2021, Issue 28, pages: 163-173 | <https://doi.org/10.18662/upalaw/73>

Some Aspects of the Annexes to the Financial Statements of Public Institutions in Romania

[Câteva aspecte privind anexele la situațiile financiare ale instituțiilor publice din România]

Gheorghe FLOREA¹

¹ Lecturer Ph.D., “Petre Andrei”
University of Iași, Romania.
E-mail: gelflorea@yahoo.com

Abstract: *At present, the administration and management of any type of patrimonial entity be it public or private, can no longer be conceived without accounting, without quality information and obtained in a timely manner.*

In Romania, OMFP no. 1917/2005 is the normative act that regulates the organization and management of the accounting of public institutions. According to its provisions, the official document presenting the situation of the patrimony under the administration of the state and the administrative-territorial units and the execution of the revenue and expenditure budget is represented by the financial statements, in whose composition are found as an integral part and their annexes, represented accounting policies and explanatory notes.

The role of the financial statements is to allow users to have a true and fair view of the public entity's by providing detailed and systematic information on the criteria used to prepare specific financial statements and accounting policies, as well as providing additional information that is not incorporate in the financial statements.

Keywords: *public institutions, annexes, accounting policies, explanatory notes.*

How to cite: Florea, G. (2021). Some Aspects of the Annexes to the Financial Statements of Public Institutions in Romania. *Anuarul Universității “Petre Andrei” din Iași, Fascicula: Drept, Științe Economice, Științe Politice*, 28, 163-173. <https://doi.org/10.18662/upalaw/73>

1. Introducere

Informația economică, și în special informația financiar-contabilă, este considerată astăzi un „bun social”, ea fiind generată de activitățile și procesele desfășurate la nivelul entităților patrimoniale. În acest sens, se apreciază că aproximativ 80% din volumul informațiilor vehiculate la nivelul acestora sunt de natură economică, iar 47% dintre ele sunt de natură contabilă sau derivate ale sale, fiind destinate a fi utilizate de management în procesul decizional (Horomnea, 2008, p. 153).

Devine astfel evident faptul că administrarea și conducerea unei entități patrimoniale, indiferent de forma ei de proprietate, nu mai poate fi concepută fără contabilitate, fără o informație financiar-contabilă de calitate, oportună și obținută în timp util.

În plus, odată cu progresele înregistrate în domeniul informaticii, calculatorul a devenit parte a fiecărui aspect al vieții economico-sociale, era societății informaționale aducându-și contribuția la creșterea vitezei de prelucrare și de circulație a informațiilor, mutații care au făcut ca în prezent specialiștii contabili să nu mai conceapă desfășurarea activității profesionale fără utilizarea unor programe integrate de contabilitate.

În acest context, un pas important făcut în această direcție, în cazul instituțiilor publice din țara noastră, l-a reprezentat adoptarea OUG nr. 88/18.09.2013, care a reglementat în cuprinsul capitolului 1 „Implementarea și funcționarea sistemului național de verificare, monitorizare, raportare și control al situațiilor financiare, angajamentelor legale și bugetelor entităților publice” (Guvernul României, 2013). Această cerință de implementare a rezultat din obligațiile asumate de Guvernul României față de instituțiile financiare internaționale, în principal din perspectiva necesității consolidării disciplinei bugetare la nivelul sectorului public, a responsabilizării ordonatorilor de credite în cadrul procesului bugetar, a creșterii controlului statului asupra formării resurselor publice și a modului de alocare și utilizare a acestora, atât pe linia reducerii deficitului bugetului general consolidat, dar și a implementării de criterii cât mai obiective și transparente de priorizare a proiectelor de investiții publice de mare anvergură.

În mod concret, prin OMFP nr. 517/21.04.2016 (Ministrul Finanțelor Publice, 2016) s-au transpus în practică primele elemente (module) de informatizare și digitalizare a sistemului național de raportare la nivelul sectorului public, prin aplicația informatică integrată – Forexebug (Ministrul Finanțelor, 2016-2019). Pe lângă accesul entităților publice la funcționalitățile acestuia și acceptarea semnăturii electronice a rapoartelor, ulterior s-a prevăzut prin OMFP nr. 1026/20.07.2017 (art.

1 alin 4) procedura referitoare la „Completarea și depunerea formularelor din sfera raportării situațiilor financiare ale instituțiilor publice” (cuprinsă în Anexa 5 la Ordin) (Ministrul Finanțelor Publice, 2017), iar prin OMFP nr. 3338/_2017 (art. 1, alin 4) cea privind „Generarea rapoartelor de situații financiare ale instituțiilor publice” (regăsită în Anexa 6 la Ordin) (Ministrul Finanțelor Publice, 2018).

Continuând în aceeași direcție a informatizării și digitalizării (care în trecut fie spus își face încet, dar tot mai mult loc și la nivelul statului român), OMFP nr. 2948/30.10.2020 a prevăzut la articolul 1 alin (2) faptul că situațiile financiare trimestriale ale instituțiilor publice, centralizate la data de 30.09.2020, se transmit potrivit prevederilor legale „în formatul electronic generat de programul informatic pus la dispoziție de Ministerul Finanțelor Publice, precum și scanate prin e-mail” (Ministrul Finanțelor Publice, 2020b), eliminându-se astfel pentru prima dată obligația de raportare pe suport letric.

2. Situațiile financiare ale instituțiilor publice din România

În țara noastră, OMFP nr. 1917/12.12.2005 este actul normativ care reglementează din anul 2006 modul de organizare și conducere a contabilității instituțiilor publice, planul de conturi aplicabil acestora, precum și instrucțiunile de funcționare a conturilor. Acesta prevede că pentru instituțiile publice din România „documentul oficial de prezentare a situației patrimoniului aflat în administrarea statului și a unităților administrativ-teritoriale și a execuției bugetului de venituri și cheltuieli îl reprezintă situațiile financiare” (Ministrul Finanțelor Publice, 2005, cap. 2, pct. 2.1), care se întocmesc periodic în conformitate cu normele emise de Ministerul Finanțelor Publice.

Potrivit prevederilor Ordinului menționat mai sus, situațiile financiare periodice (trimestriale și anuale) pe care au obligația să le întocmească instituțiile publice vor trebui să fie constituite din următoarele componente (Ministrul Finanțelor Publice, 2005, cap. 2, pct. 2.2):

- a) „bilanț”;
- b) „cont de rezultat patrimonial”;
- c) „situația fluxurilor de trezorerie”;
- d) „situația modificărilor în structura activelor/capitalurilor”;
- e) „anexe la situațiile financiare”;
- f) „cont de execuție bugetară”.

În prezent, aceste rapoarte privind situațiile financiare ale instituțiilor publice din România sunt generate în mod automat, periodic, prin accesarea Sistemului național de raportare - Forexebug.

Prima pagină a fiecărui raport va conține obligatoriu denumirea acestuia, perioada pentru care se face raportarea, precum și datele de identificare aferente entității publice (denumirea, codul de identificare fiscală, sectorul bugetar de care aparține și sursele de finanțare ale activității).

Potrivit prevederilor art. 3 alin 1 al Legii Contabilității nr. 82/1991 republicată (Parlamentul României, 1991), rapoartele financiar-contabile trebuie prezentate în monedă națională (în lei), astfel că în cuprinsul acestora sunt alocate câmpuri (rânduri) predefinite, pentru a **fi editate cu valori monetare**.

3. Anexele la situațiile financiare

În conformitate cu prevederile OMFP nr. 1917/12.12.2005 (actualizat), anexele sunt parte integrantă a situațiilor financiare elaborate de instituțiile publice. Acestea sunt constituite din „politici contabile și note explicative” (Ministrul Finanțelor Publice, 2005, pct. 2.7).

3.1. Politici contabile

Privite la modul general, politicile contabile constau în ansamblul procedurilor adoptate de către managementul fiecărei entități patrimoniale pentru toate tranzacțiile/operațiunile economice și financiare desfășurate, începând de la întocmirea documentelor primare (justificative) și până la întocmirea și prezentarea rapoartelor financiare periodice.

Acestea sunt reprezentate de „principiile, bazele, convențiile, regulile specifice și practicile aplicate de o entitate în pregătirea și prezentarea situațiilor financiare” (Istrate, 2016, p. 168).

Sub aspect tehnic, politica contabilă este elaborată și însușită de către conducătorul entității, iar în cazul unei contabilități reglementate cum este cea din țara noastră, răspunderea legală în privința modului de organizare și ținere a contabilității revine administratorului de patrimoniu (Ristea & Dima, 2002, p. 71).

Procedurile se elaborează ținând cont de particularitățile activității desfășurate de entitate, de către experți în domeniul economic și tehnic, buni cunoscători ai activității și ai strategiei adoptate de unitatea patrimonială. În fundamentarea politicilor contabile specialiștii trebuie să respecte cu strictețe conceptele de bază ale contabilității, reprezentate de criteriul contabilității de

angajamente, principiile, convențiile și tratamentele contabile reținute de normalizatorii români.

De asemenea, acestea trebuie elaborate de așa manieră încât să se asigure furnizarea prin intermediul situațiilor financiare a unor informații care să răspundă următoarelor cerințe (Ministrul Finanțelor Publice, 2005, pct. 2.7.1.2):

a) să fie relevante pentru potențialii utilizatori din perspectiva cerințelor legate de luarea deciziilor;

b) să fie credibile, sub aspectul reprezentării fidele a rezultatelor financiare și situației patrimoniale a entității publice, precum și a neutralității, prudențialității și completitudinii informațiilor sub toate aspectele considerate semnificative.

În virtutea respectării prevederilor principiului permanenței metodelor, modificările politicilor contabile sunt permise doar în următoarele două situații, și anume: dacă sunt impuse de legislație și respectiv dacă modificarea are ca efect furnizarea de informații cu un conținut mai relevant sau mai credibil referitor la operațiunile persoanei juridice.

Ca atare, atunci când se procedează la modificări ale politicilor contabile, se impune ca la nivelul notelor explicative să se prezinte efectul fiecărei modificări asupra rezultatelor raportate ale exercițiului curent și tendința în privința rezultatelor viitoare, pentru ca utilizatorii să aibă posibilitatea aprecierii dacă noua politică este adecvată sau nu realităților din instituția publică.

Tot normele contabile (IPSAS 3 în cazul entităților din sectorul public) (International Accounting Standard, 2003, par. 21) precizează că nu sunt considerate modificări ale politicilor contabile: aprobarea unei politici contabile pentru fapte sau tranzacții care diferă ca fond de cele înregistrate anterior, și respectiv adoptarea unei politici contabile pentru tranzacții sau evenimente care nu s-au mai produs anterior sau care au fost considerate a fi ne semnificative sub aspectul satisfacerii nevoilor informaționale ale utilizatorilor (Istrate, 2016, p. 169).

3.2. Notele explicative la situațiile financiare

Potrivit prevederilor OMFP nr. 1917/12.12.2005 (pct. 2.7), rolul notelor explicative este acela de a oferi utilizatorilor „informații suplimentare care nu sunt încorporate în situațiile financiare”.

Acestea trebuie să fie în măsură să prezinte informații referitoare la metodele aplicate pentru evaluarea activelor, ca și a oricăror altor informații privitoare la poziția financiară și rezultatele patrimoniale obținute, care pot fi relevante pentru necesitățile utilizatorilor. De asemenea, pentru orice element

considerat a fi semnificativ din bilanț (situația patrimonială) și contul de rezultate, notele explicative trebuie să prezinte informații suplimentare.

De regulă, pentru elementele înscrise în notele explicative se vor prezenta valorile aferente exercițiului curent și cele corespunzătoare anului anterior. Atunci când valoarea aferentă exercițiului precedent nu este comparabilă, entitatea va proceda fie la ajustarea acesteia, dacă este posibilă o astfel de operațiune, prezentând în acest caz rezultatul ajustării, modul concret de efectuare și motivele care au determinat-o, fie va menționa faptul că ajustarea nu a fost realizată, atunci când nu a existat posibilitatea de a se proceda la ajustare.

Totodată, în cuprinsul acestora se va consemna obligatoriu dacă rapoartele financiare periodice au fost întocmite cu respectarea prevederilor Legii contabilității nr. 82/1991, precum și conformitatea cu conținutul altor acte normative care reglementează domeniul.

Recent, OMFP nr. 1801/25.03.2020 (Ministrul Finanțelor Publice, 2020a) precizează la pct. 27.1.(1) că situațiile financiare anuale ale instituțiilor publice trebuie prezentate împreună cu raportul de analiză pe bază de bilanț, în care se vor regăsi cuprinse notele explicative prevăzute în tabelul 1, cât și alte note explicative considerate a fi necesare pentru informarea utilizatorilor.

Tabelul 1. Note la situațiile financiare prevăzute de OMFP nr. 1801/2020 (art.1, pct.g)

Nr. crt.	Denumire	Obligația de raportare		Elementele ce trebuie prezentate
		Trimestrială	Anuală	
1.	„Provizioane” (Nota 36)	x	x	Soldurile conturilor de provizioane constituite de entitățile publice, precum și creșterile/descreșterile de valoare consemnate pe durata perioadei de raportare.
2.	„Creanțe” (Nota 38)	x	x	Valoarea creanțelor curente și necurente rezultate din tranzacțiile comerciale, bugetare, din operațiuni cu fonduri europene ori de altă natură ale entităților publice, diminuată cu valoarea ajustărilor pentru depreciere aferente.
3.	„Datorii” (Nota 39)	x	x	Cuantumul datoriilor curente și necurente rezultate din datorii de natură comercială, bugetară,

				față de Comunitatea Europeană, precum și cele față de alte categorii de terți care nu se regăsesc în elementele enumerate mai sus.
4.	„Venituri din impozite, taxe și contribuții” (Nota 33a)	x	x	Valoarea veniturilor fiscale, precum și a altor venituri ale bugetelor preluate din conturile corespunzătoare de venituri, înainte de operarea în contabilitate a închiderii acestora.
5.	„Venituri din vânzare de bunuri și servicii” (Nota 33b)	x	x	Cuantumul veniturilor obținute din activități de natură economică, preluate din conturile corespunzătoare de venituri, înainte de operarea în contabilitate a închiderii acestora.
6.	„Cheltuieli cu transferuri” (Nota 33c)	x	x	Valoarea cheltuielilor cu transferurile acordate de instituțiile publice, preluate din conturile corespunzătoare de cheltuieli, înainte de operarea în contabilitate a închiderii acestora.
7.	„Acțiuni și alte participații deținute de entitățile publice, în numele statului român, la societăți comerciale, societăți/companii naționale, precum și în capitalul unor organisme internaționale și companii străine” (Nota 31)	-	x	Valoarea activelor financiare deținute pe termen lung de entitățile publice românești în capitalul unor agenți economici sau a unor instituții internaționale.
8.	„Acțiuni/alte participații deținute direct/indirect de unitățile administrativ-teritoriale la operatorii economici” (Nota 31b)	-	x	Cuantumul participațiilor sub formă de acțiuni sau a altor valori de această natură, deținute de unitățile administrativ-teritoriale în capitalul social al agenților economici.
9.	„Active fixe	-	x	Valoarea mijloacelor fixe

	corporale” (Nota 35a)			corporale și a celor în curs de execuție, corectată cu quantumul aferent amortizărilor și ajustărilor de depreciere.
10.	„Active fixe necorporale” (Nota 35c)	-	x	Cuantumul mijloacelor fixe necorporale și a celor în curs de execuție, diminuat cu valoarea aferentă amortizărilor și ajustărilor de depreciere.
11.	„Situția stocurilor” (Nota 37)	-	x	Valoarea stocurilor existente la finele perioadei de raportare, corectată cu valoarea diferențelor de preț și ajustărilor de depreciere aferente acestora.

În susținerea unei mai bune analize și înțelegeri de către utilizatorii interesați ai informațiilor conținute în situațiile financiare ale entităților publice, notele explicative trebuie să cuprindă de o manieră sistematică o serie de date și informații semnificative referitoare la posturile regăsite în cadrul acestora.

Astfel, în cazul activelor fixe corporale pentru fiecare grupă (componentă) din cadrul acestora se impune furnizarea prin intermediul notelor explicative a următoarelor informații: valoarea elementului la începutul și la sfârșitul perioadei de raportare; operațiunile care au afectat elementul respectiv pe durata acesteia, ocazionate de modificarea valorii (inclusiv reevaluări), intrări, ieșiri și transferuri către și din acel element, valorile menționate anterior fiind determinate pe baza costului de achiziție/producție sau valoarea reevaluată.

Aceleași elemente de conținut vor trebui furnizate în notele explicative și în cazul imobilizărilor necorporale.

Pentru stocurile evidențiate în bilanț, notele explicative vor prezenta structura stocurilor existente (evaluate la costul lor de achiziție sau de producție, după caz), precum și valoarea stabilită în urma aplicării uneia din metodele de evaluare a stocurilor prevăzute de normele în vigoare și agreată de entitate. Dacă în mod excepțional conducerea entității publice decide schimbarea metodei de evaluare pentru un element sau grupă de bunuri stocabile, ea trebuie să justifice motivul care a impus luarea deciziei, și de asemenea, să prezinte efectul financiar indus asupra rezultatului exercițiului.

În cazul creanțelor, se prezintă nivelul cumulat al acestora, valoarea creanțelor deținute în devize, quantumul celor care au scadența într-un termen mai mare de un an de la închiderea exercițiului. De asemenea, entitatea publică trebuie să

prezintă în notele întocmite o structurare a creanțelor în bilanț, corespunzătoare specificului activității desfășurate, inclusiv valoarea probabilă a acelor debite care nu vor mai fi recuperate.

Datoriile din bilanț se prezintă în notele explicative cu menționarea valorii lor totale, a datoriilor exprimate în valută, cele pentru care instituția publică a depus garanții, inclusiv informații referitoare la natura garanțiilor depuse. De asemenea, trebuie să fie evidențiate separat valorile plăților restante și prezentate cauzele care au condus la neachitarea acestora la scadență.

Dacă entitatea publică a emis pe parcursul exercițiului financiar instrumente de capital de natura obligațiunilor, în notele explicative se vor prezenta informații privind tipul acestora, iar pentru fiecare tip în parte, valoarea de emisiune și suma încasată din împrumut.

În ce privește provizioanele, în cadrul notelor explicative va fi prezentată o descriere succintă a naturii obligațiilor, cu menționarea valorii lor contabile consemnată la începutul și la finele perioadei de raportare, precum și cuantumul provizioanelor constituite/suplimentate și respectiv utilizate/anulate, înregistrate în cursul perioadei.

4. Concluzii

Fără o informație corectă și de calitate și fără sisteme de raportare moderne, organizațiile, indiferent că sunt publice sau private, nu au resurse potrivite pentru realizarea unui management adecvat, și implicit, performant. Prin urmare, Guvernului României, prin organul său de specialitate, Ministerul Finanțelor Publice, îi revine responsabilitatea de a se asigura că reglementările emise referitoare la sistemele contabile aplicabile entităților patrimoniale satisfac nevoile acestora.

În acest context, se poate aprecia că odată cu aprobarea OMFP nr. 1917/12.12.2005 s-au pus bazele modernizării contabilității entităților publice din România, inclusiv din perspectiva întocmirii și prezentării situațiilor financiare periodice, în conformitate cu principiile de contabilitate general acceptate la nivel internațional.

Situațiile financiare întocmite de instituțiile publice pe baza criteriului contabilității de angajamente permit utilizatorilor să evalueze responsabilitatea acestora pe linia gestionării resurselor publice și în special a modului lor de utilizare, precum și evaluarea situației patrimoniale, performanței financiare și fluxurilor de trezorerie aferente perioadei de raportare.

În ce privește anexele la situațiile financiare, ca și componente ale acestora, ele furnizează utilizatorilor informații detaliate și prezentate de o manieră

sistematică, referitoare la metodele de evaluare a activelor și pasivelor, cheltuielilor și veniturilor, adoptate de entitatea publică, precum și oferirea oricărei informații suplimentare care este considerată relevantă din perspectiva necesităților pe care le resimt aceștia în privința cunoașterii și analizării situației patrimoniale și a rezultatelor obținute.

References

- Guvernul României. (2013). Ordonanța de urgență a Guvernului României nr. 88/18.09.2013 privind adoptarea unor măsuri fiscal-bugetare pentru îndeplinirea unor angajamente convenite cu organisme internaționale, precum și pentru modificarea și completarea unor acte normative. *Monitorul Oficial al României* nr. 593/20.09.2013. <http://legislatie.just.ro/Public/DetaliiDocument/151508>
- Horomnea, E. (2008). *Fundamentele științifice ale contabilității. Doctrină. Concepte. Lexicon*. Editura Tipo Moldova.
- International Accounting Standard. (2003). *IPSAS 3, Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors*. <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/ipsas-3-accounting-po.pdf>
- Istrate, C. (2016). *Contabilitate și raportări financiare individuale și consolidate*. Editura Polirom.
- Ministrul Finanțelor Publice. (2005). Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1917/12.12.2005 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea contabilității instituțiilor publice, Planul de conturi pentru instituțiile publice și instrucțiunile de aplicare a acestuia. *Monitorul Oficial al României* nr. 1186/29.12.2005. <http://legislatie.just.ro/Public/DetaliiDocument/67474>
- Ministrul Finanțelor Publice. (2016). Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 517/13.04.2016 pentru aprobarea de proceduri aferente unor module care fac parte din procedura de funcționare a sistemului național de raportare – Forexebug. *Monitorul Oficial al României* nr. 307/21.04.2016. <http://legislatie.just.ro/Public/DetaliiDocument/177783>
- Ministrul Finanțelor Publice. (2017). Ordinul nr. 1026/20.07.2017 privind modificarea și completarea Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 517/2016 pentru aprobarea de proceduri aferente unor module care fac parte din procedura de funcționare a sistemului național de raportare – Forexebug. *Monitorul Oficial al României* nr. 603/26.07.2017. <https://legislatie.just.ro/Public/DetaliiDocumentAfis/191683>
- Ministrul Finanțelor Publice. (2018). Ordinul Nr. 3338/2017 din 29 decembrie 2017 privind modificarea și completarea Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 517/2016 pentru aprobarea de proceduri aferente unor module care fac parte din procedura de funcționare a sistemului național de raportare - Forexebug. <https://mfinante.gov.ro/web/forexepublic/acte-normative>. *Monitorul Oficial al României* nr. 32/15.01.2018. https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/legislatie/OMFP_3338_2017.pdf

- Ministrul Finanțelor Publice. (2020a). Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1801/25.03.2020 pentru aprobarea componenței, a modelelor și a normelor metodologice de elaborare a rapoartelor privind situațiile financiare, a rapoartelor privind notele la situațiile financiare și alte rapoarte/anexe trimestriale și anuale generate din sistemul național de raportare – Forexebug. *Monitorul Oficial al României* nr. 280/3.04.2020. <http://legislatie.just.ro/Public/DetaliiDocument/224641>
- Ministrul Finanțelor Publice. (2020b). Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2948/30.10.2020 privind transmiterea situațiilor financiare trimestriale centralizate întocmite de instituțiile publice la 30 septembrie 2020 și de modificare a [Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 1.998/2019](#) pentru aprobarea [Normelor metodologice](#) privind întocmirea și depunerea situațiilor financiare trimestriale și a unor raportări financiare lunare ale instituțiilor publice în anul 2019, precum și pentru modificarea și completarea altor norme metodologice în domeniul contabilității publice. *Monitorul Oficial al României* nr. 1020/3.11.2020. <https://legislatie.just.ro/Public/DetaliiDocumentAfis/232030>
- Ministrul Finanțelor. (2016-2019). *Acte normative*. Ministrul Finanțelor. <https://mfinante.gov.ro/web/forexepublic/acte-normative>
- Parlamentul României (1991). Legea contabilității nr. 82/24.12.1991 (republicată). *Monitorul Oficial al României* nr. 629/26.08.2002. <http://legislatie.just.ro/Public/DetaliiDocument/58588>
- Ristea, M., & Dima, M. (2002). *Contabilitatea societăților comerciale*. Editura Universitară.