

# COMERCIANTUL PERSOANA FIZICĂ ȘI ASOCIAȚIILE FAMILIALE

## 1. Definiție

întreprinzător, persoană fizică care organizează o între-sindere economică în cadrul căreia activitatea economică se desfășoară în mod organizat, permanent și sistematic, combinând resurse financiare, forță de muncă atrasă, materii prime, mijloace logistice și informație, pe riscul întreprinzătorului; în acest sens noțiunea de întreprindere individuală trebuie înțeleasă ca întreprindere economică, fără personalitate juridică, organizată de o persoană fizică autorizată să desfășoare orice formă de activitate economică permisă de lege, inclusiv în principal forța sa, de muncă.

Necesitatea delimitării întreprinzătorului persoană fizică, ie alte categorii de persoane ce săvârșesc acte (fapte) de comerț rezultă din cel puțin trei reglementări, și anume:

- din Codul comercial român, potrivit căruia „sunt comercianți aceia care fac fapte de comerț, având comerțul ca o profesie obișnuită și societățile comerciale” (art.7), din care desprindem dihotomia comerciant persoană fizică / comerciant persoană juridică;
- din Legea nr. 26/1990, cu modificările și completările ulterioare, privind Registrul Comerțului, potrivit căreia „comercianții sunt persoanele fizice și asociațiile familiale care efectuează în mod obișnuit acte de comerț, societățile comerciale, companiile naționale și societățile naționale, regiile autonome, grupurile de interes economic cu caracter comercial, grupurile europene de interes economic cu caracter comercial și organizațiile cooperatiste” (art. 1 alin.2), din care distingem, pe de o parte, comerciantul persoană fizică, pe de altă parte entitățile comerciale cu/fără personalitate juridică; - Ordonanța de Urgență nr. 44/2008 privind desfășurarea activităților economice de către persoanele fizice autorizate, întreprinderile individuale și întreprinderile familiale, conform căreia, persoanele fizice pot desfășura activități economice în România în următoarele variante: „a) individual și independent, ca persoane fizice autorizate; b) ca întreprinzători titulari ai unei întreprinderi -rdffitxndividuale; c) ca membri ai unei întreprinderi fami-,atn liale” (art. 4); distingem astfel întreprinzătorul persoană fizică ce desfășoară activitate singur, ca persoană autorizată sau ca titular ai unei întreprinderi individuale (entitate organizată de un întreprinzător persoană fizică, fără personalitate juridică) și în fine, ca membru ai unei întreprinderi familiale. Pentru că relevantăjuridic, indiferent de enumerarea dată de actele normative de mai înainte, ni se pare personalitatea juridică sau lipsa acesteia, activitatea economică desfășurată de întreprinzătorul persoană - fizică, trebuie comparată cu activitatea întreprinderii familiale, dar și cu cea a unei societăți comerciale.

Între cele trei categorii de comercianți (persoană fizică, întreprindere familială și societăți comerciale) se pot stabili următoarele asemănări:

- au ca obiect de activitate obișnuită exercitarea cu titlu de profesie, a uneia dintre activitățile enumerate de art. 3 C.com., considerate acte (fapte) obiective de comerț;
- au ca scop obținerea de profit (au caracter lucrativ), spre deosebire de asociație/fundație care nu urmăresc obținerea de profit (non-profit);
- dobândirea calității de comerciant este legată de procedura înmatriculării la Registrul Comerțului;
- se cer anumite condiții legate de capacitatea juridică (atât cea de folosință cât și cea de exercițiu);
- pentru datoriile comerciale răspunderea juridică are o anumită întindere (legată de capacitatea de exercițiu);
- există obligația obținerii unor autorizații specifice.

## 2. Condiții pentru a deveni comerciant

### a) Condiții legate de persoană

- în exercitarea dreptului la liberă inițiativă, a dreptului la liberă asociere și a dreptului de stabilire, orice persoană fizică, fie că este cetățean român sau că este cetățean al altui stat membru al U.E. sau al Spațiului Economic European, poate desfășura activități economice în România, în condițiile legii;

În ceea ce privește capacitatea de folosință a întreprin-ului autorizat sunt de reținut următoarele aspecte:

- există o suită de incompatibilități între profesia de comerciant și alte profesii. De exemplu, legea organică a avocaților le interzice expres acestora să desfășoare o activitate comercială al cărei obiect de activitate să conștie în exercitarea profesiei de avocat;
- există o suită de interdicții în legătură cu activitatea economică desfășurată, pornindu-se de la respectarea monopolului de stat în anumite domenii (cum ar fi extracția și prelucrarea unor zăcăminte) sau de la anumite limite ce se impun activităților prin contractele încheiate (de exemplu clauza de nonconurență impusă de francizor beneficiarului de franciză);
- decăderile din calitatea de comerciant ar putea să apară în cazul unei condamnări penale rămase definitive, potrivit căreia, prin hotărârea judecătorească se interzice expres condamnatului exercitarea profesiei de comerciant, ca sancțiune pentru infracțiunea săvârșită;

În ceea ce privește capacitatea de exercițiu, trebuie remarcat faptul că desfășurare unei activități economice pe cont propriu, impune îndeplinirea de către întreprinzătorul persoană fizică a condiției de a fi împlinit vârsta de 18 ani. Cu alte cuvinte numai o persoană majoră, având capacitatea de exercițiu deplină, poate deveni comerciant, fie că este vorba de o femeie sau de un bărbat.

Deoarece, potrivit dispozițiilor legale în vigoare atât tânăra, cât și tânărul nu se pot căsători înainte de a deveni majori (decât ca excepție, la 16 ani), nu există nicio diferențiere între sexe în ceea ce privește dobândirea calității de comerciant.

O problemă particulară apare în ipoteza întreprinderilor familiale, din care pot face parte și minorii de 16 ani, dar aceasta va fi analizată la secțiunea privind asociațiile familiale.

#### b) Condiții legate de activitatea desfășurată

Remarcăm ca primă asemănare între persoana fizică autorizată, întreprinderea familială și societatea comercială, obligația alegerii ca obiect de activitate obișnuită, exercitată cu titlu de profesie, a uneia dintre activitățile considerate de art. 3 Cod comercial ca faptă de comerț. \*

Ne punem întrebarea din ce moment putem vorbi de dobândirea calității de comerciant.

Răspunsul cel mai simplu privește societățile comerciale, care, dobândind personalitate juridică la momentul înmatriculării în Registrul Comerțului, devin comercianți la această dată, ce marchează nașterea unui nou subiect de drept comercial.

Răspunsul este mai nuanțat la persoana fizică autorizată, sensul că prin înmatriculare nu se naște un nou subiect de drept, acesta există, concretizat în persoana fizică, dar care este :unoscut a fi comerciant din momentul înmatriculării la Registrul Comerțului.

Este oare posibil ca fapte anterioare înmatriculării să fie ificate a fi comerciale? Răspunsul este categoric afirmativ, ;trina română marcând această particularitate a încheierii acte juridice cu efecte comerciale, chiar înainte de aatriculare, când acestea au ca scop profitul și nu finalitatea civilă. Tot astfel și pierderea calității de comerciant poate fi anterioră radierii din Registrul Comerțului, dacă ne referim la un ultim act juridic cu efecte comerciale, încheiat de persoana fizică autorizată.

La asociația familială răspunsul este mai complex (a se edea secțiunea următoare).

Pentru că faptele de comerț săvârșite de persoana fizică autorizată trebuie să aibă caracter de profesie, comerciantul trebuie să dețină o calificare, concepută ca pregătire profesională sau ca experiență profesională, ce poate fi dovedită cu:

- diploma, certificatsau adeverința de absolvire a unei instituții de învățământ preuniversitar sau universitar;
- certificatul de absolvire a unei forme de pregătire profesională;
- certificatul de competență profesională;
- cartea de meșteșugar;
- carnetul de muncă al solicitantului, din care să reiasă că acesta a fost încadrat în muncă pe o durată de minim 2 ani în activitate, meseria sau ocupația pentru care se solicită autorizația;
- declarația de notorietate.

Acestea se regăsesc în O.U.G. 44/2008 între documentele necesare înmatriculării în Registrul Comerțului sub denumirea: documente ce atestă pregătirea profesională/experiența profesională.

În ceea ce privește avizele speciale pentru autorizarea desfășurării activității, acestea se regăsesc între documentele necesare înmatriculării sub denumirea de declarație tip pe propria răspundere care să ateste îndeplinirea condițiilor legale de funcționare prevăzute de legislația specială din domeniul sanitar, sanitar-veterinar, protecția mediului și protecția muncii.

#### 3. Întreprinzător titular al unei întreprinderi si individuale

Pornind de la dispozițiile legale în vigoare, respectiv art. 4 lit.b din O.U.G. nr. 44/2008 potrivit căruia o persoană fizică poate desfășura o activitate economică „ca întreprinzător titular al unei întreprinderi individuale” și cele din art. 2 lit.g din același act normativ, potrivit căruia prin întreprindere individuală urmează să înțelegem „întreprinderea economică, fără personalitate juridică, organizată de un întreprinzător persoană \* fizică”, ne punem întrebarea căror situații din practică urmează să le corespundă această instituție și prin ce se diferențiază ea de instituțiile juridice existente.

#### 4.Întreprinzător titular al unei întreprinderi individuale versus fondul de comerț

Fondul de comerț reprezintă universalitatea juridică de fapt constituită din totalitatea bunurilor imobile, mobile corporale și incorporale pe care un comerciant le folosește în exercițiul activităților sale.

Prin această formulare înțelegem că fondul de comerț nu are personalitate juridică (spre deosebire de patrimoniu, care constituit fiind din totalitatea drepturilor și obligațiilor unui subiect de drept, este o universalitate juridică de drept) și nu poate fi protejat juridic ca atare, spre deosebire de reglementarea din dreptul francez în care există o protecție.

Dacă până la O.U.G. 44/2008 reglementarea română în materia fondului de comerț, îmbrățișa teoria existentă în doctrina franceză, conform căreia fondul de comerț este o universalitate de fapt și că fiecare element își păstrează individualitatea proprie (mărcile, licențele de export, contractele de muncă și toate bunurile mobile corporale), putând fi transmise separat de fondul de comerț, considerăm că după reglementarea O.U.G. 44/2008 se conturează o nouă concepție.

Pornind de la teoria patrimoniului de afectățiune asistăm la concentrarea unor bunuri într-un patrimoniu comercial distinct, reprezentat prin fondul de comerț.

De protecție juridică beneficiază debitorul - comerciant ce poate să invoce existența unui patrimoniu civil („bani albi pentru zile negre”, constituit din bunurile ce nu sunt folosite în activitatea comercială) și un patrimoniu comercial distinct, respectiv fondul de comerț/întreprinderea individuală.

Această explicație este argumentată de art. 26 din O.U.G. 44/2008 care instituie răspunderea titularului întreprinderii individuale cu patrimoniul de afectățiune, dacă acesta a fost constituit, și cu întreg patrimoniul, în completare. Formula aleasă de legiuitor este perfectibilă.

Din interpretarea textului art. 26 desprindem concluzia că persoana fizică ar putea fi ținută să răspundă cu întreaga avere. Dacă este așa, de ce ar alege o persoană acest statut juridic, când există deja cel de persoană fizică autorizată?

Pe de altă parte, dată fiind întinderea fondului de comerț din definiția doctrinară enunțată la începutul prezentei secțiuni și noțiunea de patrimoniu de afecțiune, considerăm că de lege lata asistăm la o suprapunere noțională între întreprinderea individuală și fondul de comerț, în care introducem și noțiunea de forță de muncă salariată, așa cum se va analiza în secțiunea 3.6.

## 5 Întreprinderea individuală versus SRL - unipersonal

Potrivit art. 3 alin.3 din Legea 31/1990 privind societățile comerciale, asociații unei SRL răspund numai până la concurența capitalului social subscris. În cazul constituirii prin actul de voință al unei singure persoane se întocmește ca act constitutiv un statut (art. 5 alin.2).

Coroborând aceste dispoziții cu cele conținute de art. 1 alin.2 și anume că societățile comerciale cu sediul în România sunt persoane juridice române, constatăm că un prim avantaj al alegerii SRL-ului unipersonal este acela al personalității juridice proprii, pe care întreprinderea individuală nu o are. Deși asociat este o persoană fizică cel ce încheie contracte asumându-și drepturi și obligații, cel ce are calitatea de angajator, de contribuabil etc. este SRL-ul unipersonal, adică o persoană juridică.

Având un capital social propriu, SRL-ul unipersonal poate decide majorarea acestuia pentru a crește credibilitatea față de terți și pentru a spori anvergura afacerilor, deci a profitului.

Evidența contabilă a SRL-ului se va desfășura în „partidă dublă”, fiecare operație comercială având o dublă înregistrare, pe când la întreprinderea individuală evidența se face în „partidă simplă” (conform Legii contabilității nr. 82/1991). Așadar înregistrarea contabilă a SRL-ului unipersonal e mai riguroasă.

Un avantaj ce nu poate fi ignorat de întreprinzător este cel fiscal. SRL-ul unipersonal beneficiază de facilități și scutiri fiscale de care întreprinderea individuală este privată (impozit pe profit, deductibilități etc).

Regimul juridic este favorabil SRL-ului unipersonal și în ceea ce privește transmiterea către terți. Cesiunea părților sociale este permisă în orice moment, pe durata societății comerciale (de exemplu prin transformarea din SRL personal în pluripersonal), pe când în cazul întreprinderii individuale orice cesiune de drepturi și obligații ar îmbrăca forma unui transfer cu titlu universal între vii, interzis în dițile Codului civil român.

Sigur că patrimoniul poate fi transmis „mortis cauza” în ul întreprinderii individuale, dar acest mod de transmitere e permis și în cazul SRL-ului unipersonal.

Potrivit O.U.G. 44/2008, moștenitorii întreprinzătorului :rsoană fizică, titular al unei întreprinderi individuale pot continua întreprinderea în cazul decesului titularului, dacă își manifestă voința în acest sens, printr-o declarație autentică, în nnen de 6 luni de la data deschiderii succesiunii. Dacă sunt ii mulți moștenitori se poate alege continuarea activității sub :nnă de întreprindere familială (conf. art. 27).

Din punctul de vedere al calității de angajator și SRL-ul Mipersonal și întreprinderea individuală pot încheia contracte de muncă, dar titular al obligației de plată a impozitului pe veniturile din salarii este în primul caz persoana juridică SRL-ul, iar în cel de-al doilea întreprinzătorul titular al intepriinderii.

În ceea ce privește procedura insolvenței reglementată de legea 85/2006, în cazul întreprinderii individuale se aplică procedura simplificată, debitorul răspunzând cu patrimoniul de afecțiune sau cu întreg patrimoniul (conf. art. 26 din OUG B/2008). Din nou situația SRL-ului este favorizată, răspunderea debitorului - societate comercială fiind limitată la patrimoniul acesteia și nu al asociatului unic.

## 6. Întreprinderea individuală versus persoana fizică autorizată (P.F.A.)

Deosebirea dintre cele două instituții rezultă din posibi-ea /imposibilitatea angajării de personal salariat.

Conf. art. 17 din O.U.G. 44/2008, PFA nu poate angaja cu contract de muncă terțe persoane pentru activitatea pentru care este autorizată. Această dispoziție trebuie coroborată, pe de o parte, cu definiția PFA, ca persoană ce desfășoară o activitate folosind în principal forța sa de muncă (conf. art. 2 lit.i), cu dispozițiile art. 16 conform căruia PFA poate colabora, în exercițiul activității pentru care a fost autorizată, cu alte persoane fizice sau juridice, dar și cu art. 17 alin.2 conform căruia PFA poate cumula această calitate cu cea de salariat al unei terțe persoane.

Pe de altă parte, PFA este asigurată în sistemul public de pensii beneficiind de drepturi de asigurări sociale și de dreptul de a fi asigurată în sistemul asigurărilor sociale de sănătate și pentru șomaj, adică întrunește condițiile angajatului propriu, | așa cum era reglementată de Legea 300/2004, în prezent abrogată prin O.U.G. 44/2008.

Dacă și întreprinzătorul titular al unei întreprinderi individuale, la fel ca PFA, poate fi și salariat al unei terțe persoane, pe lângă statutul de angajat propriu (denumire pe care OUG 44/2008 nu o mai utilizează) constatăm că restul dispozițiilor OUG 44/2008 diferențiază întreprinderea individuală de PFA.

Astfel, întreprinzătorul, titular al unei întreprinderi individuale poate angaja terțe persoane cu contract individual de muncă (art. 24).

Un articol ce merită o analiză separată este art. 19 alin.1 din OUG 44/2008, potrivit căruia PFA nu poate cumula și calitatea de întreprinzător persoană fizică titular al unei întreprinderi individuale.

Argumentele ce susțin această reglementare, credem că sunt:

- pe de o parte faptul că legiuitorul diferențiază între regimul juridic al celor două instituții;

- pe de altă parte, faptul că, pe tărâmul răspunderii, nu se poate garanta cu același patrimoniu pentru două activități distincte.

Considerăm interesant să conexăm dispozițiilor analizate ainte, contextul art. 23, potrivit căruia întreprinzătorul ar al întreprinderii individuale este comerciant persoană fizică de la data înregistrării în Registrul Comerțului.

Utilizând interpretarea extensivă a OUG 44/2008 s-ar părea 1 cel puțin două concluzii pot fi formulate:

- dacă PFA nu poate fi titular al unei întreprinderi individuale, reciproca este însă valabilă; întreprinzătorul titular al unei întreprinderi individuale este PFA;

- în timp ce întreprinderea individuală vizează întotdeauna activitatea unui comerciant, PFA poate fi și un necomerciant, pentru că, potrivit art. 20 alin.2 creditorii își execută creanțele potrivit dreptului comun, în cazul în care PFA nu are calitatea de comerciant.

Nuanțarea acestor concluzii este obligatorie și ea atrage o interpretare restrictivă a textului O.U.G. 44/2008.

Astfel, dacă dispoziția privind valabilitatea reciprocei formulate este admisă, pentru că astfel titularul unei întreprinderi individuale beneficiază de statutul (mai ales drepturile) Conferite PFA, în ceea ce privește momentul dobândirii calității de comerciant sunt necesare precizări suplimentare.

Nu este vorba de calitatea de comerciant a unei persoane fizice, pentru că în această privință soluția a fost consacrată de doctrina românească anterior O.U.G. 44/2008 și rămâne valabilă și azi. Înregistrarea la Registrul Comerțului are efect declarativ pentru comerciantul persoană fizică, și nu constitutiv, ca în dreptul german.

Cea de-a doua concluzie, conform căreia PFA poate fi l comerciant sau necomerciant este în întregime incorectă, legiuitorul extinzând în mod nepermis sfera de cuprindere dincolo de activitatea comercială.

Considerăm că extensia noțiunii de PFA dincolo de sfera dreptului comercial nu este posibilă pentru că:

- însăși definiția activității economice formulate în art. 2 din O.U.G. 44/2008 face referire la riscul întreprinzătorului, ca risc ce corespunde activității comerciale;
- reglementarea patrimoniului de afecțiune (art. 2 litj, dar și art. 20 și 26) permite pendularea între patrimoniu civil și cel comercial atât în cazul PFA, dar și al întreprinderii individuale;
- O.U.G. 44/2008 abrogă dispozițiile Legii 300/2004 ce reglementa activitatea comercială desfășurată anterior fie individual, fie sub forma asociațiilor familiale.

## 7. Statutul juridic al persoanei fizice autorizate

Persoana fizică autorizată beneficiată de anumite drepturi și are obligații, care, împreună, formează conținutul statutului juridic al persoanei fizice autorizate.

Cele mai importante obligații ale persoanei fizice autorizate sunt:

- înmatricularea în Registrul Comerțului; întocmirea registrelor comerciale.

## 8. Înmatricularea și/sau înscrierea în Registrul Comerțului

Potrivit O.U.G. nr.44/2008 atât în cazul persoanei fizice autorizate, cât și în cazul întreprinderilor familiale, certificatul de înregistrare, conținând codul unic de înregistrare, devine documentul care atestă înmatricularea la Registrul Comerțului, autorizarea funcționării, cât și înscrierea în evidența autorității fiscale competente.

Documentația privind înmatricularea în Registrul Comerțului, înregistrarea fiscală și autorizarea unei persoane fizice autorizate este aceeași ca și în cazul întreprinderii familiale.

Pe parcursul exercitării comerțului, potrivit art. 21 din gea nr. 26/1990, persoana fizică autorizată este obligată să vidențieze în Registrul Comerțului toate modificările ce vor jrta denumirea de înregistrări, când se referă la:

- a) donația, locația, vânzarea sau garanția reală mobilară onstituită asupra fondului de comerț, precum și orice alt act rin care se aduc modificări înregistrărilor în Registrul jomerțului sau care face să înceteze firma ori fondul de comerț;
- b) datele privind identificarea împuternicitului. Dacă beptul de reprezentare este limitat la o anumită sucursală sau Bială, mențiunea se va face numai în registrul unde este înscrisă sucursala ori filiala;
- c) brevetele de invenții, mărcile de fabrică, de comerț și e serviciu, denumirile de origine, indicațiile de proveniență, rma, emblema și alte semne distinctive asupra cărora persoana izică autorizată sau întreprinderea familială are un drept;
- d) hotărârea de divorț a comerciantului, precum și cea de npărțire a bunurilor comune pronunțate în cursul exercitării omerțului;
- e) hotărârea de punere sub interdicție a persoanei fizice utorizate sau de instituire a curatelei acestuia, precum și Dtărârea prin care se ridică aceste măsuri;
- f) deschiderea procedurii de reorganizare judiciară sau de diment, după caz, precum și înscrierea mențiunilor corespun-ătoare;
- g) hotărârea de condamnare a persoanei fizice autorizate, dministratorului sau cenzorului pentru fapte penale care îl fac edemn sau incompatibil să exercite această activitate;

h) orice modificare privitoare la actele, faptele și mențiunile înregistrate.

În cazul în care persoana fizică autorizată are sucursale și/ sau filiale este obligată să ceară înmatricularea acestora, ca și în cazul întreprinderilor familiale, la oficiul Registrului comerțului unde a fost înregistrat sediul principal. Cererea de înmatriculare a sucursalelor/filialelor va fi însoțită de copii certificate de oficiul sediului principal, copii referitoare la toate actele pe baza cărora a fost înregistrată „societatea mamă”.

Potrivit art. 24 din Legea nr. 26/1990, în situația în care persoana fizică autorizată are sediul principal în străinătate și înființează în România sucursale și/sau filiale, este obligată să respecte dispozițiile referitoare la înmatricularea, menționarea și publicarea actelor și faptelor cerute pentru comercianții din țară.

#### 9. Radierea înregistrărilor

Potrivit art. 25 din Legea nr.26/1990, republicată, „oricine se consideră prejudiciat prin înmatriculare sau printr-o mențiune din Registrul Comerțului are dreptul să ceară radierea ei”.

Persoana fizică autorizată își încetează activitatea și este radiată din Registrul Comerțului în următoarele cazuri:

- a) prin deces;
- b) prin voința acestuia;
- c) în condițiile art. 25 din Legea 26/1990, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Cererea se depune și se menționează în Registrul Comerțului la care s-a efectuat înmatricularea. În termen de 3 zile de la data depunerii, oficiul Registrului Comerțului înaintează cererea tribunalului în a cărei rază teritorială se află sediul întreprinderii familiale, iar în cazul sucursalelor înființate în alt județ, tribunalul din acel județ.

Tribunalul soluționează cererea cu citarea oficiului Registrului Comerțului și a întreprinderii familiale, comunicând apoi oficiului Registrului Comerțului hotărârea judecătorească pronunțată, în copie legalizată, cu mențiunea rămânerii irevocabile.

Hotărâre judecătorească de soluționare a cererii poate fi atacată numai cu recurs, iar termenul de recurs curge de la pronunțare, pentru părțile prezente și de la comunicare, pentru cele lipsă (art. 25 alin.4).

Oficiul Registrului Comerțului va efectua radierea și va publica hotărârea judecătorească irevocabilă în Monitorul Oficial.

#### 10. Întocmirea registrelor comerciale

O altă obligație principală a persoanei fizice autorizate este evidențierea în registrele contabile a activității pe care o desfășoară.

Registrele persoanei fizice autorizate sunt registre private în care sunt menționate toate operațiile privitoare la patrimoniul comerciantului.

Ca și în cazul întreprinderilor familiale, persoana fizică autorizată trebuie să își țină contabilitatea în partidă simplă. Legea nr. 82/1991 (art. 20) stabilește, în mod explicit, următoarele documente obligatorii a fi întocmite:

- registrul jurnal;
- registrul inventar,
- registrul copii.

Potrivit art. 25 din Legea nr. 82/1991, registrele de contabilitate, actele și documentele care au stat la baza înregistrărilor se păstrează timp de 10 ani, cu începere de la data încheierii exercițiului financiar în cursul căruia au fost întocmite.