

MODERNIZAREA LEGISLAȚIEI CONTABILE EUROPENE PRIN PUBLICAREA DIRECTIVEI UNICE REFERITOARE LA SITUAȚIILE FINANCIARE ANUALE ȘI CONSOLIDATE

Monica BIZON – Expert superior
Direcția de Legislație și Reglementări Contabile
Ministerul Finanțelor Publice

În Jurnalul Oficial al Uniunii Europene nr. 182 din 29 iunie 2013 (pag. 19-76) a fost publicată *Directiva 2013/34/UE a Parlamentului European și a Consiliului din 26 iunie 2013 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.*

Noua Directivă reprezintă o modernizare și o îmbunătățire a directivelor contabile care au aplicabilitate în Europa încă din anii '80. În acest sens, *Directiva 2013/34/UE* abrogă Directivele contabile în vigoare¹, respectiv:

- Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene 78/660/CEE din data de 25 iulie 1978 privind conturile anuale ale anumitor forme de societăți comerciale; și
- Directiva a VII-a a Comunităților Economice Europene 83/349/CEE din data de 13 iunie 1983 privind conturile consolidate.

Dintre *obiectivele majore* care au stat la baza deciziei de "rescriere" a directivelor contabile face parte necesitatea de reducere a sarcinii administrative, în special în cazul întreprinderilor mici, cu posibile beneficii în creșterea afacerii și crearea de locuri de muncă. Nu în ultimul rând, revizuirea cerințelor contabile comunitare vizează creșterea relevanței și inteligibilității cerințelor de raportare financiară, dar și protejarea nevoilor de informare a diferitelor categorii de utilizatori ai situațiilor financiare.

Sub aspectul obligațiilor ce revin statelor membre în urma publicării noului act normativ european, potrivit articolului 53 "Transpunere" din *Directiva 2013/34/UE*, toți legiuitorii naționali au obligația de a asigura intrarea în vigoare a prevederilor acesteia până la data de *20 iulie 2015*. În plus, statele membre informează Comisia Europeană cu privire la actele cu putere de lege și actele administrative emise pentru conformarea cu Directiva publicată. O altă cerință asociată obligației de transpunere constă în transmiterea *tabelelor de concordanță* între prevederile Directivei publicate și actul/actele adoptate la nivel național în vederea asigurării conformității cu noile prevederi comunitare.

Concret, obiectivele revizuirii directivelor contabile prin publicarea unei directive unice care să reunească atât prevederi cu privire la situațiile financiare individuale, cât și prevederi referitoare la situațiile financiare consolidate, sunt prezentate în partea introductivă a Directivei 34/2013/UE:

✓ elaborarea unor reglementări de cea mai înaltă calitate, care să garanteze în același timp că sarcinile administrative determinate de aplicarea lor sunt proporționale cu beneficiile pe care le aduc;

¹ Prevederile *Directivelor contabile 78/660/CEE* (JO L 122/14.8.1978) și *83/349/CEE* (JO L 193/18.7.83), aplicabile operatorilor economici, au fost transpuse în România prin Reglementările contabile conforme cu directivele europene, aprobate prin *Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3.055/29.10.2009* (M.O. nr. 766bis/10.11.2009), cu modificările și completările ulterioare.

✓ reducerea sarcinii administrative și îmbunătățirea mediului de afaceri, în special pentru întreprinderile mici și mijlocii. În acest sens, unul din conceptele care stau la baza Directivei 2013/34/UE este *"a gândi mai întâi la scară mică"* (*"think small first"*);

✓ facilitarea investițiilor transfrontaliere, îmbunătățirea comparabilității situațiilor financiare la nivelul întregii Uniuni Europene, întărirea încrederii publicului în aceste documente prin prezentarea de informații specifice de o calitate îmbunătățită și cu un conținut coerent.

În continuare sunt prezentate principalele noutăți cuprinse în Directiva 2013/34/UE

⇒ În scopuri de aplicare proporțională a prevederilor, în vederea aplicării unor prevederi opționale, respectiv a unor reguli simplificate, întreprinderile, respectiv grupurile se clasifică în mici, mijlocii și mari, în funcție de anumite criterii de mărime referitoare la *totalul activelor*, *cifra de afaceri netă* și *numărul mediu de salariați în cursul exercițiului financiar*, deoarece se consideră că aceste criterii oferă, de regulă, dovezi obiective cu privire la dimensiunea unei întreprinderi.

Potrivit Directivei 2013/34/UE, **întreprinderile mici** sunt întreprinderile care, la data bilanțului, **nu depășesc** limitele a cel puțin două dintre următoarele trei criterii: a) total active 4.000.000 euro; b) cifra de afaceri netă 8.000.000 euro; c) numărul mediu de salariați în cursul exercițiului financiar 50.

Întreprinderile mijlocii sunt întreprinderile care nu sunt microîntreprinderi sau întreprinderi mici și care, la data bilanțului, nu depășesc limitele a cel puțin două dintre următoarele trei criterii: a) total active 20.000.000 euro; b) cifra de afaceri netă 40.000.000 euro; c) numărul mediu de salariați în cursul exercițiului financiar 250.

Întreprinderile mari sunt întreprinderi care, la data bilanțului, depășesc limitele a cel puțin două dintre următoarele trei criterii: a) total active 20.000.000 euro; b) cifra de afaceri netă 40.000.000 euro; c) numărul mediu de salariați în cursul exercițiului financiar 250.

Cu toate acestea, se precizează că statele membre nu sunt obligate să definească categorii separate pentru întreprinderile mijlocii și mari în legislația națională, dacă întreprinderile mijlocii fac obiectul aceluiași cerințe prevăzute pentru întreprinderile mari. Prin urmare, se lasă posibilitatea ca, în funcție de caracteristicile naționale cu privire la mărimea întreprinderilor, să se delimiteze doar două categorii de întreprinderi.

De o manieră similară, **grupurile de întreprinderi** sunt clasificate în categoriile mici, mijlocii sau mari, în funcție de valorile aceluiași indicatori folosiți pentru încadrarea întreprinderilor individuale.

Potrivit Directivei 2013/34/UE, **grupurile mici** sunt grupurile 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) total active 4.000.000 euro; b) cifra de afaceri netă 8.000.000 euro; c) numărul mediu de salariați în cursul exercițiului financiar 50.

Grupurile mijlocii sunt grupurile care nu sunt grupuri mici, care sunt 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) total active 20.000.000 euro; b) cifra de afaceri netă 40.000.000 euro; c) numărul mediu de salariați în cursul exercițiului financiar 250.

Grupurile mari sunt grupurile 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) total active 20.000.000 euro; b) cifra de afaceri netă 40.000.000 euro; c) numărul mediu de salariați în cursul exercițiului financiar 250.

⇒ Ca o opțiune pentru statul membru, se introduce categoria de **microîntreprinderi** din punctul de vedere al reglementării contabile, argumentul fiind acela că aceste întreprinderi dispun de resurse limitate și trebuie evitate obligațiile legale împovărătoare în cazul lor. Drept urmare, ar trebui să fie posibil pentru statele membre să scutească microîntreprinderile de la anu-

mite obligații care se aplică întreprinderilor mici, a căror respectare ar putea conduce la sarcini administrative excesive pentru acestea.

Conform definiției din Directivă, **microîntreprinderile** sunt întreprinderile care, la data bilanțului, **nu depășesc** limitele a cel puțin două dintre următoarele trei criterii: a) total active 350.000 euro; b) cifra de afaceri netă 700.000 euro; c) numărul mediu de salariați în cursul exercițiului financiar 10.

Posibilele scutiri ce se pot aplica microîntreprinderilor sunt prevăzute la *Capitolul 9 "Dispoziții privind scutirile și restricțiile aplicabile scutirilor"*, din Directiva 2013/34/UE. Scutirile se referă la: prezentarea elementelor "Cheltuieli înregistrate în avans și venituri angajate" și "Venituri înregistrate în avans și datorii angajate"; întocmirea notelor explicative la situațiile financiare anuale, întocmirea raportului administratorilor și/sau publicarea situațiilor financiare anuale, cu respectarea anumitor condiții prevăzute la capitolul menționat.

Aplicarea acestor scutiri este lăsată la latitudinea statelor membre, *"în funcție de condițiile și nevoile specifice ale propriilor piețe"*. Toate aceste posibile scutiri se referă exclusiv la cerințe de raportare financiară, nu la regulile de ținere a contabilității, astfel că microîntreprinderile au obligația de a respecta toate obligațiile naționale și de a ține evidența și contabilitatea astfel încât să se cunoască în orice moment tranzacțiile derulate și poziția financiară.

Dispozițiile privind scutirile aplicabile microîntreprinderilor nu sunt noi, ci au fost prevăzute mai întâi în *Directiva 2012/6/UE a Parlamentului European și a Consiliului în ceea ce privește microentitățile (publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene nr. 81 din 21 martie 2012)*, a cărei transpunere a fost lăsată la latitudinea statelor membre. Odată cu publicarea *Directivei 2013/34/UE*, aceste prevederi au fost integrate în noua Directivă contabilă unică, fiind prevăzute la *Capitolul 9* din aceasta.

Adoptarea Directivei integrate 2013/34/UE reprezintă pentru statele membre un moment adecvat de reanalizare a deciziei de preluare a prevederilor europene referitoare la microîntreprinderi.

⇒ În *Directiva 2013/34/UE* sunt nominalizate și definite în mod distinct *entitățile de interes public*. Astfel, din această categorie fac parte entitățile cotate, instituțiile de credit, întreprinderile de asigurare, dar și *"entitățile desemnate de statele membre drept entități de interes public, de exemplu întreprinderile care au o relevanță semnificativă pentru public prin natura activității lor, dimensiunea sau numărul de salariați"*.

Simplificările și exceptările prevăzute de Directivă nu se aplică entităților de interes public. În sensul Directivei, o entitate de interes public este considerată o *întreprindere mare*, indiferent de mărimea indicatorilor utilizați pentru încadrarea întreprinderilor.

⇒ În ceea ce privește regulile alternative de evaluare, noile prevederi extind posibilitatea de utilizare a *valorii juste* și la evaluarea altor categorii de active, altele decât instrumentele financiare. Această decizie este lăsată la latitudinea statelor membre și poate fi limitată la situațiile financiare consolidate.

⇒ Referitor la instrumentele financiare, potrivit noii Directive, se face trimitere la prevederile internaționale. Astfel, statele membre pot permite sau impune recunoașterea, evaluarea și prezentarea acestora în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS), așa cum sunt adoptate la nivel european.

⇒ În ceea ce privește **formatul situațiilor financiare anuale**, se prevăd câte două formate pentru bilanț și pentru contul de profit și pierdere, statele membre putând să ceară una sau ambele structuri pentru fiecare din cele două situații. Statele membre pot să prevadă **simplificări** în ceea ce privește formatul situațiilor financiare întocmite de întreprinderile mici și mijlocii, astfel:

- pentru întreprinderile mici, se poate prevedea posibilitatea întocmirii unui bilanț *prescurtat*, cu prezentarea doar a anumitor informații;

- pentru întreprinderile mici și mijlocii, se poate prevedea posibilitatea întocmirii unui cont de profit și pierdere *prescurtat*, cu combinarea anumitor elemente într-unul singur.

⇒ În cadrul Directivei 2013/34/UE, **cerințele de prezentare a informațiilor prin notele explicative la situațiile financiare** sunt construite pe principiul "*a gândi mai întâi la scară mică*", fiind mai întâi prevăzute cerințele comune valabile în cazul tuturor întreprinderilor indiferent de mărime și distinct, în mod gradual, cerințe suplimentare valabile pentru diferitele categorii de întreprinderi (*mijlocii, mari, entități de interes public*). Astfel, la *Capitolul 4 "Note explicative la situațiile financiare"* se regăsesc următoarele secțiuni: conținutul notelor explicative la situațiile financiare pentru toate întreprinderile; prezentarea de informații suplimentare de către întreprinderile mijlocii și mari și entitățile de interes public; informații suplimentare pentru întreprinderile mari și pentru entitățile de interes public.

Prezentările de informații cerute tuturor categoriilor de întreprinderi se referă la aspecte cum sunt: politicile contabile adoptate; informații referitoare la reevaluare, în cazul în care s-a folosit regula alternativă de evaluare; informații referitoare la evaluările efectuate la valoarea justă, în condițiile prevăzute de Directivă; informații referitoare la angajamentele financiare, garanții sau active și datorii contingente neincluse în bilanț; suma avansurilor și creditelor acordate membrilor organelor de administrație, de conducere și de supraveghere; quantumul și natura elementelor individuale de venituri sau de cheltuieli care au o mărime sau o incidență excepțională; sumele datorate de întreprindere care devin exigibile după o perioadă mai mare de cinci ani; numărul mediu de angajați în cursul exercițiului financiar.

Statele membre nu vor putea impune întreprinderilor mici prezentarea mai multor informații decât cele impuse sau permise prin *Capitolul 4* din Directivă.

⇒ Pentru a asigura o mai mare **transparență a plăților efectuate către guverne**, întreprinderile mari și entitățile de interes public care își desfășoară activitatea în industria extractivă sau în sectorul exploatarea pădurilor primare vor fi obligate să prezinte anual plățile semnificative către guvernele țărilor în care își desfășoară activitatea, într-un raport separat. Astfel de prevederi se regăsesc la *Capitolul 10 "Raportarea plăților efectuate către guverne"* din Directiva 2013/34/UE.

Prin raport se cere prezentarea următoarelor informații în legătură cu activitățile desfășurate de întreprinderile active în industriile menționate:

- a) suma totală a plăților efectuate către fiecare guvern;
- b) suma totală pe tip de plată efectuată către fiecare guvern;
- c) dacă plățile au fost atribuite unui proiect specific, suma totală pe tip de plată efectuată pentru fiecare astfel de proiect și suma totală a plăților pentru fiecare astfel de proiect.

Ca prag de materialitate, se precizează că nu este necesar ca o plată, indiferent dacă este plată unică sau o serie de plăți conexe, să fie luată în considerare în raport dacă este mai mică de 100.000 euro în cursul unui exercițiu financiar.

Potrivit definițiilor cuprinse la *Capitolul 10* din Directivă, "proiect" înseamnă activități operaționale care sunt reglementate de un singur contract, licență, locație, concesiune sau alte acorduri juridice similare și care formează baza pentru o obligație de plată cu un guvern.

După cum se poate constata din consultarea textului *Directivei 2013/34/UE privind situațiile financiare anuale, situațiile financiare consolidate și rapoartele conexe ale anumitor tipuri de întreprinderi*, grupul țintă al acesteia îl reprezintă întreprinderile mici și mijlocii. Revizuirea actualelor directive contabile s-a impus având în vedere că acestea au acționat în Europa de peste 25 de ani, timp în care mediul de afaceri și practicile contabile s-au schimbat și au evoluat.

În prezent, așa cum arată și un studiu elaborat de Comisia Europeană, 99% din întreprinderile europene sunt mici și mijlocii, identificându-se totodată o povară administrativă ridicată pentru acestea. Revizuirea directivelor a fost necesară și din motive de creștere a comparabilității situațiilor financiare, fapt pentru care noua Directivă aduce și o scădere a numărului de opțiuni și de formate prestabilite, vizându-se astfel o mai bună armonizare a regulilor în Europa.