLASA 9 – CONTURI DE GESTIUNE**
- 90. DECONTĂRI INTERNE**
901. Decontări interne privind cheltuielile
 902. Decontări interne privind producția obținută
 903. Decontări interne privind diferențele de preț
- 92. CONTURI DE CALCULAȚIE**
921. Cheltuielile activității de bază
 922. Cheltuielile activităților auxiliare
 923. Cheltuieli indirecte de producție
 924. Cheltuieli generale de administrație
 925. Cheltuieli de desfacere
- 93. COSTUL PRODUCȚIEI**
931. Costul producției obținute
 933. Costul producției în curs de execuție

CAPITOLUL III

Formatul bilanțului, contului de profit și pierdere, situației fluxurilor de trezorerie, situației modificărilor capitalului propriu și exemple de prezentare a notelor explicative

BILANȚ

încheiat la data de 31 decembrie

— mii lei —

	Nr. rd.	Sold la	
		începutul anului	sfârșitul anului
A	B	1	2
A. ACTIVE IMOBILIZATE			
I. IMOBILIZĂRI NECORPORALE			
1. Cheltuieli de constituire (ct. 201–2801)	01		
2. Cheltuieli de dezvoltare (ct. 203–2803–2903)	02		
3. Concesiuni, brevete, licențe, mărci, drepturi și valori similare și alte imobilizări necorporale (ct. 2051+2052+208–2805–2808–2905–2908)	03		

A	B	1	2
4. Fondul comercial (ct. 2071-2807-2907-2075)	04		
5. Avansuri și imobilizări necorporale în curs (ct. 233+234-2933)	05		
TOTAL: (rd. 01 la 05)	06		
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE			
1. Terenuri și construcții (ct. 211+212-2811-2812-2911-2912)	07		
2. Instalații tehnice și mașini (ct. 213-2813-2913)	08		
3. Alte instalații, utilaje și mobilier (ct. 214-2814-2914)	09		
4. Avansuri și imobilizări corporale în curs (ct. 231+232-2931)	10		
TOTAL: (rd. 07 la 10)	11		
III. IMOBILIZĂRI FINANCIARE			
1. Titluri de participare deținute la societățile din cadrul grupului (ct. 261-2961)	12		
2. Creanțe asupra societăților din cadrul grupului (ct. 2671+2672-2965)	13		
3. Titluri sub formă de interese de participare (ct. 263-2963)	14		
4. Creanțe din interese de participare (ct. 2675+2676-2967)	15		
5. Titluri deținute ca imobilizări (ct. 262+264+265-2962-2964)	16		
6. Alte creanțe (ct. 2673+2674+2678+2679-2966-2969)	17		
7. Acțiuni proprii (ct. 2677-2968)	18		
TOTAL: (rd. 12 la 18)	19		
ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL (rd. 06+11+19)	20		
B. ACTIVE CIRCULANTE			
I. STOCURI			
1. Materii prime și materiale consumabile (ct. 301+3021+3022+3023+3024+3025+3026+3028+303+/-308+351 +358+381+/-388-391-3921-3922-3951-3958-398)	21		
2. Producția în curs de execuție (ct. 331+332+341+/-3481+3541-393-3941-3952)	22		
3. Produse finite și mărfuri (ct. 345+346+/-3485+/-3486+3545+3546+356+357+361+/-368+371 +/-378-3945-3946-3953-3954-3956-3957-396-397-4428)	23		
4. Avansuri pentru cumpărări de stocuri (ct. 4091)	24		
TOTAL: (rd. 21 la 24)	25		
II. CREANȚE			
1. Creanțe comerciale (ct. 4092+4111+4118+413+418-491)	26		
2. Sume de încasat de la societățile din cadrul grupului (ct. 4511+4518-4951)	27		
3. Sume de încasat din interese de participare (ct. 4521+4528-4952)	28		
4. Alte creanțe (ct. 425+4282+431+437+4382+441+4424+4428+444+445+446+447+ 4482+4582+461+473-496+5187)	29		
5. Creanțe privind capitalul subscris și nevărsat (ct. 456-4953)	30		
TOTAL: (rd. 26 la 30)	31		
III. INVESTIȚII FINANCIARE PE TERMEN SCURT			
1. Titluri de participare deținute la societățile din cadrul grupului (ct. 501-591)	32		
2. Acțiuni proprii (ct. 502-592)	33		

	A	B	1	2
3. Alte investiții financiare pe termen scurt (ct. 5031+5032+505+5061+5062+5081+5088-593-595-596-598+5113+5114) TOTAL: (rd. 32 la 34)		34		
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5112+5121+5124+5125+5311+5314+5321+5322+5323+5328+5411+5412+542) ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL (rd. 25+31+35+36)		35		
C. CHELTUIELI ÎN AVANS (ct. 471)		36		
D. DATORII CE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE UN AN		37		
1. Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni (ct. 1614+1615+1617+1618+1681-169)		38		
2. Sume datorate instituțiilor de credit (ct. 1621+1622+1624+1625+1627+1682+5191+5192+5198)		39		
3. Avansuri încasate în contul comenzilor (ct. 419)		40		
4. Datorii comerciale (ct. 401+404+408)		41		
5. Efecte de comerț de plătit (ct. 403+405)		42		
6. Sume datorate societăților din cadrul grupului (ct. 1661+1685+2691+4511+4518)		43		
7. Sume datorate privind interesele de participare (ct. 1662+1686+2692+4521+4528)		44		
8. Alte datorii, inclusiv datorii fiscale și alte datorii pentru asigurările sociale (ct. 1623+1626+167+1687+2698+421+423+424+426+427+4281+431+437+4381+441+4423+4428+444+446+447+4481+4551+4558+456+457+4581+462+473+509+5186+5193+5194+5195+5196+5197) TOTAL: (rd. 39 la 46)		45		
E. ACTIVE CIRCULANTE, RESPECTIV DATORII CURENTE NETE (rd. 37+38-47-62)		46		
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd. 20+48)		47		
G. DATORII CE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ MAI MARE DE UN AN		48		
1. Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni (ct. 1614+1615+1617+1618+1681-169)		49		
2. Sume datorate instituțiilor de credit (ct. 1621+1622+1624+1625+1627+1682+5191+5192+5198)		50		
3. Avansuri încasate în contul comenzilor (ct. 419)		51		
4. Datorii comerciale (ct. 401+404+408)		52		
5. Efecte de comerț de plătit (ct. 403+405)		53		
6. Sume datorate societăților din cadrul grupului (ct. 1661+1685+2691+4511+4518)		54		
7. Sume datorate privind interesele de participare (ct. 1662+1686+2692+4521+4528)		55		
8. Alte datorii, inclusiv datorii fiscale și datorii pentru asigurările sociale (ct. 1623+1626+167+1687+2698+421+423+424+426+427+4281+431+437+4381+441+4423+4428+444+446+447+4481+4551+4558+456+457+4581+462+473+509+5186+5193+5194+5195+5196+5197) TOTAL: (rd. 50 la 57)		56		
H. PROVIZIOANE PENTRU RISCURI ȘI CHELTUIELI		57		
1. Provizioane pentru pensii și alte obligații similare		58		
2. Alte provizioane (ct. 151) TOTAL PROVIZIOANE: (rd. 59 + 60)		59		
I. VENITURI ÎN AVANS (ct. 131+472)		60		
J. CAPITAL ȘI REZERVE		61		
I. CAPITAL (rd. 64 la 66), din care:		62		
– capital subscris nevărsat (ct. 1011)		63		
– capital subscris vărsat (ct. 1012)		64		
– patrimoniul regiei (ct. 1015)		65		
II. PRIME DE CAPITAL (ct. 1041+1042+1043+1044)		66		
		67		

A	B	1	2
III. REZERVE DIN REEVALUARE <u>Sold C</u> (ct. 105) <u>Sold D</u>	68		
	69		
IV. REZERVE (ct. 106) (rd. 71 la 74)	70		
1. Rezerve legale (ct. 1061)	71		
2. Rezerve pentru acțiuni proprii (ct. 1062)	72		
3. Rezerve statutare sau contractuale (ct. 1063)	73		
4. Alte rezerve (ct. 1068+/-107)	74		
V. REZULTATUL REPORTAT <u>Sold C</u> (ct. 117) <u>Sold D</u>	75		
	76		
VI. REZULTATUL EXERCIȚIULUI <u>Sold C</u> (ct. 121) <u>Sold D</u>	77		
Repartizarea profitului (ct. 129)	78		
TOTAL CAPITALURI PROPRII	80		
(rd. 63+67+68-69+70+75-76+77-78-79)			
Patrimoniul public (ct. 1016)	81		
TOTAL CAPITALURI (rd. 80+81)	82		

**CONTUL DE PROFIT ȘI PIERDERE
la data de 31 decembrie.....**

— mii lei —

Denumirea indicatorului	Nr. rd.	Exercițiul financiar	
		precedent	încheiat
A	B	1	2
1. Cifra de afaceri netă (rd. 02 la 04)	01		
Producția vândută (ct. 701+702+703+704+705+706+708)	02		
Venituri din vânzarea mărfurilor (ct. 707)	03		
Venituri din subvenții de exploatare aferente cifrei de afaceri nete (ct. 7411)	04		
2. Variația stocurilor <u>Sold C</u> (ct. 711) <u>Sold D</u>	05		
	06		
3. Producția imobilizată (ct. 721+722)	07		
4. Alte venituri din exploatare (ct. 758+7417)	08		
VENITURI DIN EXPLOATARE — TOTAL (rd. 01+05-06+07+08)	09		
5.a) Cheltuieli cu materiile prime și materialele consumabile (ct. 601+602-7412)	10		
Alte cheltuieli materiale (ct. 603+604+606+608)	11		
b) Alte cheltuieli din afară (cu energie și apă) (ct. 605-7413)	12		
Cheltuieli privind mărfurile (ct. 607)	13		
6. Cheltuieli cu personalul (rd. 15+16)	14		
a) Salarii (ct. 641-7414)	15		
b) Cheltuieli cu asigurările și protecția socială (ct. 645-7415)	16		
7.a) Ajustarea valorii imobilizărilor corporale și necorporale (rd. 18-19)	17		
a.1) Cheltuieli (ct. 6811+6813)	18		
a.2) Venituri (ct. 7813+7815)	19		
7.b) Ajustarea valorii activelor circulante (rd. 21-22)	20		
b.1) Cheltuieli (ct. 654+6814)	21		
b.2) Venituri (ct. 754+7814)	22		

A	B	1	2
8. Alte cheltuieli de exploatare (rd. 24 la 26)	23		
8.1. Cheltuieli privind prestațiile externe (ct. 611+612+613+614+621+622+623+624+625+626+627+628-7416)	24		
8.2. Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate (ct. 635)	25		
8.3. Cheltuieli cu despăgubiri, donații și activele cedate (ct. 658)	26		
Ajustări privind provizioanele pentru riscuri și cheltuieli (rd. 28-29)	27		
Cheltuieli (ct. 6812)	28		
Venituri (ct. 7812)	29		
CHELTUIELI DE EXPLOATARE – TOTAL (rd. 10 la 14+17+20+23+27)	30		
REZULTATUL DIN EXPLOATARE:			
– Profit (rd. 09-30)	31		
– Pierdere (rd. 30-09)	32		
9. Venituri din interese de participare (ct. 7613+7614+7615+7616)	33		
– din care, în cadrul grupului	34		
10. Venituri din alte investiții financiare și creanțe ce fac parte din activele imobilizate (ct. 7611+7612)	35		
– din care, în cadrul grupului	36		
11. Venituri din dobânzi (ct. 766)	37		
– din care, în cadrul grupului	38		
Alte venituri financiare (ct. 7617+762+763+764+765+767+768+788)	39		
VENITURI FINANCIARE – TOTAL (rd. 33+35+37+39)	40		
12. Ajustarea valorii imobilizărilor financiare și a investițiilor financiare deținute ca active circulante (rd. 42-43)	41		
Cheltuieli (ct. 686)	42		
Venituri (ct. 786)	43		
13. Cheltuieli privind dobânzile (ct. 666-7418)	44		
– din care, în cadrul grupului	45		
Alte cheltuieli financiare (ct. 663+664+665+667+668+688)	46		
CHELTUIELI FINANCIARE – TOTAL (rd. 41+44+46)	47		
REZULTATUL FINANCIAR:			
– Profit (rd. 40-47)	48		
– Pierdere (rd. 47-40)	49		
14. REZULTATUL CURENT:			
– Profit (rd. 31+48)	50		
– Pierdere (rd. 32+49)	51		
15. Venituri extraordinare (ct. 771)	52		
16. Cheltuieli extraordinare (ct. 671)	53		
17. REZULTATUL EXTRAORDINAR:			
– Profit (rd. 52-53)	54		
– Pierdere (rd. 53-52)	55		
VENITURI TOTALE (rd. 09+40+52)	56		
CHELTUIELI TOTALE (rd. 30+47+53)	57		
REZULTATUL BRUT:			
– Profit (rd. 56-57)	58		
– Pierdere (rd. 57-56)	59		
18. IMPOZITUL PE PROFIT (ct. 691-791)	60		
19. Alte cheltuieli cu impozite care nu apar în elementele de mai sus (ct. 698)	61		
20. REZULTATUL NET AL EXERCITIULUI FINANCIAR:			
– Profit	62		
– Pierdere	63		
21. Rezultatul pe acțiune			
– de bază	64		
– diluat	65		

SITUAȚIA FLUXURILOR DE TREZORERIE
la data de 31 decembrie — exemplu

— mii lei —

a) Metoda directă

Fluxuri de numerar din activități de exploatare:

- încasările în numerar din vânzarea de bunuri și prestarea de servicii;
- încasările în numerar provenite din redevențe, onorarii, comisioane și alte venituri;
- plățile în numerar către furnizorii de bunuri și servicii;
- plățile în numerar către și în numele angajaților;
- plățile în numerar sau restituiri de impozit pe profit, doar dacă nu pot fi identificate în mod specific cu activitățile de investiții și de finanțare.

Fluxuri de numerar din activități de investiții:

- plățile în numerar pentru achiziționarea de terenuri și mijloace fixe, active necorporale și alte active pe termen lung;
- încasările de numerar din vânzarea de terenuri și clădiri, instalații și echipamente, active necorporale și alte active pe termen lung;
- plățile în numerar pentru achiziția de instrumente de capital propriu și de creanță ale altor întreprinderi;
- încasările în numerar din vânzarea de instrumente de capital propriu și de creanță ale altor întreprinderi;
- avansurile în numerar și împrumuturile efectuate către alte părți;
- încasările în numerar din rambursarea avansurilor și împrumuturilor efectuate către alte părți.

Fluxuri de numerar din activități de finanțare:

- veniturile în numerar din emisiunea de acțiuni și alte instrumente de capital propriu;
- plățile în numerar către acționari pentru a achiziționa sau a răscumpăra acțiunile întreprinderii;
- veniturile în numerar din emisiunea de obligațiuni, credite, ipoteci și alte împrumuturi;
- rambursările în numerar ale unor sume împrumutate;
- plățile în numerar ale locatarului pentru reducerea obligațiilor legate de o operațiune de leasing financiar.

Fluxuri de numerar — total

Numerar la începutul perioadei

Numerar la finele perioadei

b) Metoda indirectă

Fluxuri de numerar din activități de exploatare:

- rezultat net;
- modificările pe parcursul perioadei ale capitalului circulant;
- ajustări pentru elementele nemonetare și alte elemente incluse la activitățile de investiții sau de finanțare.

Fluxuri de numerar din activități de investiții:

- plățile în numerar pentru achiziționarea de terenuri și mijloace fixe, active necorporale și alte active pe termen lung;
- încasările de numerar din vânzarea de terenuri și clădiri, instalații și echipamente, active necorporale și alte active pe termen lung;
- plățile în numerar pentru achiziția de instrumente de capital propriu și de creanță ale altor întreprinderi;
- încasările în numerar din vânzarea de instrumente de capital propriu și de creanță ale altor întreprinderi;

- avansurile în numerar și împrumuturile efectuate către alte părți;

- încasările în numerar din rambursarea avansurilor și împrumuturilor efectuate către alte părți.

Fluxuri de numerar din activități de finanțare:

- veniturile în numerar din emisiunea de acțiuni și alte instrumente de capital propriu;
- plățile în numerar către acționari pentru a achiziționa sau a răscumpăra acțiunile întreprinderii;
- veniturile în numerar din emisiunea de obligațiuni, credite, ipoteci și alte împrumuturi;
- rambursările în numerar ale unor sume împrumutate;
- plățile în numerar ale locatarului pentru reducerea obligațiilor legate de o operațiune de leasing financiar.

Fluxuri de numerar — total

Numerar la începutul perioadei

Numerar la finele perioadei

SITUAȚIA MODIFICĂRILOR CAPITALULUI PROPRIU
la data de 31 decembrie — exemplu

— mii lei —

Element al capitalului propriu	Sold la 1 ianuarie	Creșteri		Reduceri		Sold la 31 decembrie
		Total, din care	prin transfer	Total, din care	prin transfer	
0	1	2	3	4	5	6
Capital subscris						
Prime de capital						
Rezerve din reevaluare						
Rezerve legale						
Rezerve pentru acțiuni proprii						
Rezerve statutare sau contractuale						
Alte rezerve						
Rezerve din conversie						
Rezultatul reportat						
<u>Profit nerepartizat</u>						
Pierdere neacoperită						
Rezultatul reportat provenit din adoptarea pentru prima dată a IAS, mai puțin IAS 29						
<u>Sold creditor</u>						
Sold debitor						
Rezultatul reportat provenit din modificările politicilor contabile						
<u>Sold creditor</u>						
Sold debitor						
Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor fundamentale						
<u>Sold creditor</u>						
Sold debitor						
Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare						
Rezultatul exercițiului financiar						
<u>Sold creditor</u>						
Sold debitor						

NOTĂ :

Prezentările cifrice, potrivit exemplului de mai sus, trebuie să fie însoțite de informații referitoare la:

- natura modificărilor;
- tratamentul fiscal aplicat, acolo unde este cazul;
- orice alte informații semnificative.

EXEMPLE DE PREZENTARE A NOTELOR EXPLICATIVE

1. Active imobilizate
2. Provizioane pentru riscuri și cheltuieli
3. Repartizarea profitului
4. Analiza rezultatului din exploatare
5. Situația creanțelor și datoriilor
6. Principii, politici și metode contabile
7. Acțiuni și obligațiuni
8. Informații privind salariații, administratorii și directorii
9. Exemple de calcul și analiză a principalilor indicatori economico-financiar
10. Alte informații

Nota 1**Active imobilizate**

— mii lei —

Elemente de active*)	Valoarea brută**)				Deprecieri***) (amortizare și provizioane)			
	Sold la 1 ianuarie	Creșteri	Reduceri	Sold la 31 decembrie	Sold la 1 ianuarie	Deprecierea înregistrată în cursul exercițiului	Reduceri sau reluări	Sold la 31 decembrie
0	1	2	3	4=1+2-3	5	6	7	8=5+6-7

*) Pentru „Cheltuielile de dezvoltare“ se vor prezenta motivele imobilizării și „perioada“ de amortizare, cu justificarea acesteia.
 **) Se vor prezenta modificările acesteia în funcție de tratamentele contabile aplicate.
 ***) Se vor prezenta ajustările care privesc exercițiile anterioare.

Nota 2**Provizioane pentru riscuri și cheltuieli**

— mii lei —

Denumirea provizionului	Sold la 1 ianuarie	Transferuri*)		Sold la 31 decembrie
		în cont	din cont	
0	1	2	3	4=1+2-3

*) Cu explicarea naturii acestora.

Nota 3**Repartizarea profitului**

— mii lei —

Destinația	Suma
Profit net de repartizat:	
— rezerva legală	
— acoperirea pierderii contabile	
— dividende	
Profit nerepartizat	

Nota 4**Analiza rezultatului din exploatare**

— mii lei —

Indicatorul	Exercițiul precedent	Exercițiul curent
0	1	2
1. Cifra de afaceri netă		
2. Costul bunurilor vândute și al serviciilor prestate (3+4+5)		
3. Cheltuielile activității de bază		
4. Cheltuielile activităților auxiliare		
5. Cheltuielile indirecte de producție		
6. Rezultatul brut aferent cifrei de afaceri nete (1-2)		
7. Cheltuielile de desfacere		
8. Cheltuieli generale de administrație		
9. Alte venituri din exploatare		
10. Rezultatul din exploatare (6-7-8+9)		

Nota 5**Situația creanțelor și datoriilor**

— mii lei —

Creanțe	Sold la 31 decembrie (col. 2+3)	Termen de lichiditate	
		sub 1 an	peste 1 an
0	1	2	3

Total, din care:

— mii lei —

Datorii*)	Sold la 31 decembrie (col. 2+3+4)	Termen de exigibilitate		
		sub 1 an	1–5 ani	peste 5 ani
0	1	2	3	4

Total, din care:

*) Se vor menționa următoarele informații:

- clauzele legate de achitarea datoriilor și rata dobânzii aferente împrumuturilor;
- datoriile pentru care s-au depus garanții sau au fost efectuate ipotecări:
 - valoarea datoriei;
 - valoarea și natura garanțiilor;
- valoarea obligațiilor pentru care s-au constituit provizioane;
- valoarea obligațiilor privind plata pensiilor.

Nota 6**Principii, politici și metode contabile**

Se vor prezenta:

- abaterile de la principiile contabile și schimbarea metodelor de evaluare, menționându-se:
 - natura;
 - motivele;
 - evaluarea efectului asupra patrimoniului, a rezultatului și poziției financiare;
- tratamentele contabile alternative, menționându-se:
 - elementele afectate și valoarea acestora la costul istoric;
 - baza de evaluare adoptată;
 - ajustările efectuate în vederea aplicării tratamentului contabil alternativ;
 - influența asupra rezultatului;
 - conținutul, limitele și modalitățile de aplicare;
- suma dobânzilor incluse în costul de producție al activelor imobilizate și circulante cu ciclu lung de producție.

Nota 7**Ațiuni și obligațiuni**

Se vor prezenta următoarele informații:

- ◆ capital social subscris;
- ◆ numărul și valoarea totală a fiecărui tip de acțiuni emise;
- ◆ acțiuni răscumpărabile:
 - data cea mai apropiată și data limită de răscumpărare;
 - caracterul obligatoriu sau neobligatoriu al răscumpărării;
 - valoarea eventualei prime de răscumpărare;
- ◆ acțiuni emise în timpul exercițiului financiar:
 - tipul de acțiuni;
 - număr de acțiuni emise;
 - valoarea nominală totală și valoarea încasată la distribuire;
 - drepturi legate de distribuție:
 - numărul, descrierea și valoarea acțiunilor corespunzătoare;
 - perioada de exercitare a drepturilor;
 - prețul plătit pentru acțiunile distribuite;
- ◆ obligațiuni emise:
 - tipul obligațiunilor emise;
 - valoarea emisă și suma primită pentru fiecare tip de obligațiuni;
 - obligațiuni emise de întreprindere, deținute de o persoană nominalizată sau împuternicită de aceasta:
 - valoarea nominală;
 - valoarea înregistrată în momentul plății.

Nota 8**Informații privind salariații, administratorii și directorii**

Se vor face mențiuni cu privire la:

- ◆ salarizarea directorilor și administratorilor:
 - obligațiile contractuale cu privire la plata pensiilor către foștii directori și administratori:
 - obligație totală pentru fiecare categorie;
 - valoarea avansurilor și a creditelor acordate directorilor și administratorilor în timpul exercițiului:
 - rata dobânzii;
 - principalele clauze ale creditului;
 - suma rambursată până la acea dată;
 - obligații viitoare de genul garanțiilor asumate de întreprindere în numele acestora;
- ◆ salariați:
 - număr mediu aferent exercițiului;
 - număr mediu (fiecăre categorie);
 - salarii plătite sau de plătit, aferente exercițiului;
 - cheltuieli cu asigurările sociale;
 - alte cheltuieli cu contribuțiile pentru pensii.

Nota 9**Exemple de calcul și analiză a principalilor indicatori economico-financiar**

1. Indicatori de lichiditate

- Indicatorul lichidității curente
(Indicatorul capitalului circulant) $= \frac{\text{Active curente}}{\text{Datorii curente}}$
 - valoarea recomandată acceptabilă — în jurul valorii de 2;
 - oferă garanția acoperirii datoriilor curente din activele curente.
- Indicatorul lichidității imediate
(Indicatorul test acid) $= \frac{\text{Active curente} - \text{Stocuri}}{\text{Datorii curente}}$

2. Indicatori de risc

- Indicatorul gradului de îndatorare
 $\frac{\text{Capital împrumutat}}{\text{Capital propriu}} \times 100$ sau $\frac{\text{Capital împrumutat}}{\text{Capital angajat}} \times 100$,

unde:

- capital împrumutat = credite peste un an;
- capital angajat = capital împrumutat + capital propriu.
- Indicatorul privind acoperirea dobânzilor — determină de câte ori societatea poate achita cheltuielile cu dobânda. Cu cât valoarea indicatorului este mai mică, cu atât poziția societății este considerată mai riscantă.

$$\frac{\text{Profit înaintea plății dobânzii și impozitului pe profit}}{\text{Cheltuieli cu dobândă}} = \text{Număr de ori}$$

3. Indicatori de activitate (indicatori de gestiune) — furnizează informații cu privire la:

- viteza de intrare sau de ieșire a fluxurilor de numerar ale întreprinderii;
- capacitatea întreprinderii de a controla capitalul circulant și activitățile comerciale de bază ale întreprinderii.
- Viteza de rotație a stocurilor (rulajul stocurilor) — aproximează de câte ori stocul a fost rulat de-a lungul exercițiului financiar

$$\frac{\text{Costul vânzărilor}}{\text{Stocul mediu}} = \text{Număr de ori}$$

sau

- Număr de zile de stocare — indică numărul de zile în care bunurile sunt stocate în unitate

$$\frac{\text{Stoc mediu}}{\text{Costul vânzărilor}} \times 365$$

- Viteza de rotație a debitelor-clienți — calculează eficacitatea întreprinderii în colectarea creanțelor sale;
 - exprimă numărul de zile până la data la care debitorii își achită datoriile către întreprindere.

$$\frac{\text{Sold mediu clienți}}{\text{Cifra de afaceri}} \times 365$$

O valoare în creștere a indicatorului poate indica probleme legate de controlul creditului acordat clienților și, în consecință, creanțe mai greu de încasat (clienți rău plătnici).

— Viteza de rotație a creditelor-furnizor — aproximează numărul de zile de creditare pe care întreprinderea îl obține de la furnizorii săi. În mod ideal ar trebui să includă doar creditorii comerciali.

$$\frac{\text{Sold mediu furnizori}}{\text{Achiziții de bunuri (fără servicii)}} \times 365,$$

unde pentru aproximarea achizițiilor se poate utiliza costul vânzărilor sau cifra de afaceri.

— Viteza de rotație a activelor imobilizate — evaluează eficacitatea managementului activelor imobilizate prin examinarea valorii cifrei de afaceri generate de o anumită cantitate de active imobilizate

$$\frac{\text{Cifra de afaceri}}{\text{Active imobilizate}}$$

— Viteza de rotație a activelor totale

$$\frac{\text{Cifra de afaceri}}{\text{Total active}}$$

4. Indicatori de profitabilitate — exprimă eficiența întreprinderii în realizarea de profit din resursele disponibile:

— Rentabilitatea capitalului angajat — reprezintă profitul pe care îl obține întreprinderea din banii investiți în afacere:

$$\frac{\text{Profitul înainte de plăți dobânzii și impozitului pe profit}}{\text{Capitalul angajat}}$$

unde capitalul angajat se referă la banii investiți în întreprindere atât de către acționari, cât și de creditorii pe termen lung, include capitalul propriu și datoriile pe termen lung sau

active totale minus datorii curente.

— Marja brută din vânzări

$$\frac{\text{Profitul brut din vânzări}}{\text{Cifra de afaceri}} \times 100$$

O scădere a procentului poate scoate în evidență faptul că societatea nu este capabilă să își controleze costurile de producție sau să obțină prețul de vânzare optim.

5. Indicatori privind rezultatul pe acțiune — se determină în conformitate cu prevederile IAS 33 și au în vedere:

— Rezultatul pe acțiune:

- profit net atribuibil acțiunilor comune;
- număr de acțiuni comune luate în calcul.

— Raportul dintre prețul pe piață al acțiunii și rezultatul pe acțiune.

Nota 10

Alte informații

a) Informații cu privire la prezentarea întreprinderii:

- sediul și forma juridică a întreprinderii;
- țara de înființare;
- adresa sediului oficial etc.

b) Informații privind relațiile întreprinderii cu filiale, întreprinderi asociate sau cu alte întreprinderi în care se dețin titluri de participare strategice:

- numele întreprinderilor;
- țara de înființare;
- adresa etc.

c) Modalitatea folosită pentru exprimarea în moneda națională a elementelor patrimoniale, a veniturilor și cheltuielilor evidențiate inițial într-o monedă străină

d) Informații referitoare la impozitul pe profit:

- proporția dintre activitatea curentă și cea extraordinară;
- reconcilierea dintre rezultatul exercițiului și rezultatul fiscal, așa cum este prezentat în declarația de impozit

e) Cifra de afaceri:

- prezentarea acesteia pe sectoare economice și tipuri de piețe de desfacere

f) Cheltuielile cu chiriile și ratele achitate în cadrul unui contract de leasing operațional

g) Onorariile plătite auditorilor

h) Angajamente acordate

i) Angajamente primite

CAPITOLUL IV

**Exemplu de corespondență a planului de conturi
general cu formatul bilanțului și contului de profit
și pierdere**

Acest document stabilește corespondența Planului de conturi general cu formatul bilanțului și contului de profit și pierdere, prevăzut în Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, și în vol. 1.

B I L A N Ţ**A. Active immobilizate**

I. Imobilizări necorporale	
1. Cheltuieli de constituire	201
	2801
2. Cheltuieli de dezvoltare, în măsura în care vol. 3 permite acestora să fie prezentate ca active	203
	2803
	2903
3. Concesiuni, brevete, licențe, mărci, drepturi și valori similare și alte imobilizări necorporale	2051
	2052
	208
	2805
	2808
	2905
	2908
4. Fondul comercial, în cazul în care a fost achiziționat	2071
	2807
	2907
	2075
5. Avansuri și imobilizări necorporale în curs de execuție	233
	234
	2933
II. Imobilizări corporale	
1. Terenuri și construcții	211
	212
	2811
	2812
	2911
	2912
2. Instalații tehnice și mașini	213
	2813
	2913
3. Alte instalații, utilaje și mobilier	214
	2814
	2914
4. Avansuri și imobilizări corporale în curs de execuție	231
	232
	2931
III. Imobilizări financiare	
1. Titluri de participare deținute la societățile din cadrul grupului	261
	2961
2. Creanțe asupra societăților din cadrul grupului	2671
	2672
	2965
3. Titluri sub formă de interese de participare	263
	2963
4. Creanțe din interese de participare	2675
	2676
	2967
5. Titluri deținute ca imobilizări	262

6. Alte creanțe

264
265
2962
2964
2673
2674
2678
2679
2966
2969

7. Acțiuni proprii (cu indicarea valorii nominale)

2677
2968

B. Active circulante

I. Stocuri	
1. Materii prime și consumabile	301
	3021
	3022
	3023
	3024
	3025
	3026
	3028
	303
	308
	351
	358
	381
	388
	391
	3921
	3922
	3951
	3958
	398
2. Producția în curs de execuție	331
	332
	341
	3481
	3541
	393
	3941
	3952
3. Produse finite și mărfuri	345
	346
	3485
	3486
	3545
	3546
	356
	357
	361
	368
	371
	378
	3945
	3946
	3953
	3954
	3956
	3957
	396
	397
	4428
4. Avansuri pentru cumpărări de stocuri	4091
II. Creanțe	
(Sumele ce trebuie să fie încasate după o perioadă mai mare de un an trebuie să fie prezentate separat pentru fiecare element.)	
1. Creanțe comerciale	4092

	4111	D. Datori ce trebuie plătite într-o perioadă de un an	
	4118		
	413	1. Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni, prezentându-se separat împrumuturile în monede convertibile	1614
	418		1615
	491		1617
2. Sume de încasat de la societățile din cadrul grupului	4511		1618
	4518		1681
	4951		169
3. Sume de încasat din interese de participare	4521	2. Sume datorate instituțiilor de credit	1621
	4528		1622
	4952		1624
4. Alte creanțe	425		1625
	4282		1627
	431		1682
	437		5191
	4382		5192
	441	3. Avansuri încasate în contul comenzilor	5198
	4424	4. Datorii comerciale	419
	4428		401
	444		404
	445	5. Efecte de comerț de plătit	408
	446		403
	447	6. Sume datorate societăților din cadrul grupului	405
	4482		1661
	4582		1685
	461		2691
	473		4511
	496		4518
5. Creanțe privind capitalul subscris și nevărsat	5187	7. Sume datorate privind interesele de participare	1662
	456		1686
	4953		2692
III. Investiții financiare pe termen scurt			4521
1. Titluri de participare deținute la societățile din cadrul grupului	501	8. Alte datorii, inclusiv datorii fiscale și datorii pentru asigurările sociale	4528
	591		1623
2. Acțiuni proprii (cu indicarea valorii nominale)	502		1626
	592		167
	592		1687
3. Alte investiții financiare pe termen scurt	5031		2698
	5032		421
	505		423
	5061		424
	5062		426
	5081		427
	5088		4281
	593		431
	595		437
	596		4381
	598		441
	5113		4423
	5114		4428
IV. Casa și conturi la bănci	5112		444
	5121		446
	5124		447
	5125		4481
	5311		4551
	5314		4558
	5321		456
	5322		457
	5323		4581
	5328		462
	5411		473
	5412		509
	542		5186
			5193
			5194
			5195
			5196
C. Cheltuieli în avans	471		5197

E.	Active circulante, respectiv datorii curente nete	Subtotal	5194
			5195
F.	Total active minus datorii curente	Subtotal	5196
			5197
G.	Datorii ce trebuie plătite într-o perioadă mai mare de un an		
	1. Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni, prezentându-se separat împrumuturile în monede convertibile	1614 1615 1617 1618 1681 169	
	2. Sume datorate instituțiilor de credit	1621 1622 1624 1625 1627 1682 5191 5192 5198	
	3. Avansuri încasate în contul comenzilor	419	
	4. Datorii comerciale	401 404 408	
	5. Efecte de comerț de plătit	403 405	
	6. Sume datorate societăților din cadrul grupului	1661 1685 2691 4511 4518	
	7. Sume datorate privind interesele de participare	1662 1686 2692 4521 4528	
	8. Alte datorii, inclusiv datorii fiscale și datorii pentru asigurările sociale	1623 1626 167 1687 2698 421 423 424 426 427 4281 431 437 4381 441 4423 4428 444 446 447 4481 4551 4558 456 457 4581 462 473 509 5186 5193	
H.	Provizioane pentru riscuri și cheltuieli		
	1. Provizioane pentru pensii și alte obligații similare		151
	2. Alte provizioane		131
I.	Venituri în avans		472
J.	Capital și rezerve		
I.	Capital, din care:		
	Capital subscris nevărsat		1011
	Capital subscris vărsat		1012
	Patrimoniul regiei		1015
	Patrimoniul public		1016
II.	Prime de capital		1041
			1042
			1043
			1044
III.	Rezerve din reevaluare		105
IV.	Rezerve		
	1. Rezerve legale		1061
	2. Rezerve pentru acțiuni proprii		1062
	3. Rezerve statutare sau contractuale		1063
	4. Alte rezerve		1068
			107
V.	Rezultatul reportat		117
VI.	Rezultatul exercițiului financiar		121
			129
	CONTUL DE PROFIT ȘI PIERDERE		
1.	Cifra de afaceri netă		701
			702
			703
			704
			705
			706
			707
			708
			7411
2.	Variația stocurilor		711
3.	Producția imobilizată		721
			722
4.	Alte venituri din exploatare		7417
			758
5.	a) Cheltuieli cu materiile prime și materialele consumabile		601
			602
			603
			604
			606
			607
			608
			7412
	b) Alte cheltuieli din afară (cu energia și apa)		605
			7413
6.	Cheltuieli cu personalul		
	a) Salarii		641
			7414
	b) Cheltuieli cu asigurările și protecția socială, cu menționarea separată a celor referitoare la pensii		645
			7415
7.	a) Ajustarea valorii imobilizărilor corporale și necorporale		6811
			6813
			7813
			7815
	b) Ajustarea valorii activelor circulante		654
			6814
			754
			7814

8. Alte cheltuieli de exploatare	611
	612
	613
	614
	621
	622
	623
	624
	625
	626
	627
	628
	635
	658
	6812
	7416
	7812
Profitul sau pierderea din exploatare	Subtotal
9. Venituri din interese de participare	7613
	7614
	7615
	7616
10. Venituri din alte investiții financiare și creanțe ce fac parte din activele imobilizate, cu menționarea separată a celor generate de societățile din cadrul grupului	7611
	7612
11. Venituri din dobânzi și alte venituri similare, cu menționarea separată a celor generate de societățile din cadrul grupului	7617
	762
	763
	764
	765
	766
	767
	768
	788
12. Ajustarea valorii imobilizărilor financiare și a investițiilor financiare deținute ca active circulante	686
	786
13. Cheltuieli privind dobânzile și alte cheltuieli similare, cu menționarea separată a celor ce privesc societățile din cadrul grupului	663
	664
	665
	666
	667
	668
	688
	7418
14. Rezultatul curent	Subtotal
15. Venituri extraordinare	771
16. Cheltuieli extraordinare	671
17. Rezultatul extraordinar	Subtotal
18. Impozit pe profit	691
	791
19. Alte impozite care nu apar în elementele de mai sus	698
20. Rezultatul exercițiului financiar	
21. Rezultatul pe acțiune	
— de bază	
— diluat	

Anumite conturi sunt cuprinse atât la lit. D, cât și la lit. G. Este posibil ca aceste conturi să conțină solduri exi-gibile (parțial sau total) în cursul unui exercițiu financiar sau după închiderea acestuia. În acest caz contul va fi împărțit între lit. D (termen scurt) și lit. G (termen lung).

CAPITOLUL V

Explicarea unor termeni utilizați și colaterali acestora

1. *Activele circulante* sunt elemente patrimoniale care se utilizează pe o perioadă scurtă în activitatea întreprinderii și, în general, participă la un singur circuit economic, modificându-și în permanență forma.

2. *Activele imobilizate* sunt activele unei întreprinderi, destinate utilizării pe o perioadă îndelungată în activitatea acesteia.

3. *Activitatea de dezvoltare* reprezintă activitatea desfășurată în scopul aplicării rezultatelor cercetării sau a altor cunoștințe în cadrul unui plan sau proiect pentru producerea de materiale, dispozitive, produse, procese, sisteme sau servicii noi ori substanțial îmbunătățite, înainte de începerea producției sau utilizării în scopuri comerciale.

4. *Activitatea curentă* este activitatea desfășurată de o întreprindere potrivit obiectului său de activitate, inclusiv activitățile legate de/derivate din realizarea acestuia.

5. *Activitatea extraordinară* reprezintă evenimente sau tranzacții diferite de activitățile curente ale întreprinderii și care nu apar frecvent sau cu regularitate.

6. *Ajustarea* reprezintă orice modificare a valorii contabile prin creștere sau micșorare, alta decât cea rezultată din reevaluare.

Toate diminuările de valori ale activelor, altele decât cele privind amortizarea, sunt tratate pe calea provizioanelor pentru deprecierea activelor. De asemenea, creșterile de valori privind datoriile sunt tratate pe baza principiului provizioanelor.

7. *Brevete, licențe, mărci, drepturi și valori similare* reprezintă drepturi de proprietate industrială sau intelectuală, după caz.

8. *Bunurile fungibile* sunt bunuri de orice natură care nu se pot distinge în mod substanțial unele de altele.

9. *Capitalul propriu* reprezintă dreptul acționarilor (interesul rezidual) în activele întreprinderii, după deducerea tuturor datoriilor acesteia.

10. *Cheltuielile de constituire* reprezintă cheltuielile înregistrate nemijlocit ca rezultat al constituirii întreprinderii ca persoană juridică distinctă.

11. *Cheltuielile de dezvoltare* sunt cheltuielile care se atribuie direct activității de dezvoltare sau care pot fi alocate în mod rațional acesteia.

12. *Cifra de afaceri netă*, care trebuie prezentată la poziția nr. 1 în contul de profit și pierdere, cuprinde sumele provenind din vânzarea de bunuri și servicii ce intră în categoria activităților curente ale întreprinderii, după scăderea reducerilor comerciale, a taxei pe valoarea adăugată și a altor impozite și taxe aferente.

13. *Concesiunea* este convenția prin care o persoană fizică sau juridică dobândește dreptul de utilizare a anumitor bunuri sau servicii în schimbul unor beneficii pentru concesionar. Din punct de vedere contabil concesiunea este o imobilizare necorporală a cărei valoare este determinată de valoarea bunurilor sau a serviciilor preluate cu titlu de concesiune, pe bază de contract.

14. *Contabilitatea generală*, denumită și *contabilitate financiară*, reprezintă ansamblul operațiunilor de înregistrare a existenței și mișcării elementelor patrimoniale ale unei întreprinderi, pe baza regulilor și normelor speciale.

În România normele unitare privind organizarea și conducerea acesteia sunt prevăzute în Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, și de prezentele reglementări, având ca obiectiv principal furnizarea informațiilor atât pentru necesitățile proprii, cât și în relațiile cu asociații sau acționarii, clienții, furnizorii, băncile, organele fiscale și alte

NOTĂ:

Unele conturi sunt bifuncționale și pot avea solduri atât creditoare, cât și debitoare. Corespondența acestor conturi trebuie să fie făcută conform soldurilor; de exemplu:

4511 [B II 2] sau [D6 și G6]

4518 [B II 2] sau [D6 și G6]

persoane juridice și fizice, în sensul prevederilor art. 2 și 10 din legea menționată mai sus.

15. *Conturile anuale* cuprind bilanțul, contul de profit și pierdere și note.

16. *Costul administrativ* al raportului anual reprezintă costul de întocmire, distribuire și publicare a acestuia.

17. *Costul de înlocuire* sau *curent net* este costul potențial al unui activ pe care întreprinderea ar putea să îl suporte în situația în care ar fi nevoită să înlocuiască activul la data bilanțului.

18. *Costul de producție* este determinat prin adăugarea la costul de achiziție al materiilor prime și consumabilelor utilizate a costurilor înregistrate de întreprindere, care sunt direct atribuite producerii aceluși bun. În plus costul de producție mai poate cuprinde:

a) o pondere rezonabilă din costurile înregistrate de întreprindere, care sunt numai indirect atribuite producerii aceluși bun, dar numai în măsura în care ele se referă la perioada de producție;

b) în cazul activelor cu ciclu lung de producție, dobânda la capitalul împrumutat pentru finanțarea producerii aceluși bun, în măsura în care aceasta se acumulează în raport cu perioada de producție.

Un activ cu ciclu lung de producție este un activ care necesită o perioadă substanțială de timp pentru a fi gata pentru utilizare sau vânzare, cum sunt stocurile ce necesită o perioadă substanțială de timp pentru a fi aduse la stadiul de a fi vandabile, navele, aeronavele etc. Investițiile și stocurile ce se produc în cantități mari, în mod repetat, într-o perioadă scurtă de timp sau cu ciclu de producție normal, nu sunt active cu ciclu lung de producție. Activele care pot fi utilizate sau vândute în momentul în care au fost achiziționate nu sunt active cu ciclu lung de producție.

În cazul activelor circulante costurile de distribuție nu pot fi incluse în costurile de producție.

19. *Dividendele* reprezintă partea din profitul net al întreprinderii, care se distribuie acționarilor sau asociaților.

20. *Dividendele propuse* sunt: (a) dividendele propuse pentru a fi plătite din profitul de distribuit, dar care nu sunt plătite încă; și (b) dividendele propuse pentru a fi plătite din profitul de distribuit, dar nu sunt încă aprobate.

21. *Documentele justificative* sunt documentele primare care probează legal o operațiune sau o estimare, după caz.

22. *Dreptul de subscriere la alocarea acțiunilor* reprezintă opțiunea oricărei persoane de a subscrie și dreptul de a cere alocarea de acțiuni provenind fie din conversia în acțiuni a titlurilor de valoare de orice altă natură, fie din alte surse.

23. *Filiala* este o societate controlată de societatea mamă.

24. *Fondul comercial* reprezintă partea din fondul de comerț¹⁾ care nu figurează în cadrul celorlalte elemente de patrimoniu, dar care contribuie la menținerea sau la dezvoltarea potențialului de activități al întreprinderii, reprezentat de cliențelă, vad comercial, reputație, debușee, poziție geografică etc.

Fondul comercial (engl. *goodwill*), din punct de vedere contabil, este o imobilizare necorporală care reprezintă orice exces al costului de achiziție peste interesul celui care achiziționează în valoarea justă a activelor și datorii identificabile achiziționate la data tranzacției de schimb.

Fondul comercial negativ (engl. *negative goodwill*) reprezintă orice exces de la data tranzacției de schimb, al interesului achizitorului în valorile juste ale activelor și datorii identificabile achiziționate, peste costul achiziției.

25. *Grupul de întreprinderi* cuprinde o societate mamă și toate filialele sale.

26. *Interesele de participare* reprezintă interesele deținute de o întreprindere în acțiunile unei alte întreprinderi. Interesele de participare sunt deținute pe termen lung în

scopul garantării contribuției la activitățile întreprinderii respective. Un interes în acțiuni include un interes ce poate fi convertit într-o participație în acțiuni și o opțiune de a achiziționa acțiuni sau orice fel de astfel de participații, fără a se ține seama de faptul că acțiunile la care se referă pot fi, după conversie sau după exercitarea opțiunii, nemise. O participație deținută în contul unei alte întreprinderi va fi tratată ca fiind deținută de acea întreprindere în sine. Interesele de participare cuprind investițiile în întreprinderile asociate și investițiile strategice. O participare de 10% sau mai mult se presupune că este o investiție strategică, dacă nu se demonstrează contrariul.

27. *Investiția directă* reprezintă investiția care se realizează prin aport de fonduri financiare, bunuri mobile și imobile sau orice alte drepturi de proprietate ce pot fi evaluate în bani, prin crearea sau extinderea unei societăți comerciale integral deținute de aceasta, a unei filiale, prin achiziționarea integrală a unei societăți existente, prin participarea parțială într-o societate nouă sau existentă, cu sau fără posibilitatea de a exercita o influență directă asupra administrării societății.

28. *Investiția de portofoliu* reprezintă o altă investiție decât cea directă, care se realizează prin intermediul următoarelor categorii de instrumente: valori mobiliare specifice pieței de capital, instrumente specifice pieței monetare, instrumente de plasament colectiv, operațiuni în conturi curente, operațiuni în conturi de depozit.

29. *Întreprinderea* este o unitate patrimonială de tipul regiilor autonome, societăților comerciale pe acțiuni, societăților cu răspundere limitată sau altor tipuri de societăți comerciale, definite prin Legea nr. 31/1990, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care întocmesc situații financiare ce reflectă activitatea proprie.

30. *Întreprinderea asociată* reprezintă o întreprindere în care investitorul are o influență semnificativă și care nu este nici filială, nici afiliată. 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.

31. *Obligațiile curente* reprezintă obligațiile care:

- se așteaptă să fie exigibile în cadrul ciclului normal de exploatare al întreprinderii; sau
- sunt exigibile în 12 luni de la data bilanțului.

Toate celelalte obligații reprezintă obligații pe termen lung (mai mare de un an).

32. *Obligațiunea* este valoarea mobilă negociabilă, care conferă deținătorului calitatea de creditor. El are dreptul de a încasa de la emitent dobânzile aferente sumei date cu împrumut.

33. *Piața* (în sensul aprecierii cifrei de afaceri) reprezintă o piață delimitată după criterii geografice.

34. *Poziția financiară* reprezintă relația dintre activele, datorii și capitalurile proprii ale unei întreprinderi, așa cum sunt raportate în bilanț.

35. *Pragul de semnificație* este o expresie a semnificației sau importanței relative a unei probleme în contextul situațiilor financiare. O problemă sau valoare este considerată semnificativă dacă omiterea sa ar influența în mod vădit deciziile utilizatorilor situațiilor financiare.

36. *Prevalența economicului asupra juridicului* este principiul potrivit căruia, pentru ca informația contabilă să fie credibilă, trebuie ca evenimentele și tranzacțiile pe care le reprezintă să fie reflectate în contabilitate în concordanță cu realitatea economică și nu numai cu forma lor juridică.

37. *Producția imobilizată* reprezintă costul lucrărilor și cheltuielile efectuate de întreprindere pentru ea însăși, care se înregistrează ca active imobilizate corporale și necorporale.

38. *Raportul anual* cuprinde situațiile financiare, raportul administratorilor și raportul auditorilor.

¹⁾ Definit în Codul comercial.

39. *Sectorul de activitate* (în sensul aprecierii cifrei de afaceri) reprezintă o parte distinctă a activității unei întreprinderi ce furnizează un produs sau un serviciu diferit sau un grup diferit de produse ori servicii înrudite în primul rând clienților din afara societății.

40. *Situațiile financiare* cuprind bilanțul, contul de profit și pierdere, situația modificărilor capitalului propriu, situația fluxurilor de trezorerie, politici contabile și note explicative.

41. *Societatea mamă* este societatea care are una sau mai multe filiale.

42. *Titlurile de participare* reprezintă drepturile sub formă de acțiuni și alte titluri cu venit variabil deținute în capitalul altor societăți comerciale, a căror deținere durabilă este considerată utilă acesteia.

43. *Titlurile de participare strategice* reprezintă titluri de participare care sunt deținute într-un procent de până la 20% și nu asigură posibilitatea exercitării unei influențe semnificative.

În situația în care titlurile de participare strategice sunt deținute într-un procent mai mic de 10% sunt considerate interese minoritare.

44. *Titlurile de participare deținute în întreprinderi asociate* reprezintă titluri de participare ale unei întreprinderi, a căror deținere într-o proporție cuprinsă între 20—50% asigură posibilitatea exercitării unei influențe semnificative.

45. *Valoarea contabilă netă* este suma la care este înregistrat un activ în bilanț după deducerea tuturor deprecierilor.

46. *Valoarea de piață* a unui activ reprezintă prețul care poate fi obținut pe o piață activă. O piață activă există atunci când:

- activele de pe piață sunt relativ omogene;
- sunt cantități suficiente de asemenea active tranzacționate, în așa fel încât oricând pot fi găsiți potențiali cumpărători și vânzători;
- prețurile sunt disponibile pentru a fi cunoscute de public.

47. *Valoarea de utilizare* este valoarea actualizată a fluxurilor de numerar viitoare, estimate din utilizarea continuă a unui activ și din cedarea sa la sfârșitul duratei de viață utilă.

48. *Valoarea justă* (engl. *fair value*) este 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.

49. *Valoarea realizabilă* a unui activ este valoarea în numerar sau în echivalente ale numerarului, care poate fi obținută în prezent prin vânzarea normală a activelor.

50. *Valoarea realizabilă netă* reprezintă prețul de vânzare estimat ce ar putea fi obținut pe parcursul desfășurării normale a activității, mai puțin costurile estimate pentru finalizarea bunului și a costurilor necesare vânzării.

51. *Valoarea recuperabilă* este suma pe care întreprinderea se așteaptă să o recupereze din utilizarea viitoare a unui activ, inclusiv valoarea sa reziduală în momentul înstrăinării.

52. *Valoarea reziduală* reprezintă valoarea netă pe care o întreprindere estimează să o obțină prin cedarea unui activ la încheierea duratei sale de utilizare, după deducerea cheltuielilor aferente cedării.

53. *Variația stocurilor de produse finite și producție în curs de execuție* reprezintă variația în plus (creștere) sau în minus (reducere) dintre valoarea la cost de producție a stocurilor de produse și producție în curs de la finele perioadei și valoarea stocurilor inițiale ale produselor și producției în curs, fără a se lua în calcul provizioanele constituite pentru depreciere.

54. *Venituri/cheltuieli angajate* sunt veniturile/cheltuielile ce se înregistrează în exercițiul financiar în care au apărut, fără a se ține seama de momentul efectiv al încasării/plății acestora.

55. *Venituri/cheltuieli în avans* sunt veniturile/cheltuielile care se încasează/plătesc în exercițiul financiar curent, dar care se referă la un exercițiu financiar ulterior.

56. *Veniturile și cheltuielile extraordinare* sunt venituri și cheltuieli care nu provin din activitățile curente ale întreprinderii și ca urmare nu apar frecvent sau cu regularitate.

CADRUL GENERAL

de întocmire și prezentare a situațiilor financiare, elaborat de Comitetul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate*)

PREFAȚĂ

Întreprinderi din întreaga lume întocmesc situații financiare pentru a fi prezentate utilizatorilor externi. Deși astfel de situații financiare pot părea similare de la o țară la alta, există diferențe care pot fi cauzate de o varietate de factori sociali, economici și juridici, precum și de faptul că anumite țări, în momentul stabilirii cerințelor naționale, au avut în vedere necesitățile diversilor utilizatori ai situațiilor financiare.

Acești factori au condus la utilizarea unor definiții diverse ale structurilor situațiilor financiare, cum sunt: active, datorii, capital propriu, venituri și cheltuieli. Totodată acești factori au contribuit la utilizarea unor criterii diferite pentru recunoașterea structurilor din situațiile financiare și la opțiunea pentru diferite baze de evaluare. Aria de aplicabilitate și informațiile prezentate în situațiile financiare au fost, de asemenea, influențate.

Comitetul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate (IASB) este angajat în atenuarea acestor diferențe, căutând să armonizeze reglementările, standardele și procedurile contabile referitoare la întocmirea și prezentarea situațiilor financiare. Acesta consideră că armonizarea se poate realiza cel mai bine punându-se accent pe întocmirea situațiilor financiare ce au ca scop furnizarea unor informații utile pentru adoptarea deciziilor economice.

Consiliul IASB consideră că situațiile financiare întocmite în acest scop răspund necesităților comune majorității utilizatorilor. Aceasta se datorează faptului că aproape toți utilizatorii iau decizii economice pentru:

- a hotărâri când să cumpere, să păstreze sau să vândă o investiție de capital;
- a evalua răspunderea sau gestionarea managerială;
- a evalua capacitatea întreprinderii de a plăti și de a oferi alte beneficii angajaților săi;
- a evalua garanțiile pentru creditele acordate întreprinderii;
- a determina politicile de impozitare;
- a determina profitul și dividendele ce se pot distribui;
- a elabora și a utiliza date statistice despre venitul național;
- a reglementa activitatea întreprinderilor.

Consiliul IASB recunoaște totuși că guvernele pot stabili în particular cerințe diferite sau suplimentare pentru scopurile proprii. Cu toate acestea aceste cerințe nu ar trebui să influențeze în nici un caz situațiile financiare publicate în beneficiul altor utilizatori, decât în situația în care răspund și cerințelor acestora.

Situațiile financiare sunt de regulă întocmite conform unui model contabil bazat pe costul istoric recuperabil și pe conceptul de menținere a nivelului capitalului financiar nominal. Alte modele și concepte ar putea fi mai adecvate pentru a satisface obiectivul de furnizare a informației, care să fie utilă la luarea deciziilor economice, dar până în prezent nu există un consens pentru această modificare. Cadrul general a fost creat astfel încât să poată fi aplicat unei serii de modele contabile și de concepte privind capitalul și menținerea nivelului capitalului.

INTRODUCERE

Obiect și statut

1. Acest cadru general stabilește conceptele ce stau la baza întocmirii și prezentării situațiilor financiare pentru utilizatorii externi. Obiectivul acestui cadru este:

a) sprijinirea Consiliului IASC în elaborarea viitoarelor Standarde Internaționale de Contabilitate (IAS — International Accounting Standards) și în revizuirea celor existente;

b) sprijinirea Consiliului IASC în promovarea armonizării reglementărilor, standardelor și procedurilor de contabilitate referitoare la prezentarea situațiilor financiare prin realizarea unor concepte de bază care să reducă numărul tratamentelor contabile alternative permise de IAS;

c) sprijinirea organismelor naționale de elaborare a standardelor în procesul de dezvoltare a standardelor naționale;

d) sprijinirea celor care întocmesc situații financiare conform IAS și pentru a face față problemelor care nu se regăsesc în acestea;

e) sprijinirea auditorilor la formarea unei opinii referitoare la conformitatea situațiilor financiare cu IAS;

f) sprijinirea utilizatorilor la interpretarea informațiilor prezentate în situațiile financiare elaborate în conformitate cu IAS;

g) furnizarea de informații celor interesați de activitatea IASC privind modul de elaborare a standardelor.

2. Acest „cadru general” nu constituie un Standard Internațional de Contabilitate și prin urmare nu definește standarde privind evaluarea sau prezentarea unor anumite elemente de evaluare sau informații. Prevederile acestui cadru general nu primează în fața Standardului Internațional de Contabilitate specific.

3. Conducerea IASC recunoaște că într-un număr limitat de cazuri poate exista un conflict între cadrul general și un Standard Internațional de Contabilitate. În acele cazuri în care există un conflict cerințele standardului internațional de contabilitate primează asupra celor din cadrul general. Având în vedere că activitatea conducerii IASC se orientează după „cadru general” la elaborarea standardelor viitoare și la revizuirea celor existente, numărul cazurilor de conflict dintre „cadru general” și IAS se va diminua.

4. „Cadrul general” va fi revizuit periodic pe baza experienței conducerii IASC în utilizarea acestuia.

Aria de aplicabilitate

5. „Cadrul general” abordează:

a) obiectivul situațiilor financiare;

b) caracteristicile calitative care determină utilitatea informațiilor din situațiile financiare;

c) definirea, recunoașterea și evaluarea elementelor pe baza cărora sunt întocmite situațiile financiare;

d) conceptele de capital și de menținere a nivelului capitalului.

6. „Cadrul general” se referă la situațiile financiare cu scop general (denumite în continuare „situații financiare”), inclusiv la situațiile financiare consolidate. Aceste situații financiare sunt întocmite și prezentate cel puțin anual, venind în întâmpinarea nevoilor comune de informații ale unei sfere largi de utilizatori. O parte din acești utilizatori pot solicita, și au capacitatea de a obține, informații suplimentare față de cele conținute în situațiile financiare. Mulți utilizatori trebuie totuși să se bazeze pe situațiile financiare ca pe principala lor sursă de informații și de aceea astfel de situații financiare trebuie elaborate și prezentate având în vedere necesitățile lor. Rapoartele financiare cu scop special, de exemplu, declarațiile și alte situații întocmite în scopuri fiscale, se situează în afara acestui „cadru general”. Cu toate acestea „cadru general” poate fi aplicat la elaborarea rapoartelor cu scop special, acolo unde este posibil.

7. Situațiile financiare constituie o parte a procesului de raportare financiară. Un set complet de situații financiare include de regulă un bilanț, un cont de profit și pierdere, o situație a modificărilor poziției financiare (care poate fi prezentată în diverse moduri, de exemplu ca situație a fluxurilor de trezorerie sau situație a fluxurilor de fonduri) și acele note, precum și alte situații și materiale explicative care sunt parte integrantă a situațiilor financiare. Pot fi incluse, de asemenea, materiale și informații suplimentare sau derivate care vin în completarea acestora. Astfel de materiale și informații suplimentare se pot referi, de exemplu, la informații financiare despre segmentele industriale și geografice și la prezentarea efectelor variației prețurilor. Situațiile financiare nu includ totuși elemente ca: rapoartele directorilor, declarațiile președintelui, discuțiile și analizele conducerii și elemente similare care pot fi incluse într-un raport financiar sau anual.

8. „Cadrul general” se aplică situațiilor financiare ale tuturor întreprinderilor comerciale, industriale, fie din sectorul public, fie din cel privat. Întreprinderea raportoare este întreprinderea pentru care există utilizatori de informații pentru care situațiile financiare reprezintă principala sursă de informații financiare.

Utilizatorii și necesitățile de informare ale acestora

9. Utilizatorii de situații financiare includ investitorii prezenți și potențiali, personalul angajat, creditorii, furnizorii și alți creditori comerciali, clienții, Guvernul și instituțiile acestuia, precum și publicul. Aceștia folosesc situațiile financiare pentru a-și satisface o parte din diversele lor necesități de informații, astfel:

a) *investitorii*. Ofertanții de capital și consultanții lor sunt preocupați de riscul inerent tranzacțiilor și de beneficiul adus de investițiile lor. Ei au nevoie de informații pentru a decide dacă ar trebui să cumpere, să păstreze sau să vândă. Acționarii sunt interesați și de informațiile care le permit să evalueze capacitatea întreprinderii de a plăti dividende;

b) *angajații*. Personalul angajat și grupurile lor reprezentative (sindicate etc.) sunt interesate de informații privind stabilitatea și profitabilitatea întreprinderilor lor. Aceștia sunt interesați și de informațiile care le permit să evalueze capacitatea întreprinderii de a oferi remunerații, pensii și alte avantaje, precum și oportunități profesionale;

c) *creditorii financiari*. Creditorii financiari sunt interesați de informațiile care le permit să determine dacă împrumuturile acordate și dobânzile aferente vor fi rambursate la scadență;

d) *furnizorii și alți creditori comerciali*. Furnizorii și alți creditori comerciali sunt interesați de informațiile care le permit să determine dacă sumele care le sunt datorate vor fi plătite la scadență. Creditorii comerciali sunt probabil interesați de o întreprindere pe o perioadă mai scurtă decât creditorii, numai dacă nu sunt dependenți de continuarea activității întreprinderii ca principal client;

e) *clienții*. Clienții sunt interesați de informații despre continuitatea activității unei întreprinderi, în special atunci când au o colaborare pe termen lung cu întreprinderea respectivă sau sunt dependenți de ea;

f) *Guvernul și instituțiile sale*. Guvernul și instituțiile sale sunt interesate de alocarea resurselor și, implicit, de activitatea întreprinderilor. Aceștia solicită informații și pentru a reglementa activitatea întreprinderilor, pentru a determina politica fiscală și ca bază pentru calculul venitului național și al altor indicatori statistici similari;

g) *publicul*. Întreprinderile influențează publicul într-o varietate de moduri. De exemplu, întreprinderile pot avea o contribuție substanțială la economia locală în multe moduri, având în vedere numărul de angajați și colaborarea cu furnizorii locali. Situațiile financiare pot ajuta publicul prin oferirea de informații despre evoluția recentă și tendințele legate de prosperitatea întreprinderii și a sferei activităților acesteia.

10. Deși nu toate necesitățile de informație ale utilizatorilor pot fi satisfăcute de situațiile financiare, există cerințe comune tuturor utilizatorilor. Întrucât investitorii sunt ofertanții de capital de risc ai întreprinderii, furnizarea de situații financiare satisface necesitățile lor și de asemenea va satisface majoritatea necesităților altor utilizatori.

11. Responsabilitatea principală de a întocmi și de a prezenta situațiile financiare ale întreprinderii revine conducerii acesteia. Managerii întreprinderilor sunt interesați și de informațiile cuprinse în situațiile financiare, chiar dacă au acces la informații financiare și de gestiune suplimentare, care ajută la înfăptuirea proceselor de planificare, luare a deciziilor și de control. Conducerea are capacitatea de a determina forma și conținutul unor astfel de informații suplimentare pentru a satisface propriile necesități. Raportarea acestor informații depășește scopul prezentului „cadru general”. Cu toate acestea situațiile financiare publicate se bazează pe informațiile utilizate de conducere despre poziția financiară, rezultatele și modificările poziției financiare a întreprinderii.

OBIECTIVUL SITUAȚIILOR FINANCIARE

12. Obiectivul situațiilor financiare este de a furniza informații despre poziția financiară, performanțele și modificările poziției financiare a întreprinderii, care sunt utile unei sfere largi de utilizatori în luarea deciziilor economice.

13. Situațiile financiare elaborate în acest scop satisfac necesitățile comune ale majorității utilizatorilor. Totuși situațiile financiare nu oferă toate informațiile de care utilizatorii au nevoie pentru luarea deciziilor economice, întrucât acestea, în mare măsură, relevă efectele financiare ale unor evenimente din trecut și nu oferă de regulă informații nefinanciare.

14. Situațiile financiare prezintă, de asemenea, rezultatele administrării întreprinderii de către conducători, inclusiv modul de gestionare de către aceștia a resurselor încredințate. Acei utilizatori care doresc să evalueze modul de administrare sau responsabilitatea conducerii fac acest lucru pentru a putea lua decizii economice; aceste decizii pot viza, de exemplu, opțiunea de a păstra sau de a vinde investiția în întreprinderea respectivă sau înlocuirea ori reconfirmarea conducerii.

Poziția financiară, performanța și modificările poziției financiare

15. Deciziile economice care sunt luate de utilizatorii situațiilor financiare necesită evaluarea capacității unei întreprinderi de a genera numerar sau echivalente ale numerarului și a perioadei și siguranței generării lor. În ultimă instanță de aceasta depinde, de exemplu, capacitatea unei întreprinderi de a-și plăti angajații și furnizorii, de a plăti dobânzi, de a rambursa credite și de a-i remunera pe proprietarii acesteia. Utilizatorii sunt mai în măsură să evalueze această capacitate de a genera numerar sau echivalente ale numerarului dacă le sunt oferite informații concentrate asupra poziției financiare, performanței și modificărilor poziției financiare a unei întreprinderi.

16. Poziția financiară a unei întreprinderi este influențată de resursele economice pe care le controlează, de structura sa financiară, de lichiditatea și solvabilitatea sa, precum și de capacitatea sa de a se adapta schimbărilor mediului în care își desfășoară activitatea. Informațiile despre resursele economice controlate de întreprindere și capacitatea sa din trecut de a modifica aceste resurse sunt utile pentru a anticipa capacitatea întreprinderii de a genera numerar sau echivalente ale numerarului în viitor. Informațiile despre structura financiară sunt utile pentru anticiparea nevoilor viitoare de creditare și a modului în care profiturile și fluxurile viitoare de trezorerie vor fi repartizate între cei care au un interes față de întreprindere; acestea sunt utile și pentru anticiparea șanselor întreprinderii de a primi finanțare în viitor. Informațiile despre lichiditate și solvabilitate sunt utile pentru a anticipa capacitatea întreprinderii de a-și onora angajamentele financiare sca-

dente. Lichiditatea se referă la disponibilitățile de numerar în viitorul apropiat, după luarea în calcul a obligațiilor financiare aferente acestei perioade. Solvabilitatea se referă la disponibilitățile de numerar pe o perioadă mai mare în care urmează să se onoreze angajamentele financiare scadente.

17. Informațiile despre performanța unei întreprinderi, în special despre profitabilitatea acesteia, sunt necesare pentru evaluarea modificărilor potențiale ale resurselor economice pe care întreprinderea le va putea controla în viitor. În acest sens informațiile despre variabilitatea performanțelor sunt importante. Informațiile despre performanțe sunt utile pentru anticiparea capacității întreprinderii de a genera fluxuri de trezorerie cu resursele existente. Ele sunt utile și pentru formularea raționamentelor despre eficiența cu care întreprinderea poate utiliza noi resurse.

18. Informațiile privind modificările poziției financiare a unei întreprinderi sunt utile pentru a evalua activitățile sale de exploatare, finanțare și investiții în perioada de raportare. Aceste informații sunt utile, oferind utilizatorului o bază pentru evaluarea capacității întreprinderii de a genera numerar sau echivalente ale numerarului și a nevoilor întreprinderii de a utiliza aceste fluxuri de trezorerie. La întocmirea unei situații a modificărilor poziției financiare fondurile pot fi definite în diverse moduri, cum ar fi: toate resursele financiare, fondul de rulment, lichiditățile sau numerarul. În acest „cadru general” nu s-a încercat definirea noțiunii de „fonduri”.

19. Informațiile privind poziția financiară sunt oferite în primul rând de bilanț. Informațiile privind performanța sunt oferite în primul rând de contul de profit și pierdere. Informațiile privind modificările poziției financiare sunt furnizate în situațiile financiare prin intermediul unei situații distincte.

20. Părțile componente ale situațiilor financiare se interrelaționează, deoarece ele reflectă diferite aspecte ale celorlalte tranzacții sau ale altor evenimente. Deși fiecare situație oferă informații diferite, este probabil ca nici una să nu servească unui singur scop sau să ofere toate informațiile impuse de necesitățile specifice ale utilizatorilor. De exemplu, contul de profit și pierdere oferă o imagine incompletă a performanței dacă nu este folosit împreună cu bilanțul și situația modificărilor poziției financiare.

Note și materiale suplimentare

21. Situațiile financiare cuprind, de asemenea, note, materiale suplimentare, precum și alte informații. De exemplu, pot cuprinde informații suplimentare relevante pentru necesitățile utilizatorilor, referitoare la elementele din bilanț și contul de profit și pierdere. Pot fi incluse, de asemenea, informații privind riscurile și incertitudinile ce afectează întreprinderea, precum și orice resurse și obligații care nu apar în bilanț (de exemplu, rezervele minerale). Informațiile despre segmentele geografice și industriale, precum și despre efectul modificării prețurilor asupra întreprinderii pot fi, de asemenea, oferite sub forma informațiilor suplimentare.

CONCEPTE DE BAZĂ

Contabilitatea de angajament

22. Pentru a-și atinge obiectivele situațiile financiare sunt elaborate conform contabilității de angajament. Astfel efectele tranzacțiilor și ale altor evenimente sunt recunoscute atunci când tranzacțiile și evenimentele se produc (și nu pe măsură ce numerarul sau echivalentul său este încasat sau plătit) și sunt înregistrate în evidențele contabile și raportate în situațiile financiare ale perioadelor aferente. Situațiile financiare întocmite în baza acestui principiu oferă informații utilizatorilor nu numai despre tranzacțiile trecute, care au implicat plăți și încasări, dar și despre obligațiile de plată din viitor și despre resursele privind încasările viitoare. Deci acestea furnizează cele mai utile informații referitoare la tranzacții și la alte evenimente trecute care sunt necesare utilizatorilor în luarea deciziilor economice.

Principiul continuității activității

23. Situațiile financiare sunt elaborate de regulă pornindu-se de la prezumția că o întreprindere își va continua activitatea și în viitorul previzibil. Astfel se presupune că întreprinderea nu are intenția și nici nevoia de a-și lichida sau de a-și reduce în mod semnificativ activitatea; dacă o astfel de intenție sau nevoie există, s-ar putea să fie nevoie ca situațiile financiare să fie întocmite pe o bază diferită de evaluare și în acest caz vor fi prezentate informațiile referitoare la baza utilizată.

CARACTERISTICI CALITATIVE ALE SITUAȚIILOR FINANCIARE

24. Caracteristicile calitative sunt atributele care determină utilitatea informației oferite de situațiile financiare. Cele patru caracteristici calitative principale sunt: inteligibilitatea, relevanța, credibilitatea și comparabilitatea.

Inteligibilitatea

25. O calitate esențială a informațiilor furnizate de situațiile financiare este aceea că ele pot fi ușor înțelese de utilizatori. În acest scop se presupune că utilizatorii dispun de cunoștințe suficiente privind desfășurarea afacerilor și a activităților economice, de noțiuni de contabilitate și au dorința de a studia informațiile prezentate cu diligențele cuvenite. Totuși informațiile asupra unor probleme complexe, care ar trebui incluse în situațiile financiare datorită relevanței lor în luarea deciziilor economice, nu ar trebui excluse doar pe motivul că ar putea fi prea dificil de înțeles pentru anumiți utilizatori.

Relevanța

26. Pentru a fi utile informațiile trebuie să fie relevante față de necesitățile de luare a deciziilor de către utilizatori. Informațiile sunt relevante atunci când influențează deciziile economice ale utilizatorilor, ajutându-i pe aceștia să evalueze evenimente trecute, prezente sau viitoare, confirmând sau corectând evaluările lor anterioare.

27. Rolul de previziune și cel de confirmare ale informațiilor sunt în strânsă legătură. De exemplu, informațiile despre nivelul actual și structura activelor au valoare pentru utilizatori atunci când aceștia încearcă să previzioneze capacitatea întreprinderii de a profita de oportunități și de a reacționa la situații nefavorabile. Aceleași informații au rolul de a confirma previziunile anterioare, de exemplu modul în care întreprinderea poate fi structurată sau rezultatul activităților planificate.

28. Informațiile despre poziția financiară sau performanțele precedente sunt frecvent folosite ca bază pentru previzionarea poziției și performanței financiare viitoare și a altor probleme despre care utilizatorii sunt direct interesați, cum ar fi: plata dividendelor și a salariilor, modificările prețului garanțiilor, precum și capacitatea întreprinderii de a-și onora obligațiile scadente. Pentru a avea valoare previzională informațiile nu trebuie să fie sub forma unei prognoze explicite. Capacitatea de a previziona pe baza situațiilor financiare este îmbunătățită totuși prin maniera în care sunt expuse informațiile asupra tranzacțiilor și evenimentelor trecute. De exemplu, valoarea previzionată a contului de profit și pierdere este îmbunătățită dacă informațiile privind veniturile sau cheltuielile neobișnuite, anormale și cu frecvență rară sunt evidențiate separat.

Pragul de semnificație

29. Relevanța informației este influențată de natura sa și de pragul de semnificație. În anumite cazuri natura informației este suficientă prin ea însăși pentru a determina relevanța sa. De exemplu, raportarea unui nou segment de activitate poate influența evaluarea riscurilor și a oportunităților întreprinderii, indiferent de dimensiunea rezultatelor obținute prin segmentul respectiv în perioada de raportare. În alte cazuri atât natura, cât și pragul de semnificație sunt importante, de exemplu volumul valoric al stocurilor din fiecare categorie principală pe care o întreprindere ar trebui să le dețină pentru a avea o activitate adecvată.

30. Informațiile sunt semnificative dacă omisiunea sau declararea lor eronată ar putea influența deciziile economice ale utilizatorilor, luate pe baza situațiilor financiare.

Pragul de semnificație depinde de mărimea elementului sau a erorii, judecată în împrejurările specifice ale omisiunii sau declarării greșite. Astfel pragul de semnificație oferă mai degrabă o limită decât să reprezinte o caracteristică calitativă primară pe care informația trebuie să o aibă pentru a fi utilă.

Credibilitatea

31. Pentru a fi utilă informația trebuie să fie credibilă. Informația are calitatea de a fi credibilă atunci când nu conține erori semnificative, nu este părtinitoare, iar utilizatorii pot avea încredere că reprezintă corect ceea ce informația și-a propus să reprezinte sau ceea ce se așteaptă, în mod rezonabil, să reprezinte.

32. Informația poate fi relevantă, dar atât de puțin credibilă sub aspectul naturii sau reprezentării încât recunoașterea acesteia poate induce în eroare. De exemplu, dacă validitatea și valoarea daunelor pentru despăgubiri sunt disputate într-un litigiu, nu ar fi adecvat pentru întreprindere să înregistreze în bilanț întreaga sumă a despăgubirilor cerute, deși ar fi adecvată prezentarea sumei solicitate și a circumstanțelor conflictului într-o notă a situațiilor financiare.

Reprezentarea fidelă

33. Pentru a fi credibilă informația trebuie să reprezinte cu fidelitate tranzacțiile și alte evenimente pe care aceasta fie și-a propus să le reprezinte, fie se așteaptă, în mod rezonabil, să le reprezinte. De exemplu, bilanțul trebuie să reprezinte în mod credibil tranzacțiile și alte evenimente care se concretizează în active, datorii și capital propriu ale întreprinderii la data raportării și care îndeplinesc criteriile de recunoaștere.

34. Cea mai mare parte a informațiilor financiare este supusă unui anumit risc de a da o reprezentare mai puțin credibilă decât ar trebui. Aceasta nu se datorează părtinirii, ci mai degrabă dificultăților inerente fie identificării tranzacțiilor și altor evenimente ce urmează să fie evaluate, fie conceperii și aplicării tehnicilor de evaluare și prezentare ce pot transmite mesaje care corespund acelor tranzacții și evenimente. În anumite cazuri măsurarea efectelor financiare ale elementelor ar putea fi atât de incertă încât întreprinderile, în general, nu le recunosc în situațiile financiare; de exemplu, deși majoritatea întreprinderilor generează fond comercial (*goodwill*) în timp, de obicei este greu de identificat sau de evaluat acest fond comercial în mod credibil. În alte cazuri totuși pot fi relevante recunoașterea elementelor respective și prezentarea, în același timp, a riscului de eroare ce planează asupra recunoașterii și evaluării lor.

Prevalența economicului asupra juridicului

35. Pentru ca informația să prezinte în mod credibil evenimentele și tranzacțiile pe care le reprezintă este necesar ca acestea să fie contabilizate și prezentate în concordanță cu fondul lor și cu realitatea economică, și nu doar cu forma lor juridică. Fondul tranzacțiilor sau al altor evenimente nu este întotdeauna în concordanță cu ceea ce transpare din forma lor juridică sau convențională. De exemplu, o întreprindere înstrăinează un activ unei alte părți într-un astfel de mod încât documentele să susțină transmiterea dreptului de proprietate părții respective; cu toate acestea pot exista contracte care să asigure întreprinderii dreptul de a se bucura în continuare de beneficii economice viitoare de pe urma activului respectiv. În astfel de circumstanțe raportarea unei vânzări nu ar reprezenta în mod credibil operațiunea încheiată (dacă într-adevăr ar exista o operațiune de această natură).

Neutralitatea

36. Pentru a fi credibilă informația cuprinsă în situațiile financiare trebuie să fie neutră, adică lipsită de influențe. Situațiile financiare nu sunt neutre dacă prin selectarea și prezentarea informației influențează luarea unei decizii sau formularea unui raționament pentru a realiza un rezultat sau un obiectiv predeterminat.

Prudența

37. Cei care elaborează situații financiare trebuie să se confrunte cu incertitudini care în mod inevitabil planează asupra multor evenimente și circumstanțe, cum ar fi: încășarea creanțelor îndoielnice, durata de utilizare probabilă a utilajelor și echipamentelor și numărul eventualelor reclamații cu privire la produsele în garanție. Astfel de incertitudini sunt recunoscute prin prezentarea naturii și valorii lor, dar și prin exercitarea prudenței în întocmirea situațiilor financiare. *Prudența* înseamnă includerea unui grad de precauție în exercitarea raționamentelor necesare pentru a face estimările cerute în condiții de incertitudine, astfel încât activele și veniturile să nu fie supraevaluate, iar datoriile și cheltuielile să nu fie subevaluate. Totuși exercitarea prudenței nu permite, de exemplu, constituirea de rezerve ascunse sau de provizioane excesive, subevaluarea deliberată a activelor sau a veniturilor, dar nici supraevaluarea deliberată a datoriilor sau a cheltuielilor, deoarece situațiile financiare nu ar mai fi neutre și de aceea nu ar mai avea calitatea de a fi credibile.

Integralitatea

38. Pentru a fi credibilă informația din situațiile financiare trebuie să fie completă în limitele rezonabile ale pragului de semnificație și ale costului obținerii acelei informații. O omisiune poate face ca informația să fie falsă sau să inducă în eroare și astfel să devină necredibilă și defectuoasă din punct de vedere al relevanței.

Comparabilitatea

39. Utilizatorii trebuie să poată compara situațiile financiare ale unei întreprinderi în timp pentru a identifica tendințele în poziția financiară și performanțele sale. Utilizatorii trebuie totodată să poată compara situațiile financiare ale diverselor întreprinderi, pentru a le evalua poziția financiară, performanțele și modificările poziției financiare. Astfel măsurarea și prezentarea efectului financiar al aceluiași tranzacții și evenimente trebuie efectuate într-o manieră consecventă în cadrul unei întreprinderi și de-a lungul timpului pentru acea întreprindere și într-o manieră consecventă pentru diferite întreprinderi.

40. O implicație importantă a caracteristicii calității informației de a fi comparabilă este ca utilizatorii să fie informați despre politicile contabile utilizate în elaborarea situațiilor financiare și despre orice schimbare a acestor politici, precum și despre efectele unor astfel de schimbări. Utilizatorii trebuie să fie în măsură să identifice diferențele dintre politicile contabile pentru tranzacții și alte evenimente asemănătoare utilizate de aceeași întreprindere de la o perioadă la alta, precum și de diferite întreprinderi. Conformitatea cu Standardele Internaționale de Contabilitate, inclusiv prezentarea politicilor contabile utilizate de întreprindere, ajută la realizarea comparabilității.

41. Nevoia de comparabilitate nu trebuie confundată cu simpla uniformitate și nu trebuie lăsată să devină un impediment în introducerea de standarde de contabilitate îmbunătățite. Nu este indicat pentru o întreprindere să continue evidențierea în contabilitate în aceeași manieră pentru o tranșă sau pentru un alt eveniment, dacă metoda adoptată nu menține caracteristicile calitative de relevanță și credibilitate. Nu este indicat pentru o întreprindere nici să își lase politicile contabile neschimbate atunci când există alternative mai relevante și credibile.

42. Deoarece utilizatorii doresc să compare poziția financiară, performanța și modificările poziției financiare a unei întreprinderi în timp, este important ca situațiile financiare să releve informații corespunzătoare pentru perioadele precedente.

Limite ce privesc informația relevantă și credibilă**Oportunitatea**

43. Dacă există o întârziere exagerată în raportarea informației, aceasta își poate pierde relevanța. Conducerea poate fi nevoită să aleagă între valoarea relativă a raportării la un anumit moment și furnizarea de informații credibile. Pentru a furniza informații oportune deseori poate

fi necesară raportarea tuturor aspectelor unei tranzacții sau ale altui eveniment, înainte ca acestea să fie cunoscute, deși în acest fel este afectată credibilitatea. Dimpotrivă, dacă raportarea este întârziată până când toate aspectele sunt cunoscute, informația poate fi foarte credibilă, dar de utilitate redusă pentru utilizatorii care au fost nevoiți între timp să ia decizii. Pentru a realiza un echilibru între relevanță și credibilitate considerentul fundamental este satisfacerea adecvată a necesităților utilizatorilor în procesul luării deciziilor economice.

Raportul cost-beneficiu

44. Raportul cost-beneficiu este mai degrabă o constrângere generală decât o caracteristică calitativă. Beneficiile de pe urma informației ar trebui să depășească costul furnizării acesteia. Evaluarea beneficiilor și a costurilor reprezintă în fond rezultatul unui raționament profesional. În plus costurile nu sunt suportate neapărat de acei utilizatori care se bucură și de beneficii. De beneficii se pot bucura și alți utilizatori decât cei pentru care informația este pregătită; de exemplu, furnizarea de informații suplimentare creditorilor poate reduce costurile îndatorării întreprinderii. Din acest motiv testul cost-beneficiu este dificil de aplicat oricărui caz particular. Cu toate acestea cei abilitați să emită standardele, precum și cei care întocmesc și utilizează situațiile financiare ar trebui să fie conștienți de această limită.

Echilibrul dintre caracteristicile calitative

45. În practică stabilirea unui echilibru între caracteristicile calitative este deseori necesară. În general țelul este de a realiza un echilibru adecvat între caracteristicile respective pentru a satisface obiectivul situațiilor financiare. Importanța relativă a caracteristicilor în diferite cazuri este o problemă de raționament profesional.

Imaginea fidelă/Prezentarea fidelă

46. Situațiile financiare sunt frecvent descrise ca prezentând o imagine fidelă a poziției financiare, performanței și a modificărilor poziției financiare a unei întreprinderi. Deși acest „cadru general” nu abordează direct astfel de concepte, aplicarea caracteristicilor calitative principale și a standardelor adecvate de contabilitate are în mod normal ca rezultat întocmirea unor situații financiare care reflectă, în general, o imagine fidelă a situației întreprinderii.

STRUCTURILE SITUAȚIILOR FINANCIARE

47. Situațiile financiare descriu rezultatele financiare ale tranzacțiilor și ale altor evenimente, grupându-le în clase cuprinzătoare conform caracteristicilor economice. Aceste clase sunt numite „*structurile situațiilor financiare*”. Structurile bilanțului legate în mod direct de evaluarea poziției financiare sunt: activele, datoriile și capitalul propriu. Structurile contului de profit și pierdere, legate în mod direct de evaluarea performanței, sunt veniturile și cheltuielile. Situația modificărilor poziției financiare reflectă de obicei structurile din contul de profit și pierdere și modificările structurilor din bilanț; în consecință „cadru general” nu identifică structurile specifice acesteia.

48. Prezentarea acestor structuri în bilanț și în contul de profit și pierdere implică un proces de subclasificare. De exemplu, activele și datoriile pot fi clasificate după natura sau funcția lor în activitatea întreprinderii, pentru a prezenta informații în cea mai folositoare manieră pentru utilizatori, în scopul adoptării deciziilor economice.

Poziția financiară

49. Elementele legate în mod direct de evaluarea poziției financiare sunt activele, datoriile și capitalul propriu. Acestea sunt definite după cum urmează:

a) *un activ* reprezintă o resursă controlată de întreprindere ca rezultat al unor evenimente trecute și de la care se așteaptă să genereze beneficii economice viitoare pentru întreprindere;

b) *o datorie* reprezintă o obligație actuală a întreprinderii ce decurge din evenimente trecute și prin decontarea căreia se așteaptă să rezulte o ieșire de resurse care încorporează beneficii economice;

c) *capitalul propriu* reprezintă interesul rezidual al acționarilor în activele unei întreprinderi după deducerea tuturor datoriilor sale.

50. Definițiile activelor și datoriilor identifică elementele esențiale ale acestora, dar nu încearcă să specifice criteriile ce trebuie îndeplinite înainte de a fi recunoscute în bilanț. Astfel definițiile includ și elemente ce nu sunt recunoscute ca fiind active sau datorii în bilanț, deoarece nu satisfac criteriile de recunoaștere prezentate în paragrafele 82—98. Fluxurile de beneficii economice viitoare dinspre sau către întreprindere trebuie să fie suficient de sigure pentru a îndeplini criteriile de probabilitate prevăzute în paragraful 83 înainte de a recunoaște un activ sau o datorie.

51. La stabilirea momentului în care un element satisface definiția activelor, datoriilor sau capitalurilor proprii trebuie acordată atenție substanței și realității economice a acestuia și nu numai formei sale juridice. Astfel, de exemplu, în cazul contractelor de leasing financiar substanța și realitatea economică reprezintă faptul că locatarul obține beneficiile economice ale utilizării activului contractat pe cea mai mare parte a duratei de utilizare a acestuia în schimbul obligației de a plăti pentru acest drept o sumă aproximativ egală cu valoarea justă a activului și dobânda aferentă. Din acest motiv leasingul financiar dă naștere unor elemente ce satisfac definițiile activelor și datoriilor și care sunt recunoscute în consecință în bilanțul locatarului.

52. Bilanțurile elaborate conform Standardelor Internaționale de Contabilitate actuale pot include și elemente ce nu satisfac definițiile activelor sau ale datoriilor și nici nu sunt prezentate ca parte a capitalurilor proprii. Definițiile prevăzute în paragraful 49 vor sta la baza revizuirilor viitoare ale Standardelor Internaționale de Contabilitate, precum și la baza elaborării unor noi standarde.

Active

53. Beneficiile economice viitoare încorporate în active reprezintă potențialul de a contribui, în mod direct sau indirect, la fluxul de numerar și echivalente ale numerarului către întreprindere. Acest potențial poate fi unul productiv, fiind parte a activităților de exploatare ale întreprinderii. De asemenea, se poate transforma în numerar sau echivalente ale numerarului sau poate avea capacitatea de a reduce ieșirile de numerar, cum ar fi un proces alternativ de producție care micșorează costurile.

54. De obicei o întreprindere își utilizează activele pentru a produce bunuri sau pentru a presta servicii, capabile să satisfacă dorințele sau necesitățile clienților; datorită faptului că aceste bunuri sau servicii pot satisface aceste dorințe sau necesități, clienții sunt dispuși să plătească pentru a le obține, contribuind astfel la fluxul de trezorerie al întreprinderii. Numerarul în sine conferă un avantaj întreprinderii, datorită faptului că se impune față de celelalte resurse.

55. Beneficiile economice viitoare încorporate în active pot intra în întreprindere în mai multe moduri. De exemplu, un activ poate fi:

- utilizat separat sau împreună cu alte active pentru prestarea de servicii sau producția de bunuri destinate vânzării de către întreprindere;
- schimbat cu alte active;
- utilizat pentru stingerea unei datorii; sau
- repartizat acționarilor întreprinderii.

56. Multe active, de exemplu terenurile și mijloacele fixe, au o formă fizică. Cu toate acestea forma fizică nu este esențială pentru existența unui activ, de aceea brevetele și drepturile de autor (*copyright*) sunt active dacă se așteaptă să genereze beneficii economice viitoare întreprinderii și dacă sunt controlate de aceasta.

57. Multe active, de exemplu creanțele, terenurile și clădirile, sunt asociate cu drepturi legale, inclusiv cu dreptul de proprietate. Dreptul de proprietate nu este esențial pentru determinarea existenței unui activ, deși, de exemplu, o proprietate deținută într-un contract de leasing este un

activ în cazul în care întreprinderea controlează beneficiile oferite de proprietatea respectivă. Deși capacitatea unei întreprinderi de a controla beneficiile este de obicei rezultatul drepturilor legale, un element poate satisface definiția unui activ, chiar și fără a exista un control legal. De exemplu, know-how obținut dintr-o activitate de dezvoltare poate satisface definiția unui activ atunci când întreprinderea controlează beneficiile acestui know-how, ținându-l secret.

58. Activele unei întreprinderi rezultă din tranzacții sau evenimente anterioare. În mod normal întreprinderile obțin activele prin cumpărarea sau producerea acestora, dar și alte tranzacții sau evenimente pot genera active, de exemplu proprietățile primite de întreprindere de la Guvern ca parte a unui program de încurajare a creșterii economice într-o regiune și de descoperire a rezervelor minerale. Tranzacțiile sau evenimentele care sunt așteptate în viitor nu generează prin ele însele active, de aceea, de exemplu, intenția de a cumpăra un bun nu satisface prin ea însăși definiția unui activ.

59. Există o legătură strânsă între ieșirile de numerar și generarea de active, dar nu este neapărat necesar ca cele două să coincidă. De aceea, în momentul în care se produce o ieșire de numerar, aceasta poate însemna că se urmărește obținerea de beneficii economice viitoare, dar nu este o dovadă concludentă că elementul obținut corespunde definiției unui activ. În mod similar absența unei ieșiri de numerar nu exclude posibilitatea ca un element să satisfacă definiția unui activ, care poate fi recunoscut în bilanț, de exemplu, elemente care au fost donate unei întreprinderi pot satisface definiția unui activ.

Datorii

60. O caracteristică esențială a unei datorii este faptul că întreprinderea are o obligație actuală. O obligație reprezintă un angajament sau o responsabilitate de a acționa într-un anumit fel. Legea poate impune întreprinderii să își respecte obligațiile ce decurg dintr-un contract sau dintr-o cerință legală. În mod normal acestea reprezintă sume ce trebuie plătite pentru bunuri și servicii primite. De asemenea, obligațiile apar și din activitatea normală, din dorința de a menține relații bune de afaceri sau de a se comporta într-o manieră echitabilă. Dacă, de exemplu, o întreprindere decide să remedieze defecțiunile produselor sale chiar și după ce perioada de garanție a expirat, sumele ce se așteaptă să fie cheltuite în legătură cu bunurile deja vândute reprezintă datorii.

61. Trebuie făcută distincția între o obligație actuală și un angajament viitor. Decizia conducerii unei întreprinderi de a achiziționa active în viitor nu reprezintă prin ea însăși o obligație prezentă. În mod normal obligația apare numai în momentul livrării activului sau în momentul în care întreprinderea are un acord irevocabil de cumpărare a activului. În cazul din urmă natura irevocabilă a acordului poate conduce la consecințe economice ca urmare a neonorării obligației; de exemplu, din cauza existenței unei penalizări substanțiale, întreprinderea poate fi în imposibilitatea de a împiedica fluxul resurselor către o altă parte.

62. Stingerea unei obligații prezente implică de obicei renunțarea întreprinderii la anumite resurse care încorporează beneficii economice, în scopul satisfacerii cererilor celeilalte părți. Stingerea unei obligații prezente se poate face în mai multe moduri, de exemplu prin:

- plata în numerar;
- transferul altor active;
- prestarea de servicii;
- înlocuirea respectivei obligații cu o altă obligație; sau
- transformarea obligației în capital propriu.

O obligație poate fi stinsă și prin alte mijloace, cum ar fi renunțarea de către creditor la drepturile sale.

63. Datoriile rezultă din tranzacții sau din alte evenimente trecute. De exemplu, achiziția de bunuri sau utilizarea serviciilor dă naștere unor datorii comerciale (în afara cazului în care se face plata în avans sau se plătește în momentul livrării), iar primirea unui credit de la bancă dă

naștere unei obligații de rambursare a creditului. De asemenea, o întreprindere poate recunoaște reduceri viitoare pe baza cumpărărilor anuale făcute de clienți ca fiind obligații; în acest caz vânzarea bunurilor din perioada anterioară este tranzacția care dă naștere datoriei respective.

64. Unele datorii pot fi determinate doar prin utilizarea unui grad ridicat de estimare. Unele întreprinderi consideră aceste datorii drept provizioane. În anumite țări asemenea provizioane nu sunt privite ca datorii, deoarece conceptul de datorie este definit mai restrâns, în așa fel încât să includă doar sumele ce pot fi stabilite fără să fie necesar să se facă estimări. Definiția datoriei prevăzută în paragraful 49 este bazată pe o abordare mai cuprinzătoare. Astfel, când un provizion implică o obligație prezentă și satisface restul definiției, este o datorie, chiar dacă suma trebuie să fie estimată. Exemplele din această categorie se referă la provizioanele pentru plăți ce trebuie făcute pentru garanțiile existente și la provizioanele pentru acoperirea obligațiilor privind pensiile.

Capitalul propriu

65. Deși capitalul propriu este definit în paragraful 49 ca interes rezidual al acționarilor, acesta poate fi subclasificat în bilanț. De exemplu, într-o întreprindere fondurile cu care au contribuit acționarii, profitul capitalizat, rezervele ce reprezintă alocarea rezultatului reportat și rezervele ce reprezintă ajustări pentru menținerea nivelului capitalului pot fi prezentate separat. Asemenea clasificări pot fi relevante pentru procesul de luare a deciziilor de către utilizatorii situațiilor financiare, când există restricții legale sau de altă natură privind capacitatea întreprinderii de a distribui sau de a utiliza într-un alt mod capitalul propriu. De asemenea, ar putea reflecta faptul că părțile care au interese în capitalul întreprinderii au drepturi diferite cu privire la primirea dividendelor sau la rambursarea capitalului.

66. Constituirea rezervelor este cerută uneori de lege, de statut sau de alte acte normative, în scopul asigurării unei măsuri suplimentare de protecție împotriva efectelor pierderilor pentru întreprindere și creditorii acesteia. Pot fi constituite alte rezerve dacă legislația fiscală națională asigură scutirea sau reducerea impozitului când se fac transferuri către astfel de rezerve. Existența și mărimea unor asemenea rezerve legale, statutare și fiscale constituie o informație ce poate fi relevantă pentru luarea deciziilor de către utilizatori. Transferurile către asemenea rezerve sunt mai degrabă alocări ale rezultatului reportat decât cheltuieli.

67. Suma cu care este înregistrat capitalul propriu în bilanț depinde de evaluarea activelor și a datoriilor. În mod normal suma cumulată a capitalurilor proprii nu poate corespunde decât din întâmplare cu valoarea de piață a acțiunilor întreprinderii sau cu suma care ar putea fi obținută prin vânzarea pe elemente a activului net sau a întreprinderii în întregime, presupunând continuitatea activității.

68. Activitățile comerciale și industriale se regăsesc de obicei sub forma întreprinderilor cu asociat unic, a parteneriatelor, precum și a diferitelor tipuri de întreprinderi cu capital de stat. Cadrul legal și de reglementare pentru astfel de întreprinderi este adesea diferit de cel care se aplică în cazul societăților comerciale. De exemplu, pot exista unele restricții în ceea ce privește repartizarea sumelor incluse în capitalurile proprii către proprietari sau către alți beneficiari. Totuși definiția capitalului propriu, precum și alte aspecte ale acestui cadru general referitoare la capitalul propriu sunt valabile și pentru astfel de întreprinderi.

Performanță

69. Profitul este frecvent utilizat ca o măsură a performanței sau ca bază de referință pentru alți indicatori, cum ar fi rentabilitatea investiției sau rezultatul pe acțiune. Veniturile și cheltuielile constituie elemente direct legate de măsurarea profitului. Recunoașterea și măsurarea veniturilor și a cheltuielilor, și deci a profitului, depind parțial de conceptele de capital și de menținere a nivelului capitalului, concepte utilizate de întreprinderi în elaborarea situațiilor

financiare. Aceste concepte sunt prezentate în cadrul paragrafelor 102—110.

70. Elementele de venituri și cheltuieli sunt definite după cum urmează:

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

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

71. Definițiile veniturilor și cheltuielilor surprind caracteristicile lor esențiale, dar nu specifică criteriile ce trebuie îndeplinite pentru a putea fi înregistrate în contul de profit și pierdere. Criteriile de recunoaștere a veniturilor și cheltuielilor sunt prezentate în paragrafele 82—98.

72. Veniturile și cheltuielile se pot regăsi în contul de profit și pierdere în diferite moduri, astfel încât să furnizeze informația relevantă pentru procesul decizional. De exemplu, se folosește adesea distincția dintre acele elemente de venituri și cheltuieli care sunt rezultatul activităților curente ale întreprinderii și cele care nu sunt rezultatul acestor activități. Această distincție se realizează plecându-se de la prezumția că sursa unui element (de venituri sau cheltuieli) este relevantă în procesul de evaluare a capacității întreprinderii de a genera în viitor numerar și echivalente ale numerarului. De exemplu, activități întâmplătoare, cum ar fi înstrăinarea unei investiții pe termen lung, nu pot apărea în mod curent. În procesul de separare a veniturilor și cheltuielilor în funcție de caracterul lor curent sau extraordinar este necesară analiza naturii și activității întreprinderii. Elementele care pentru unele întreprinderi sunt rezultatul unor activități curente pot reprezenta în cazul altor întreprinderi activități extraordinare.

73. De asemenea, distincția dintre elementele de venituri și cheltuieli și combinarea acestora în diferite moduri permite întreprinderii să își prezinte în mod variat performanțele. Aceste clasificări prezintă diferite grade de cuprindere. De exemplu, contul de profit și pierdere poate include marja brută, profitul din activitățile curente înainte de impozitare, profitul din activitățile curente după impozitare și profitul net.

Venituri

74. Definiția veniturilor include atât venituri din activitățile curente, cât și câștiguri din orice alte surse. Veniturile din activitățile curente se pot regăsi sub diferite denumiri, cum ar fi vânzări, comisioane, dobânzi, dividende, redevențe și chirii.

75. Câștigurile reprezintă alte elemente care corespund definiției veniturilor și pot apărea sau nu pot apărea ca rezultat al activității curente a întreprinderii. Câștigurile reprezintă creșteri ale beneficiilor economice și din acest punct de vedere nu diferă ca natură de venituri. Prin urmare, în acest cadru general câștigurile nu sunt privite ca elemente separate.

76. Câștigurile includ, de exemplu, sumele rezultate în urma ieșirii activelor imobilizate pe termen mediu și lung. Definiția veniturilor include totodată și câștigurile nerealizate, de exemplu cele rezultate din reevaluarea titlurilor de plasament și cele rezultate din creșterea valorii contabile a activelor pe termen lung. Prezentarea câștigurilor în contul de profit și pierdere se realizează de obicei distinct, deoarece cunoașterea existenței acestora este importantă pentru procesul decizional. Câștigurile sunt prezentate de regulă la valoarea netă, exclusiv cheltuielile aferente.

77. Veniturile pot fi utilizate pentru achiziționarea de active sau pentru creșterea valorii diferitelor tipuri de active, de exemplu: numerar, creanțe, bunuri și servicii primite în schimbul bunurilor și al serviciilor furnizate. Veniturile pot

rezulta, de asemenea, din lichidarea datoriilor. De exemplu, o întreprindere poate furniza bunuri și servicii unui creditor în scopul lichidării unei datorii legate de un credit în derulare.

Cheltuieli

78. Definiția cheltuielilor include pierderile, precum și acele cheltuieli care apar în procesul desfășurării activităților curente ale întreprinderii. De exemplu, cheltuielile ce apar în cursul activităților curente ale întreprinderii includ costul vânzărilor, salariile și amortizarea. Ele se regăsesc de obicei sub forma ieșirilor sau scăderii valorii activelor, cum ar fi: numerarul sau echivalentele numerarului, stocurile, terenurile și mijloacele fixe.

79. Pierderile reprezintă alte elemente care corespund definiției cheltuielilor și care pot apărea sau nu pot apărea pe parcursul desfășurării activităților curente ale întreprinderii. Pierderile reprezintă diminuări ale beneficiilor economice și din acest punct de vedere nu diferă ca natură de alte tipuri de cheltuieli. Prin urmare, în acest „cadru general” ele nu sunt considerate ca structură distinctă.

80. În categoria pierderilor sunt incluse, de exemplu, cele rezultate din dezastru, cum ar fi inundațiile sau incendiile, precum și cele rezultate din ieșirea activelor pe termen lung. De asemenea, definiția cheltuielilor include și pierderile nerealizate, de exemplu cele rezultate din creșterea cursului de schimb valutar în cazul unor împrumuturi pe care întreprinderea le-a contractat în valută. De obicei, în contul de profit și pierdere prezentarea pierderilor se efectuează distinct, datorită importanței cunoașterii existentei și valorii acestora în procesul decizional. Pierderile sunt raportate de regulă la valoarea netă, exclusiv veniturile aferente.

Ajustări pentru menținerea nivelului capitalului

81. Reevaluarea sau ajustarea valorii activelor și datoriilor determină creșteri sau diminuări ale capitalului propriu. Deși aceste creșteri sau diminuări corespund definiției veniturilor și cheltuielilor, ele nu sunt incluse în contul de profit și pierdere în baza anumitor concepte legate de menținerea nivelului capitalului. În schimb ele sunt incluse în capitalul propriu, ca ajustări pentru menținerea nivelului capitalului sau ca rezerve din reevaluare. Conceptele de menținere a nivelului capitalului sunt prezentate în paragrafele 102–110.

RECUNOAȘTEREA STRUCTURILOR SITUAȚIILOR FINANCIARE

82. Recunoașterea este procesul încorporării în bilanț sau în contul de profit și pierdere a unui element care îndeplinește criteriile de recunoaștere stabilite în paragraful 83. Acest proces implică descrierea în cuvinte a respectivului element și asocierea unei anumite sume, precum și includerea respectivei sume în totalul bilanțului sau al contului de profit și pierdere. Elementele care satisfac criteriile de recunoaștere trebuie prezentate în bilanț sau în contul de profit și pierdere. Nerecunoașterea acestor elemente nu poate fi corectată nici prin prezentarea politicilor contabile folosite, nici prin note sau informații suplimentare.

83. Un element care corespunde definiției unei structuri a situației financiare trebuie recunoscut în cazul în care:

- a) este probabil ca orice beneficiu economic viitor asociat să intre sau să iasă în sau din întreprindere; și
- b) elementul are un cost sau o valoare care poate fi evaluată în mod credibil.

84. În procesul de evaluare a îndeplinirii sau neîndeplinirii criteriilor de recunoaștere în situațiile financiare trebuie acordată atenție considerațiilor legate de pragul de semnificație, prezentate în paragrafele 29 și 30. Interdependența între structuri există în cazul în care un element ce corespunde definiției și îndeplinește criteriile de recunoaștere pentru o anumită structură, de exemplu un activ, impune automat recunoașterea unei alte structuri, de exemplu un venit sau o datorie.

Probabilitatea realizării unor beneficii economice viitoare

85. Conceptul de probabilitate este utilizat pentru criteriile de recunoaștere referitoare la gradul de incertitudine în realizarea unui beneficiu economic viitor asociat unui element. Acest concept este impus de incertitudinea ce caracterizează mediul în care își desfășoară activitatea orice întreprindere. Evaluarea gradului de incertitudine legat de beneficiile economice viitoare ia în calcul informația disponibilă în momentul întocmirii situațiilor financiare. De exemplu, când încasarea unei creanțe a întreprinderii este probabilă, în absența oricărei probe care să demonstreze contrariul, se justifică recunoașterea creanței ca activ. În cazul unei diversități mari a creanțelor totuși va fi considerată normală probabilitatea apariției unui grad de neîncasare și, prin urmare, reducerea prognozată a beneficiului economic va fi înregistrată drept cheltuială.

Credibilitatea evaluării

86. A doua condiție pe care un element trebuie să o îndeplinească pentru a fi recunoscut este ca acesta să aibă un cost sau o valoare ce poate fi evaluată în mod credibil, conform celor prezentate în paragrafele 31–38. În multe cazuri costul sau valoarea trebuie estimată; folosirea unor estimări rezonabile constituie o parte esențială în elaborarea situațiilor financiare și nu influențează credibilitatea lor. În cazul în care totuși nu poate fi realizată o estimare rezonabilă, elementul nu va fi recunoscut în bilanț sau în contul de profit și pierdere. De exemplu, încasările previzionate în urma unui proces în instanță pot corespunde definiției activelor și veniturilor, precum și criteriului de probabilitate a realizării; totuși, dacă nu este posibilă evaluarea credibilă a câștigului, acestea nu pot fi înregistrate ca active sau ca venituri; aceste încasări previzionate trebuie totuși prezentate note sau informații suplimentare.

87. Un element care la un anumit moment nu mai corespunde criteriilor de recunoaștere stabilite în paragraful 83 poate fi recunoscut mai târziu ca urmare a unor circumstanțe sau evenimente ulterioare.

88. Informații referitoare la un element care are caracteristicile esențiale ale unei structuri a situațiilor financiare, dar nu îndeplinește criteriile de recunoaștere pot fi totuși prezentate în note și informații suplimentare. Acest procedeu este recomandat în cazul în care cunoașterea existenței acestui element este relevantă pentru evaluarea poziției financiare a întreprinderii, a performanței financiare sau a modificării poziției financiare de către utilizatorii situațiilor financiare.

Recunoașterea activelor

89. Un activ este recunoscut în bilanț în momentul în care este probabilă realizarea unui beneficiu economic viitor de către întreprindere și activul are un cost sau o valoare care poate fi evaluată în mod credibil.

90. Un activ nu este recunoscut în bilanț atunci când este improbabil ca intrarea de numerar să genereze beneficii economice pentru întreprindere în perioadele viitoare. În schimb o astfel de tranzacție va avea ca efect recunoașterea unei cheltuieli în contul de profit și pierdere. Acest tratament nu înseamnă că scopul pentru care s-au efectuat cheltuielile a fost altul decât obținerea unui beneficiu economic pentru întreprindere sau că managementul a fost deficitar. Singura implicație este aceea că gradul de siguranță privind obținerea unui beneficiu într-o perioadă contabilă ulterioară este insuficient pentru a garanta recunoașterea unui activ.

Recunoașterea datoriilor

91. O datorie este recunoscută în bilanț în momentul în care este probabil că o ieșire de resurse, purtătoare de beneficii economice, va rezulta din lichidarea unei obligații prezente, iar valoarea la care se va realiza această lichidare poate fi evaluată în mod credibil. În practică obligațiile rezultate din contracte în care nu s-au respectat încă obligațiile contractuale (de exemplu, datoriile pentru

stocuri comandate, dar neprimite încă) nu sunt în general recunoscute ca datorii în situațiile financiare. Totuși astfel de obligații pot corespunde definiției datoriilor și, în cazul în care criteriile de recunoaștere sunt îndeplinite în anumite circumstanțe, acestea pot fi recunoscute. În astfel de circumstanțe recunoașterea datoriilor implică și recunoașterea activelor sau a cheltuielilor aferente.

Recunoașterea veniturilor

92. Veniturile sunt recunoscute în contul de profit și pierdere atunci când a avut loc o creștere a beneficiilor economice viitoare aferente creșterii unui activ sau diminuării unei datorii, modificare ce poate fi evaluată în mod credibil. Aceasta presupune că recunoașterea veniturilor se realizează simultan cu recunoașterea creșterii activelor sau a reducerii datoriilor (de exemplu, creșterea netă a activelor rezultată din vânzarea produselor sau a serviciilor ori descreșterea datoriilor ca rezultat al anulării unei datorii).

93. Procedurile adoptate în practică în mod normal pentru recunoașterea veniturilor, de exemplu cerința ca venitul să fie obținut, constituie aplicații ale criteriilor de recunoaștere prezentate în acest „cadru general”. Astfel de proceduri conduc în general la limitarea recunoașterii ca venituri numai a acelor elemente ce pot fi evaluate în mod credibil și care au un grad suficient de certitudine.

Recunoașterea cheltuielilor

94. Cheltuielile sunt recunoscute în contul de profit și pierdere atunci când a avut loc o reducere a beneficiilor economice viitoare aferente diminuării unui activ sau creșterii unei datorii, modificare ce poate fi evaluată în mod credibil. De fapt aceasta înseamnă că recunoașterea cheltuielilor are loc simultan cu recunoașterea creșterii datoriilor sau a reducerii activelor (de exemplu, drepturile salariale angajate sau amortizarea mijloacelor fixe).

95. Cheltuielile sunt recunoscute în contul de profit și pierdere pe baza asocierii directe între costurile implicate și obținerea elementelor specifice de venit. Acest proces, cunoscut sub numele de conectarea costurilor la venituri, implică recunoașterea simultană sau combinată a veniturilor și cheltuielilor care rezultă direct și concomitent din aceleași tranzacții sau din alte evenimente. De exemplu, diversele componente ale cheltuielilor care contribuie la determinarea costului bunurilor vândute sunt recunoscute în același timp cu venitul din vânzarea bunurilor. Totuși aplicarea conceptului conectării în conformitate cu prevederile prezentului „cadru general” nu permite recunoașterea în bilanț a elementelor care nu corespund definiției activelor sau datoriilor.

96. Cheltuielile sunt recunoscute în contul de profit și pierdere pe baza unei proceduri de alocare sistematică și rațională, atunci când se așteaptă să se obțină beneficii economice în decursul mai multor perioade contabile și când asocierea acestora cu veniturile poate fi determinată doar în mod vag sau indirect. Această modalitate este deseori necesară în procesul recunoașterii cheltuielilor asociate cu utilizarea unor active, cum ar fi: terenuri și mijloace fixe, fond comercial, licențe și mărci de comerț; în astfel de cazuri cheltuielile sunt prezentate ca amortizare. Aceste proceduri de alocare au drept scop recunoașterea cheltuielilor în cadrul perioadelor contabile în care se consumă sau expiră beneficiile economice asociate acestor elemente.

97. O cheltuială este recunoscută imediat în contul de profit și pierdere atunci când un cost nu generează beneficii economice viitoare sau atunci când și în măsura în care viitoarele beneficii economice nu corespund sau încetează să mai corespundă condițiilor pentru recunoașterea în bilanț sub formă de activ.

98. O cheltuială este, de asemenea, recunoscută în contul de profit și pierdere în acele situații în care apare o datorie fără recunoașterea unui activ, cum ar fi cazul în care datoria apare ca urmare a acordării de garanții pentru produsele vândute.

EVALUAREA STRUCTURILOR SITUAȚIILOR FINANCIARE

99. Evaluarea este procesul prin care se determină valorile la care structurile situațiilor financiare vor fi recunoscute în bilanț și în contul de profit și pierdere. Aceasta presupune alegerea unei anumite baze de evaluare.

100. Diverse baze de evaluare sunt utilizate în situațiile financiare în combinații variate. Ele includ următoarele:

a) *costul istoric*. Activele sunt înregistrate la suma plătită în numerar sau în echivalente ale numerarului sau la valoarea justă din momentul cumpărării lor. Datoriile sunt înregistrate la valoarea echivalentelor obținute în schimbul obligației sau, în anumite împrejurări (de exemplu, impozitul pe profit), la valoarea ce se așteaptă să fie plătită în numerar sau în echivalente ale numerarului pentru a stinge datoriile, potrivit cursului normal al afacerilor;

b) *costul curent*. Activele sunt înregistrate la valoarea în numerar sau în echivalente ale numerarului, care ar trebui plătită dacă același activ sau unul asemănător ar fi achiziționat în prezent. Datoriile sunt înregistrate la valoarea neactualizată în numerar sau în echivalente ale numerarului, necesară pentru a deconta în prezent obligația;

c) *valoarea realizabilă (de decontare a obligației)*. Activele sunt înregistrate la valoarea în numerar sau în echivalente ale numerarului, care poate fi obținută în prezent prin vânzarea normală a activelor. Datoriile sunt înregistrate la valoarea lor de decontare; aceasta reprezintă valoarea neactualizată în numerar sau în echivalente ale numerarului, care trebuie plătită pentru a achita datoriile potrivit cursului normal al afacerilor;

d) *valoarea actualizată*. Activele sunt înregistrate la valoarea actualizată a viitoarelor intrări nete de numerar, care urmează să fie generate în derularea normală a activității întreprinderii. Datoriile sunt înregistrate la valoarea actualizată a viitoarelor ieșiri de numerar, care se așteaptă să fie necesare pentru a deconta datoriile, potrivit cursului normal al afacerilor.

101. Baza de evaluare cel mai frecvent adoptată de întreprinderi în elaborarea situațiilor financiare este costul istoric. Acesta este de obicei combinat cu alte baze de evaluare. De exemplu, stocurile sunt de obicei înregistrate la minimumul dintre cost și valoarea realizabilă netă, titlurile tranzacționabile — la valoarea de piață, iar datoriile privind pensiile — la valoarea lor actualizată. Mai mult, unele întreprinderi utilizează costul curent ca răspuns la incapacitatea modelului contabil bazat pe costul istoric de a rezolva problemele legate de efectul modificării prețurilor activelor nemonetare.

CONCEPTELE DE CAPITAL ȘI DE MENȚINERE A NIVELULUI CAPITALULUI

Conceptul de capital

102. În elaborarea situațiilor financiare majoritatea întreprinderilor adoptă conceptul financiar al capitalului. Conform acestui concept, de exemplu, banii investiți sau puterea de cumpărare investită, capitalul este sinonim cu activele nete sau cu capitalul propriu al întreprinderii. Conform conceptului fizic al capitalului, cum ar fi capacitatea de exploatare, capitalul reprezintă capacitatea de producție a întreprinderii, exprimată, de exemplu, în unități de producție pe zi.

103. Selectarea de către o întreprindere a celui mai potrivit concept privind capitalul trebuie să aibă la bază necesitățile utilizatorilor situațiilor financiare. Astfel trebuie adoptat conceptul financiar al capitalului în cazul în care utilizatorii situațiilor financiare sunt preocupați în primul rând de menținerea capitalului nominal investit sau a puterii de cumpărare a capitalului investit. Dacă principala preocupare a utilizatorilor o reprezintă capacitatea de exploatare a întreprinderii, trebuie utilizat conceptul fizic al capitalului. Conceptul ales indică obiectivul urmărit în determinarea profitului, deși pot apărea anumite dificultăți de evaluare la punerea în practică a conceptului.

Conceptele de menținere a nivelului capitalului și de determinare a profitului

104. Conceptele privind capitalul, prezentate în paragraful 102, conduc la apariția următoarelor concepte de menținere a nivelului capitalului:

a) *menținerea capitalului financiar*. Conform acestui concept, profitul se obține doar dacă valoarea financiară (sau monetară) a activelor nete la sfârșitul perioadei este mai mare decât valoarea financiară (sau monetară) a activelor nete la începutul perioadei, după excluderea oricăror distribuiri către proprietari și a oricăror contribuții din partea proprietarilor în timpul perioadei analizate. Menținerea capitalului financiar poate fi evaluată atât în unități monetare nominale, cât și în unități de putere constantă de cumpărare;

b) *menținerea capitalului fizic*. Conform acestui concept, profitul se obține doar atunci când capacitatea fizică productivă (sau capacitatea de exploatare) a întreprinderii (sau resursele, respectiv fondurile necesare atingerii acestei capacități) la sfârșitul perioadei depășește capacitatea fizică productivă de la începutul perioadei, după ce s-a exclus orice distribuire către proprietari și orice contribuție din partea proprietarilor în timpul perioadei analizate.

105. Conceptul de menținere a nivelului capitalului ia în considerare modul în care o întreprindere definește capitalul pe care dorește să îl mențină. Acesta asigură legătura între conceptele de capital și cele de profit, deoarece oferă punctul de referință fără de care profitul nu poate fi măsurat. Este o condiție esențială pentru distincția între rentabilitatea întreprinderii și rambursarea capitalului său; doar intrările de active în plus față de sumele necesare pentru menținerea capitalului pot fi considerate profit, și deci câștig produs de capitalul investit. Astfel profitul este valoarea care rămâne după ce cheltuielile (inclusiv ajustările pentru menținerea capitalului, acolo unde este cazul) au fost deduse din venituri. Dacă cheltuielile depășesc veniturile, valoarea reziduală este o pierdere netă.

106. Conceptul de menținere a capitalului fizic necesită adoptarea costului curent ca bază de evaluare. Conceptul de menținere a capitalului financiar nu impune folosirea unei anumite baze de evaluare. Selectarea bazei în cazul acestui concept depinde de tipul capitalului financiar pe care întreprinderea dorește să îl mențină.

107. Diferența principală dintre cele două concepte referitoare la menținerea capitalului este reprezentată de tratamentul efectelor variației prețurilor activelor și datoriiilor

întreprinderii. În termeni generali o întreprindere și-a menținut capitalul dacă la sfârșitul perioadei are un capital egal cu cel de la începutul perioadei. Orice valoare în plus față de cea necesară pentru a menține capitalul la nivelul de la începutul perioadei este considerată profit.

108. Conform conceptului de menținere a capitalului financiar, unde capitalul este definit în termenii unităților monetare nominale, profitul reprezintă creșterea capitalului monetar nominal de-a lungul perioadei. Astfel creșterile prețurilor activelor, care au loc de-a lungul perioadei, cunoscute sub numele de câștiguri din deținerea de active, reprezintă profit. Ele pot să nu fie recunoscute în acest fel până în momentul în care activele sunt puse în vânzare. Când conceptul menținerii capitalului financiar este definit în termenii unităților de putere constantă de cumpărare, profitul reprezintă creșterea puterii de cumpărare investite în cursul perioadei. Astfel doar acea parte a creșterii prețurilor activelor care depășește creșterea nivelului general al prețurilor este considerată profit. Restul creșterii reprezintă o ajustare pentru menținerea capitalului și ca atare reprezintă o parte a capitalului propriu.

109. Conform conceptului menținerii capitalului fizic, unde capitalul este definit în termenii capacității fizice de producție, profitul reprezintă creșterea acestui capital în cursul perioadei. Toate modificările de prețuri care afectează activele și datoriile întreprinderii sunt privite ca modificări în măsurarea capacității productive fizice a acesteia; astfel ele sunt tratate ca ajustări de menținere a nivelului capitalului, care fac parte din capitalul propriu, și nu ca profit.

110. Alegerea bazelor de evaluare și a conceptului de menținere a nivelului capitalului va determina modelul contabil utilizat pentru elaborarea situațiilor financiare. Diversele modele contabile prezintă grade diferite de relevanță și de credibilitate și, ca și în alte domenii, managementul trebuie să caute un echilibru între relevanță și credibilitate. Acest „cadru general” se aplică unei game de modele contabile și oferă recomandări pentru întocmirea și prezentarea situațiilor financiare elaborate sub modelul ales. În prezent Consiliul IASC nu are intenția de a prescrie un anumit model, în afară de cazuri excepționale, ca de exemplu pentru acele întreprinderi care raportează în moneda unei economii hiperinflaționiste. Totuși în perspectiva evoluțiilor pe plan mondial această intenție va fi revizuită.

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 : Centrul pentru 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
