

Reglementări și practici contabile și fiscale specifice întreprinderilor mici și mijlocii - partea a II-a -

Ec. Bogdan-Alexandru SMERCINSCHI

București

Abstract

Generally, an entity's activity is directly influenced by the effective legislation in the state in which it is carried out. There are a number of specific regulations for each state, at national and international level, that can influence the activity of a start-up and even the activity of an experienced entity either directly or indirectly. The present article aims to examine the types of small- and medium-sized entities on a market and list their objectives, development opportunities and difficulties.

Key terms: small- and medium-sized entities, tax and accounting regulations, tax and accounting practices

Termeni-cheie: întreprinderi mici și mijlocii, reglementări contabile și fiscale, practici contabile și fiscale

Clasificare JEL: M41, K34

To cite this article: Bogdan-Alexandru Smercinski, *Reglementări și practici contabile și fiscale specifice întreprinderilor mici și mijlocii (II)*, *CECCAR Business Review*, N° 10/2020, pp. 20-26, DOI: <http://dx.doi.org/10.37945/cbr.2020.10.03>

5. Reglementări și practici contabile și fiscale specifice întreprinderilor mici și mijlocii

■ Reglementări și practici contabile specifice întreprinderilor mici și mijlocii

Din punct de vedere contabil, principala reglementare națională este Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, cu modificările și completările ulterioare, în care microîntreprinderile și întreprinderile, denumite *microentități* și *entități*, sunt clasificate cu ajutorul anumitor indicatori, respectiv valoarea totală a activelor, valoarea totală a cifrei de afaceri realizate și numărul mediu de salariați. Aceste prevederi sunt cuprinse în secțiunea 1.3 „Categorii de entități raportoare” și fac referire strict la raportarea financiară, deoarece în funcție de indicatorii respectivi și de tipul de societate se prezintă sau nu informații contabile suplimentare prin intermediul raportării financiare anuale.

Tabelul 4. Clasificarea entităților potrivit OMFP nr. 1.802/2014

criterii	Microentități	Entități mici	Entități mijlocii și mari
Valoarea totală a activelor (lei)	Sub 1.500.000	1.500.000-17.500.000	Peste 17.500.000
Valoarea totală a cifrei de afaceri (lei)	Sub 3.000.000	3.000.000-35.000.000	Peste 35.000.000
Număr mediu de salariați	Sub 10	10-50	Peste 50

Pe baza aceluiași informații se stabilește existența grupurilor, care se împart în două categorii, potrivit tabelului de mai jos:

Tabelul 5. Clasificarea grupurilor de entități potrivit OMFP nr. 1.802/2014

Criteria	Grupuri mici și mijlocii	Grupuri mari
Valoarea totală a activelor (lei)	Sub 105.000.000	Peste 105.000.000
Valoarea totală a cifrei de afaceri (lei)	Sub 210.000.000	Peste 210.000.000
Număr mediu de salariați	Sub 250	Peste 250

Conform pct. 10 alin. (4) din aceeași reglementare, determinarea valorii criteriilor de mărime se bazează doar pe indicatorii corespunzători societății-mamă și filialelor cuprinse în consolidare.

Prin intermediul reglementărilor contabile naționale, microentitățile și entitățile mici sunt catalogate și analizate strict din punctul de vedere al prezentării informațiilor în situațiile financiare. Astfel, conform pct. 20 alin. (1) și (2), microentitățile întocmesc situații financiare anuale în condițiile prevăzute la secțiunea 12.1 „Scutiri pentru microentități”. Cele întocmite de entitățile mici trebuie să cuprindă cel puțin bilanțul contabil prescurtat, contul de profit și pierdere și notele explicative la situațiile financiare anuale, iar opțional se pot întocmi situația modificărilor capitalului propriu și/sau situația fluxurilor de trezorerie.

Potrivit OMFP nr. 1.802/2014, situațiile financiare anuale întocmite de microentități trebuie să conțină cel puțin bilanțul prescurtat, contul de profit și pierdere prescurtat și informații suplimentare. Acestea reprezintă reglementări specifice microentităților, care nu au obligația întocmirii situației fluxurilor de trezorerie, a modificărilor capitalului propriu și a notelor explicative, în conformitate cu pct. 576 alin. (2).

Bilanțul prescurtat reprezintă situația financiară întocmită de microentități și entitățile mici, așa cum sunt definite în OMFP nr. 1.802/2014, prin intermediul căreia se prezintă informații cu privire la activele, capitalurile proprii și datoriile întreprinderii existente la un moment dat, acesta fiind catalogat drept un raport static, nu dinamic, care constituie și prima situație aferentă setului de lucrări de închidere a unui exercițiu financiar (Pop *et al.*, 2005).

Tabelul 6. Elementele componente ale bilanțului contabil prescurtat conform OMFP nr. 1.802/2014

<p>A. Active imobilizate</p> <p>I. Imobilizări necorporale</p> <p>II. Imobilizări corporale</p> <p>III. Imobilizări financiare</p> <p>B. Active circulante</p> <p>I. Stocuri</p> <p>II. Creanțe</p> <p>III. Investiții pe termen scurt</p> <p>IV. Casa și conturi la bănci</p> <p>C. Cheltuieli în avans</p>	<p>D. Datorii: sumele care trebuie plătite într-o perioadă de până la un an</p> <p>E. Active circulante nete/Datorii curente nete</p> <p>F. Total active minus datorii curente</p> <p>G. Datorii: sumele care trebuie plătite într-o perioadă mai mare de un an</p> <p>H. Provizioane</p> <p>I. Venituri în avans</p> <p>J. Capital și rezerve</p> <p>I. Capital</p> <p>II. Prime de capital</p> <p>III. Rezerve din reevaluare</p> <p>IV. Rezerve</p> <p>V. Profitul sau pierderea reportat(ă)</p> <p>VI. Profitul sau pierderea exercițiului financiar</p>
---	---

Spre deosebire de bilanțul contabil întocmit de entitățile mijlocii și mari, în bilanțul prescurtat elementele sunt prezentate în conformitate cu tabelul de mai sus, redându-se valorile pentru fiecare element, și nu analizându-se elementele componente specifice. Spre exemplu, în ce privește imobilizările corporale, o microentitate sau o entitate mică va prezenta valoarea totală a imobilizărilor corporale deținute, bineînțeles după scăderea amortizărilor și a ajustărilor pentru depreciere, și nu valoarea imobilizărilor corporale împreună cu elementele componente: mașini, utilaje, terenuri, așa cum sunt obligate entitățile mari și foarte mari.

Contul de profit și pierdere prescurtat este un document contabil de sinteză și raportare, un raport dinamic prin intermediul căruia se prezintă veniturile și cheltuielile unei entități realizate într-o anumită perioadă, fiind evidențiată ca un tot unitar capacitatea acesteia de a genera profit (Pop *et al.*, 2005).

Contul de profit și pierdere prescurtat întocmit de microentități trebuie să cuprindă cel puțin următoarele elemente evidențiate separat:

Tabelul 7. Elementele componente ale contului de profit și pierdere prescurtat conform OMFP nr. 1.802/2014

1. Cifra de afaceri netă
2. Alte venituri
3. Costul materiilor prime și al consumabilelor
4. Cheltuieli cu personalul
5. Ajustări de valoare
6. Alte cheltuieli
7. Impozite
8. **Profitul sau pierderea net(ă) a exercițiului financiar**

Spre deosebire de entitățile mari, care trebuie să prezinte valorile pe elementele componente, microentitățile redau valoarea totală a elementelor de mai sus. Spre exemplu, o microentitate prezintă veniturile din fondul comercial negativ, din subvenții pentru investiții, din subvenții de exploatare, din reevaluarea imobilizărilor, din producția de imobilizări corporale și/sau necorporale într-o singură categorie, și anume „Alte venituri”, nu separat, ca în cazul entităților mari și foarte mari. Un alt exemplu se referă la cheltuielile de exploatare. O microîntreprindere prezintă costul principal al materiilor prime și al materialelor consumabile, cheltuielile cu personalul și alte cheltuieli, primele două categorii fiind cele mai importante dintre cele realizate de către o microentitate. De asemenea, prezintă cheltuielile privind mărfurile, privind energia și apa, cu asigurările și protecția socială, din reevaluarea activelor și privind prestațiile externe în categoria „Alte cheltuieli”, pe când restul entităților le redau separat pe fiecare element. Atât microentitățile, cât și entitățile mijlocii, mari și foarte mari sunt obligate să prezinte impozitele și profitul sau pierderea net(ă) a exercițiului financiar.

Potrivit pct. 576 din OMFP nr. 1.802/2014, microentitățile **nu au obligația întocmirii notelor explicative, ci a unor informații suplimentare**, prevăzute la pct. 468 lit. a), d) și e) și pct. 491 alin. (2) lit. c), care trebuie să conțină cel puțin următoarele elemente:

- politicile contabile pe care conducerea entității le-a adoptat pentru întocmirea situațiilor financiare anuale, inclusiv principalele baze de evaluare folosite pentru evaluarea activelor și a datoriilor, conformitatea acestora cu principiile contabile prevăzute de ordin și modificările semnificative ale politicilor contabile utilizate;
- valoarea totală a oricăror angajamente financiare, garanții sau active și datorii contingente neincluse în bilanț, indicând natura și forma oricărei garanții reale care a fost acordată; separat de acestea, sunt prezentate orice angajamente privind pensiile și entitățile afiliate sau asociate;

- suma creditelor acordate organelor de administrație și de supraveghere, cu indicarea ratelor dobânzii și a oricăror sume restituite de acestea, amortizate sau la care s-a renunțat;
- informații privind achizițiile propriilor acțiuni.

Conform pct. 578 din secțiunea 12.1 „Scutiri pentru microentități”, situațiile financiare întocmite potrivit reglementărilor prezentate mai sus sunt specifice microentităților și entităților mici. Pct. 24 stipulează că situațiile financiare anuale trebuie să ofere o imagine fidelă a activelor, datoriilor, poziției financiare și a profitului sau pierderii entității. Pct. 25 prevede că dacă aplicarea dispozițiilor din OMFP nr. 1.802/2014 nu este suficientă pentru a oferi o imagine fidelă a activelor, datoriilor, poziției financiare și a profitului sau pierderii, în notele explicative sau în informațiile suplimentare trebuie făcute prezentările necesare pentru respectarea acestei cerințe.

Totodată, potrivit pct. 492, microentitățile și entitățile mici nu sunt obligate să redea informații nefinanciare. Această sarcină le revine entităților mari și foarte mari, care de cele mai multe ori sunt prezente pe o piață reglementată, fiind cotate la diferite burse de valori. În cazul lor este necesar ca informațiile să fie auditate și atât cele financiare, cât și cele nefinanciare trebuie prezentate mult mai detaliat.

Reglementările specifice microentităților se aplică și entităților mici, mijlocii, mari și foarte mari doar în primul an de activitate, în cazul în care acestea sunt nou-înființate.

Așa cum am precizat în partea I a articolului, în țara noastră, microîntreprinderile reprezintă 88,4% din totalul întreprinderilor mici și mijlocii, adică 9 din 10. Totodată, microîntreprinderile sunt cele care au o valoare totală a activelor și a cifrei de afaceri sub 2.000.000 de euro și maximum 10 salariați, iar microentitățile, cele care au o valoare totală a activelor mai mică decât echivalentul în lei a 338.310 euro și a cifrei de afaceri mai mică decât echivalentul în lei a 676.620 de euro. Prin urmare, se poate constata că toate microentitățile clasificate astfel din punct de vedere contabil sunt de fapt microîntreprinderi, lucru care se întâmplă doar în cazul anumitor entități mici, altele fiind clasificate drept întreprinderi mici potrivit criteriilor Comisiei Europene. Așadar, reglementările pentru microentități prezentate anterior, precum și scutirile specifice acestora din OMFP nr. 1.802/2014 sunt, de fapt, destinate întreprinderilor mici și mijlocii din România.

■ Reglementări fiscale specifice întreprinderilor mici și mijlocii

✓ *Reglementări fiscale specifice cu privire la impozitul datorat*

Din punct de vedere fiscal, principala reglementare națională este Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care clasifică întreprinderile astfel încât acestea să poată beneficia de anumite bonificații, de tratări diferite privind calculul impozitelor și taxelor și stabilirea plafoanelor în scopuri de TVA.

Art. 1 din Codul fiscal prevede că acesta stabilește cadrul legal privind impozitele, contribuțiile sociale obligatorii și taxele care sunt venituri la bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat, bugetul Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate (FNASS), bugetul asigurărilor pentru șomaj și fondului de garanțare pentru plata creanțelor salariale, bugetele locale, precum și procedurile specifice de modificare a impozitelor, taxelor și contribuțiilor sociale datorate de persoanele fizice sau juridice către stat. Totodată, potrivit aceluiași articol, Codul fiscal autorizează Ministerul Finanțelor Publice să elaboreze normele metodologice și instrucțiunile de aplicare a acestuia.

În Codul fiscal nu există o diferențiere a tipurilor de întreprinderi din punct de vedere fiscal bazată pe plata impozitelor, taxelor și contribuțiilor sociale, însă la titlul III „Impozitul pe veniturile microîntreprinderilor” se regăsesc reglementări specifice lor. Potrivit acestora, o microîntreprindere este o persoană juridică ce îndeplinește, la data de 31 decembrie a anului fiscal precedent, următoarele condiții:

Tabelul 8. Clasificarea microîntreprinderilor conform Codului fiscal

Criteria	Microîntreprindere
Valoarea totală a veniturilor realizate în anul anterior (euro)	Sub 1.000.000
Capital social	Deținut de alte persoane decât statul și unitățile administrativ-teritoriale
Situație juridică	Nu se află în dizolvare urmată de lichidare

Criteriile menționate mai sus se aplică și persoanelor juridice care intră sub incidența Legii nr. 170/2016 privind impozitul specific unor activități, cu modificările și completările ulterioare, respectiv restaurante, catering, alte servicii de alimentație, inclusiv vânzătorii ambulanți la tonete de înghețată, prepararea hranei la standuri din piețe și cărucioarele mobile care vând mâncare, baruri și alte activități de servire a băuturilor, hoteluri și alte facilități de cazare, parcuri pentru rulote, campinguri și tabere, în aceste cazuri prevalând prevederile Codului fiscal.

Nu intră sub incidența art. 47 din Cod, cu privire la definiția microîntreprinderii, Fondul de garantare a depozitelor în sistemul bancar, Fondul de compensare a investitorilor, Fondul de garantare a pensiilor private, Fondul de garantare a asiguraților, respectiv entitatea transparentă fiscal cu personalitate juridică, indiferent de valoarea totală a veniturilor realizate, de capitalul social și de situația juridică generală a acestora.

Reglementările fiscale specifice microîntreprinderilor se referă la modalitatea de calcul al impozitului datorat către stat, precum și la cotele specifice de impozitare a acestor tipuri de întreprinderi. Astfel, în baza de calcul al impozitului pe veniturile microîntreprinderilor sunt cuprinse toate veniturile realizate de societate, ulterior aplicându-se o cotă de impozitare de 1% pentru cele care au cel puțin un angajat sau de 3% pentru cele care nu au salariați.

Prin excepție, potrivit art. 51 alin. (2) din Codul fiscal, toate persoanele juridice române aplică 1% asupra veniturilor realizate pentru primele 24 de luni în cazul în care:

- sunt nou-înființate;
- au cel puțin un salariat activ angajat în primele 60 de zile inclusiv de la data înregistrării societății la registrul comerțului;
- sunt constituite pe o durată mai mare de 48 de luni;
- acționarii/asociații lor nu au deținut titluri de participare la alte persoane juridice.

O persoană juridică română nu mai beneficiază de impozitul pe veniturile microîntreprinderilor dacă se află în una dintre următoarele situații:

- lichidare voluntară ca urmare a hotărârii AGA;
- dizolvare fără lichidare;
- inactivitate temporară;
- declararea pe propria răspundere că nu își desfășoară activitatea la sediul social și/sau la sediile secundare;
- majorarea capitalului social prin aporturi efectuate de noi asociați/acționari;
- vânzarea sau schimbarea titlurilor de participare deținute de acționarii/asociații săi.

Potrivit art. 53 alin. (1) din Codul fiscal, baza impozabilă pentru calculul impozitului pe veniturile microîntreprinderilor este constituită din veniturile realizate de acestea din orice sursă, din care se scad următoarele elemente:

- veniturile aferente costurilor stocurilor de produse;
- veniturile aferente costurilor serviciilor în curs de execuție;

- veniturile din producția de imobilizări corporale și necorporale;
- veniturile din subvenții;
- veniturile din provizioane, ajustări pentru depreciere sau pentru pierdere de valoare, care au fost cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil sau au fost constituite în perioada în care persoana juridică română era supusă impozitului pe veniturile microîntreprinderilor;
 - veniturile din ajustări pentru pierderi așteptate aferente activelor financiare constituite de persoanele juridice române care desfășoară activități în domeniul bancar, în domeniile asigurărilor și reasigurărilor, al pieței de capital, care au fost cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil sau au fost constituite în perioada în care persoana juridică română era supusă impozitului pe veniturile microîntreprinderilor;
 - veniturile din restituirea și/sau anularea unor dobânzi sau penalități de întârziere, care au fost cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil;
 - veniturile din despăgubiri, de la societățile de asigurare/reasigurare, pentru pagubele produse bunurilor de natura stocurilor sau a activelor corporale proprii;
 - veniturile din diferențe de curs valutar;
 - veniturile financiare aferente creanțelor și datoriilor decontate în funcție de cursul unei valute, rezultate din evaluarea sau decontarea acestora;
 - valoarea reducerilor comerciale acordate ulterior facturării (contul 709 „Reduceri comerciale acordate”);
 - veniturile aferente titlurilor de plată obținute de persoanele îndreptățite/moștenitorii legali ai acestora;
 - despăgubirile primite în baza hotărârilor CEDO;
 - veniturile obținute dintr-un stat străin cu care România are încheiată convenție de evitare a dublei impuneri, dacă acestea au fost impozitate în statul străin.

O întreprindere nu mai beneficiază de aceste reglementări specifice, respectiv plata impozitului pe veniturile microîntreprinderilor în cotă de 1% sau de 3%, dacă se află în una dintre următoarele situații:

- realizează în cursul anului fiscal venituri din orice sursă mai mari de 1.000.000 de euro, fiind astfel obligată la plata impozitului pe profit;
- are subscris un capital social de cel puțin 45.000 de lei și minimum doi salariați, devenind astfel plătitoare de impozit pe profit prin opțiune, o singură dată, opțiunea fiind definitivă;
- se află în dizolvare urmată de lichidare, situația juridică fiind înregistrată la registrul comerțului sau la instanțele judecătorești abilitate, devenind astfel plătitoare de impozit pe profit;
- la sfârșitul anului fiscal capitalul social este deținut de unitățile administrativ-teritoriale, de stat sau de autoritățile locale, devenind astfel plătitoare de impozit pe profit.

✓ **Reglementări fiscale specifice cu privire la taxa pe valoarea adăugată**

Art. 310 din Codul fiscal definește regimul special de scutire cu privire la TVA pentru întreprinderile mici. Astfel, există o scutire specială pentru întreprinderile a căror cifră de afaceri anuală, realizată sau declarată, este inferioară plafonului de 300.000 de lei din activități de livrare de bunuri sau de prestări de servicii. Potrivit alin. (4) al aceluiași articol, o societate nou-înființată beneficiază de aplicarea regimului special de scutire doar dacă la începutul activității economice declară o cifră de afaceri estimată sub acest plafon și nu optează pentru aplicarea regimului de taxare normal.

Întreprinderile care realizează o cifră de afaceri mai mare sau egală cu plafonul menționat mai sus sunt obligate să se înregistreze în scopuri de TVA într-o perioadă de 10 zile de la data atingerii acestuia, care se consideră a fi prima zi a lunii următoare celei în care plafonul a fost atins sau depășit.

Alin. (10) prevede că persoana juridică impozabilă care aplică regimul special de scutire nu are dreptul să își deducă taxa aferentă achizițiilor și nu are voie să menționeze TVA pe factură sau pe alt document.

Așadar, întreprinderile mici din țara noastră pot beneficia de reglementări specifice atât în ce privește impozitul datorat, cât și deducerea, colectarea și plata TVA atâta timp cât se încadrează în limitele stipulate de lege. Aceste reglementări au menirea de a veni în sprijinul IMM-urilor, de exemplu, prin simplificarea modalităților de calcul al impozitelor și taxelor, a definitivării statutului privind TVA sau a modului de prezentare a informațiilor financiare către principalii utilizatori interni și externi ai societății (management/administrator, bănci, furnizori, clienți, salariați).

Bibliografie

1. Abiodun, E.A. (2014), *The Role of SME Firm Performance in Nigeria*, Arabian Journal of Business and Management Review (OMAN Chapter), Vol. 3, No. 12, pp. 33-47.
2. Bocancea, L. (2010), *Întreprinderile mici și mijlocii – promotor al dezvoltării economice*, Meridian Ingineresc, nr. 2, pp. 68-73.
3. Kaili, E., Psarrakis, D., van Hoinaru, R. (2019), *New Models of Financing and Financial Reporting for European SMEs*, Editura Palgrave Macmillan.
4. Oricchio, G., Crovetto, A., Lugaresi, S., Fontana, S. (2017), *SME Funding. The Role of Shadow Banking and Alternative Funding Options*, Editura Palgrave Macmillan.
5. Pop, A., Doinea, O., Mangra, M.-G., Șerban, C., Achim, S. (2005), *Secvențe din contabilitatea întreprinderii*, Editura Universitaria, Craiova.
6. Roșca, C. (2019), *Unde-s mulți, puterea crește: IMM-urile reprezintă 99,7% din companiile din economie și angajează 66% din salariați*, Ziarul Financiar, <https://www.zf.ro/companii/unde-s-multi-puterea-creste-imm-urile-reprezinta-99-7-din-companiile-din-economie-si-angajeaza-66-din-salariați-18662141>.
7. Silivestru, D.-R. (2013), *Finanțarea IMM-urilor din România în context european*, teză de doctorat.
8. Smallbone, D., Rogut, A. (2005), *The Challenge Facing SMEs in the EU's New Member States*, International Entrepreneurship and Management Journal, No. 1, pp. 219-240.
9. Țurcan, I. (2008), *Rolul întreprinderii în economia României*, Universitatea Cooperatist-Comercială din Moldova.
10. Văduva, S., Fotea, I.S, Thomas, A.R. (2017), *Business Ethics and Leadership from an Eastern European, Transdisciplinary Context*, Springer International Publishing.
11. CECCAR (2015), *Ghid practic de aplicare a Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate aprobate prin OMFP nr. 1.802/2014*, Editura CECCAR, București.
12. CNIPMMR (2019), *Carta albă a IMM-urilor din România*, www.cnipmmr.ro.
13. Legea nr. 346/2004 privind stimularea înființării și dezvoltării întreprinderilor mici și mijlocii, publicată în Monitorul Oficial nr. 681/29.07.2004, cu modificările și completările ulterioare.
14. Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, publicată în Monitorul Oficial nr. 688/10.09.2015, cu modificările și completările ulterioare.
15. Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, publicat în Monitorul Oficial nr. 963/30.12.2014, cu modificările și completările ulterioare.
16. Commission Recommendation of 6 May 2003 concerning the definition of micro, small and medium-sized enterprises (2003/361/EC), Official Journal No. L 124/20.05.2003.
17. <http://cniipmmr.ro/2016/02/17/comunicat-de-presa-cniipmmr-16-02-2016/>
18. www.ec.europa.eu