

31978L0660

L 222/11

JURNALUL OFICIAL AL COMUNITĂȚILOR EUROPENE

14.8.1978

**A PATRA DIRECTIVĂ A CONSILIULUI
din 25 iulie 1978**

în temeiul articolului 54 alineatul (3) litera (g) din tratat, privind conturile anuale ale anumitor forme de societăți comerciale

(78/660/CEE)

CONSILIUL COMUNITĂȚILOR EUROPENE,

având în vedere Tratatul de instituire a Comunității Economice Europene, în special articolul 54 alineatul (3) litera (g),

având în vedere propunerea Comisiei,

având în vedere avizul Adunării ⁽¹⁾,

având în vedere avizul Comitetului Economic și Social ⁽²⁾,

întrucât coordonarea dispozițiilor de drept intern privind structura și conținutul conturilor anuale și al rapoartelor de gestiune, metodele de evaluare, precum și publicitatea acestor documente în ceea ce privește, în special, societatea comercială pe acțiuni și societatea comercială cu răspundere limitată prezintă o importanță deosebită pentru protecția asociaților și a terților;

întrucât coordonarea simultană se impune în aceste domenii pentru formele de societăți comerciale menționate, deoarece, pe de o parte, activitățile acestor societăți se extind frecvent dincolo de frontierele teritoriilor lor naționale și, pe de altă parte, aceste societăți nu oferă terților garanții peste valoarea patrimoniului lor social; întrucât, în plus, necesitatea și urgența unei astfel de coordonări a fost recunoscută și confirmată prin articolul 2 alineatul (1) litera (f) din Directiva 68/151/CEE ⁽³⁾;

întrucât este necesar, în plus, să se prevadă în cadrul Comunității condiții juridice echivalente minime în ceea ce privește extinderea informațiilor financiare care ar trebui aduse la cunoștința publicului de către societăți comerciale concurente;

întrucât conturile anuale trebuie să ofere o imagine fidelă a patrimoniului, a situației financiare, precum și a rezultatelor societății comerciale; întrucât, în acest sens, trebuie prevăzute structuri cu caracter obligatoriu pentru stabilirea bilanțului și a contului de

profit și pierderi și întrucât trebuie stabilit conținutul minim al anexei, precum și al raportului de gestiune; întrucât, se pot cu toate acestea acorda derogări pentru anumite societăți comerciale de importanță economică și socială redusă;

întrucât diversele metode de evaluare trebuie coordonate în măsura necesară pentru a se asigura comparabilitatea și echivalența informațiilor cuprinse în conturile anuale;

întrucât conturile anuale ale tuturor societăților comerciale cărora li se aplică prezenta directivă trebuie să facă obiectul unei publicități în conformitate cu Directiva 68/151/CEE; întrucât, cu toate acestea, și în acest domeniu se pot acorda anumite derogări în favoarea societăților mici și mijlocii;

întrucât conturile anuale trebuie auditate de persoane autorizate ale căror calificări minime vor fi supuse unei coordonări ulterioare și întrucât doar societățile mici pot fi scutite de obligația de auditare;

întrucât, dacă o societate comercială aparține unui grup, este de dorit să se publice conturi de grup care să ofere o imagine fidelă a activităților grupului ca întreg; întrucât, până la intrarea în vigoare a Directivei Consiliului privind conturile consolidate, sunt cu toate acestea necesare derogări de la anumite dispoziții ale prezentei directive;

întrucât, pentru a depăși dificultățile generate de situația actuală a legislației din anumite state membre, termenul acordat pentru punerea în aplicare a anumitor dispoziții ale prezentei directive trebuie să fie mai lung decât termenul prevăzut în general în acest sens,

ADOPTĂ PREZENTA DIRECTIVĂ:

Articolul 1

⁽¹⁾ JO C 129, 11.12.1972, p. 38.

⁽²⁾ JO C 39, 7.6.1973, p. 31.

⁽³⁾ JO L 65, 14.3.1968, p. 8.

(1) Măsurile de coordonare prevăzute prin prezenta directivă se aplică actelor cu putere de lege și actelor administrative ale

statelor membre privind următoarele forme de societăți comerciale:

SECȚIUNEA 1

Dispoziții generale

Articolul 2

— în Germania:

die Aktiengesellschaft, die Kommanditgesellschaft auf Aktien, die Gesellschaft mit beschränkter Haftung;

— în Belgia:

la société anonyme/ de naamloze vennootschap, la société en commandite par actions/ de commanditaire vennootschap op aandelen, la société de personnes à responsabilité limitée/ de personenvennootschap met beperkte aansprakelijkheid;

— în Danemarca:

aktieselskaber, kommanditaktieselskaber, anpartsselskaber;

— în Franța:

la société anonyme, la société en commandite par actions, la société à responsabilité limitée;

— în Irlanda:

public companies limited by shares or by guarantee, private companies limited by shares or by guarantee;

— În Italia:

la società per azioni, la società in accomandita per azioni, la società a responsabilità limitata;

— În Luxemburg:

la société anonyme, la société en commandite par actions, la société à responsabilité limitée;

— În Țările de Jos:

de naamloze vennootschap, de besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid;

— În Regatul Unit:

public companies limited by shares or by guarantee, private companies limited by shares or by guarantee.

(2) Până la o ulterioară coordonare, statele membre pot să nu aplice dispozițiile prezentei directive băncilor și altor instituții financiare sau societăților de asigurări.

(1) Conturile anuale includ bilanțul, contul de profit și pierderi și anexa la situația financiară anuală. Aceste documente formează un întreg.

(2) Conturile anuale sunt întocmite clar și în conformitate cu dispozițiile prezentei directive.

(3) Conturile anuale oferă o imagine fidelă a patrimoniului, a situației financiare, precum și a rezultatelor societății.

(4) Dacă punerea în aplicare a dispozițiilor prezentei directive nu este suficientă pentru a oferi o imagine fidelă în sensul alineatului (3), trebuie furnizate informații suplimentare.

(5) Dacă, în cazuri excepționale, aplicarea unei dispoziții din prezenta directivă se dovedește contrară obligației prevăzute la alineatul (3), trebuie să se facă o derogare de la dispoziția în cauză, pentru a se oferi o imagine fidelă în sensul alineatului (3). Orice astfel de derogare trebuie menționată în anexa la situația financiară anuală, împreună cu o explicație a motivelor sale și o declarație privind efectele derogării în cauză asupra patrimoniului, asupra situației financiare și asupra rezultatelor. Statele membre pot să precizeze cazurile excepționale și să prevadă regimul derogatoriu corespunzător.

(6) Statele membre pot autoriza sau impune dezvăluirea în conturile anuale a altor informații în plus față de cele care trebuie dezvăluite în conformitate cu prezenta directivă.

SECȚIUNEA 2

Dispoziții generale privind bilanțul și contul de profit și pierderi

Articolul 3

Structura bilanțului și a contului de profit și pierderi, în special în ceea ce privește forma de prezentare, nu poate fi modificată de la un exercițiu financiar la altul. În cazuri excepționale, sunt permise derogări de la acest principiu. Orice astfel de derogare trebuie menționată în anexa la situația financiară anuală, împreună cu o explicație a motivelor care au determinat-o.

Articolul 4

(1) În bilanț și în contul de profit și pierderi, posturile menționate în articolele 9, 10 și 23-26 trebuie menționate separat, în ordinea indicată. O subdivizare mai detaliată a posturilor este autorizată cu condiția respectării structurii. Se pot adăuga noi posturi în măsura în care conținutul acestora nu este acoperit de nici unul dintre posturile prevăzute de structură. Subdivizarea sau adăugarea de noi posturi pot fi impuse de statele membre.

(2) Structura, nomenclatura și terminologia posturilor din bilanț și din contul de profit și pierderi care sunt precedate de cifre arabe trebuie adaptate în cazurile în care natura specifică a unei societăți impune acest lucru. O astfel de adaptare poate fi impusă de statele membre întreprinderilor care fac parte dintr-un anumit sector economic.

(3) Posturile din bilanț și din contul de profit și pierderi care sunt precedate de cifre arabe pot fi combinate, dacă:

(a) ele reprezintă o sumă neglijabilă în ceea ce privește obiectivele de la articolul 2 alineatul (3) sau

(b) o astfel de combinație oferă un nivel mai mare de claritate, cu condiția ca posturile astfel combinate să fie tratate separat în anexa la situația financiară anuală. O astfel de combinație poate fi impusă de statele membre.

(4) Pentru fiecare post din bilanț și din contul de profit și pierderi trebuie menționată cifra referitoare la postul corespunzător exercițiului financiar anterior. Statele membre pot să prevadă că, dacă aceste cifre nu sunt comparabile, cifra pentru exercițiul anterior trebuie ajustată. În orice caz, absența comparabilității și orice ajustare trebuie menționate în anexa la situația financiară anuală, însoțite de comentarii relevante.

(5) Cu excepția cazurilor în care există un post corespunzător exercițiului financiar anterior în sensul alineatului (4), un post din bilanț sau din contul de profit și pierderi pentru care nu există cifre nu va fi indicat.

Articolul 5

(1) Prin derogare de la articolul 4 alineatele (1) și (2), statele membre pot să prevadă structuri speciale pentru conturile anuale ale societăților de investiții, precum și pentru cele ale holdingurilor financiare, cu condiția ca structurile în cauză să ofere o imagine a acestor societăți echivalentă cu cea prevăzută la articolul 2 alineatul (3).

(2) În înțelesul prezentei directive, „societăți de investiții” înseamnă exclusiv:

(a) societățile al căror obiect unic de activitate este plasarea fondurilor lor în diverse valori mobiliare, valori imobiliare și alte active, cu singurul scop de a repartiza riscurile de investiție și de a oferi acționarilor și asociaților lor beneficiile rezultate din gestionarea activelor lor;

(b) societățile asociate cu societăți de investiții cu capital fix, dacă obiectul unic de activitate al societăților astfel asociate este achiziționarea de acțiuni integral liberate emise de societățile de investiții în cauză, fără a aduce atingere articolului 20 alineatul (1) litera (h) din Directiva 77/91/CEE ⁽¹⁾.

(3) În înțelesul prezentei directive, „holdinguri financiare” înseamnă societățile al căror obiect unic de activitate este de a achiziționa participații la alte întreprinderi și de a gestiona și valorifica aceste participații, fără a se implica direct sau indirect în gestionarea întreprinderilor în cauză, fără a aduce atingere drepturilor pe care holdingurile financiare le dețin în calitate de acționari. Respectarea limitelor impuse activităților acestor societăți trebuie să poată fi controlată de către o autoritate administrativă sau judecătorească.

Articolul 6

Statele membre pot autoriza sau impune adaptarea structurii bilanțului și a contului de profit și pierderi pentru a include alocarea profitului și a pierderilor.

Articolul 7

Orice compensare între posturile de activ și pasiv sau între posturile de venituri și cheltuieli este interzisă.

SECȚIUNEA 3

Structura bilanțului

Articolul 8

Pentru prezentarea bilanțului, statele membre pot să prevadă una sau ambele structuri prevăzute la articolele 9 și 10. Dacă se prevăd

⁽¹⁾ JO L 26, 31.1.1977, p. 1.

ambele structuri, un stat membru poate permite societăților să aleagă între ele.

Articolul 9

Activul

A. Capital subscris nevărsat

din care solicitat:

(dacă legislația internă nu prevede înregistrarea capitalului solicitat în pasiv. În acest caz, capitalul care a fost solicitat, dar nu a fost încă vărsat, trebuie să figureze fie la postul A de activ, fie la postul D II 5 de activ.

B. Cheltuieli de constituire

conform definiției date prin legislația internă și în măsura în care legislația internă permite înregistrarea lor în activ. Legislația internă poate să prevadă, de asemenea, includerea cheltuielilor de constituire ca prim post la „Active necorporale”.

C. Active fixe

I. Active necorporale

1. Costuri de cercetare și dezvoltare, în măsura în care legislația internă permite înregistrarea lor ca elemente de activ.
2. Concesiuni, brevete, licențe, mărci, precum și drepturi și valori similare, dacă au fost:
 - (a) achiziționate cu titlu oneros și nu trebuie înregistrate la postul C I 3 sau
 - (b) create de întreprinderea în sine, în măsura în care legislația internă permite înregistrarea lor ca elemente de activ.
3. Fondul de comerț, în măsura în care a fost achiziționat cu titlu oneros.
4. Plăți în avans.

II. Active corporale

1. Terenuri și construcții.
2. Instalații tehnice și mașini.
3. Alte instalații, utilaj și mobilier.
4. Plăți în avans și active corporale în curs de construcție.

III. Active financiare

1. Participații la întreprinderi afiliate.
2. Creanțe ale întreprinderilor afiliate.
3. Participații.
4. Creanțe ale întreprinderilor cu care societatea are legături prin participații.
5. Investiții deținute ca active fixe.
6. Alte împrumuturi.
7. Acțiuni sau părți sociale proprii (cu indicarea valorii lor nominale sau, în absența unei valori nominale, a echivalentului lor contabil), în măsura în care legislația internă permite înregistrarea lor în bilanț.

D. Active circulante

I. Stocuri

1. Materii prime și consumabile.
2. Produse în curs de execuție.
3. Produse finite și mărfuri.
4. Plăți în avans.

II. Creanțe

(Cuantumul creanțelor a căror durată reziduală depășește un an trebuie înregistrat separat pentru fiecare post.)

1. Creanțe din vânzări și prestări de servicii.
2. Creanțe ale întreprinderilor afiliate.
3. Creanțe ale întreprinderilor cu care societatea are legături prin participații.
4. Alte creanțe.
5. Capital subscris solicitat, dar nevărsat (dacă legislația internă nu prevede înregistrarea capitalului solicitat în postul A de activ).
6. Conturi de regularizare (dacă legislația internă nu prevede înregistrarea acestora ca element de activ la postul E).

III. *Valori mobiliare*

1. Participații la întreprinderi afiliate.
2. Acțiuni sau părți sociale proprii (cu indicarea valorii lor nominale sau, în absența unei valori nominale, a echivalentului lor contabil), în măsura în care legislația internă permite înregistrarea lor în bilanț.
3. Alte valori mobiliare.

IV. *Lichidități în bănci și în casierie*E. **Conturi de regularizare**

(dacă legislația internă nu prevede înregistrarea acestora ca element de activ la postul D II 6).

F. **Pierderea exercițiului financiar**

(dacă legislația internă nu prevede înregistrarea pierderii la postul A VI din pasiv).

PasivulA. **Capitaluri proprii**I. *Capital subscris*

(dacă legislația internă nu prevede înregistrarea la acest post a capitalului solicitat. În acest caz, cuantumul capitalului subscris și cuantumul capitalului vărsat trebuie menționate separat).

II. *Prime de emisiune*III. *Rezervă de reevaluare*IV. *Rezerve*

1. Rezerva legală, în măsura în care legislația internă impune constituirea unei astfel de rezerve.
2. Rezerva pentru acțiuni sau părți sociale proprii, în măsura în care legislația internă impune constituirea unei astfel de rezerve, fără a aduce atingere articolului 22 alineatul (1) litera (b) din Directiva 77/91/CEE.

3. *Rezerve statutare.*4. *Alte rezerve.*V. *Rezultate reportate*VI. *Rezultatul exercițiului*

(dacă legislația internă nu impune ca acesta să fie înregistrat la postul F de activ sau la postul E de pasiv).

B. **Provizioane pentru riscuri și cheltuieli**

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

C. **Datorii**

(Cuantumul datoriilor a căror durată reziduală nu depășește un an și cuantumul datoriilor a căror durată reziduală depășește un an trebuie înregistrate separat pentru fiecare post, precum și pentru totalul acestor posturi.)

1. Împrumuturi obligatate, cu menționarea separată a împrumuturilor convertibile.
2. Sume datorate instituțiilor de credit.
3. Plăți încasate în avans pentru comenzi în măsura în care nu sunt înregistrate separat ca deduceri din stocuri.
4. Sume datorate pentru achiziții și prestări de servicii.
5. Efecte de comerț reprezentând datorii.
6. Sume datorate întreprinderilor afiliate.
7. Sume datorate întreprinderilor cu care societatea are legături prin participații.
8. Alte datorii, inclusiv datorii fiscale și datorii cu titlu de securitate socială.
9. Conturi de regularizare (dacă legislația internă nu prevede înregistrarea acestora ca element de pasiv la postul D).

D. **Conturi de regularizare**

(dacă legislația internă nu prevede înregistrarea acestora ca element de pasiv la postul C 9).

E. **Profitul exercițiului**

(dacă legislația internă nu prevede înregistrarea profitului ca element de pasiv la postul A VI).

Articolul 10

III. Active financiare

A. Capital subscris nevărsat

din care a fost solicitat:

(dacă legislația internă nu prevede înregistrarea capitalului solicitat la postul L. În acest caz, capitalul care a fost solicitat, dar nu a fost încă vărsat, trebuie înregistrat fie la postul A, fie la postul D II 5).

B. Cheltuieli de constituire

conform definiției date prin legislația internă și în măsura în care legislația internă permite înregistrarea lor ca element de activ. Legislația internă poate să prevadă, de asemenea, includerea cheltuielilor de constituire ca primul post de la „Active necorporale”.

C. Active fixe

I. Active necorporale

1. Costuri de cercetare și dezvoltare, în măsura în care legislația internă permite înregistrarea lor ca elemente de activ.
2. Concesiuni, brevete, licențe, mărci, precum și drepturi și valori similare, dacă au fost:
 - (a) achiziționate cu titlu oneros și nu trebuie înregistrate la postul C I 3 sau
 - (b) create de întreprinderea în sine, în măsura în care legislația internă permite înregistrarea lor ca elemente de activ.
3. Fondul de comerț, în măsura în care a fost achiziționat cu titlu oneros.
4. Plăți în avans.

II. Active corporale

1. Terenuri și construcții.
2. Instalații tehnice și mașini.
3. Alte instalații, utilaj și mobilier.
4. Plăți în avans și active corporale în curs de construcție.

1. Participații la întreprinderi afiliate.
2. Creanțe ale întreprinderilor afiliate.
3. Participații.
4. Creanțe ale întreprinderilor cu care societatea are legături prin participații.
5. Titluri deținute ca active fixe.
6. Alte împrumuturi.
7. Acțiuni sau părți sociale proprii (cu indicarea valorii lor nominale sau, în absența unei valori nominale, a echivalentului lor contabil), în măsura în care legislația internă permite înregistrarea lor în bilanț.

D. Active circulante

I. Stocuri

1. Materii prime și consumabile.
2. Produse în curs de execuție.
3. Produse finite și mărfuri.
4. Plăți în avans.

II. Creanțe

(Cuantumul creanțelor a căror durată reziduală depășește un an trebuie înregistrat separat pentru fiecare post)

1. Creanțe din vânzări și prestări de servicii.
2. Creanțe ale întreprinderilor afiliate.
3. Creanțe ale întreprinderilor cu care societatea are legături prin participații.
4. Alte creanțe.
5. Capital subscris solicitat, dar nevărsat (dacă legislația internă nu prevede înregistrarea capitalului solicitat la postul A).
6. Conturi de regularizare (dacă legislația internă nu prevede înregistrarea acestora la postul E).

III. *Valori mobiliare*

1. Participații la întreprinderi afiliate.
2. Acțiuni sau părți sociale proprii (cu indicarea valorii lor nominale sau, în absența unei valori nominale, a echivalentului lor contabil), în măsura în care legislația internă permite înregistrarea lor în bilanț.
3. Alte valori mobiliare.

IV. *Lichidități în bănci și în casierie*E. **Conturi de regularizare**

(dacă legislația internă nu prevede înregistrarea acestora la postul D II 6).

F. **Datorii a căror durată reziduală nu depășește un an**

1. Împrumuturi obligatate, cu menționarea separată a împrumuturilor convertibile.
2. Sume datorate instituțiilor de credit.
3. Plăți încasate în avans pentru comenzi în măsura în care nu sunt înregistrate separat ca deduceri din stocuri.
4. Sume datorate pentru achiziții și prestări de servicii.
5. Efecte de comerț reprezentând datorii.
6. Sume datorate întreprinderilor afiliate.
7. Sume datorate întreprinderilor cu care societatea are legături prin participații.
8. Alte datorii, inclusiv datorii fiscale și datorii cu titlu de securitate socială.
9. Conturi de regularizare (dacă legislația internă nu prevede înregistrarea acestora la postul K).

G. **Activ circulant** (inclusiv conturile de regularizare, dacă sunt înregistrate la postul E) cu o valoare superioară datoriilor a căror durată reziduală nu depășește un an (inclusiv conturile de regularizare, dacă sunt înregistrate la postul K).H. **Cuantumul total al elementelor de activ după deducerea datoriilor a căror durată reziduală nu depășește un an**I. **Datorii a căror durată reziduală depășește un an**

1. Împrumuturi obligatate, cu menționarea separată a împrumuturilor convertibile.

2. Sume datorate instituțiilor de credit.
3. Plăți încasate în avans pentru comenzi în măsura în care nu sunt înregistrate separat ca deduceri din stocuri.
4. Sume datorate pentru achiziții și prestări de servicii.
5. Efecte de comerț reprezentând datorii.
6. Sume datorate întreprinderilor afiliate.
7. Sume datorate întreprinderilor cu care societatea are legături prin participații.
8. Alte datorii, inclusiv datorii fiscale și datorii cu titlu de securitate socială.
9. Conturi de regularizare (dacă legislația internă nu prevede înregistrarea acestora la postul K).

J. **Provizioane pentru riscuri și cheltuieli**

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

K. **Conturi de regularizare**

(dacă legislația internă nu prevede înregistrarea acestora fie la postul F 9, fie la postul I 9 sau la ambele).

L. **Capitaluri proprii**I. *Capital subscris*

(dacă legislația internă nu prevede înregistrarea la acest post a capitalului solicitat. În acest caz, cuantumul capitalului subscris și cuantumul capitalului vărsat trebuie menționate separat).

II. *Prime de emisiune*III. *Rezervă de reevaluare*IV. *Rezerve*

1. Rezervă legală, în măsura în care legislația internă impune constituirea unei astfel de rezerve.

2. Rezervă pentru acțiuni sau părți sociale proprii, în măsura în care legislația internă impune o astfel de rezervă, fără a aduce atingere articolului 22 alineatul (1) litera (b) din Directiva 77/91/CEE.

3. Rezerve statutare.

4. Alte rezerve.

V. Rezultate reportate

VI. Rezultatul exercițiului.

Articolul 11

Statele membre pot să permită societăților care, la data închiderii bilanțului, nu depășesc limitele a două din următoarele trei criterii:

- totalul bilanțului: 1 000 000 unități de cont europene;
- cuantumul net al cifrei de afaceri: 2 000 000 unități de cont europene;
- numărul mediu de salariați în cursul exercițiului financiar: 50,

să întocmească bilanțuri prescurtate incluzând doar posturile precedate de litere și cifre romane în articolele 9 și 10, menționând separat informațiile solicitate între paranteze la posturile D II de activ și C de pasiv în articolul 9 și la postul D II în articolul 10, dar în mod global pentru fiecare post.

Articolul 12

(1) Dacă la data închiderii bilanțului, o societate comercială tocmai a depășit sau a încetat să depășească limitele a două din cele trei criterii menționate la articolul 11, acest lucru afectează aplicarea derogării prevăzute la articolul în cauză doar dacă se repetă în două exerciții financiare consecutive.

(2) Pentru transformarea în monedele naționale, cunsumurile exprimate în unități de cont europene precizate la articolul 11 pot fi majorate, dar cu cel mult 10 %.

(3) Totalul bilanțului menționat la articolul 11 este format din elemente de activ înregistrate la posturile A-E în structura prezentată în articolul 9 sau la posturile A-E din structura prezentată la articolul 10.

Articolul 13

(1) Dacă un element de activ sau de pasiv ține de mai multe posturi din structura bilanțului, relația sa cu alte posturi trebuie indicată fie la postul la care figurează, fie în anexa la situația financiară, dacă această indicație este esențială pentru înțelegerea conturilor anuale.

(2) Acțiunile și părțile sociale proprii, precum și participațiile la întreprinderi afiliate, pot fi înregistrate doar la posturile prevăzute în acest sens.

Articolul 14

Dacă nu există nici o obligație de a le înregistra în pasiv, toate angajamentele asumate în temeiul unei garanții de orice fel trebuie menționate separat la sfârșitul bilanțului sau în anexa la situația financiară, făcându-se distincție între diversele categorii de garanții prevăzute prin legislația internă și menționându-se expres orice garanție reală oferită. Angajamentele de acest tip în relațiile cu întreprinderile afiliate se menționează separat.

SECȚIUNEA 4

Dispoziții speciale cu privire la anumite posturi din bilanț

Articolul 15

(1) Elementele de patrimoniu sunt înregistrate ca active fixe sau active circulante, în funcție de scopul căruia le sunt destinate.

(2) Activele fixe includ elementele de patrimoniu care sunt destinate a fi utilizate continuu în desfășurarea activităților întreprinderii.

(3) (a) Mișcările diverselor posturi de active fixe trebuie menționate în bilanț sau în anexa la situația financiară. În acest scop, începând cu prețul de achiziție sau costul de producție, se menționează separat pentru fiecare post de active fixe, intrările, ieșirile și transferurile din cursul exercițiului financiar, pe de o parte, și ajustările cumulative valorice la data închiderii bilanțului și rectificările făcute în fiecare exercițiu financiar ajustărilor valorice din exercițiul financiar anterior, pe de altă parte. Ajustările valorice trebuie menționate fie în bilanț, ca deduceri clare de la postul relevant, fie în anexa la situația financiară;

(b) dacă, la întocmirea primelor conturi anuale în conformitate cu prezenta directivă, prețul de achiziție sau

costul de producție a unui element de active fixe nu poate fi determinat fără cheltuieli sau întârzieri nejustificate, valoarea reziduală la începutul exercițiului financiar poate fi considerată ca preț de achiziție sau cost de producție. Aplicarea prezentei dispoziții trebuie menționată în anexa la situația financiară;

- (c) dacă se aplică articolul 33, mișcările diverselor posturi de active fixe menționate la litera (a) din prezentul alineat trebuie menționate începând cu prețul de achiziție sau costul de producție determinate prin reevaluare.

(4) Alineatul (3) literele (a) și (b) se aplică pentru prezentarea postului „Cheltuieli de constituire”.

Articolul 16

Drepturile reale imobiliare și alte drepturi similare, definite prin legislația internă, trebuie înregistrate la postul „Terenuri și construcții”.

Articolul 17

În înțelesul prezentei directive, „participații” înseamnă drepturi în capitalul altor întreprinderi, materializate sau nu prin titluri, care, creând o legătură durabilă cu acestea, sunt destinate să contribuie la activitățile societății. Deținerea unei părți din capitalul unei alte societăți este presupusă a fi o participație, dacă depășește procentul stabilit de statele membre la un nivel care nu poate fi mai mare de 20 %.

Articolul 18

Cheltuielile înregistrate în cursul exercițiului financiar, dar care privesc exercițiul financiar următor, împreună cu orice venit care, deși privește exercițiul financiar în cauză, nu este exigibil înainte de încheierea acestuia, trebuie înregistrate la postul „Conturi de regularizare”. Cu toate acestea, statele membre pot să prevadă ca veniturile în cauză să figureze printre creanțe. Dacă venitul în cauză este important, el trebuie menționat în anexa la situația financiară.

Articolul 19

Ajustările valorice includ toate ajustările destinate să țină cont de deprecierea, definitivă sau nu, a elementelor de patrimoniu, constatată la data închiderii bilanțului.

Articolul 20

(1) Provizioanele pentru riscuri și cheltuieli sunt destinate acoperirii pierderilor sau datoriei a căror natură este clar definită și care, la data închiderii bilanțului, sunt fie probabile, fie sigure, dar în privința cărora nu sunt determinate valoarea sau data la care urmează să survină.

(2) Statele membre pot autoriza, de asemenea, constituirea de provizioane destinate să acopere cheltuieli care sunt generate în exercițiul financiar respectiv sau într-un exercițiu financiar anterior, a căror natură este clar definită și care, la data închiderii bilanțului, sunt fie probabile, fie sigure, dar în privința cărora nu sunt determinate valoarea sau data la care urmează să survină.

(3) Provizioanele pentru riscuri și cheltuieli nu pot fi utilizate pentru ajustarea valorii elementelor de activ.

Articolul 21

Veniturile exigibile înainte de data închiderii bilanțului, dar care privesc un exercițiu financiar ulterior, împreună cu orice cheltuieli care, deși privesc exercițiul financiar în cauză, vor fi achitate în cursul exercițiului financiar ulterior, trebuie înregistrate la postul „Conturi de regularizare”. Cu toate acestea, statele membre pot să prevadă ca cheltuielile în cauză să figureze printre datorii. Dacă cheltuielile în cauză sunt importante, ele trebuie menționate în anexa la situația financiară.

SECȚIUNEA 5

Structura contului de profit și pierderi

Articolul 22

Pentru prezentarea contului de profit și pierderi, statele membre prevăd una sau mai multe dintre structurile prevăzute la articolele 23-26. Dacă prevede mai multe structuri, un stat membru poate permite societăților să aleagă între structurile în cauză.

Articolul 23

1. Cuantumul net al cifrei de afaceri.
2. Variații ale stocurilor de produse finite și în curs de fabricație.
3. Lucrări efectuate de societate în regie proprie și reflectate în activ.

4. Alte venituri din exploatare.
5. (a) Cheltuieli cu materii prime și consumabile;
(b) alte cheltuieli externe.
6. Cheltuieli cu personalul:
(a) salarii și beneficii;
(b) cheltuieli sociale, cu menționarea separată a contribuțiilor pentru pensii.
7. (a) Ajustări valorice pentru cheltuieli de constituire și active fixe corporale și necorporale;
(b) ajustări valorice pentru active circulante, în măsura în care depășesc cuantumul ajustărilor valorice normale în cadrul întreprinderii.
8. Alte cheltuieli de exploatare.
9. Venituri din participații, cu menționarea separată a celor obținute de la întreprinderi afiliate.
10. Venituri din alte valori mobiliare și creanțe înregistrate ca active fixe, cu menționarea separată a celor obținute de la întreprinderi afiliate.
11. Alte dobânzi și venituri asimilate, cu menționarea separată a celor obținute de la întreprinderi afiliate.
12. Ajustări valorice ale activelor financiare și ale valorilor mobiliare înregistrate ca active fixe.
13. Dobânzi datorate și cheltuieli asimilate, cu menționarea separată a celor privind întreprinderi afiliate.
14. Impozit pe rezultatul din activități ordinare.
15. Rezultatul net din activități ordinare.
16. Venituri extraordinare.
17. Cheltuieli extraordinare.
18. Rezultatul din activități extraordinare.
19. Impozite pe rezultatul din activități extraordinare.
20. Alte impozite neincluse la posturile anterioare.
21. Rezultatul exercițiului.

Articolul 24

A. Cheltuieli

1. Scăderea stocurilor de produse finite și în curs de execuție.
2. (a) Cheltuieli cu materii prime și consumabile;

- (b) alte cheltuieli externe.
3. Cheltuieli cu personalul:
(a) salarii și beneficii;
(b) cheltuieli sociale, cu menționarea separată a contribuțiilor pentru pensii.
4. (a) Ajustări valorice pentru cheltuieli de constituire și active fixe corporale și necorporale;
(b) ajustări valorice pentru active circulante, în măsura în care depășesc cuantumul ajustărilor valorice normale în cadrul întreprinderii.
5. Alte cheltuieli de exploatare.
6. Ajustări valorice ale activelor financiare și ale valorilor mobiliare înregistrate ca active circulante.
7. Dobânzi datorate și cheltuieli asimilate, cu menționarea separată a celor privind întreprinderi afiliate.
8. Impozite pe rezultatul din activități ordinare.
9. Rezultatul net din activități ordinare.
10. Cheltuieli extraordinare.
11. Impozit pe rezultatul din activități extraordinare.
12. Alte impozite neincluse la posturile anterioare.
13. Rezultatul exercițiului.

B. Venituri

1. Cuantumul net al cifrei de afaceri.
2. Majorări ale stocurilor de produse finite și în curs de execuție.
3. Lucrări efectuate de întreprindere în regie proprie și reflectate în activ.
4. Alte venituri din exploatare.
5. Venituri din participații, cu menționarea separată a celor obținute de la întreprinderi afiliate.
6. Venituri din alte valori mobiliare și creanțe înregistrate ca active fixe, cu menționarea separată a celor obținute de la întreprinderi afiliate.
7. Alte dobânzi și venituri asimilate, cu menționarea separată a celor obținute de la întreprinderi afiliate.
8. Rezultatul net din activități ordinare.
9. Venituri extraordinare.
10. Rezultatul exercițiului.

Articolul 25

1. Quantumul net al cifrei de afaceri.
2. Costuri de producție ale prestațiilor furnizate pentru realizarea cifrei de afaceri (inclusiv ajustări valorice).
3. Rezultatul brut din cifra de afaceri.
4. Costuri de distribuție (inclusiv ajustări valorice).
5. Cheltuieli generale administrative (inclusiv ajustări valorice).
6. Alte venituri de exploatare.
7. Venituri din participații, cu menționarea separată a celor obținute de la întreprinderi afiliate.
8. Venituri din alte valori mobiliare și creanțe înregistrate ca active fixe, cu menționarea separată a celor obținute de la întreprinderi afiliate.
9. Alte dobânzi și venituri asimilate, cu menționarea separată a celor obținute de la întreprinderi afiliate.
10. Ajustări valorice ale activelor financiare și ale valorilor mobiliare înregistrate ca active circulante.
11. Dobânzi datorate și cheltuieli asimilate, cu menționarea separată a celor privind întreprinderi afiliate.
12. Impozit pe rezultatul din activități ordinare.
13. Rezultatul net din activități ordinare.
14. Venituri extraordinare.
15. Cheltuieli extraordinare.
16. Rezultatul din activități extraordinare.
17. Impozite pe rezultatul din activități extraordinare.
18. Alte impozite neincluse la posturile anterioare.
19. Rezultatul exercițiului.

*Articolul 26***A. Cheltuieli**

1. Costuri de producție ale prestațiilor furnizate pentru realizarea cifrei de afaceri (inclusiv ajustări valorice).
2. Costuri de distribuție (inclusiv ajustări valorice).
3. Cheltuieli generale administrative (inclusiv ajustări valorice).
4. Ajustări valorice ale activelor financiare și ale valorilor mobiliare înregistrate ca active circulante.

5. Dobânzi datorate și cheltuieli asimilate, cu menționarea separată a celor privind întreprinderi afiliate.
6. Impozite pe rezultatul din activități ordinare.
7. Rezultatul net din activități ordinare.
8. Cheltuieli extraordinare.
9. Impozite pe rezultatul din activități extraordinare.
10. Alte impozite neincluse la posturile anterioare.
11. Rezultatul exercițiului.

B. Venituri

1. Quantumul net al cifrei de afaceri.
2. Alte venituri de exploatare.
3. Venituri din participații, cu menționarea separată a celor obținute de la întreprinderi afiliate.
4. Venituri din alte valori mobiliare și creanțe înregistrate ca active fixe, cu menționarea separată a celor obținute de la întreprinderi afiliate.
5. Alte dobânzi și venituri asimilate, cu menționarea separată a celor obținute de la întreprinderi afiliate.
6. Rezultatul net din activități ordinare.
7. Venituri extraordinare.
8. Rezultatul exercițiului.

Articolul 27

Statele membre pot permite societăților care, la data închiderii bilanțului, nu depășesc limitele a două dintre următoarele trei criterii:

- totalul bilanțului: 4 milioane de unități europene de cont;
- quantumul net al cifrei de afaceri: 8 milioane de unități europene de cont;
- numărul mediu de salariați în cursul exercițiului financiar: 250,

să adopte structuri diferite de cele prevăzute la articolele 23-26 în următoarele limite:

- (a) la articolul 23: posturile de la 1 la 5, inclusiv, pot fi combinate într-un singur post, denumit „Rezultatul brut”;
- (b) la articolul 24: posturile A 1, A 2 și de la B 1 la B 4, inclusiv, pot fi combinate într-un singur post, denumit „Rezultatul brut”;

(c) la articolul 25: posturile 1, 2, 3 și 6 pot fi combinate într-un singur post, denumit „Rezultatul brut”;

(d) la articolul 26, posturile A 1, B 1 și B 2 pot fi combinate într-un singur post, denumit „Rezultatul brut”.

Se aplică articolul 12.

SECȚIUNEA 6

Dispoziții speciale cu privire la anumite posturi din contul de profit și pierderi

Articolul 28

Cuantumul net al cifrei de afaceri include sumele derivate din vânzarea de produse și prestarea de servicii incluse în activitățile ordinare ale societății, după deducerea reducerilor pentru vânzări și a taxei pe valoarea adăugată și a altor impozite direct corelate cu cifra de afaceri.

Articolul 29

(1) Veniturile sau cheltuielile generate altfel decât în cursul activităților ordinare ale societății trebuie înregistrate la postul „Venituri extraordinare” și „Cheltuieli extraordinare”.

(2) Cu excepția cazului în care veniturile și cheltuielile menționate la alineatul (1) sunt de mică importanță pentru evaluarea rezultatelor, anexa la situația financiară trebuie să includă explicații privind cuantumul și natura acestor venituri și cheltuieli. Aceste dispoziții se aplică și veniturilor și cheltuielilor privind un alt exercițiu financiar.

Articolul 30

Statele membre pot permite înregistrarea cuantumului total al impozitului pe rezultatul din activități ordinare și al impozitului pe rezultatul din activități extraordinare în contul de profit și pierderi înainte de postul „Alte impozite neincluse la posturile anterioare”. În acest caz, postul „Rezultatul net din activități ordinare” este exclus din structurile prevăzute la articolele 23-26.

Dacă se aplică prezenta derogare, societățile trebuie să menționeze în anexa la situația financiară proporțiile în care impozitele pe rezultatul exercițiului afectează rezultatul din activități ordinare și „Rezultatul extraordinar”.

SECȚIUNEA 7

Norme de evaluare

Articolul 31

(1) Statele membre se asigură că posturile care figurează în conturile anuale sunt evaluate în conformitate cu următoarele principii generale:

- (a) se consideră că societatea comercială își continuă activitatea;
- (b) metodele de evaluare trebuie aplicate consecvent de la un exercițiu financiar la altul;
- (c) evaluarea trebuie efectuată cu respectarea principiului prudenței, în special:
 - (aa) pot fi incluse doar beneficiile realizate la data închiderii bilanțului;
 - (bb) trebuie să se țină cont de toate riscurile previzibile și pierderile potențiale apărute în cursul exercițiului financiar în cauză sau în cursul exercițiului anterior, chiar dacă astfel de riscuri sau pierderi devin evidente între data închiderii bilanțului și data întocmirii acestuia;
 - (cc) trebuie să se țină cont de toate deprecierile, indiferent dacă exercițiul se încheie cu profit sau cu pierdere;
- (d) trebuie să se țină cont de veniturile și cheltuielile aferente exercițiului la care se raportează conturile, indiferent de data încasării sau a plății veniturilor sau a cheltuielilor în cauză;
- (e) elementele posturilor de activ și de pasiv trebuie evaluate separat;
- (f) bilanțul de deschidere a exercițiului financiar trebuie să corespundă bilanțului de închidere a exercițiului financiar anterior.

(2) În cazuri excepționale, sunt permise derogări de la aceste principii. Dacă se face uz de aceste derogări, acestea trebuie semnalate în anexa la situația financiară, împreună cu o evaluare a efectelor lor asupra patrimoniului, situației financiare și rezultatelor.

Articolul 32

Evaluarea posturilor din conturile anuale se face în conformitate cu dispozițiile articolelor 34-42, pe baza principiului prețului de achiziție sau al costului de producție.

Articolul 33

(1) Statele membre pot declara Comisiei că își rezervă competența, prin derogare de la articolul 32 și până la o coordonare

ulterioară, de a permite sau de a impune pentru toate societățile sau orice categorie de societăți:

- (a) evaluarea pe baza valorii de înlocuire pentru activele fixe corporale a căror utilizare în timp este limitată, precum și pentru stocuri;
- (b) evaluarea posturilor care figurează în conturile anuale, inclusiv capitalurile proprii, prin alte metode decât cea prevăzută la litera (a), destinate să țină cont de inflație;
- (c) reevaluarea activelor fixe corporale și financiare.

Dacă prevăd metode de evaluare conform literei (a), (b) sau (c), legislațiile interne trebuie să definească conținutul și limitele metodelor în cauză, precum și normele de aplicare.

Aplicarea unei astfel de metode este semnalată în anexa la situația financiară, cu indicarea posturilor afectate din bilanț și din contul de profit și pierderi, precum și a metodei de calcul a valorilor înregistrate.

- (2) (a) Dacă se aplică alineatul (1), cuantumul diferenței dintre evaluarea realizată prin metoda utilizată și evaluarea în conformitate cu regula generală prevăzută la articolul 32 trebuie înregistrat la postul de pasiv „Rezerva de reevaluare”. Tratatamentul fiscal al acestui post trebuie explicat fie în bilanț, fie în anexa la situația financiară.

Pentru aplicarea ultimului paragraf de la alineatul (1), ori de câte ori valoarea rezervei este modificată în cursul exercițiului financiar, societățile publice în anexa la situația financiară, *inter alia*, un tabel conținând:

- cuantumul rezervei de reevaluare la începutul exercițiului financiar;
- diferențele din reevaluare transferate în rezerva de reevaluare în cursul exercițiului financiar;
- cuantumul capitalizării sau transferate în alt mod din rezerva de reevaluare în cursul exercițiului financiar, cu indicarea naturii unui astfel de transfer;
- cuantumul rezervei de reevaluare la sfârșitul exercițiului financiar;

- (b) rezerva de reevaluare poate fi capitalizată integral sau parțial în orice moment;

- (c) rezerva de reevaluare trebuie dizolvată în măsura în care sumele transferate în rezervă nu mai sunt necesare pentru aplicarea metodei de evaluare utilizate și atingerea obiectivelor sale.

Statele membre pot să prevadă norme de reglementare a utilizării rezervei de reevaluare, cu condiția ca transferurile din rezerva de reevaluare în contul de profit și pierderi să se poată face doar în măsura în care sumele transferate au fost înregistrate în contul de profit și pierderi drept cheltuieli sau reflectă creșteri de valoare realizate efectiv. Aceste sume trebuie menționate separat în contul de profit și pierderi. Nici o parte din rezerva de reevaluare nu poate fi repartizată direct sau indirect, cu excepția cazului în care reprezintă o plus-valoare realizată.

- (d) Rezerva de reevaluare nu poate fi dizolvată, cu excepția cazurilor prevăzute la literele (b) și (c).

(3) Ajustările valorice se calculează anual pe baza valorii adoptate pentru exercițiul financiar în cauză. Cu toate acestea, prin derogare de la articolele 4 și 22, statele membre pot permite sau impune ca doar cuantumul ajustărilor valorice determinate de aplicarea regulii generale prevăzute la articolul 32 să fie înregistrat la posturile relevante prevăzute la articolele 23-26 și ca diferența obținută prin metoda de evaluare adoptată în temeiul prezentului articol să fie menționată separat în structură. În plus, articolele 34-42 se aplică *mutatis mutandis*.

(4) Dacă se aplică alineatul (1), următoarele informații trebuie menționate fie în bilanț, fie în anexa la structura financiară, separat pentru fiecare post din bilanț prevăzut în structurile prezentate la articolele 9 și 10, cu excepția stocurilor:

- (a) valoarea, la data închiderii bilanțului, a evaluării efectuate în conformitate cu regula generală prevăzută la articolul 32 și valoarea cumulată a ajustărilor de valoare sau
- (b) valoarea, la data închiderii bilanțului, a diferenței dintre evaluarea făcută în conformitate cu prezentul articol și rezultatul obținut prin aplicarea articolului 32 și, dacă este cazul, valoarea cumulată a ajustărilor suplimentare de valoare.

(5) Fără a aduce atingere articolului 52, în termen de șapte ani de la notificarea prezentei directive, la propunerea Comisiei, Consiliul examinează și, dacă este necesar, modifică prezentul articol ținând cont de tendințele economice și monetare din Comunitate.

Articolul 34

- (1) (a) Dacă legislația internă permite includerea cheltuielilor de constituire în activ, acestea trebuie amortizate în termen de cel mult cinci ani;
- (b) în cazul în care cheltuielile de constituire nu au fost integral amortizate, profitul nu se repartizează dacă cuantumul rezervelor disponibile pentru repartizare și al profitului reportat nu este cel puțin egal cu valoarea cheltuielilor de constituire care nu au fost încă amortizate.
- (2) Elementele înregistrate la postul „Cheltuieli de constituire” trebuie explicate în anexa la situația financiară.

Articolul 35

- (1) (a) Elementele de activ fix trebuie evaluate la prețul de achiziție sau la costul de producție, fără a aduce atingere literelor (b) și (c) de mai jos;
- (b) prețul de achiziție sau costul de producție al elementelor de activ fix a căror utilizare este limitată în timp trebuie redus cu ajustările valorice calculate pentru amortizarea sistematică a valorii activelor în cauză pe parcursul duratei lor de utilizare;
- (c) (aa) se pot face ajustări valorice pentru activele fixe financiare, astfel încât acestea din urmă să fie evaluate la valoarea inferioară care să le fie atribuită la data închiderii bilanțului;
- (bb) activele fixe trebuie să facă obiectul unor ajustări valorice, indiferent dacă durata lor de utilizare este limitată sau nu, astfel încât acestea să fie evaluate la valoarea inferioară care le este atribuită la data închiderii bilanțului, dacă se estimează că reducerea valorii lor este permanentă;
- (cc) ajustările valorice menționate la punctele (aa) și (bb) trebuie înregistrate în contul de profit și pierderi și menționate separat în anexa la situația financiară, dacă nu au fost înregistrate separat în contul de profit și pierderi;
- (dd) evaluarea la valoarea inferioară, prevăzută la punctele (aa) și (bb), nu poate continua dacă motivele pentru care s-au făcut ajustările valorice nu mai sunt aplicabile;
- (d) dacă activele fixe sunt supuse unor ajustări valorice excepționale în scopuri exclusiv fiscale, cuantumul și motivația ajustărilor trebuie menționate în anexa la situația financiară.

(2) Prețul de achiziție se calculează prin adăugarea cheltuielilor conexe la prețul de cumpărare.

- (3) (a) Costul de producție se calculează prin adăugarea costurilor direct imputabile produsului în cauză la prețul de achiziție al materiilor prime și al consumabilelor;
- (b) în costul de producție poate fi inclusă o fracțiune rezonabilă din costurile care sunt doar indirect imputabile produsului în cauză, în măsura în care aceste costuri se referă la perioada de fabricație.
- (4) Dobânzile pentru capitalurile împrumutate pentru a finanța producția de active fixe poate fi inclusă în costurile de producție în măsura în care aceste dobânzi privesc perioada de fabricație. În acest caz, includerea dobânzii în cauză în activ trebuie menționată în anexa la situația financiară.

Articolul 36

Prin derogare de la articolul 35 alineatul (1) litera (c) punctul (cc), statele membre pot permite societăților de investiții în înțelesul articolului 5 alineatul (2) să compenseze direct ajustările valorice ale valorilor mobiliare direct cu capitalurile proprii. Sumele în cauză trebuie menționate separat în pasivul bilanțului.

Articolul 37

(1) Articolul 34 se aplică postului Costuri de dezvoltare și cercetare. Cu toate acestea, în cazuri excepționale statele membre pot permite derogări de la articolul 34 alineatul (1) litera (a). În acest caz, statele membre pot, de asemenea, prevedea derogări de la articolul 34 alineatul (1) litera (b). Astfel de derogări trebuie menționate și justificate în anexa la situația financiară.

(2) Articolul 34 alineatul (1) litera (a) se aplică postului „Fondul de comerț”. Statele membre pot cu toate acestea să permită societăților să amortizeze sistematic fondul de comerț într-o perioadă limitată de peste cinci ani, cu condiția ca perioada în cauză să nu depășească durata de utilizare a acestui activ și să fie menționată și justificată în anexa la situația financiară.

Articolul 38

Activele fixe corporale, materiile prime și consumabilele care sunt permanent înlocuite și a căror valoare globală este de o importanță

secundară pentru întreprindere pot fi înregistrate în activ la o valoare și o cantitate fixe, dacă valoarea, cantitatea și compoziția acestora nu variază semnificativ.

Articolul 39

- (1) (a) Activele circulante trebuie evaluate la prețul de achiziție sau costul de producție, fără a aduce atingere literelor (a) și (b);
- (b) activele circulante sunt supuse ajustărilor valorice cu scopul de a fi înregistrate la valoarea inferioară de piață sau, în împrejurări speciale, la o altă valoare inferioară care le este atribuită la data închiderii bilanțului;
- (c) statele membre pot permite ajustări valorice excepționale în cazul în care, în temeiul unei evaluări comerciale rezonabile, acestea sunt necesare pentru ca evaluarea acestor elemente să nu fie modificată în viitorul apropiat din cauza unor fluctuații valorice. Quantumul acestor ajustări valorice trebuie menționat separat în contul de profit și pierderi sau în anexa la situația financiară;
- (d) evaluarea la valoarea inferioară prevăzută la literele (b) și (c) nu poate continua dacă motivele pentru care s-au făcut ajustările valorice nu mai sunt aplicabile;
- (e) dacă activele circulante fac obiectul unor ajustări valorice excepționale în scopuri exclusiv fiscale, quantumul și motivația ajustărilor valorice trebuie menționate și justificate în anexa la situația financiară.

Articolul 40

- (1) Statele membre pot permite calcularea prețului de achiziție sau a costului de producție al stocurilor de bunuri din aceeași categorie și al tuturor elementelor fungibile, inclusiv al investițiilor, fie pe baza prețurilor medii ponderate, fie prin metoda „primul intrat, primul ieșit” (FIFO), metoda „ultimul intrat, primul ieșit” (LIFO) sau o metodă similară.
- (2) Dacă evaluarea din bilanț, după aplicarea metodelor de calcul precizate la alineatul (1), diferă semnificativ, la data închiderii

bilanțului, de evaluarea efectuată pe baza ultimei valori de piață cunoscute înainte de data închiderii bilanțului, quantumul total al diferenței în cauză trebuie menționat global pe categorii în anexa la situația financiară.

Articolul 41

- (1) Dacă suma de rambursat în contul oricărei datorii este mai mare decât suma primită, diferența poate fi înregistrată ca activ. Ea trebuie menționată separat în bilanț sau în anexa la situația financiară.
- (2) Quantumul acestei diferențe trebuie amortizat anual în proporții rezonabile și până la data rambursării datoriei.

Articolul 42

Provizioanele pentru riscuri și cheltuieli nu pot depăși ca valoare sumele care sunt necesare.

Provizioanele incluse în bilanț la postul „Alte provizioane” trebuie menționate în anexa la situația financiară, dacă sunt semnificative.

SECȚIUNEA 8

Conținutul anexei la situația financiară

Articolul 43

- (1) În plus față de informațiile prevăzute de alte dispoziții din prezenta directivă, anexa la situația financiară trebuie să cuprindă informații privind cel puțin următoarele:
1. metodele de evaluare aplicate pentru diferitele posturi din conturile anuale și metodele utilizate pentru calcularea ajustărilor valorice. Pentru elementele incluse în conturile anuale care sunt sau au fost inițial exprimate în monede străine, trebuie menționate bazele de conversie utilizate pentru a le exprima în moneda locală;
 2. denumirea și sediul social al tuturor întreprinderilor la care societatea comercială, fie direct, fie prin intermediul unei persoane acționând în nume propriu, dar în sarcina societății, deține cel puțin un procent din capital pe care statele membre nu îl pot stabili la peste 20 %, menționând fracțiunea din capital deținută, quantumul capitalurilor proprii și rezultatul întreprinderii în cauză pentru ultimul exercițiu financiar pentru care s-au adoptat conturile anuale. Aceste informații pot fi omise dacă au doar o importanță neglijabilă, în înțelesul articolului 2 alineatul (3). Informațiile privind

capitalurile proprii și rezultatele pot fi, de asemenea, omise, dacă întreprinderea în cauză nu își publică bilanțul, iar societatea deține, direct sau indirect, mai puțin de 50 % din capital;

3. numărul și valoarea nominală sau, în absența unei valori nominale, echivalentul contabil al acțiunilor subscrise în cursul exercițiului financiar în limitele unui capital autorizat, fără a aduce atingere, în ceea ce privește cuantumul capitalului, dispozițiilor articolului 2 alineatul (1) litera (e) din Directiva 68/151/CEE sau dispozițiilor articolului 2 litera (c) din Directiva 77/91/CEE;
4. dacă există mai multe categorii de acțiuni, numărul și valoarea nominală sau, în absența unei valori nominale, echivalentul contabil al acțiunilor din fiecare categorie;
5. existența oricăror certificare de participare, obligațiuni convertibile și titluri sau drepturi similare, indicând numărul acestora și extinderea drepturilor pe care le conferă;
6. sumele datorate de societate a căror durată reziduală depășește cinci ani, precum și cuantumul total al datoriei societății acoperite cu garanții reale oferite de societate, indicând natura și forma garanțiilor. Aceste informații trebuie menționate separat pentru fiecare post privind datoriile, în conformitate cu structurile prevăzute la articolele 9 și 10;
7. cuantumul total al oricăror angajamente financiare care nu sunt incluse în bilanț, în măsura în care aceste informații sunt utile pentru evaluarea situației financiare. Orice angajamente privind pensiile și întreprinderile afiliate trebuie precizate separat;
8. defalcarea cuantumului net al cifrei de afaceri, în înțelesul articolului 28, pe categorii de activități și pe piețe geografice, în măsura în care, ținând cont de organizarea activităților ordinare ale societății de vânzare de produse și de furnizare de servicii, categoriile și piețele în cauză diferă substanțial între ele;
9. numărul mediu de salariați în cursul exercițiului financiar, defalcat pe categorii de personal și, dacă nu sunt menționate separat în contul de profit și pierderi, costurile cu personalul pentru exercițiul financiar în cauză, defalcate în conformitate cu articolul 23 alineatul (6);
10. măsura în care calcularea rezultatului exercițiului financiar a fost afectată de evaluarea elementelor care a fost efectuată, prin derogare de la principiile enunțate la articolele 31

și 34-42, în cursul exercițiului financiar în cauză sau într-un exercițiu anterior în vederea obținerii unei relaxări fiscale. Dacă o astfel de evaluare influențează semnificativ sarcina fiscală ulterioară, trebuie furnizate detalii;

11. diferența între sarcina fiscală imputată pentru exercițiul financiar în cauză și pentru exercițiile financiare anterioare și sarcina fiscală deja plătită sau de plată pentru aceste exerciții, cu condiția ca diferența să fie semnificativă pentru sarcina fiscală ulterioară. Această sumă poate fi, de asemenea, menționată cumulată în bilanț, într-un post separat cu o denumire corespunzătoare;
12. cuantumul remunerațiilor alocate pentru exercițiul financiar în cauză membrilor organelor administrative, de conducere și de supraveghere pentru responsabilitățile lor, precum și orice angajamente generate de sau asumate în ceea ce privește pensiile de vechime acordate foștilor membri ai acestor organe. Aceste informații trebuie furnizate global pentru fiecare categorie;
13. cuantumul avansurilor și creditelor acordate membrilor organelor administrative, de conducere și de supraveghere, indicând rata dobânzii, principalele condiții și sumele eventual rambursate, precum și angajamentele asumate în sarcina acestora prin garanții de orice fel, indicând cuantumul total pentru fiecare categorie.

(2) Până la o coordonare ulterioară, statele membre pot să nu aplice alineatul (1) punctul 2 holdingurilor financiare în înțelesul articolului 5 alineatul (3).

Articolul 44

Statele membre pot permite societăților menționate la articolul 11 să întocmească anexe prescurtate la situația financiară, fără informațiile impuse de articolul 43 alineatul (1) punctele 5-12. Cu toate acestea, anexa trebuie să menționeze global, pentru toate posturile în cauză, informațiile prevăzute la articolul 43 alineatul (1) punctul 6.

Se aplică articolul 12.

Articolul 45

(1) Statele membre pot permite ca informațiile prevăzute la articolul 43 alineatul (1) punctul 2:

- (a) să fie publicate sub forma unei declarații depuse în conformitate cu articolul 3 alineatele (1) și (2) din Directiva 68/151/CEE; acest lucru trebuie menționat în anexa la situația financiară;

(b) să fie omise, dacă prin natura lor pot prejudicia grav oricare dintre întreprinderile menționate la articolul 43 alineatul (1) punctul 2. Statele membre pot supune astfel de omisiuni autorizării prealabile a unei autorități administrative sau judecătorești. Orice astfel de omisiune trebuie menționată în anexa la situația financiară.

(2) Alineatul (1) litera (b) se aplică, de asemenea, informațiilor prevăzute la articolul 43 alineatul (1) punctul 8.

Statele membre pot permite societăților menționate la articolul 27 să omită informațiile prevăzute la articolul 43 alineatul (1) punctul 8. Se aplică articolul 12.

SECȚIUNEA 9

Conținutul raportului de gestiune

Articolul 46

(1) Raportul de gestiune trebuie să includă cel puțin o prezentare fidelă a evoluției activităților și a situației societății comerciale.

(2) Raportul indică de asemenea:

- (a) orice evenimente importante survenite după închiderea exercițiului financiar;
- (b) evoluția previzibilă a societății;
- (c) activitățile din domeniul cercetării și dezvoltării;
- (d) în ceea ce privește achizițiile de acțiuni proprii, informațiile prevăzute la articolul 22 alineatul (2) din Directiva 77/91/CEE.

SECȚIUNEA 10

Publicitatea

Articolul 47

(1) Conturile anuale aprobate periodic și raportul de gestiune, precum și raportul întocmit de persoana răspunzătoare de auditarea conturilor, fac obiectul unei publicități efectuate în conformitate cu procedura prevăzută de legislația fiecărui stat membru în conformitate cu articolul 3 din Directiva 68/151/CEE.

Legislația unui stat membru poate permite, cu toate acestea, ca raportul de gestiune să nu facă obiectul publicității menționate

anterior. În acest caz, raportul de gestiune este pus la dispoziția publicului la sediul societății comerciale din statul membru în cauză. Trebuie să fie posibilă obținerea la cerere a unei copii integrale sau parțiale a acestui raport, cu titlu gratuit.

(2) Prin derogare de la alineatul (1), statele membre pot permite societăților menționate la articolul 11 să publice:

- (a) un bilanț prescurtat conținând doar posturile precedate de litere și cifre romane, prevăzute la articolele 9 și 10, menționând separat informațiile cerute între paranteze la postul D II din activ și la postul C din pasiv din articolul 9 și la postul D II din articolul 10, dar ca total pentru toate posturile în cauză;
- (b) o anexă prescurtată, fără explicațiile solicitate la articolul 43 alineatul (1) punctele 5-12. Cu toate acestea, anexa trebuie să precizeze informațiile prevăzute la articolul 43 alineatul (1) punctul 6, ca total pentru toate posturile în cauză.

Se aplică articolul 12.

În plus, statele membre pot scuti societățile în cauză de obligația de a-și publica contul de profit și pierderi, raportul de gestiune, precum și raportul întocmit de persoanele răspunzătoare de auditarea conturilor.

(3) Statele membre pot permite societăților menționate la articolul 27 să publice:

- (a) un bilanț prescurtat care să includă doar posturile precedate de litere și cifre romane din articolele 9 și 10, indicând separat, fie în bilanț, fie în anexa la situația financiară:
 - posturile C I 3, C II 1, 2, 3 și 4, C III 1, 2, 3, 4 și 7, D II 2, 3 și 6, D III 1 și 2 din activ și C 1, 2, 6, 7 și 9 din pasiv de la articolul 9;
 - C I 3, C II 1, 2, 3 și 4, C III 1, 2, 3, 4 și 7, D II 2, 3 și 6, D III 1 și 2, F 1, 2, 6, 7 și 9 și I 1, 2, 6, 7 și 9 din articolul 10;
 - informațiile solicitate între paranteze la postul D II din activ și C din pasiv din articolul 9, ca total pentru toate posturile în cauză și separat pentru D II 2 și 3 din activ și C 1, 2, 6, 7 și 9 din pasiv;
 - informațiile solicitate între paranteze la postul D II din articolul 10, ca total pentru toate posturile în cauză și separat pentru D II 2 și 3;

- (b) o anexă prescurtată, fără informațiile solicitate prin articolul 43 alineatul (1) punctele 5, 6, 8, 10 și 11. Cu toate acestea, anexa trebuie să precizeze informațiile prevăzute la articolul 43 alineatul (1) punctul 6 ca total pentru toate elementele în cauză.

Prezentul alineat nu aduce atingere alineatului (1) în ceea ce privește contul de profit și pierderi, raportul de gestiune, precum și raportul întocmit de persoana răspunzătoare de auditarea conturilor.

Se aplică articolul 12.

Articolul 48

Dacă raportul de gestiune și conturile anuale sunt publicate integral, ele trebuie reproduse în forma și conținutul pe baza cărora persoana răspunzătoare de auditarea conturilor și-a întocmit raportul. Ele trebuie însoțite de textul complet al atestării. Dacă persoana răspunzătoare de auditarea conturilor a exprimat rezerve sau a refuzat atestarea, acest lucru trebuie menționat și trebuie precizate motivele.

Articolul 49

În cazul în care conturile anuale nu sunt publicate integral, trebuie să se indice faptul că versiunea publicată este prescurtată și trebuie să se facă trimitere la registrul la care au fost depuse conturile, în conformitate cu articolul 47 alineatul (1). În cazul în care conturile nu au fost încă depuse, acest lucru trebuie menționat. Atestarea persoanei răspunzătoare de auditarea conturilor nu poate însoți această publicare, dar trebuie să se menționeze dacă atestarea a fost acordată cu sau fără rezerve sau a fost refuzată.

Articolul 50

Următoarele trebuie publicate împreună cu conturile anuale, folosind aceleași modalități:

- propunerea de repartizare a rezultatelor;
- repartizarea rezultatelor,

dacă aceste elemente nu apar în conturile anuale.

SECȚIUNEA 11

Auditarea

Articolul 51

- (1) (a) Societățile trebuie să asigure auditarea conturilor lor anuale de către una sau mai multe persoane autorizate de legislația internă să auditeze conturi;
- (b) persoana sau persoanele răspunzătoare de auditarea conturilor trebuie să verifice, de asemenea, dacă raportul de gestiune corespunde conturilor anuale pentru același exercițiu financiar.

- (2) Statele membre pot exonera societățile menționate la articolul 11 de obligația impusă prin alineatul (1).

Se aplică articolul 12.

- (3) În cazul prevăzut la alineatul (2), statele membre introduc prin legislația lor sancțiuni corespunzătoare pentru cazurile în care conturile anuale sau rapoartele de gestiune ale societăților în cauză nu sunt întocmite în conformitate cu cerințele prezentei directive.

SECȚIUNEA 12

Dispoziții finale

Articolul 52

- (1) Se instituie pe lângă Comisie un comitet de contact, având ca misiune:

- (a) să faciliteze, fără a aduce atingere dispozițiilor articolelor 169 și 170 din tratat, aplicarea armonizată a prezentei directive prin reuniuni periodice privind în special probleme practice apărute în legătură cu aplicarea sa;
- (b) să consilieze Comisia, dacă este necesar, cu privire la adăugirile și modificările aduse prezentei directive.

- (2) Comitetul de contact este format din reprezentanți ai statelor membre și reprezentanți ai Comisiei. Președinția este asigurată de un reprezentant al Comisiei. Serviciile Comisiei asigură secretariatul comitetului.

- (3) Comitetul este convocat de președinte, fie la inițiativa acestuia, fie la cererea unuia dintre membrii săi.

Articolul 53

(1) În înțelesul prezentei directive, unitatea de cont europeană este cea definită prin Decizia nr. 3289/75/CECO a Comisiei din 18 decembrie 1975 ⁽¹⁾. Echivalentul în moneda națională este calculat inițial la rata aplicabilă în ziua adoptării prezentei directive.

(2) La fiecare cinci ani, Consiliul, hotărând la propunerea Comisiei, examinează și, dacă este necesar, revizuește sumele exprimate în unități de cont europene în prezenta directivă, ținând cont de tendințele economice și monetare din Comunitate.

Articolul 54

Prezenta directivă nu aduce atingere legislațiilor statelor membre care impun depunerea conturilor anuale ale unor societăți care nu intră sub incidența lor la registrul la care sunt înscrise sucursale ale societăților în cauză.

Articolul 55

(1) Statele membre pun în aplicare actele cu putere de lege și actele administrative necesare pentru aducerea la îndeplinire a prezentei directive în termen de doi ani de la notificarea acesteia. Statele membre informează de îndată Comisia cu privire la aceasta.

(2) Statele membre pot să prevadă că dispozițiile menționate la alineatul (1) nu se aplică decât după 18 luni de la expirarea termenului menționat la alineatul menționat.

Termenul de 18 luni poate fi, cu toate acestea, extins la cinci ani:

- (a) în cazul „unregistered companies” din Regatul Unit și Irlanda;
- (b) pentru aplicarea articolelor 9 și 10 și a articolelor 23-26 privind structura bilanțului și a contului de profit și pierderi, dacă statul membru a pus în aplicare alte structuri pentru documentele în cauză cu cel mult trei ani înainte de notificarea prezentei directive;
- (c) pentru aplicarea dispozițiilor prezentei directive în ceea ce privește calculul și menționarea în bilanț a amortizării aferente elementelor de patrimoniu care țin de posturile de activ C II 2 și 3 din articolul 9 și C II 2 și 3 din articolul 10;
- (d) pentru aplicarea articolului 47 alineatul (1) din prezenta directivă, cu excepția societăților care sunt deja supuse obligației de publicitate în temeiul articolului 2 alineatul (1) litera (f) din Directiva 68/151/CEE. În acest caz, articolul 47 alineatul (1)

paragraful al doilea din prezenta directivă se aplică conturilor anuale și raportului întocmit de persoana răspunzătoare de auditarea conturilor;

- (e) pentru aplicarea articolului 51 alineatul (1) din prezenta directivă.

Mai mult, acest termen de 18 luni poate fi extins la opt ani pentru societățile al căror obiect principal de activitate este transportul naval și care erau constituite la intrarea în vigoare a dispozițiilor prevăzute la alineatul (1).

(3) Comisiei îi sunt comunicate de statele membre textele principalelor dispoziții de drept intern pe care le adoptă în domeniul reglementat de prezenta directivă.

Articolul 56

Obligația de a indica în conturile anuale posturile prevăzute la articolele 9, 10 și 23-26 privind întreprinderile afiliate și obligația de a furniza informațiile privind întreprinderile în cauză, în conformitate cu articolul 13 alineatul (2), articolul 14 și articolul 43 alineatul (1) punctul 7, intră în vigoare simultan cu directiva Consiliului privind conturile consolidate.

Articolul 57

(1) Până la intrarea în vigoare a unei directive a Consiliului privind conturile consolidate și fără a aduce atingere dispozițiilor Directivelor 68/151/CEE și 77/91/CEE, statele membre pot să nu aplice societăților dependente ale oricărui grup aflat sub incidența dreptului lor național dispozițiile prezentei directive privind conținutul, auditarea, precum și publicitatea conturilor anuale ale societăților dependente în cauză, dacă sunt îndeplinite următoarele condiții:

- (a) societatea dominantă trebuie să intre sub incidența dreptului unui stat membru;
- (b) toți acționarii sau asociații societății dependente trebuie să se fi declarat de acord cu scutirea de la această obligație; declarația în cauză trebuie făcută pentru fiecare exercițiu financiar;
- (c) societatea dominantă trebuie să fi declarat că garantează angajamentele asumate de societatea dependentă;
- (d) declarațiile menționate la literale (b) și (c) fac obiectul unei publicități din partea societății dependente în conformitate cu articolul 47 alineatul (1) primul paragraf;
- (e) conturile anuale ale societății dependente trebuie consolidate în conturile anuale ale grupului;

⁽¹⁾ JO L 327, 19.12.1975, p. 4.

(f) scutirea vizând conținutul, auditarea și publicarea conturilor anuale ale societății dependente trebuie menționată în anexa la conturile anuale ale grupului.

(2) Articolele 47 și 51 se aplică conturilor anuale ale grupului.

(3) Articolele 2-46 se aplică în măsura în care este posibil conturilor anuale ale grupului.

Articolul 58

(1) Până la intrarea în vigoare a unei directive a Consiliului privind conturile consolidate și fără a aduce atingere dispozițiilor Directivei 77/91/CEE, statele membre pot să nu aplice societăților dominante din grupuri aflate sub incidența legislației lor interne dispozițiile prezentei directive privind auditarea și publicitatea conturilor de profit și pierderi ale societăților dominante în cauză, dacă sunt îndeplinite următoarele condiții:

(a) această scutire face obiectul unei publicități, în conformitate cu articolul 47 alineatul (1), din partea societății dominante;

(b) conturile anuale ale societății dominante trebuie consolidate în conturile anuale ale grupului;

(c) scutirea de la auditarea și publicitatea contului de profit și pierderi al societății dominante trebuie menționată în anexa la conturile anuale ale grupului;

(d) rezultatul societății dominante, calculat în conformitate cu principiile din prezenta directivă, figurează în bilanțul societății dominante.

(2) Articolele 47 și 51 se aplică conturilor anuale ale grupului.

(3) Articolele 2-46 se aplică în măsura în care este posibil conturilor anuale ale grupului.

Articolul 59

Până la o coordonare ulterioară, statele membre pot permite evaluarea drepturilor deținute în capitalul altor întreprinderi prin metoda echivalării, dacă sunt îndeplinite următoarele condiții:

(a) aplicarea acestei metode de evaluare trebuie menționată în anexa la conturile anuale ale societății comerciale care deține aceste drepturi;

(b) cuantumul oricăror diferențe existente la achiziționarea acestor drepturi între prețul lor de achiziție și fracțiunea din capital pe care o reprezintă, inclusiv rezervele, rezultatul, precum și rezultatele reportate ale întreprinderii afiliate, trebuie menționat separat în bilanțul sau anexa la conturile anuale ale societății comerciale care deține aceste drepturi;

(c) valoarea de achiziție a acestor participări este majorată sau redusă, în bilanțul societății comerciale care le deține, cu profitul sau pierderea realizate de întreprinderea afiliată în funcție de fracțiunea de capital deținută;

(d) cuantumul indicat la litera (c) sunt înregistrate în fiecare an în contul de profit și pierderi al societății comerciale care deține aceste drepturi ca post separat cu o denumire corespunzătoare;

(e) dacă întreprinderea afiliată repartizează dividende societății comerciale care deține aceste drepturi, valoarea lor contabilă se reduce corespunzător;

(f) dacă sumele înregistrate în contul de profit și pierderi în conformitate cu litera (d) depășesc valoarea dividendelor deja primite sau exigibile, cuantumul diferențelor trebuie inclus într-o rezervă care nu poate fi repartizată acționarilor.

Articolul 60

Până la o coordonare ulterioară, statele membre pot să prevadă că valorile în care și-au plasat fondurile societățile de investiții în înțelesul articolului 5 alineatul (2) se evaluează pe baza valorii lor de piață.

În acest caz, statele membre pot, de asemenea, scuti societățile de investiții cu capital variabil de obligația de a menționa separat ajustările valorice indicate la articolul 36.

Articolul 61

Până la intrarea în vigoare a unei directive a Consiliului privind conturile consolidate, statele membre pot să nu aplice societății dominante a unui grup care intră sub incidența dreptului lor intern dispozițiile articolului 43 alineatul (1) punctul 2 privind cuantumul capitalurilor proprii și al rezultatului întreprinderilor în cauză, în cazul în care conturile anuale ale întreprinderilor

respective sunt consolidate în conturile anuale ale grupului sau dacă drepturile deținute în capitalul acestor întreprinderi sunt evaluate prin metoda echivalării.

Adoptată la Bruxelles, 25 iulie 1978.

Pentru Consiliu

Articolul 62

Președintele

Prezenta directivă se adresează statelor membre.

K. VON DOHNANYI
