

Reglementări contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate (ianuarie 2015)

Aceste reglementări se regăsesc în ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802 din 29 decembrie 2014, publicat în M.Of. nr. 963 din 30 decembrie 2014. Prevederile acestui act normativ au intrat în vigoare la data de 1 ianuarie 2015, moment în care se abrogă următoarele ordine ale ministrului finanțelor publice aplicabile până la data de 31 decembrie 2014, inclusiv:

O.M.F.P.
nr. 1.802/2014

- Ordinul nr. 3.055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, publicat în M.Of., Partea I, nr. 766 și 766 bis din 10 noiembrie 2009, cu modificările și completările ulterioare;
- Ordinul nr. 2.239/2011 pentru aprobarea Sistemului simplificat de contabilitate, publicat în M.Of., Partea I, nr. 522 și 522 bis din 25 iulie 2011.

Se cunoaște faptul că O.M.F.P. nr. 3.055 din 29 octombrie 2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene a fost emis conform următoarelor directive:

- **Directiva a IV-a** a Comunităților Economice Europene, respectiv Directiva CEE nr. 660 din 25 iulie 1978, emisă la rândul ei, în temeiul art. 54 alin. (3) lit. g) din tratat de instituire a Comunității Economice Europene, privind conturile anuale ale anumitor forme de societăți comerciale;
- **Directiva a VII-a** a Comunităților Economice Europene, respectiv Directiva CEE nr. 349 din 13 iunie 1983, emisă, la rândul ei, în temeiul art. 54 alin. (3) lit. (g) din tratat de instituire a Comunității Economice Europene, privind conturile consolidate.



Aceste directive au fost modificate prin Directiva CEE nr. 43 privind auditul legal al conturilor anuale și al conturilor consolidate, de modificare a Directivelor 78/660/CEE și 83/349/CEE ale Consiliului și de abrogare a Directivei 84/253/CEE. La rândul ei, Directiva CEE nr. 43 din 17 mai 2006 a fost modificată prin:

- Directiva CEE nr. 34/2013 a Parlamentului European și a Consiliului privind situațiile financiare anuale, situațiile financiare consolidate și rapoartele conexe ale anumitor tipuri de întreprinderi, de modificare a Directivei 2006/43/CE a Parlamentului European și a Consiliului și de abrogare a Directivelor 78/660/CEE și 83/349/CEE ale Consiliului, publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene nr. L 182 din data de 29 iunie 2013;
- Directiva CEE nr. 56 din 16 aprilie 2014 de modificare a Directivei 2006/43/CE privind auditul legal al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare consolidate.



Astfel, aceste modificări au condus la abrogarea O.M.F.P. nr. 3.055/2009 și emiterea O.M.F.P. nr. 1.802/2014.

Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate care se raportează pe teritoriul României se aplică de către următoarele categorii de persoane ale căror valori mobiliare nu sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată (entități):





● **societăți, indiferent de forma juridică de organizare a acestora:**

1. societățile în nume colectiv;
2. societățile în comandită simplă;
3. societățile pe acțiuni;
4. societățile în comandită pe acțiuni;
5. societățile cu răspundere limitată;

- societăți/companii naționale;
- regiile autonome;
- institutele naționale de cercetare-dezvoltare;
- societățile cooperative și celelalte persoane juridice care, în baza legilor speciale de organizare, funcționează pe principiile societăților;
- subunitățile fără personalitate juridică, cu sediul în România, care aparțin persoanelor juridice cu sediul în România;
- subunitățile fără personalitate juridică, cu sediul în străinătate, care aparțin persoanelor enumerate anterior, cu sediul în România. În categoria subunităților se încadrează:
 1. sucursale;
 2. agenții;
 3. reprezentanțe;
 4. alte unități fără personalitate juridică;
- subunitățile din România, care aparțin unor persoane juridice cu sediul în străinătate;
- grupurile de interes economic.

Particularități privitoare la situațiile financiare prezintă sediile permanente, reprezentanții/împuterniciții și societățile-mamă:

Sedii permanente:



Din punct de vedere contabil, sediile permanente din România care aparțin unor persoane juridice cu sediul în străinătate reprezintă subunități fără personalitate juridică ce aparțin acestor persoane juridice și au obligația întocmirii situațiilor financiare anuale și a raportărilor contabile conform Legii contabilității aplicabile în România. Dacă o persoană juridică cu sediul în străinătate își desfășoară activitatea în România prin mai multe sedii permanente, situațiile financiare anuale și raportările contabile se întocmesc, centralizat, de sediul permanent desemnat să îndeplinească obligațiile fiscale.

Reprezentant/împuternicit:

Persoanele desemnate ca reprezentant/împuternicit fiscal, conform Codului fiscal și Codului de procedură fiscală, organizează contabilitatea proprie în funcție de statutul lor de persoane fizice sau juridice, după caz. Dacă sunt persoane juridice, acestea întocmesc situații financiare anuale și raportări contabile, conform Legii contabilității aplicabile în România.

Societatea-mamă:



O societate-mamă este obligată să întocmească situații financiare anuale consolidate numai dacă sunt depășesc limitele a cel puțin două dintre următoarele trei criterii la data bilanțului societății-mamă:

- a) totalul activelor: 24.000.000 euro;
- b) cifra de afaceri netă: 48.000.000 euro;
- c) numărul mediu de salariați în cursul exercițiului financiar: 250.



Determinarea acestor criterii de mărime se bazează doar pe indicatorii corespunzători societății-mamă și filialelor cuprinse în consolidare. La stabilirea criteriilor de mărime, societatea-mamă poate să nu ia în considerare filialele pe care intenționează să le excludă din consolidare în baza oricărei situații prevăzute la pct. 504.

O societate-mamă și toate filialele sale trebuie consolidate, indiferent de locul unde sunt situate sediile sociale ale acelor filiale. De asemenea, orice filială a unei filiale se consideră filială a societății-mamă care este societatea-mamă a entității care urmează să fie consolidată.

Notă:

Entitățile obligate să întocmească situații financiare anuale consolidate pot întocmi aceste situații fie respectând reglementările contabile aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014, prevăzute la art. 1, fie în baza Reglementărilor contabile conforme cu Standardele internaționale de raportare financiară, aplicabile societăților comerciale ale căror valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată, aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.286/2012, cu modificările și completările ulterioare.



Clasificarea entităților raportoare

În funcție de criteriile de mărime, entitățile se grupează în trei categorii:

- a) microentități;
- b) entități mici;
- c) entități mijlocii și mari.

Microentități sunt entități care, la data bilanțului, nu depășesc limitele a cel puțin două dintre următoarele trei criterii:

- a) totalul activelor: 350.000 euro;
- b) cifra de afaceri netă: 700.000 euro;
- c) numărul mediu de salariați în cursul exercițiului financiar: 10.

Entități mici sunt entități care, la data bilanțului, nu se încadrează în categoria microentităților și care nu depășesc limitele a cel puțin două dintre următoarele trei criterii:

- a) totalul activelor: 4.000.000 euro;
- b) cifra de afaceri netă: 8.000.000 euro;
- c) numărul mediu de salariați în cursul exercițiului financiar: 50.



Entități mijlocii și mari sunt entitățile care, la data bilanțului, depășesc limitele a cel puțin două dintre următoarele trei criterii:

- a) totalul activelor: 4.000.000 euro;
- b) cifra de afaceri netă: 8.000.000 euro;
- c) numărul mediu de salariați în cursul exercițiului financiar: 50.

În categoria entităților raportoare se încadrează și grupurile de interes economic. În funcție de criteriile de mărime, grupurile se împart în două categorii, astfel: grupuri mici și mijlocii și grupuri mari.

Grupuri mici și mijlocii sunt grupuri constituite din societățile-mamă și filialele care urmează să fie incluse în consolidare și care, pe bază consolidată, nu depășesc limitele a cel puțin două dintre următoarele trei criterii la data bilanțului societății-mamă:

- a) totalul activelor: 24.000.000 euro;
- b) cifra de afaceri netă: 48.000.000 euro;
- c) numărul mediu de salariați în cursul exercițiului financiar: 250.

Grupuri mari sunt grupuri constituite din societățile-mamă și filialele care urmează să fie incluse în consolidare și care, pe bază consolidată, depășesc limitele a cel puțin două dintre următoarele trei criterii la data bilanțului societății-mamă:

- a) totalul activelor: 24.000.000 euro;
- b) cifra de afaceri netă: 48.000.000 euro;
- c) numărul mediu de salariați în cursul exercițiului financiar: 250.

Așa cum se poate constata, criteriile de mărime se bazează doar pe indicatorii societății-mamă și a filialelor cuprinse în consolidare, societatea-mamă având dreptul să nu ia în considerare filialele pe care intenționează să le excludă din consolidare într-una din următoarele situații:

- informațiile necesare pentru întocmirea situațiilor financiare anuale consolidate nu pot fi obținute fără cheltuieli disproporționate sau întârzieri nejustificate;
- acțiunile sau părțile sociale ale entității în cauză sunt deținute exclusiv în vederea vânzării lor ulterioare;
- restricții severe pe termen lung împiedică în mod substanțial exercitarea de către societatea-mamă a drepturilor sale asupra activelor sau conducerii entității în cauză.



REGLEMENTĂRILE CONTABILE privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate

Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate sunt cuprinse în anexa nr. 1 a O.M.F.P. nr. 1.802/2014, ca parte integrantă din acest ordin. Pentru aplicarea acestor reglementări, entitățile sunt obligate să dezvolte **politici contabile proprii** care se aprobă fie de către administratori, fie de persoanele care sunt obligate să gestioneze entitatea respectivă, în situația în care entitățile respective nu au administratori.

**situații
financiare**

Reglementările contabile se referă la:

- formatul și conținutul situațiilor financiare anuale;
- principiile contabile;
- regulile de recunoaștere, evaluare, scoatere din evidență și prezentare a elementelor în situațiile financiare anuale individuale;
- regulile de întocmire, aprobare, auditare/verificare a situațiilor financiare anuale;
- regulile de publicare a situațiilor financiare anuale;



- ☞ contul **644**. Cheltuieli cu remunerarea în instrumente de capitaluri proprii se transpune în contul **643**. Cheltuieli cu remunerarea în instrumente de capitaluri proprii;
- ☞ contul **643**. Cheltuieli cu remunerarea în instrumente de capitaluri proprii se transpune în contul **644**. Cheltuieli cu remunerarea în instrumente de capitaluri proprii;
- ☞ contul **671**. Cheltuieli privind calamitățile și alte evenimente extraordinare se transpune în contul **6587**. Cheltuieli privind calamitățile și alte evenimente similare;
- ☞ contul **701**. Venituri din vânzarea produselor finite se transpune în contul:
 1. **7015**. Venituri din vânzarea produselor finite;
 2. **7017**. Venituri din vânzarea produselor agricole;
 3. **7018**. Venituri din vânzarea activelor biologice de natura stocurilor;
- ☞ contul **771**. Venituri din subvenții pentru evenimente extraordinare și altele similare se transpune în contul **7417**. Venituri din subvenții de exploatare în caz de calamități și alte evenimente similare;
- ☞ contul **7417**. Venituri din subvenții de exploatare în caz de calamități și alte evenimente similare se transpune în contul **7419**. Venituri din subvenții de exploatare aferente altor venituri.

PLANUL DE CONTURI GENERAL
– TABEL COMPARATIV 2015 FAȚĂ DE 2014 –

De la 1 ianuarie 2015 (O.M.F.P. nr. 1802 din 29 decembrie pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate)	Până la 1 ianuarie 2015 (O.M.F.P. nr. 3055 din 29 octombrie 2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene)
Clasa 1 – Conturi de capitaluri, provizioane, împrumuturi și datorii asimilate	CLASA 1 – Conturi de capitaluri
10. Capital și rezerve	10. CAPITAL ȘI REZERVE
101. Capital*4)	101. Capital*3)
1011. Capital subscris nevărsat (P)	1011. Capital subscris nevărsat (P)
1012. Capital subscris vărsat (P)	1012. Capital subscris vărsat (P)
1015. Patrimoniul regiei (P)	1015. Patrimoniul regiei (P)
1016. Patrimoniul public*5) (P)	1016. Patrimoniul public*4) (P)
1017. Patrimoniul privat*6) (P)	x
1018. Patrimoniul institutelor naționale de cercetare-dezvoltare (P)	1018. Patrimoniul institutelor naționale de cercetare-dezvoltare (P)

103. Alte elemente de capitaluri proprii	x
1031. Beneficii acordate angajaților sub forma instrumentelor de capitaluri proprii (P)	x
1033. Diferențe de curs valutar în relație cu investiția netă într-o entitate străină*7) (A/P)	x
1038. Diferențe din modificarea valorii juste a activelor financiare disponibile în vederea vânzării și alte elemente de capitaluri proprii*8) (A/P)	x
104. Prime de capital	104. Prime de capital
1041. Prime de emisiune (P)	1041. Prime de emisiune (P)
1042. Prime de fuziune/divizare (P)	1042. Prime de fuziune/divizare (P)
1043. Prime de aport (P)	1043. Prime de aport (P)
1044. Prime de conversie a obligațiilor în acțiuni (P)	1044. Prime de conversie a obligațiilor în acțiuni (P)
105. Rezerve din reevaluare (P)	105. Rezerve din reevaluare (P)
106. Rezerve	106. Rezerve
1061. Rezerve legale (P)	1061. Rezerve legale (P)
1063. Rezerve statutare sau contractuale (P)	1063. Rezerve statutare sau contractuale (P)
x	1064. Rezerve de valoare justă*5) (P)
x	1065. Rezerve reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare (P)
x	–1067. Rezerve din diferențe de curs valutar în relație cu investiția netă într-o entitate străină*6) (A/P)
1068. Alte rezerve (P)	1068. Alte rezerve (P)
107. Diferențe de curs valutar din conversie*9) (A/P)	107. Rezerve din conversie*7) (A/P)
108. Interese care nu controlează*10)	108. Interese care nu controlează*8)
1081. Interese care nu controlează – rezultatul exercițiului financiar (A/P)	1081. Interese care nu controlează – rezultatul exercițiului financiar (A/P)
1082. Interese care nu controlează – alte capitaluri proprii (A/P)	1082. Interese care nu controlează – alte capitaluri proprii (A/P)
109. Acțiuni proprii	109. Acțiuni proprii
1091. Acțiuni proprii deținute pe termen scurt (A)	1091. Acțiuni proprii deținute pe termen scurt (A)

Prevederile Legii contabilității aplicabile din 1 ianuarie 2015

Din punct de vedere contabil, începerea noului an 2015 este marcată atât de modificarea, completarea și abrogarea unor prevederi existente în Legea contabilității nr. 82/1991, cât și de modificarea și completarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene cuprinse în O.M.F.P. nr. 3.055 din 29 octombrie 2009 cu privire la situațiile financiare anuale.

Legea
contabilității

Recent, Legea contabilității s-a modificat și s-a completat prin O.U.G. nr. 79 din 10 decembrie 2014, publicată în M.Of., Partea I, nr. 902 din 11 decembrie 2014, ale cărei prevederi au intrat în vigoare începând cu data de 1 ianuarie 2015.

Astfel, aceasta este a treia modificare și completare a Legii contabilității nr. 82/1991 după republicarea în M.Of. nr. 454 din 18 iunie 2008. Primele două modificări s-au efectuat prin:

1. O.U.G. nr. 37 din 13 aprilie 2011;
2. Legea nr. 187 din 24 octombrie 2012 pentru punerea în aplicare a Legii nr. 286/2009 privind Codul penal.



Modificarea și completarea Legii contabilității începând cu data de 1 ianuarie 2015 a fost determinată de următoarele **evenimente** produse la nivelul Uniunii Europene:

- 1) publicarea în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene nr. 182 din 29 iunie 2013 a Directivei CEE nr. 34 din 26 iunie 2013 a Parlamentului European și a Consiliului cu privire la situațiile financiare anuale, situațiile financiare consolidate și rapoartele conexe ale anumitor tipuri de întreprinderi;
- 2) modificarea Directivei CEE nr. 43 din 17 mai 2006 privind auditul legal al conturilor anuale și al conturilor consolidate;
- 3) abrogarea următoarelor directive CEE care au stat la baza reglementărilor contabile aplicabile până la 31.12.2014 de către operatorii economici din România din diferitele domenii de activitate:
 - Directiva nr. 660 din 25 iulie 1978 privind conturile anuale ale anumitor forme de societăți comerciale;
 - Directiva nr. 349 din 13 iunie 1983 privind conturile consolidate;
 - Directiva CEE nr. 253 din 10 aprilie 1984 privind autorizarea persoanelor care răspund de controlul legal al documentelor contabile.



În România, modificarea, dar și completarea Legii contabilității au fost impuse de termenul de transpunere în legislația internă a prevederilor noii directive contabile, termen prevăzut la articolul 53 „Transpunere” din Directiva CEE nr. 34 din 26 iunie 2013. Termenul este **20 iulie 2015**. În acest context, primele raportări financiare întocmite de entități ulterior acestei date trebuie să fie conforme cu noile cerințe contabile europene.

Prin elaborarea O.U.G. nr. 79/2014 ale cărei prevederi intră în vigoare începând cu data de 1 ianuarie 2015, înainte de împlinirea termenului general stabilit pentru data de 20 iulie 2015, s-au avut în vedere următoarele **aspecte și raționamente de natură contabilă și financiară**:

- necesitatea, dar și utilitatea intrării în vigoare a reglementărilor naționale conforme cu noua directivă începând cu data de 1 ianuarie 2015 datorită faptului că pentru



cea mai mare parte a entităților din România exercițiul financiar coincide cu anul calendaristic, iar entitățile vor deschide anul 2016 cu solduri inițiale care vor respecta noile prevederi comunitare aplicabile din 1 ianuarie 2015;



- necesitatea creării premiselor legale cu scopul reducerii sarcinilor administrative ale entităților și, implicit, a costurilor legate de organizarea contabilității, dar și de întocmirea raportărilor financiare, în special pentru întreprinderile mici și mijlocii;
- amânarea simplificării sistemului de raportare financiară pentru microentități ar avea ca efect menținerea în sarcina acestora a actualelor sarcini administrative, aspect care nu concordă cu obiectivele cuprinse în Comunicarea Comisiei Europene intitulată „Small Business Act pentru Europa”;
- sistemul simplificat de contabilitate prevăzut la art. 5 alin. (1¹) – (1⁴) din Legea nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, aplicabil începând cu anul 2011 operatorilor economici care în exercițiul financiar precedent au înregistrat cifra de afaceri netă sub echivalentul în lei al sumei de 35.000 euro și totalul activelor sub echivalentul în lei al sumei de 35.000 euro, nu își mai găsește corespondent în noul cadru contabil comunitar reprezentat de Directiva CEE nr. 34/2013;
- necesitatea abrogării prevederilor referitoare la organizarea și funcționarea Consiliului Contabilității și Raportărilor Financiare, a cărui existență nu se mai justifică deoarece consultarea cu privire la reglementările contabile aplicabile operatorilor economici urmează a se efectua prin colaborare cu organismele profesionale de profil.

Astfel, prin O.U.G. nr. 79/2014 se modifică, se completează și se abrogă următoarele articole și alineate din Legea nr. 82/1991 privind contabilitatea:

evidență
contabilă
persoană
fizică

- **Se completează art. 1 alin. (5) cu privire la organizarea evidenței contabile de către persoanele fizice.** În acest context, persoanele fizice care desfășoară activități în scopul realizării de venituri au obligația să conducă evidența contabilă pe baza regulilor contabilității în partidă simplă, dar pot să opteze și pentru organizarea contabilității în partidă dublă, conform reglementărilor contabile care urmează a se elabora în acest scop. Aceste reglementări cu privire la organizarea evidenței contabile în partidă dublă de către persoanele fizice care desfășoară activități în scopul realizării de venituri urmează a se aproba prin ordin al ministrului finanțelor publice, care se va emite în cadrul unui termen de 60 de zile de la data publicării în Monitorul Oficial al O.U.G. nr. 79/2014, respectiv data de 11 decembrie 2014.

Anterior datei de 1 ianuarie 2015, dar și ulterior acestei date, persoanele fizice au obligația:

- să conducă contabilitate simplificată, bazată pe regulile contabilității în partidă simplă;
- să întocmească Registrul-jurnal de încasări și plăți și Registrul-inventar.

- **Se modifică articolul 4 alin. (3) cu privire la normele și reglementările în domeniul contabilității.** Astfel, dacă până la data de 31.12.2014, aceste norme s-au emis de către Ministerul Finanțelor Publice, din 1 ianuarie 2015, normele și reglementările contabile specifice anumitor domenii de activitate se vor emite de către instituțiile cu atribuții în acest sens, dar cu avizul Ministerului Finanțelor Publice.