

ORDIN nr. 1.969 din 9 noiembrie 2007

privind aprobarea reglementărilor contabile pentru persoanele juridice fără scop patrimonial

EMITENT: MINISTERUL ECONOMIEI ȘI FINANTELOR

PUBLICAT ÎN: MONITORUL OFICIAL nr. 846 din 10 decembrie 2007

În temeiul prevederilor [art. 11 alin. \(4\) din Hotărârea Guvernului nr. 386/2007](#) privind organizarea și funcționarea Ministerului Economiei și Finanțelor, cu modificările și completările ulterioare,

în baza prevederilor [art. 4 alin. \(1\) și \(2\) din Legea contabilității nr. 82/1991](#), republicată, cu modificările și completările ulterioare,

ministrul economiei și finanțelor emite următorul ordin:

ART. 1

(1) Se aprobă Reglementările contabile pentru persoanele juridice fără scop patrimonial, cuprinse în anexa nr. 1*) care face parte integrantă din prezentul ordin.

(2) Reglementările contabile prevăzute la alin. (1) sunt obligatorii pentru asociații, fundații sau alte organizații de acest fel, partide politice, patronate, organizații sindicale, culte religioase, precum și pentru alte persoane juridice înființate în baza unor legi speciale, în scopul desfășurării de activități fără scop patrimonial, care au obligația, potrivit legii, să conducă contabilitatea în partidă dublă și să întocmească situații financiare anuale.

(3) Reglementările contabile prevăzute la alin. (1) se referă în principal la activitățile fără scop patrimonial, inclusiv activitățile cu destinație specială, desfășurate de către persoanele juridice fără scop patrimonial, și în subsidiar la activitățile economice desfășurate, potrivit legii, de către aceste persoane juridice. Pentru activitățile economice desfășurate, potrivit legii, de către persoanele juridice fără scop patrimonial, aceste reglementări se completează, după caz, cu Reglementările contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene, prevăzute în anexa la [Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.752/2005](#), cu modificările și completările ulterioare.

ART. 2

Se aprobă Reglementările contabile privind organizarea și conducerea contabilității în partidă simplă de către persoanele juridice fără scop patrimonial, cuprinse în anexa nr. 2*) care face parte integrantă din prezentul ordin.

ART. 3

Situațiile financiare anuale ale persoanelor juridice fără scop patrimonial de utilitate publică, potrivit legii, sunt supuse auditului financiar, care se efectuează de către auditori financiari, persoane fizice sau juridice autorizate, în condițiile legii, cu respectarea reglementărilor contabile aplicabile persoanelor juridice fără scop patrimonial.

ART. 4

Prezentul ordin intră în vigoare la data de 1 ianuarie 2008.

ART. 5

La data intrării în vigoare a prezentului ordin se abrogă:

- [Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.829/2003](#) privind aprobarea Reglementărilor contabile pentru persoanele juridice fără scop patrimonial, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 66 și 66 bis din 27 ianuarie 2004, cu modificările și completările ulterioare;

- [Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2.329/2001](#) pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea contabilității în partidă simplă de către persoanele juridice fără scop lucrativ, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 20 din 15 ianuarie 2002;

- orice alte dispoziții contrare prezentului ordin.

ART. 6

Prezentul ordin se publică în Monitorul Oficial al României, Partea I.

*) Anexele nr. 1 și 2 se publică ulterior în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 846 bis în afara abonamentului, care se poate achiziționa de la Centrul pentru vânzări și relații cu publicul al Regiei Autonome "Monitorul Oficial", București, șos. Panduri nr. 1.

p. Ministrul economiei
și finanțelor,
Cătălin Doica,
secretar de stat

București, 9 noiembrie 2007.
Nr. 1.969.

ANEXA 1

Reglementări contabile pentru persoanele juridice fără scop patrimonial

CAP. 1

ARIA DE APLICABILITATE ȘI MONEDA DE RAPORTARE

1. - (1) Prezentele reglementări prevăd formatul și conținutul situațiilor financiare anuale, principiile contabile și regulile de evaluare, precum și regulile de întocmire, aprobare, auditare, după caz, și publicare a situațiilor financiare anuale pentru persoanele juridice fără scop patrimonial.

(2) Prezentele reglementări sunt corelate cu prevederile reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, aprobate prin [Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.752/2005](#) pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificările și completările ulterioare, în mod corespunzător, respectiv adaptat la specificul activităților fără scop patrimonial și activităților cu destinație specială desfășurate, potrivit legii, de persoanele juridice fără scop patrimonial.

(3) Prezentele reglementări se aplică pentru activitățile fără scop patrimonial, activitățile cu destinație specială și activitățile economice desfășurate, potrivit legii, de către asociații, fundații sau alte organizații de acest fel, partide politice, patronate, organizații sindicale, culte religioase, precum și pentru altele asemenea înființate în baza unor legi speciale în scopul desfășurării de activități fără scop patrimonial, care au obligația, potrivit legii, să conducă contabilitatea în partidă dublă și să întocmească situații financiare anuale.

2. - (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.

(2) Pentru necesitățile proprii de informare, persoanele juridice fără scop patrimonial pot opta pentru întocmirea situațiilor financiare anuale și într-o altă monedă.

Cursul de schimb utilizat pentru conversia în moneda națională a situațiilor financiare anuale întocmite într-o altă monedă este cursul de schimb valutar comunicat de Banca Națională a României, valabil pentru data bilanțului. Acest curs se prezintă în notele explicative.

CAP. 2

FORMATUL ȘI CONȚINUTUL SITUAȚIILOR FINANCIARE ANUALE

SECȚIUNEA 1

DISPOZIȚII GENERALE PRIVIND SITUAȚIILE FINANCIARE ANUALE

3. - (1) Persoanele juridice fără scop patrimonial întocmesc situații financiare anuale care cuprind:

- bilanț,
- contul rezultatului exercițiului,
- notele explicative la situațiile financiare anuale.

(2) Organizațiile patronale și sindicale, precum și alte organizații fără scop patrimonial, care nu desfășoară activități economice, întocmesc situații financiare anuale simplificate care cuprind:

- bilanț prescurtat,
- contul prescurtat al rezultatului exercițiului,
- notele explicative la situațiile financiare anuale simplificate.

(3) Situațiile financiare anuale, respectiv situațiile financiare anuale simplificate constituie un tot unitar.

(4) Potrivit legii contabilității, situațiile financiare anuale trebuie însoțite de o declarație scrisă de asumare a răspunderii conducerii persoanei juridice pentru întocmirea situațiilor financiare anuale în conformitate cu Reglementările contabile pentru persoanele juridice fără scop patrimonial.

4. - Situațiile financiare anuale ale persoanelor juridice fără scop patrimonial sunt supuse, potrivit legii, verificării de către cenzori sau de către auditori financiari, după caz.

5. - Pct. 3 alin. (2) din prezentele reglementări nu se aplică de către persoanele juridice fără scop patrimonial de utilitate publică.

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

7. - Situațiile financiare anuale oferă o imagine fidelă a activelor, datoriilor, poziției financiare, excedentului sau deficitului privind activitățile fără scop patrimonial și activitățile cu destinație specială.

8. - Dacă aplicarea prevederilor prezentelor reglementări nu este suficientă pentru a oferi o imagine fidelă în înțelesul pct. 7, trebuie prezentate informații suplimentare.

9. - Dacă, în cazuri excepționale, aplicarea unei prevederi din prezentele reglementări se dovedește contrară obligației prevăzute la pct. 7, trebuie să se facă abatere de la acea prevedere, în vederea oferirii unei imagini fidele, în înțelesul pct. 7. Orice astfel de abatere trebuie prezentată în notele explicative, împreună cu o explicație a motivelor acesteia și o situație privind efectele abaterii asupra activelor, datoriilor, poziției financiare și a excedentului sau deficitului.

10. - Subunitățile fără personalitate juridică, care aparțin persoanelor juridice fără scop patrimonial cu sediul sau domiciliul în România organizează și conduc contabilitatea proprie până la nivel de bilanță de verificare, fără a întocmi situații financiare anuale.

Activitatea desfășurată în străinătate de subunitățile fără personalitate juridică, și care aparțin persoanelor juridice fără scop patrimonial cu sediul sau domiciliul în România, se include în situațiile financiare ale persoanei juridice române și se raportează pe teritoriul României, potrivit prezentelor reglementări.

Cursul de schimb utilizat pentru conversia în moneda națională a bilanțelor de verificare întocmite într-o altă monedă este cursul de schimb valutar comunicat de Banca Națională a României, valabil pentru data bilanțului. Acest curs se prezintă în notele explicative.

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

12. - Formatul bilanțului și al contului rezultatului exercițiului, în special în ceea ce privește forma adoptată pentru prezentarea acestora, nu poate fi modificat de la un exercițiu financiar la altul. În cazuri excepționale, sunt permise abateri de la acest principiu. Orice astfel de abatere trebuie menționată în notele explicative, împreună cu o explicație a motivelor care au determinat-o.

13. - În bilanț și în contul rezultatului exercițiului, elementele prevăzute la pct. 19, 20 și 34 trebuie prezentate separat, în ordinea

indicată. O subclasificare mai detaliată a elementelor se poate face numai în notele explicative.

14. - Formatul, succesiunea și terminologia elementelor din bilanț și din contul rezultatului exercițiului care sunt precedate de cifre arabe trebuie adaptate, în cazul în care natura specifică a unei persoane juridice fără scop patrimonial impune acest lucru. Astfel de adaptări trebuie efectuate atunci când sunt cerute prin reglementări speciale emise de Autoritățile de reglementare.

15. - (1) Pentru fiecare element de bilanț și de cont al rezultatului exercițiului trebuie prezentată valoarea aferentă elementului corespondent pentru exercițiul financiar precedent.

(2) Dacă valorile prevăzute la alin. (1) nu sunt comparabile, absența comparabilității trebuie prezentată în notele explicative, însoțită de comentarii relevante.

16. Un element de bilanț și de cont al rezultatului exercițiului pentru care nu există valoare nu trebuie prezentat, cu excepția cazului în care există un element corespondent pentru exercițiul financiar precedent, în înțelesul pct. 15 alin. (1).

17. - Bilanțul este documentul contabil de sinteză prin care se prezintă elementele de activ, datorii și capital propriu ale persoanei juridice fără scop patrimonial la sfârșitul exercițiului financiar, precum și în celelalte situații prevăzute de lege.

18. - (1) În bilanț elementele de activ și datorii sunt grupate după natură și lichiditate, respectiv natură și exigibilitate.

(2) În înțelesul prezentelor reglementări:

a) un activ reprezintă o resursă controlată de către persoana juridică fără scop patrimonial ca rezultat al unor evenimente trecute, de la care se așteaptă să genereze beneficii economice viitoare pentru aceasta și al cărui cost poate fi evaluat în mod credibil;

b) o datorie reprezintă o obligație actuală a persoanei juridice fără scop patrimonial ce decurge din evenimente trecute și prin decontarea căreia se așteaptă să rezulte o ieșire de resurse care încorporează beneficii economice.

SECȚIUNEA 2

FORMATUL BILANȚULUI

19. - Formatul bilanțului este următorul:

A. Active immobilizate

I. Immobilizări necorporale

1. Cheltuieli de constituire

2. Cheltuieli de dezvoltare

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

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

5. Avansuri și immobilizări necorporale în curs de execuție

II. Immobilizări corporale

1. Terenuri și construcții

2. Instalații tehnice și mașini

3. Alte instalații, utilaje și mobilier

4. Avansuri și immobilizări corporale în curs de execuție

III. Immobilizări financiare

1. Acțiuni deținute la entitățile afiliate

2. Împrumuturi acordate entităților afiliate

3. Interese de participare

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

5. Investiții deținute ca immobilizări

6. Alte împrumuturi

B. Active circulante

I. Stocuri

1. Materii prime și materiale consumabile

2. Producția în curs de execuție
3. Produse finite și mărfuri
4. Avansuri pentru cumpărări de stocuri

II. Creanțe

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

1. Creanțe comerciale
2. Sume de încasat de la entitățile afiliate
3. Sume de încasat de la entitățile de care unitatea este legată în virtutea intereselor de participare
4. Alte creanțe

III. Investiții pe termen scurt

1. Acțiuni deținute la entitățile afiliate
2. Alte investiții pe termen scurt

IV. Casa și conturi la bănci

C. Cheltuieli în avans

D. Datorii: sumele care trebuie plătite într-o perioadă de până la un an

1. Împrumuturi din emisiunea de obligațiuni
2. Sume datorate instituțiilor de credit
3. Avansuri încasate în contul comenzilor
4. Datorii comerciale - furnizori
5. Efecte de comerț de plătit
6. Sume datorate entităților afiliate

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

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

E. Active circulante nete/datorii curente nete

F. Total active minus datorii curente

G. Datorii: sumele care trebuie plătite într-o perioadă mai mare de un an

1. Împrumuturi din emisiunea de obligațiuni
2. Sume datorate instituțiilor de credit
3. Avansuri încasate în contul comenzilor
4. Datorii comerciale - furnizori
5. Efecte de comerț de plătit
6. Sume datorate entităților afiliate

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

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

H. Provizioane

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

I. Venituri în avans

J. Capital și rezerve

I. Capital

II. Rezerve din reevaluare

III. Rezerve

1. Rezerve legale
2. Rezerve statutare sau contractuale
3. Rezerve reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare
4. Alte rezerve

IV. Excedentul/profitul sau deficitul/pierderea reportat(ă)

V. Excedentul/profitul sau deficitul/pierderea exercițiului financiar

20. - Formatul bilanțului prescurtat este următorul:

A. Active imobilizate

- I. Imobilizări necorporale
- II. Imobilizări corporale
- III. Imobilizări financiare

B. Active circulante

- I. Stocuri
- II. Creanțe

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

III. Investiții pe termen scurt

IV. Casa și conturi la bănci

C. Cheltuieli în avans

D. Datorii: sumele care trebuie plătite într-o perioadă de până la un an

E. Active circulante nete/datorii curente nete

F. Total active minus datorii curente

G. Datorii: sumele care trebuie plătite într-o perioadă mai mare de un an

H. Provizioane

I. Venituri în avans

J. Capital și rezerve

I. Capital

II. Rezerve din reevaluare

III. Rezerve

IV. Excedentul/profitul sau deficitul/pierderea reportat(ă)

V. Excedentul/profitul sau deficitul/pierderea exercițiului financiar

21. - Dacă un activ sau o datorie are legătură cu mai mult de un element din formatul de bilanț, relația sa cu alte elemente trebuie prezentată în notele explicative, dacă o asemenea prezentare este esențială pentru înțelegerea situațiilor financiare anuale.

22. - Acțiunile deținute la entitățile afiliate trebuie prezentate numai în cadrul elementelor prevăzute în acest scop.

23. - Toate angajamentele sub forma garanțiilor de orice fel trebuie, în cazul în care nu există obligația de a le prezenta ca datorii, să fie în mod clar prezentate în notele explicative, și trebuie făcută distincție între diferitele tipuri de garanții recunoscute de legislația națională. De asemenea, trebuie făcută o prezentare separată a oricărei garanții valorice care a fost prevăzută. Angajamentele de acest tip care există în relația cu entitățile afiliate trebuie prezentate distinct.

SECȚIUNEA 3

PREVEDERI REFERITOARE LA ELEMENTELE DE BILANȚ

24. - Prezentarea activelor ca active imobilizate sau ca active circulante depinde de scopul căruia îi sunt destinate.

25. - Activele imobilizate cuprind acele active destinate utilizării pe o bază continuă, în scopul desfășurării activităților persoanei juridice fără scop patrimonial.

26. - (1) Mișcările diverselor elemente de imobilizări se prezintă în notele explicative. În acest scop, se prezintă distinct, începând cu costul de achiziție sau costul de producție, pentru fiecare element de imobilizare, pe de o parte, creșterile, cedările și transferurile în cursul exercițiului financiar, iar, pe de altă parte, ajustările cumulate de valoare la începutul exercițiului financiar și la data bilanțului, precum și rectificările efectuate în cursul exercițiului financiar asupra ajustărilor de valoare din exercițiile financiare precedente. Ajustările de valoare se prezintă în bilanț ca deduceri clare din elementele corespunzătoare.

(2) Dacă, atunci când situațiile financiare anuale se întocmesc conform prezentelor reglementări pentru prima oară, prețul de achiziție sau costul de producție al unei imobilizări nu poate fi determinat fără cheltuieli sau întârzieri exagerate, valoarea reziduală de la începutul exercițiului financiar poate fi tratată drept preț de achiziție sau cost de producție. Orice aplicare a acestei prevederi trebuie prezentată în notele explicative.

(3) Atunci când se efectuează reevaluarea imobilizărilor corporale, mișcările diverselor elemente de imobilizări, prevăzute la alin. (1), se prezintă începând cu prețul de achiziție sau costul de producție, rezultat din reevaluare. În acest scop, valoarea reevaluată se substituie valorii de intrare a imobilizărilor corporale.

27. - Drepturile asupra proprietăților imobiliare și alte drepturi similare, așa cum sunt definite de legislația națională, trebuie prezentate la "Terenuri și construcții".

28. - În sensul prezentelor reglementări, prin interese de participare se

înțelege drepturile în capitalul altor entități, reprezentate sau nu prin certificate, care, prin crearea unei legături durabile cu aceste entități, sunt destinate să contribuie la activitățile entității. Deținerea unei părți din capitalul unei alte entități se presupune că reprezintă un interes de participare, atunci când depășește un procentaj de 20%.

29. - (1) Cheltuielile efectuate în cursul exercițiului financiar, dar care sunt aferente unui exercițiu financiar ulterior, trebuie prezentate sub titlul de "Cheltuieli în avans".

(2) Veniturile care, deși se referă la exercițiul financiar în cauză, nu se încasează până la expirarea acestuia, trebuie prezentate la "Creanțe". În cazul în care astfel de venituri sunt semnificative, acestea trebuie prezentate și în notele explicative.

30. - (1) Ajustările de valoare cuprind toate corecțiile destinate să țină seama de reducerile valorilor activelor individuale, stabilite la data bilanțului, indiferent dacă acea reducere este sau nu definitivă.

(2) Ajustările de valoare pot fi: ajustări permanente, denumite în continuare amortizări, și/sau ajustările provizorii, denumite în continuare ajustări pentru depreciere sau pierdere de valoare, în funcție de caracterul permanent sau provizoriu al ajustării valorii activelor.

31. Provizioanele sunt destinate să acopere datoriile a căror natură este clar definită și care la data bilanțului este probabil să existe, sau este cert că vor exista, dar care sunt incerte în ceea ce privește valoarea sau data la care vor apărea.

32. Provizioanele nu pot fi utilizate pentru ajustarea valorilor activelor.

33. - (1) Veniturile de încasat înainte de data bilanțului, dar care se referă la un exercițiu financiar ulterior, trebuie prezentate sub titlul de "Venituri în avans".

(2) Cheltuielile care, deși se referă la exercițiul financiar în cauză, se vor plăti numai în cursul exercițiului financiar ulterior, trebuie prezentate la "Datorii". În cazul în care astfel de cheltuieli sunt semnificative, ele trebuie prezentate și în notele explicative.

SECȚIUNEA 4

FORMATUL CONTULUI REZULTATULUI EXERCITIULUI

34. - Formatul contului rezultatului exercițiului este următorul:

- I. Venituri din activitățile fără scop patrimonial
- II. Cheltuieli privind activitățile fără scop patrimonial
- III. Rezultatul activităților fără scop patrimonial
- IV. Venituri din activitățile cu destinație specială
- V. Cheltuieli privind activitățile cu destinație specială
- VI. Rezultatul activităților cu destinație specială
- VII. Venituri din activitățile economice
- VIII. Cheltuieli privind activitățile economice
- IX. Rezultatul activităților economice
- X. Venituri totale
- XI. Cheltuieli totale
- XII. Excedentul/profitul deficitul/pierderea exercițiului financiar (X-XI; XI-X)

SECȚIUNEA 5

PRINCIPII CONTABILE GENERALE

35. - Elementele prezentate în situațiile financiare anuale se evaluează în conformitate cu principiile contabile generale prevăzute în prezenta secțiune, conform contabilității de angajamente. Astfel, efectele tranzacțiilor și ale altor evenimente sunt recunoscute atunci când tranzacțiile și evenimentele se produc (și nu pe măsură ce trezoreria sau echivalentul său este încasat sau plătit) și sunt înregistrate în contabilitate și raportate în situațiile financiare ale perioadelor aferente.

36. - Principiul continuității activității. Trebuie să se prezume că persoana juridică fără scop patrimonial își desfășoară activitatea pe baza

principiului continuității activității.

Acest principiu presupune că entitatea își continuă în mod normal funcționarea, fără a intra în stare de lichidare sau reducere semnificativă a activității. Dacă administratorii unei entități au luat cunoștință de unele elemente de nesiguranță legate de anumite evenimente care pot duce la incapacitatea acesteia de a-și continua activitatea, aceste elemente trebuie prezentate în notele explicative. În cazul în care situațiile financiare anuale nu sunt întocmite pe baza principiului continuității, această informație trebuie prezentată, împreună cu explicații privind modul de întocmire a acestora și motivele care au stat la baza deciziei conform căreia entitatea nu își mai poate continua activitatea.

37. - Principiul permanenței metodelor. Metodele de evaluare trebuie aplicate în mod consecvent de la un exercițiu financiar la altul.

38. - Principiul prudenței. Evaluarea trebuie făcută pe o bază prudentă și, în special:

a) poate fi inclus numai excedentul/profitul realizat la data bilanțului;

b) trebuie să se țină cont de toate datoriile apărute în cursul exercițiului financiar curent sau al unui exercițiu financiar precedent, chiar dacă acestea devin evidente numai între data bilanțului și data întocmirii acestuia;

c) trebuie să se țină cont de toate datoriile previzibile și deficitele/pierderile potențiale apărute în cursul exercițiului financiar curent sau al unui exercițiu financiar precedent, chiar dacă acestea devin evidente numai între data bilanțului și data întocmirii acestuia;

d) trebuie să se țină cont de toate deprecierile, indiferent dacă rezultatul exercițiului financiar este deficit/pierdere sau excedent/profit.

39. - Principiul independenței exercițiului. Trebuie să se țină cont de veniturile și cheltuielile aferente exercițiului financiar, indiferent de data încasării sau plății acestor venituri și cheltuieli.

40. - Principiul evaluării separate a elementelor de activ și de datorii. Conform acestui principiu, componentele elementelor de activ sau de datorii trebuie evaluate separat.

41. - Principiul intangibilității. Bilanțul de deschidere pentru fiecare exercițiu financiar trebuie să corespundă cu bilanțul de închidere al exercițiului financiar precedent.

42. - Principiul necompensării. Orice compensare între elementele de activ și de datorii sau între elementele de venituri și cheltuieli este interzisă.

Eventualele compensări între creanțe și datorii ale persoanei juridice fără scop patrimonial față de aceeași entitate pot fi efectuate, cu respectarea prevederilor legale, numai după înregistrarea în contabilitate a veniturilor și cheltuielilor la valoarea integrală.

43. - Abateri de la principiile contabile generale prevăzute în prezenta secțiune pot fi efectuate în cazuri excepționale. Orice astfel de abateri trebuie prezentate în notele explicative, precum și motivele care le-au determinat, împreună cu o evaluare a efectului acestora asupra activelor, datoriilor, și a excedentului/profitului sau deficitului/pierderii.

SECȚIUNEA 6

REGULI DE EVALUARE

6.1. REGULI GENERALE DE EVALUARE

44. - Elementele prezentate în situațiile financiare anuale se evaluează, în general, pe baza principiului costului de achiziție sau al costului de producție. În situația în care s-a optat pentru reevaluarea imobilizărilor corporale se aplică prevederile subsecțiunii 6.2.5 din prezentele reglementări.

6.1.1. Evaluarea la data intrării în entitate

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

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

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

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

d) la valoarea justă - pentru bunurile obținute cu titlu gratuit.

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

(2) Prin valoare justă se înțelege suma pentru care activul ar putea fi schimbat de bunăvoie între părți aflate în cunoștință de cauză în cadrul unei tranzacții cu prețul determinat obiectiv.

46. (1) Costul de achiziție al bunurilor cuprinde prețul de cumpărare, taxele de import și alte taxe (cu excepția acelor pe care persoana juridică fără scop patrimonial le poate recupera de la autoritățile fiscale), cheltuielile de transport, manipulare și alte cheltuieli care pot fi atribuibile direct achiziției bunurilor respective.

(2) Reducerile comerciale acordate de furnizor nu fac parte din costul de achiziție.

47. - (1) Costul de producție al unui bun cuprinde costul de achiziție a materiilor prime și materialelor consumabile și cheltuielile de producție direct atribuibile bunului.

(2) Costul de producție sau de prelucrare al stocurilor, precum și costul de producție al imobilizărilor cuprind cheltuielile directe aferente producției, și anume: materiale directe, energie consumată în scopuri tehnologice, manoperă directă și alte cheltuieli directe de producție, precum și cota cheltuielilor indirecte de producție alocată în mod rațional ca fiind legată de fabricația acestora.

(3) În costul de producție poate fi inclusă o proporție rezonabilă din cheltuielile care sunt indirect atribuibile bunului, în măsura în care acestea sunt legate de perioada de producție.

(4) Următoarele reprezintă exemple de costuri care nu trebuie incluse în costul stocurilor, ci sunt recunoscute drept cheltuieli ale perioadei în care au survenit, astfel:

- pierderile de materiale, manopera sau alte costuri de producție înregistrate peste limitele normal admise;

- cheltuielile de depozitare, cu excepția cazurilor în care aceste costuri sunt necesare în procesul de producție, anterior trecerii într-o nouă fază de fabricație;

- regiile (cheltuielile) generale de administrație care nu participă la aducerea stocurilor în forma și locul final;

- costurile de desfacere.

48. - (1) Dobânda la capitalul împrumutat pentru finanțarea achiziției, construcției sau producției de active cu ciclu lung de fabricație poate fi inclusă în costurile de producție, în măsura în care aceasta este legată de perioada de producție. În cazul includerii dobânzii în valoarea activelor, aceasta trebuie prezentată în notele explicative.

(2) În sensul prezentelor reglementări, prin activ cu ciclu lung de fabricație se înțelege un activ care solicită în mod necesar o perioadă substanțială de timp pentru a fi gata în vederea utilizării.

6.1.2. Evaluarea cu ocazia inventarierii

49. - Evaluarea elementelor de activ și de pasiv cu ocazia inventarierii se face potrivit prezentelor reglementări și normelor emise în acest sens de Ministerul Economiei și Finanțelor.

6.1.3. Evaluarea la încheierea exercițiului financiar

50. - (1) La încheierea exercițiului financiar, elementele de activ și de pasiv de natura datoriilor se evaluează și se reflectă în situațiile financiare anuale la valoarea de intrare, pusă de acord cu rezultatele inventarierii.

(2) În acest scop, valoarea de intrare se compară cu valoarea stabilită pe baza inventarierii, denumită valoare de inventar. În acest caz, se vor avea în vedere, printre altele:

- a) Pentru elementele de activ, diferențele constatate în minus între valoarea de inventar și valoarea contabilă netă a elementelor de activ se înregistrează în contabilitate pe seama unei amortizări suplimentare, în cazul activelor amortizabile pentru care deprecierea este ireversibilă sau se efectuează o ajustare pentru depreciere sau pierdere de valoare, atunci când

deprecierea este reversibilă, aceste elemente menținându-se, de asemenea, la valoarea lor de intrare.

Prin valoare contabilă netă se înțelege valoarea de intrare, mai puțin amortizarea și ajustările pentru depreciere sau pierdere de valoare, cumulate.

b) Pentru elementele de pasiv de natura datoriilor, diferențele constatate în plus între valoarea de inventar și valoarea de intrare a elementelor de pasiv de natura datoriilor se înregistrează în contabilitate, pe seama elementelor corespunzătoare de datorii.

51. - (1) La fiecare dată a bilanțului:

a) Elementele monetare exprimate în valută (disponibilități și alte elemente asimilate, cum sunt acreditivele și depozitele bancare, creanțe și datorii în valută) trebuie evaluate și raportate utilizând cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României și valabil la data încheierii exercițiului financiar. Diferențele de curs valutar, favorabile sau nefavorabile, între cursul de la data înregistrării creanțelor sau datoriilor în valută sau cursul la care au fost raportate în situațiile financiare anuale anterioare și cursul de schimb de la data încheierii exercițiului financiar, se înregistrează, la venituri sau cheltuieli financiare, după caz.

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

c) Elementele nemonetare achiziționate cu plata în valută și înregistrate la cost istoric (imobilizări, stocuri) trebuie raportate utilizând cursul de schimb de la data efectuării tranzacției.

d) Elementele nemonetare achiziționate cu plata în valută și înregistrate la valoarea justă trebuie raportate utilizând cursul de schimb existent la data determinării valorilor respective.

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

52. - Evenimentele care apar după data bilanțului pot furniza informații suplimentare referitoare la perioada raportată, față de cele cunoscute la data bilanțului. Dacă situațiile financiare anuale nu au fost aprobate, acestea trebuie ajustate pentru a reflecta și informațiile suplimentare.

6.1.4. Evaluarea la data ieșirii din entitate

53. - La data ieșirii din entitate sau la darea în consum, bunurile se evaluează și se scad din gestiune la valoarea lor de intrare.

Evenimente ulterioare datei bilanțului

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

(2) Pot fi identificate două situații:

a) entitățile obțin informații suplimentare față de cele existente la data bilanțului, pentru evenimente care avuseseră deja loc la data bilanțului. Dacă informațiile suplimentare conduc la necesitatea înregistrării în contabilitate a unor venituri sau cheltuieli, pentru prezentarea unei imagini fidele, trebuie efectuate aceste înregistrări;

b) entitățile obțin informații pentru evenimente petrecute ulterior datei situațiilor financiare anuale, dar a căror prezentare este necesară pentru utilizatorii de informații. În această situație, informațiile respective se prezintă în notele explicative, fără efectuarea unor înregistrări în contabilitate.

(3) Un exemplu de eveniment ulterior datei bilanțului, care trebuie reflectat în situațiile financiare anuale este rezolvarea unui litigiu ulterior datei bilanțului, care impune ajustarea unui provizion deja recunoscut sau recunoașterea unui nou provizion.

(4) Un exemplu de eveniment ulterior datei bilanțului pentru care nu se fac ajustări ale situațiilor financiare anuale este diminuarea valorii de piață a valorilor mobiliare, în intervalul de timp dintre data bilanțului și data la care situațiile financiare anuale sunt autorizate pentru publicare.

(5) Atunci când evenimentele au o asemenea importanță încât neprezentarea

lor ar putea afecta capacitatea utilizatorilor situațiilor financiare anuale de a face evaluări și de a lua decizii corecte, o entitate trebuie să prezinte următoarele informații pentru fiecare categorie semnificativă de astfel de evenimente:

a) natura evenimentului; și

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

Corectarea erorilor contabile

55. - (1) Corectarea erorilor constatate în contabilitate se efectuează pe seama rezultatului reportat.

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

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

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

Astfel de erori includ efectele greșelilor matematice, greșelilor de aplicare a politicilor contabile, ignorării sau interpretării greșite a evenimentelor și fraudelor.

(3) În cazul corectării de erori care generează deficit contabil reportat, acesta trebuie acoperit înainte de efectuarea oricărei repartizări de excedent.

În notele la situațiile financiare anuale trebuie prezentate informații suplimentare cu privire la erorilor constatate.

(4) Corectarea erorilor aferente exercițiilor financiare precedente nu determină modificarea situațiilor financiare ale acelor exerciții.

(5) În cazul erorilor aferente exercițiilor financiare precedente, corectarea acestora nu presupune ajustarea informațiilor comparative prezentate în situațiile financiare. Informații comparative referitoare la poziția financiară și performanța financiară, respectiv modificarea poziției financiare, sunt prezentate în notele explicative.

6.2. ACTIVE IMOBILIZATE

6.2.1. Reguli de evaluare de bază

56. - (1) Activele imobilizate sunt active generatoare de beneficii și deținute pe o perioadă mai mare de un an. Ele trebuie evaluate la costul de achiziție sau la costul de producție, cu respectarea prevederilor pct. 57 și 58.

(2) Beneficiile economice viitoare reprezintă potențialul de a contribui, direct sau indirect, la fluxul de trezorerie sau de echivalente de trezorerie către entitate. Potențialul poate fi unul productiv, fiind parte a activităților de exploatare ale entității.

57. - Amortizarea valorii activelor imobilizate cu durate limitate de utilizare economică se efectuează în mod sistematic, reducându-se valoarea contabilă a acestora. Valoarea contabilă a acestor active este valoarea care este prezentată în bilanț, fiind reprezentată de costul de achiziție, costul de producție sau alte valori care substituie costul, diminuate cu amortizarea cumulată până la acea dată, precum și cu pierderile cumulate din depreciere.

În înțelesul prezentelor reglementări, prin durata de utilizare economică se înțelege durata de viață utilă, aceasta reprezentând:

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

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

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

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

este permanentă.

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

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

59. - Dacă activele immobilizate fac obiectul ajustărilor excepționale de valoare exclusiv în scop fiscal, în notele explicative se prezintă valoarea ajustărilor și motivele pentru care acestea au fost efectuate.

6.2.2. Immobilizări necorporale

Recunoașterea immobilizărilor necorporale

60. - Un activ necorporal este un activ identificabil, nemonetar, fără suport material și deținut pentru utilizare în activitățile desfășurate de persoana juridică fără scop patrimonial sau pentru scopuri administrative.

61. - Un activ necorporal trebuie recunoscut în bilanț dacă se estimează că va genera beneficii economice pentru entitate și costul activului poate fi evaluat în mod credibil.

62. - (1) În cadrul immobilizărilor necorporale privind activitățile fără scop patrimonial, se cuprind:

- cheltuielile de constituire;
- cheltuielile de dezvoltare;
- concesiunile, brevetele, licențele, mărcile comerciale, drepturile și activele similare, cu excepția celor create intern de entitate;
- alte immobilizări necorporale; și
- avansurile și immobilizările necorporale în curs de execuție.

(2) În cadrul immobilizărilor necorporale privind activitățile economice, se cuprind immobilizările corporale de natura celor prevăzute la alin. (1) și, în plus, fondul comercial.

Active de natura cheltuielilor de constituire

63. - Cheltuielile de constituire sunt cheltuielile ocazionate de înființarea sau dezvoltarea persoanei juridice fără scop patrimonial (taxe și alte cheltuieli de înscriere, cheltuieli privind emisiunea și vânzarea de obligațiuni, cheltuieli de publicitate, precum și alte cheltuieli de această natură, legate de înființarea și extinderea activității entității).

64. - (1) O entitate poate include cheltuielile de constituire la "Active", caz în care poate immobiliza cheltuielile de constituire. În această situație, cheltuielile de constituire trebuie amortizate în cadrul unei perioade de maximum cinci ani.

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

65. - Sumele înregistrate la "Cheltuieli de constituire" trebuie explicate în note.

Active de natura cheltuielilor de dezvoltare

66. - (1) Immobilizările de natura cheltuielilor de dezvoltare sunt generate de aplicarea rezultatelor cercetării sau a altor cunoștințe, în scopul realizării de produse sau servicii noi sau îmbunătățite substanțial, înaintea stabilirii producției de serie sau utilizării.

(2) Exemple de activități de dezvoltare sunt:

- a) proiectarea, construcția și testarea producției intermediare sau folosirea intermediară a prototipurilor și modelelor;
- b) proiectarea uneltelor și matrițelor care implică tehnologie nouă;
- c) proiectarea, construcția și operarea unei uzine pilot care nu este fezabilă din punct de vedere economic pentru producția pe scară largă;
- d) proiectarea, construcția și testarea unei alternative alese pentru aparatele, produsele, procesele, sistemele sau serviciile noi sau îmbunătățite.

67. - (1) Cheltuielile de dezvoltare privind activitățile fără scop patrimonial se amortizează într-o perioadă de cel mult cinci ani, cu

aprobarea administratorului entității.

(2) Cheltuielile de dezvoltare privind activitățile economice se amortizează pe perioada contractului sau pe durata de utilizare, după caz.

În cazul în care durata contractului sau durata de utilizare depășește cinci ani, aceasta trebuie prezentată în notele explicative, împreună cu motivele care au determinat-o.

(3) În situația în care cheltuielile de dezvoltare nu au fost integral amortizate, nu se face nici o distribuire din excedente/profituri, cu excepția cazului în care suma rezervelor disponibile pentru distribuire și a excedentului/profitului reportat este cel puțin egală cu cea a cheltuielilor neamortizate.

(4) Sumele înregistrate la "Cheltuieli de dezvoltare" trebuie explicate în notele explicative.

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

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

(2) Concesiunile primite se reflectă ca imobilizări necorporale atunci când contractul de concesiune stabilește o durată și o valoare determinate pentru concesiune. Amortizarea concesiunii urmează a fi înregistrată pe durata de folosire a acesteia, stabilită potrivit contractului. În cazul în care contractul prevede plata unei chirii, și nu o valoare amortizabilă, în contabilitatea entității care primește concesiunea, se reflectă cheltuiala reprezentând chiria, fără recunoașterea unei imobilizări necorporale.

(3) Brevetele, licențele, mărcile comerciale, drepturile și activele similare, achiziționate sau dobândite pe alte căi se amortizează pe durata prevăzută pentru utilizarea lor de către persoanele juridice fără scop patrimonial care le dețin.

Fondul comercial

69. - (1) Fondul comercial, atunci când se recunoaște, reprezintă diferența dintre costul de achiziție și valoarea la data tranzacției, a părții din activele nete achiziționate de persoana juridică fără scop patrimonial pentru activitățile economice.

(2) În cazul în care fondul comercial este tratat ca un activ - ca urmare a achiziției de către o entitate a acțiunilor altei entități - se au în vedere următoarele prevederi:

a) fondul comercial se amortizează, de regulă, în cadrul unei perioade de maximum cinci ani;

b) totuși, entitățile pot să amortizeze fondul comercial în mod sistematic într-o perioadă de peste cinci ani, cu condiția ca această perioadă să nu depășească durata de utilizare economică a activului și să fie prezentată și justificată în notele explicative.

Alte imobilizări necorporale, avansurile și imobilizările necorporale în curs de execuție

70. - (1) În cadrul avansurilor și altor imobilizări necorporale se înregistrează avansurile acordate furnizorilor de imobilizări necorporale, programele informatice create de entitate sau achiziționate de la terți, pentru necesitățile proprii de utilizare, precum și alte imobilizări necorporale.

(2) Programele informatice create, achiziționate sau dobândite pe alte căi se amortizează în funcție de durata probabilă de utilizare, care nu poate depăși o perioadă de cinci ani, cu aprobarea administratorului entității.

(3) Imobilizările necorporale în curs de execuție reprezintă imobilizările necorporale neterminate până la sfârșitul perioadei, evaluate la costul de producție sau costul de achiziție, după caz.

Evaluarea inițială a imobilizărilor necorporale

71. - Un activ necorporal se înregistrează inițial la costul de achiziție sau de producție, așa cum sunt definite în prezentele reglementări.

72. - Un element necorporal raportat drept cheltuială într-o perioadă nu poate fi recunoscut ulterior ca parte din costul unui activ necorporal.

Cheltuieli ulterioare

73. - (1) Cheltuielile ulterioare efectuate cu un activ necorporal după cumpărarea sau finalizarea acestuia se înregistrează în conturile de cheltuieli, atunci când sunt efectuate.

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

Evaluarea la data bilanțului

74. - Un activ necorporal trebuie prezentat în bilanț la valoarea de intrare, mai puțin ajustările cumulate de valoare.

Cedarea

75. - Un activ necorporal trebuie scos din evidență la cedare sau atunci când nici un beneficiu economic viitor nu mai este așteptat din utilizarea sa ulterioară.

76. - Câștigurile sau pierderile care apar o dată cu încetarea utilizării sau ieșirea unui activ necorporal se determină ca diferență între veniturile generate de ieșirea activului și valoarea sa neamortizată, inclusiv cheltuielile ocazionate de cedarea acestuia, și trebuie prezentate ca venit sau cheltuială, după caz, în contul rezultatului exercițiului.

6.2.3. Imobilizări corporale

Recunoașterea imobilizărilor corporale

77. - Imobilizările corporale reprezintă active care:

a) sunt deținute pentru a fi utilizate în activitățile desfășurate de persoana juridică fără scop patrimonial sau pentru a fi folosite în scopuri administrative; și

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

78. - Imobilizările corporale privind activitățile fără scop patrimonial cuprind: terenuri și construcții; instalații tehnice și mașini; alte instalații, utilaje și mobilier; avansuri și imobilizări corporale în curs de execuție.

79. - (1) Contabilitatea terenurilor se ține pe două categorii: terenuri și amenajări de terenuri.

(2) În contabilitatea analitică, terenurile pot fi evidențiate pe următoarele grupe: terenuri agricole, terenuri silvice, terenuri fără construcții, terenuri cu zăcăminte, terenuri cu construcții și altele.

80. - (1) Imobilizările corporale deținute în baza unui contract de leasing se evidențiază în contabilitate în funcție de natura contractului de leasing, stabilită potrivit legii.

(2) La recunoașterea în contabilitate a contractelor de leasing vor fi avute în vedere prevederile contractelor încheiate între părți, precum și legislația în vigoare.

Înregistrarea în contabilitate a amortizării bunului ce face obiectul contractului se efectuează în cazul leasingului financiar de către locatar/utilizator, iar în cazul leasingului operațional, de către locator/finanțator. Achizițiile de bunuri imobile și mobile, în cazul leasingului financiar, sunt tratate ca investiții, fiind supuse amortizării pe o bază consecventă cu politica normală de amortizare pentru bunuri similare.

(3) În înțelesul prezentelor reglementări, termenii de mai jos au următoarele semnificații:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

81. - În cadrul imobilizărilor corporale sunt evidențiate în mod distinct imobilizările corporale în curs de execuție.

Evaluarea inițială a imobilizărilor corporale

82. - O imobilizare corporală recunoscută ca activ trebuie evaluată inițial la costul său determinat potrivit regulilor de evaluare din prezentele reglementări, în funcție de modalitatea de intrare în entitate.

Cheltuieli ulterioare

83. - (1) Cheltuielile ulterioare aferente unei imobilizări corporale trebuie recunoscute, de regulă, drept cheltuieli în perioada în care au fost efectuate.

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

84. - (1) Costul reparațiilor efectuate la imobilizările corporale, în scopul asigurării utilizării continue a acestora, trebuie recunoscut ca o cheltuială în perioada în care este efectuată.

(2) Sunt recunoscute ca o componentă a activului investițiile efectuate la imobilizările corporale, sub forma cheltuielilor ulterioare. Acestea trebuie să aibă ca efect îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali ai acestora și să conducă la obținerea de beneficii economice viitoare, suplimentare față de cele estimate inițial.

Obținerea de beneficii se poate realiza fie direct prin creșterea veniturilor, fie indirect prin reducerea cheltuielilor de întreținere și funcționare.

85. - (1) Imobilizările corporale în curs de execuție reprezintă investițiile neterminate efectuate în regie proprie sau în antrepriză. Acestea se evaluează la costul de producție sau costul de achiziție, după caz.

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

(3) Costul unei imobilizări corporale construite în regie proprie este determinat folosind aceleași principii ca și pentru un activ achiziționat. Astfel, dacă entitatea produce active similare, în scopul comercializării, în cadrul unor tranzacții normale, atunci costul activului este de obicei același cu costul de construire a acelui activ destinat vânzării. Prin urmare, orice profituri interne sunt eliminate din calculul costului acestui activ. În mod similar, cheltuielile reprezentând rebuturi, manopera sau alte resurse peste limitele acceptate ca fiind normale, precum și pierderile care au apărut în cursul construcției în regie proprie a activului nu sunt incluse în costul activului.

Evaluarea la data bilanțului

86. - O imobilizare corporală trebuie prezentată în bilanț la valoarea de intrare, mai puțin ajustările cumulate de valoare.

Amortizarea

87. - (1) Amortizarea se stabilește prin aplicarea cotelor de amortizare

asupra valorii de intrare a imobilizărilor corporale.

(2) Amortizarea imobilizărilor corporale se calculează pe baza unui plan de amortizare, de la data punerii în funcțiune a acestora și până la recuperarea integrală a valorii lor de intrare, conform duratelor de utilizare economică și condițiilor de utilizare a acestora.

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

(2) Se supun, de asemenea, amortizării investițiile efectuate la imobilizările corporale luate cu chirie, pe durata contractului de închiriere.

La expirarea contractului de închiriere, valoarea investițiilor efectuate și a amortizării corespunzătoare se cedează proprietarului imobilizării. În funcție de clauzele cuprinse în contractul de închiriere, transferul poate reprezenta o vânzare de active sau o altă modalitate de cedare. Înregistrarea în contabilitate a operațiunilor se efectuează conform prezentelor reglementări.

89. - (1) Persoanele juridice fără scop patrimonial amortizează imobilizările corporale privind activitățile fără scop patrimonial utilizând ca regim de amortizare, amortizarea liniară.

(2) Imobilizările corporale privind activitățile economice desfășurate, potrivit legii, de persoanele juridice fără scop patrimonial se amortizează în continuare în conformitate cu reglementările valabile pentru agenții economici.

(3) Amortizarea aferentă imobilizărilor corporale se înregistrează în contabilitate ca o cheltuială.

(4) Terenurile nu se amortizează.

Investițiile efectuate pentru amenajarea lacurilor, bălților, iazurilor, terenurilor și pentru alte lucrări similare se recuperează pe calea amortizării, prin includerea în cheltuielile de exploatare într-o perioadă hotărâtă de consiliul de administrație sau responsabilul cu gestiunea patrimoniului.

Cedarea și casarea

90. - O imobilizare corporală trebuie scoasă din evidență la cedare sau casare, atunci când nici un beneficiu economic viitor nu mai este așteptat din utilizarea sa ulterioară.

91. - Câștigurile sau pierderile obținute în urma casării sau cedării unei imobilizări corporale trebuie determinate ca diferență între veniturile generate de scoaterea din evidență și valoarea sa neamortizată, inclusiv cheltuielile ocazionate de aceasta și trebuie prezentate ca venit sau cheltuială, după caz, în contul rezultatului exercițiului.

Compensații de la terți

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

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

(2) Exemple de asemenea compensații pot fi înregistrate în următoarele situații:

a) sume plătite/de plătit de către companiile de asigurare pentru deprecierea sau pierderea unor imobilizări corporale cauzată, de exemplu, de dezastre naturale sau furt;

b) sume acordate de guvern, în schimbul unor imobilizări corporale, de exemplu, terenuri care au fost expropriate.

6.2.4. Imobilizări financiare

93. - Imobilizările financiare cuprind acțiunile deținute la entitățile afiliate, împrumuturile acordate entităților afiliate, interesele de participare, împrumuturile acordate entităților de care persoana juridică fără scop patrimonial este legată în virtutea intereselor de participare,

alte investiții deținute ca imobilizări, alte împrumuturi.

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

95. - (1) La alte împrumuturi acordate se cuprind garanțiile, depozitele și cauțiunile depuse de entitate la terți.

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

Evaluarea inițială

96. - Imobilizările financiare recunoscute ca activ se evaluează la costul de achiziție sau valoarea determinată prin contractul de dobândire a acestora.

Evaluarea la data bilanțului

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

6.2.5. Reevaluarea imobilizărilor corporale

98. - (1) Entitățile pot proceda la reevaluarea imobilizărilor corporale existente la sfârșitul exercițiului financiar, astfel încât acestea să fie prezentate în contabilitate la valoarea justă, cu reflectarea rezultatelor acestor reevaluări în situațiile financiare întocmite pentru acel exercițiu.

Amortizarea calculată pentru imobilizările corporale astfel reevaluate se înregistrează în contabilitate începând cu data de 1 ianuarie anul următor celui pentru care s-a efectuat reevaluarea.

(2) În cazul efectuării reevaluării imobilizărilor corporale, acest lucru trebuie prezentat în notele explicative, împreună cu elementele supuse reevaluării, metoda prin care s-au calculat valorile prezentate, precum și elementul afectat din contul rezultatului exercițiului.

99. - (1) Reevaluarea imobilizărilor corporale se face la valoarea justă de la data bilanțului. Valoarea justă se determină pe baza unor evaluări efectuate, de regulă, de profesioniști calificați în evaluare, membri ai unui organism profesional în domeniu, recunoscut național și internațional.

(2) La reevaluarea unei imobilizări corporale, amortizarea cumulată la data reevaluării este tratată în unul din următoarele moduri:

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

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

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

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

(3) Dacă un activ imobilizat este reevaluat, toate celelalte active din grupa din care face parte trebuie reevaluate, cu excepția situației când nu există nici o piață activă pentru acel activ.

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

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

(6) Reevaluările trebuie făcute cu suficientă regularitate, astfel încât valoarea contabilă să nu difere substanțial de cea care ar fi determinată

folosind valoarea justă de la data bilanțului.

(7) Dacă un activ dintr-o grupă de active nu poate fi reevaluat din cauză că nu există o piață activă pentru acel activ, activul trebuie prezentat în bilanț la cost, minus ajustările cumulate de valoare.

(8) O piață activă este o piață unde sunt îndeplinite cumulativ următoarele condiții:

- a) elementele comercializate sunt omogene;
- b) pot fi găsiți în permanență cumpărători și vânzători interesați; și
- c) prețurile sunt cunoscute de cei interesați.

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

101. - (1) În cazul în care se efectuează reevaluarea imobilizărilor corporale, diferența dintre valoarea rezultată în urma reevaluării și valoarea la cost istoric trebuie prezentată la rezerva din reevaluare, ca un subelement distinct în "Capital și rezerve". Tratatul în scop fiscal al rezervei din reevaluare trebuie prezentat în notele explicative.

(2) Indiferent dacă valoarea rezervei a fost modificată sau nu în cursul exercițiului financiar, entitățile trebuie să prezinte în notele explicative următoarele informații:

- a) valoarea rezervei din reevaluare la începutul exercițiului financiar;
- b) diferențele din reevaluare transferate la rezerva din reevaluare în cursul exercițiului financiar;
- c) sumele capitalizate sau transferate într-un alt mod din rezerva din reevaluare în cursul exercițiului financiar, prezentându-se natura oricărui astfel de transfer, cu respectarea legislației în vigoare;
- d) valoarea rezervei din reevaluare la sfârșitul exercițiului financiar.

(3) Surplusul din reevaluare inclus în rezerva din reevaluare este capitalizat prin transferul direct în rezerve, la cedarea sau casarea activului.

(4) Dacă rezultatul reevaluării este o creștere față de valoarea contabilă netă, atunci aceasta se tratează astfel:

- ca o creștere a rezervei din reevaluare prezentată în cadrul elementului "Capital și rezerve", dacă nu a existat o descreștere anterioară recunoscută ca o cheltuială aferentă acelui activ; sau
- ca un venit care să compenseze cheltuiala cu descreșterea recunoscută anterior la acel activ.

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

(6) Sumele reprezentând diferențe de natura veniturilor și cheltuielilor rezultate la reevaluare trebuie prezentate separat în contul rezultatului exercițiului.

(7) Nici o parte din rezerva din reevaluare nu poate fi distrib