

UNELE PREVEDERI CONTABILE APLICABILE PERSOANELOR JURIDICE STRĂINE CARE AU LOCUL DE EXERCITARE A CONDUCERII EFECTIVE ÎN ROMÂNIA

Dr. Alexandra LAZĂR

Direcția de Legislație și Reglementări Contabile
Ministerul Finanțelor

Ne propunem prin prezentul articol să aducem unele clarificări referitoare la obligațiile contabile ce revin persoanelor juridice străine care au locul de exercitare a conducerii efective în România.

1. Legea contabilității

Printre prevederile cuprinse la Capitolul I "Dispoziții generale" din *Legea contabilității nr. 82/1991¹, republicată, cu modificările și completările ulterioare*, se numără și cele referitoare la aria de aplicabilitate a acesteia (art. 1 din lege).

La art. 1 alin. (3) din legea contabilității, persoanele juridice străine care au locul de exercitare a conducerii efective în România sunt menționate distinct de următoarele categorii de entități: unitățile fără personalitate juridică, cu sediul în străinătate, care aparțin persoanelor prevăzute la alin. (1)² și (2)³ ale aceluiași articol, cu sediul în România; unitățile fără personalitate juridică din România care aparțin unor persoane juridice cu sediul în străinătate; persoanele juridice străine care desfășoară activitate prin intermediul unui sediu permanent/mai multor sedii permanente în România. Acestea au obligația să organizeze și să conducă contabilitatea proprie, potrivit legii contabilității.

Cuprinderea expresă în aria de aplicabilitate a Legii contabilității nr. 82/1991 a persoanelor juridice străine care au locul de exercitare a conducerii efective în România a fost efectuată prin *Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 13/2021⁴ pentru modificarea și completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal și a Legii contabilității nr. 82/1991*.

Mai precis, prevederile în discuție au fost cuprinse la art. II pct. 1 din ordonanță, prin care s-a propus modificarea art. 1 alin. (3) din legea contabilității.

O asemenea completare a fost consecință a modificărilor aduse Codului fiscal⁵ în cursul anului 2020, prin *Legea nr. 296/2020⁶ pentru modificarea și completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal*.

Potrivit legii menționate, una dintre obligațiile instituite în sarcina persoanei juridice străine rezidente în România potrivit locului conducerii efective se referă la conducerea și păstrarea în România a evidenței contabile, respectiv la întocmirea situațiilor financiare conform legislației contabile din România.⁷

¹ *Legea contabilității nr. 82/24.12.1991, republicată* (M.O. nr. 454/18.06.2008), cu modificările și completările ulterioare

² societățile comerciale, societățile/companiile naționale, regiile autonome, institutele naționale de cercetare-dezvoltare, societățile cooperatiste și celelalte persoane juridice

³ instituțiile publice, asociațiile și celelalte persoane juridice cu și fără scop patrimonial

⁴ *Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 13/24.02.2021 pentru modificarea și completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal și a Legii contabilității nr. 82/1991* (M.O. nr. 197/26.02.2021)

⁵ *Legea nr. 227/08.09.2015 privind Codul fiscal* (M.O. nr. 688/10.09.2015), cu modificările și completările ulterioare

⁶ *Legea nr. 296/18.12.2020 pentru modificarea și completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal* (M.O. nr. 1.269/21.12.2020), cu modificările ulterioare

⁷ art. 8¹ alin. (4) din *Codul fiscal*

2. Reglementările contabile aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/2014⁸

Ca urmare a modificărilor aduse legii contabilității, în sensul că sediile permanente din România care aparțin unor persoane juridice cu sediul în străinătate reprezintă o categorie de entități distinctă de persoanele juridice străine care au locul de exercitare a conducerii efective în România, în reglementările contabile aplicabile operatorilor economici a fost introdusă o secțiune distinctă aplicabilă acestora din urmă.

Completarea în discuție a fost introdusă prin *Ordinul ministrului finanțelor nr. 762/05.07.2021 pentru reglementarea unor aspecte contabile*, publicat în Monitorul Oficial al României nr. 697/14 iulie 2021.

Astfel, în cuprinsul reglementărilor contabile aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/2014 a fost introdusă o secțiune dedicată contabilității ținute de persoanele juridice străine care au locul de exercitare a conducerii efective în România, respectiv *Secțiunea 4.15¹ "Contabilitatea operațiunilor derulate de persoanele juridice străine care au locul de exercitare a conducerii efective în România"*, pe care o analizăm în continuare.

a) Aspecte cu caracter general

Informațiile raportate de persoanele juridice străine care au locul de exercitare a conducerii efective în România corespund întregii activități desfășurate de acestea, atât în România, cât și în străinătate.⁹

Precizăm că o mențiune similară este cuprinsă în reglementările contabile în ceea ce privește raportările efectuate de sediile permanente din România care aparțin unor persoane juridice cu sediul în străinătate. Astfel, în situația în care persoana juridică cu sediul în străinătate își desfășoară activitatea în România prin mai multe sedii permanente, situațiile financiare anuale și raportările contabile cerute de legea contabilității se întocmesc de sediul permanent desemnat să îndeplinească obligațiile fiscale, acestea reflectând activitatea tuturor sediilor permanente. În acest scop, sediul permanent desemnat procedează la însumarea informațiilor corespunzătoare activității desfășurate de fiecare sediu permanent.¹⁰

Pentru depunerea situațiilor financiare anuale, la art. 36 alin. (1) din legea contabilității este prevăzută o durată maximă de 150 de zile de la încheierea exercițiului financiar. Asta înseamnă că, pentru 31 decembrie 2020, situațiile financiare anuale aveau termen de depunere până la sfârșitul lunii mai 2021.

Ordinul ministrului finanțelor nr. 762/2021 a apărut în luna iulie a acestui an. În aceste condiții, primele situații financiare anuale întocmite de persoanele juridice străine care au locul de exercitare a conducerii efective în România se vor referi la data de 31 decembrie 2021, fiind corespunzătoare numai exercițiului financiar al anului 2021.

b) Prevederi aplicabile în primul exercițiu financiar de raportare conform reglementărilor contabile aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/2014

b1) formatul situațiilor financiare anuale

În primul exercițiu financiar de aplicare a reglementărilor contabile, persoanele juridice străine care au locul de exercitare a conducerii efective în România raportează informații aferente doar perioadei curente. Pentru această perioadă se aplică prevederile pct. 22 alin. (1) din reglementările contabile.¹¹

⁸ *Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/29.12.2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate* (M.O. nr. 963/30.12.2014), cu modificările și completările ulterioare

⁹ pct. 427¹ alin. (1) din reglementările contabile

¹⁰ pct. 5¹ alin. (2) din reglementările contabile




¹¹ pct. 427¹ alin. (2) din reglementările contabile

Precizăm că punctul 22 alin. (1) din reglementările contabile se referă la formatul aplicabil situațiilor financiare întocmite de entitățile nou-înființate, în primul exercițiu financiar de raportare. Aceste prevederi trimit la situațiile financiare anuale întocmite de: microentități, entități mici sau entități mijlocii și mari.

Ca urmare, o persoană juridică străină care are locul de exercitare a conducerii efective în România și care raportează pentru prima dată la 31 decembrie 2021 va avea situații financiare anuale întocmite în oricare format aplicabil uneia dintre cele trei categorii de entități menționate mai sus.

Pentru exemplificare, considerăm o asemenea entitate care, la data de 31 decembrie 2021, va alege să întocmească situații financiare anuale în formatul aplicabil entităților mici.

Conform pct. 20 alin. (2) din reglementările contabile, entitatea va întocmi în acest caz situații financiare anuale care cuprind:

-  bilanț prescurtat;
-  cont de profit și pierdere;
-  notele explicative la situațiile financiare anuale.

Ca o explicație a faptului că entitatea în cauză a preferat să întocmească aceste situații în formatul aplicabil entităților mici, și nu în cel aplicabil microentităților, considerăm faptul că entității îi sunt necesare informații care să detalieze natura veniturilor, respectiv a cheltuielilor înregistrate – necesitate impusă atât din punctul de vedere al analizei contabile, dar și în scopuri fiscale.

Amintim că, în cazul microentităților, nu numai bilanțul este prescurtat, dar și contul de profit și pierdere se întocmește într-un format prescurtat.

Astfel, potrivit pct. 577 alin. (2) din aceleași reglementări, microentitățile întocmesc cont prescurtat de profit și pierdere, care să prezinte separat:

- cifra de afaceri netă;
- alte venituri;
- costul materiilor prime și al consumabilelor;
- cheltuieli cu personalul;
- ajustări de valoare;
- alte cheltuieli;
- impozite;
- profit sau pierdere.

De asemenea, la pct. 601 din reglementări este prezentată structura acestei componente a situațiilor financiare anuale, după cum urmează:

**Contul prescurtat de profit și pierdere
la data de ...**

Cod 20

- lei -

Denumirea indicatorilor		Nr. rd.	Exercițiul financiar	
			Precedent	Curent
A		B	1	2
1.	Cifra de afaceri netă (ct. 701 + 702 + 703 + 704 + 705 + 706 + 708 + 707 - 709 + 741**)	01		
2.	Alte venituri (ct. 711 + 712 + 721 + 722 + 725 + 741*** + 751 + 755 + 758 + 761 + 762 + 764 + 765 + 766 + 767 + 768 + 7815)	02		
3.	Costul materiilor prime și al consumabilelor (ct. 601 + 602 - 609*)	03		
4.	Cheltuieli cu personalul (ct. 641 + 642 + 643 + 644 + 645 + 646)	04		
5.	Ajustări de valoare (ct. 654 + 681 + 686 - 754 - 7812 - 7813 - 7814 - 7818 - 786)	05		
6.	Alte cheltuieli (ct. 603 + 604 + 605 + 606 + 607 + 608 - 609* + 611 + 612 + 613 +	06		

CONTABILITATE

	614 + 615 + 621 + 622 + 623 + 624 + 625 + 626 + 627 + 628 + 635 + 651 + 652 + 655 + 658 + 663 + 664 + 665 + 666 + 667 + 668)			
7.	Impozite (ct. 691 + 695 + 698)	07		
8.	PROFITUL SAU PIERDEREA NET(Ă) A EXERCITIULUI FINANCIAR:	08		
	Profit (rd. 01 + 02 - 03 - 04 - 05 - 06 - 07)			
	Pierdere (rd. 03 + 04 + 05 + 06 + 07 - 01 - 02)	09		

* Cont de repartizat după natura elementelor respective

** Rd. 01 - Se înscriu veniturile din subvenții de exploatare aferente cifrei de afaceri.

*** Rd. 02 - Se înscriu veniturile din subvenții de exploatare altele decât cele aferente cifrei de afaceri.

ADMINISTRATOR,

Numele și prenumele _____

Semnătura _____

ÎNTOCMIT,

Numele și prenumele _____

Calitatea _____

Semnătura _____

Nr. de înregistrare în organismul profesional

Informațiile raportate de entități sunt grupate conform structurilor prevăzute de situațiile financiare anuale întocmite potrivit formatului ales.¹²

b2) valorile raportate prin intermediul situațiilor financiare anuale

În primul exercițiu financiar de aplicare a reglementărilor contabile, persoanele juridice străine care au locul de exercitare a conducerii efective în România raportează informațiile determinate potrivit reglementărilor contabile aplicabile în statul în care au fost înființate și evaluate utilizând cursul de schimb valutar comunicat de Banca Națională a României.¹³

Pentru conversia soldurilor elementelor bilanțiere, existente la data încheierii exercițiului financiar, se utilizează cursul de schimb valutar comunicat de Banca Națională a României, valabil la data încheierii exercițiului financiar al perioadei curente.¹⁴

Pentru conversia rulajelor corespunzătoare operațiunilor derulate în exercițiul financiar de raportare, se folosește cursul de schimb de la data tranzacțiilor. Atunci când această prevedere nu poate fi aplicată, se utilizează cursul mediu al perioadei de raportare. Diferența dintre rezultatul determinat în funcție de cursul mediu sau cursul de schimb de la data tranzacțiilor și rezultatul la cursul de închidere se înregistrează pe seama rezultatului reportat, analitic distinct.¹⁵

Informațiile raportate prin intermediul bilanțului, determinate prin utilizarea cursului de schimb valutar comunicat de Banca Națională a României, valabil la data încheierii exercițiului financiar al perioadei curente, se consideră valoare de intrare, în înțelesul reglementărilor contabile.¹⁶

Amintim că valoarea de intrare apare în reglementările contabile în contextul evaluării bunurilor la data de intrare a acestora în entitate.¹⁷ Astfel, conform reglementărilor aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/2014, la data intrării în entitate, bunurile se evaluează și se înregistrează în contabilitate la valoarea de intrare, care se stabilește astfel:

- a) la cost de achiziție - pentru bunurile procurate cu titlu oneros;
- b) la cost de producție - pentru bunurile produse în entitate;
- c) la valoarea de aport, stabilită în urma evaluării - pentru bunurile reprezentând aport la capitalul social;
- d) la valoarea justă - pentru bunurile obținute cu titlu gratuit sau constatate plus la inventariere.

¹² pct. 427² alin. (4) din reglementările contabile

¹³ pct. 427² alin. (1) din reglementările contabile

¹⁴ pct. 427² alin. (2) din reglementările contabile

¹⁵ pct. 427² alin. (3) din reglementările contabile

¹⁶ pct. 427² alin. (5) din reglementările contabile

¹⁷ pct. 75 din reglementările contabile

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

Valoarea justă a activelor se determină, în general, după datele de evidență de pe piață, printr-o evaluare efectuată, de regulă, de evaluatori autorizați, potrivit legii.

În situația în care nu există date pe piață privind valoarea justă, din cauza naturii specializate a activelor și a frecvenței reduse a tranzacțiilor, valoarea justă se poate determina prin alte metode utilizate, de regulă, de către evaluatori autorizați, potrivit legii.

Ca explicație, cuprinderea în reglementările contabile a unei referințe la valoarea de intrare s-a impus din considerente determinate de faptul că valorile elementelor bilanțiere, determinate utilizând cursul de schimb valutar comunicat de BNR, valabil la data încheierii exercițiului financiar al perioadei curente, constituie bază de plecare pentru determinarea și urmărirea modificărilor ulterioare ale valorii acestora.

Fie că este vorba de nivelul amortizării immobilizărilor, de valoarea inițială a creanțelor sau constatarea imposibilității recuperării lor, orice efect în rezultat are la bază aceste informații de plecare.

c) Prevederi aplicabile din al doilea exercițiu financiar de raportare conform reglementărilor contabile aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/2014

Din al doilea exercițiu financiar de raportare se aplică în totalitate prevederile reglementărilor contabile aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/2014, atât în ceea ce privește modul de contabilizare a operațiunilor derulate, cât și în ceea ce privește formatul situațiilor financiare anuale întocmite de entități.¹⁸

Sub aspectul contabilizării operațiunilor, considerăm că prezintă relevanță prevederile referitoare la operațiunile în valută (prezentate la pct. 317 și următoarele din reglementări).

Astfel, în înțelesul reglementărilor contabile aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/2014, o tranzacție în valută este o tranzacție care este exprimată sau necesită decontarea într-o altă monedă decât moneda națională (leu), inclusiv tranzacțiile rezultate atunci când o entitate:

- a) cumpără sau vinde bunuri sau servicii al căror preț este exprimat în valută;
- b) împrumută sau oferă spre împrumut fonduri, iar sumele ce urmează să fie plătite sau încasate sunt exprimate în valută; sau
- c) achiziționează sau cedează într-o altă manieră active, contractează sau achită datoriile exprimate în valută.

Cursul de schimb valutar este raportul de schimb dintre două monede.

Diferența de curs valutar este diferența ce rezultă din conversia unui anumit număr de unități ale unei monede într-o altă monedă la cursuri de schimb diferite.

O tranzacție în valută trebuie înregistrată inițial la cursul de schimb valutar, comunicat de Banca Națională a României, de la data efectuării operațiunii.

Diferențele de curs valutar care apar cu ocazia decontării creanțelor și datoriilor în valută la cursuri diferite față de cele la care au fost înregistrate inițial pe parcursul lunii sau față de cele la care sunt înregistrate în contabilitate trebuie recunoscute în luna în care apar, ca venituri sau cheltuieli din diferențe de curs valutar.

Atunci când creanța sau datoria în valută este decontată în decursul aceleiași luni în care a survenit, întreaga diferență de curs valutar este recunoscută în acea lună. Atunci când creanța sau datoria în valută este decontată într-o lună ulterioară, diferența de curs valutar recunoscută în fiecare lună, care intervine până în luna decontării, se determină ținând seama de modificarea cursurilor de schimb survenită în cursul fiecărei luni.

Diferențele de valoare care apar cu ocazia decontării creanțelor și datoriilor exprimate în lei, în funcție de un curs valutar diferit de cel la care au fost înregistrate inițial pe parcursul lunii sau față de cele la care sunt înregistrate în contabilitate trebuie recunoscute în luna în care apar, la alte venituri sau cheltuieli financiare. Atunci când creanța sau datoria este decontată în

¹⁸ pct. 427⁴ din reglementările contabile

decursul aceleiași luni în care a survenit, întreaga diferență rezultată este recunoscută în acea lună.

Atunci când creanța sau datoria este decontată într-o lună ulterioară, diferența recunoscută în fiecare lună, care intervine până în luna decontării, se determină ținând seama de modificarea cursurilor de schimb, survenită în cursul fiecărei luni.

La finele fiecărei luni, creanțele și datoriile în valută se evaluează la cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României din ultima zi bancară a lunii în cauză. Diferențele de curs înregistrate se recunosc în contabilitate la venituri sau cheltuieli din diferențe de curs valutar, după caz.

Pentru ultima zi a lunii se efectuează atât contabilizarea tranzacțiilor în valută, cât și evaluarea lunară la cursul Băncii Naționale a României, utilizându-se:

a) pentru contabilizarea tranzacțiilor efectuate în ultima zi a lunii, cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României, din ultima zi bancară anterioară operațiunii;

b) cursul de schimb al pieței valutare comunicat de Banca Națională a României, din ultima zi bancară a lunii în cauză, pentru evaluarea creanțelor și datoriilor în valută, a disponibilităților în valută și a altor valori de trezorerie, cum sunt titlurile de stat în valută, acreditivele și depozitele în valută, existente în sold la sfârșitul lunii.

Referitor la situațiile financiare anuale întocmite începând cu al doilea exercițiu financiar de raportare, se aplică prevederile pct. 22 alin. (2) din reglementările contabile. Astfel, conform acestora, pentru al doilea exercițiu financiar de raportare, entitățile raportoare analizează indicatorii determinați din situațiile financiare ale anului precedent și indicatorii determinați pe baza datelor din contabilitate și a bilanței de verificare încheiate la sfârșitul exercițiului financiar curent, întocmind situații financiare anuale în funcție de criteriile de mărime înregistrate.

Continuând exemplul prezentat la lit. a) de mai sus, presupunem că ne situăm la data de 31 decembrie 2022. În condițiile în care, pe baza informațiilor corespunzătoare acestei date, entitatea analizată înregistrează criterii de mărime corespunzătoare entităților mici, prevăzute la pct. 9 alin. (3) din reglementările contabile¹⁹, aceasta va întocmi situații financiare în formatul aplicabil entităților mici.

Subliniem faptul că, și în situația în care la data de 31 decembrie 2022 entitatea ar fi depășit criteriile respective, ea ar întocmi în continuare situații financiare în formatul aplicabil entităților mici – format ales pentru prima dată de raportare, respectiv data de 31 decembrie 2021. Aceasta pentru că sunt aplicabile prevederile pct. 13 din reglementările contabile.

Potrivit acestora, o entitate analizează permanent, pentru fiecare dată a bilanțului, dacă a depășit, respectiv a încetat să depășească criteriile de mărime corespunzătoare.

Entitatea schimbă categoria în care se încadrează doar dacă în două exerciții financiare consecutive depășește sau încetează să depășească criteriile de mărime. Ca urmare, modificarea criteriilor de mărime nu determină automat încadrarea entității într-o nouă categorie.

Prin două exerciții financiare consecutive se înțelege exercițiul financiar precedent celui pentru care se întocmesc situațiile financiare anuale și exercițiul financiar curent, pentru care se întocmesc situațiile financiare anuale.

d) Cazuri particulare

d1) entități care își întrerup statutul de persoane juridice străine care au locul de exercitare a conducerii efective în România

O situație particulară care impune analiză vizează acele entități pentru care se întrerupe statutul de persoană juridică străină care are locul de exercitare a conducerii efective în România.

¹⁹ Entitățile mici sunt entitățile 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: 17.500.000 lei (echivalentul a 3.946.953 euro);

b) cifra de afaceri netă: 35.000.000 lei (echivalentul a 7.893.906 euro);

c) numărul mediu de salariați în cursul exercițiului financiar: 50.

Astfel, nu se consideră că sunt în primul exercițiu financiar de aplicare a reglementărilor contabile persoanele juridice străine care au avut locul de exercitare a conducerii efective în România și, după o perioadă de întrerupere a acestui statut mai mică de 12 luni consecutive, au din nou locul de exercitare a conducerii efective în România.²⁰

Asta înseamnă că entitățile în cauză vor aplica în totalitate reglementările contabile, în ceea ce privește contabilizarea operațiunilor, precum și raportarea de informații corespunzătoare a două perioade consecutive – respectiv exercițiul financiar curent și exercițiul financiar precedent celui de raportare.

De **exemplu**, pentru o entitate X care raportează la 31 decembrie 2021, în cursul anului 2022 va exista o perioadă de 5 luni consecutive în care este întrerupt acest statut. În acest caz, la 31 decembrie 2022, entitatea în cauză va raporta informații comparative corespunzătoare exercițiului financiar curent – 2022 și exercițiului financiar precedent – 2021.

În schimb, se consideră că sunt în primul exercițiu financiar de aplicare a reglementărilor contabile persoanele juridice străine care au avut locul de exercitare a conducerii efective în România și, după o perioadă de întrerupere a acestui statut mai mare de 12 luni consecutive, au din nou locul de exercitare a conducerii efective în România.²¹

De **exemplu**, o entitate Y raportează la 31 decembrie 2021. În luna aprilie a anului 2022 își întrerupe statutul de persoană juridică străină cu locul de exercitare a conducerii efective în România, urmând ca acesta să fie reluat în luna august a anului 2023.

În acest caz, la 31 decembrie 2023, entitatea în cauză va raporta doar informații corespunzătoare exercițiului financiar curent – 2023.

d2) situații financiare anuale întocmite de entitățile care au ales un exercițiu financiar diferit de anul calendaristic

În cazul entităților care au ales, potrivit legii, un exercițiu financiar diferit de anul calendaristic, situațiile financiare anuale corespunzătoare primului exercițiu financiar de raportare se întocmesc la sfârșitul primului exercițiu financiar astfel ales, care începe ulterior datei de 1 ianuarie 2021.²²

De **exemplu**, în cazul unei entități pentru care exercițiul financiar de raportare corespunde perioadei 1 aprilie – 31 martie, primul exercițiu financiar care începe ulterior datei de 1 ianuarie 2021 este cel care începe la data de 1 aprilie 2021. În aceste condiții, primele situații financiare anuale întocmite de aceasta potrivit Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 1.802/2014 se încheie la data de 31 martie 2022, informațiile raportate corespunzând perioadei 1 aprilie 2021 – 31 martie 2022.

e) Caracterul special al situațiilor financiare anuale întocmite de persoanele juridice străine care au avut locul de exercitare a conducerii efective în România

În condițiile în care primele referințe la persoanele juridice străine rezidente în România potrivit locului conducerii efective au fost cuprinse în Codul fiscal, s-a considerat că, raportat la prevederile Reglementărilor contabile aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/2014, situațiile financiare anuale prevăzute de aceste reglementări sunt situații financiare cu scop special, fiind destinate îndeplinirii obligațiilor prevăzute de Codul fiscal²³.

Plecând de la același caracter – special – al situațiilor financiare anuale întocmite de persoanele juridice străine care au locul de exercitare a conducerii efective în România, au fost cuprinse prevederi referitoare la exceptarea entităților în cauză de la două categorii importante de obligații cuprinse în reglementările contabile.

²⁰ pct. 427³ alin. (1) din reglementările contabile

²¹ pct. 427³ alin. (2) din reglementările contabile

²² pct. 427¹ alin. (3) din reglementările contabile

²³ pct. 427⁵ din reglementările contabile

Astfel, pentru persoanele juridice străine care au locul de exercitare a conducerii efective în România nu se aplică prevederile referitoare la obligația de auditare și cele referitoare la întocmirea situațiilor financiare anuale consolidate.²⁴

Sub aspectul cerinței auditării situațiilor financiare anuale, în lipsa excepției menționate mai sus s-ar fi aplicat prevederile cuprinse în reglementările contabile care impun auditarea situațiilor financiare anuale întocmite de următoarele categorii de entități:

- entitățile mijlocii și mari, așa cum sunt definite de reglementările contabile;²⁵
- entitățile care, la data bilanțului, depășesc limitele a cel puțin două dintre următoarele trei criterii:
 - totalul activelor: 16.000.000 lei;
 - cifra de afaceri netă: 32.000.000 lei;
 - numărul mediu de salariați în cursul exercițiului financiar: 50.

Obligația de auditare pentru entitățile prevăzute mai sus se aplică atunci când acestea depășesc limitele respective în două exerciții financiare consecutive. De asemenea, entitățile respective sunt scutite de la obligația de auditare a situațiilor financiare anuale dacă limitele a două dintre cele trei criterii menționate nu sunt depășite în două exerciții financiare consecutive.

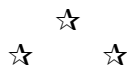
Ca urmare, în lipsa cuprinderii în reglementările contabile a acelei excepții referitoare la obligația de auditare, persoana juridică străină care are locul de exercitare a conducerii efective în România ar trebui să analizeze permanent, pentru fiecare dată a bilanțului, dacă a depășit, respectiv a încetat să depășească criteriile de mărime prevăzute de reglementări.

În ceea ce privește obligația de consolidare, considerăm relevante prevederile pct. 12 din reglementările contabile, potrivit cărora o societate-mamă întocmește situații financiare anuale consolidate începând cu primul exercițiu financiar în care sunt depășite criteriile de mărime prevăzute la pct. 10 din aceleași reglementări, cu respectarea condițiilor prevăzute la Capitolul 8 "Situații financiare anuale consolidate și rapoarte consolidate". Pentru următorul exercițiu financiar se aplică prevederile alin. (3).²⁶

O altă prevedere expresă cuprinsă în reglementările contabile se referă la politicile prezentate de persoanele juridice străine care au avut locul de exercitare a conducerii efective în România. Astfel, referitor la politicile contabile, reglementările contabile menționează că politicile contabile care însoțesc situațiile financiare anuale sunt numai cele semnificative.²⁷

Amintim că, potrivit legii contabilității și reglementărilor contabile aplicabile, la nivelul fiecărei entități trebuie aprobate și aplicate politici contabile adaptate specificului activității acesteia.

De asemenea, conform aceleiași legi, nerespectarea reglementărilor emise de Ministerul Finanțelor cu privire la aprobarea politicilor contabile constituie contravenție și se sancționează potrivit prevederilor legii contabilității.



Fără a avea pretenția că aspectele prezentate anterior sunt exhaustive, apreciem, totuși, că acestea vor fi utile entităților vizate de prevederile Ordinului ministrului finanțelor nr. 762/2021, care vor întocmi primele situații financiare anuale la sfârșitul exercițiului financiar al anului 2021.

²⁴ pct. 427⁶ alin. (2) din reglementările contabile

²⁵ a se vedea criteriile de mărime cuprinse la pct. 9 alin. (4) din reglementările contabile

²⁶ Atunci când, la data bilanțului, un grup depășește sau încetează să mai depășească limitele a două dintre cele trei criterii menționate la pct. 10 din reglementări, acest fapt are incidență asupra aplicării derogărilor prevăzute de reglementările contabile numai dacă acest lucru are loc în două exerciții financiare consecutive.

²⁷ pct. 427⁶ alin. (1) din reglementările contabile