

Planul de conturi general pentru instituții publice

C L A S A	G R U P A	CONT SINTEPIC	DENUMIRE CONT	Tip cont
1			CONTURI DE CAPITALURI	
	10		CAPITAL, REZERVE, FONDURI	
		100	Fondul activelor fixe necorporale	P
		100 00	Fondul activelor fixe necorporale	P
		100 00 00	Fondul activelor fixe necorporale	P
		101	Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul public al statului	P
		101 00	Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul public al statului	P
		101 00 00	Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul public al statului	P
		102	Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul privat al statului	P
		102 01	Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul privat al statului	P
		102 01 01	Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul privat al statului	P
		102 01 02	Fondul bunurilor care alcătuiesc proprietatea privată a instituției publice	P
		102 01 03	Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul privat al statului – reprezentând bunuri confiscate sau intrate, potrivit legii, în proprietatea privată a statului, altele decât active fixe	P
		103	Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul public al unităților administrativ-teritoriale	P
		103 00	Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul public al unităților administrativ-teritoriale	P
		103 00 00	Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul public al unităților administrativ-teritoriale	P
		104	Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul privat al unităților administrativ-teritoriale	P
		104 01	Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul privat al unităților administrativ-teritoriale	P
		104 01 01	Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul privat al unităților administrativ-teritoriale	P
		104 01 02	Fondul bunurilor care alcătuiesc proprietatea privată a instituției publice din administrația locală	P
		104 01 03	Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul privat al unităților administrativ-teritoriale – reprezentând bunuri confiscate sau intrate, potrivit legii, în proprietatea privată a unităților administrativ-teritoriale, altele decât active fixe	P
		105	Rezerve din reevaluare	P
		105 01	Rezerve din reevaluarea terenurilor și amenajărilor la terenuri	P
		105 01 00	Rezerve din reevaluarea terenurilor și amenajărilor la terenuri	P
		105 02	Rezerve din reevaluarea construcțiilor	P
		105 02 00	Rezerve din reevaluarea construcțiilor	P

Scutirea de la plata accizei aferente gazului natural utilizat pentru încălzire de către instituțiile sectorului public

Art. 399 alin. (1) lit. k) din Codul fiscal prevede că orice **produs energetic utilizat drept combustibil pentru încălzire** de către spitale, sanatorii, aziluri de bătrâni, orfelinate și de alte instituții de asistență socială, instituții de învățământ și lăcașuri de cult este scutit de la plata accizelor. Aceasta înseamnă că achitarea facturilor către furnizorii de produse energetice nu trebuie să cuprindă și partea de accize.

scutire
de la
plata
accizei

Pentru a beneficia de scutire la plata accizelor, instituțiile publice din categoria celor menționate mai sus trebuie să urmeze procedurile prevăzute de Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal (H.G. nr. 1/2016). Conform acestora, **scutirea de la plata accizelor** se acordă:

- a) **direct**, atunci când beneficiarii – instituții publice se aprovizionează cu produse energetice de la un antrepozit fiscal;
- b) **indirect**, prin restituire, atunci când beneficiarii se aprovizionează cu produse energetice, altele decât gazul natural, de la operatori economici care nu dețin calitatea de antrepozitari autorizați.

Scutirea de la plata accizelor se acordă **doar prin modalitatea directă** pentru gazul natural utilizat pentru încălzire de către instituțiile publice din domeniile menționate mai sus.

Scutirea de plată a accizelor prin modalitatea directă se acordă în baza **autorizației de utilizator final** emise de autoritatea vamală teritorială, **cu excepția gazului natural** pentru care scutirea se acordă în baza notificării transmise de beneficiar la autoritatea vamală teritorială.

autorizația
de utilizator
final/
cererea de
acordare a
autorizației

Autorizația de utilizator final este prevăzută în Anexa 25 la Normele metodologice de aplicare a prevederilor titlului VIII din Codul fiscal – a se vedea și modelul de la pagina 005.

Autorizația de utilizator final se eliberează la **cererea scrisă** a beneficiarului. Cererea privind acordarea autorizației de utilizator final este prevăzută în Anexa 24 la Normele metodologice de aplicare a prevederilor titlului VIII din Codul fiscal – a se vedea și modelul de la pagina 004 – 005.

Termenul de valabilitate a autorizației de utilizator final este de 3 ani de la data emiterii. Autoritatea vamală teritorială atribuie și înscrie pe autorizația de utilizator final un cod de utilizator și o întocmește în 2 exemplare, unul fiindu-i transmis instituției publice, celălalt fiind arhivat în cadrul autorității vamale teritoriale.

Obținerea autorizației de utilizator final este condiționată, pe lângă depunerea cererii, și de depunerea tuturor documentelor solicitate de autoritatea vamală teritorială, respectiv:

- actul de constituire, în copie și în original, din care să rezulte că solicitantul desfășoară una dintre activitățile scutite;
- fundamentarea cantităților ce urmează a fi achiziționate în regim de scutire de la plata accizelor, la nivelul unui an calendaristic;
- orice informație și documente pe care autoritatea vamală teritorială le consideră necesare pentru eliberarea autorizațiilor.

Cantitățile de produse scutite de plata accizelor înscrise într-o autorizație de utilizator final/notificare se obțin prin **estimare**, pe baza datelor determinate în funcție de perioada de utilizare a combustibilului pentru încălzire și de parametri tehnici ai instalațiilor pe o durată de 3 ani. Cantitățile de combustibil pentru motor înscrise în autorizația de utilizator



cantitatea
scutită de
plata
accizelor

Contabilitatea împrumuturilor externe contractate de autoritățile administrației publice locale pe termen lung

La nivel local (cod sector 02, sursa de finanțare G) s-a contractat un **împrumut extern**, derulat printr-un cont de disponibil deschis la o bancă comercială, pentru construcția unui obiectiv de interes turistic local. Împrumutul are valoarea totală de 1.000.000 euro și a fost contractat la 20.04.N, suma fiind trasă în totalitate pe data de 02.05.N.



Împrumutul este contractat pe o perioadă de 2 ani și se rambursează anual, în tranșe egale, la 30.04. Rata dobânzii este de 15%/an. Comisioanele de analiză a dosarului de credit sunt în procent de 0,1% din suma împrumutată. Comisionul se achită odată cu tragerea sumei. Dobânda se achită lunar.

Pe data de 25.06.N se achită un avans antreprenorului (persoană juridică română), în valoare de 133.134 lei, respectiv 30.000 euro. Pe data de 20.12.N se primește o situație a lucrărilor în baza căreia antreprenorul facturează către autoritatea locală suma de 1.687.134 lei¹, respectiv 380.000 euro.

Pe data de 30.12.N se achită diferența către antreprenor din contul de disponibil. Pe data de 26.07.N+1, antreprenorul emite o nouă situație de lucrări facturată la valoarea de 2.663.280 lei, respectiv 600.000 euro, și achitată de autoritatea publică locală pe data de 25.08.N+1.

Pe data de 10.11.N+1, clădirea este recepționată și antreprenorul emite o ultimă factură în valoare de 88.802 lei, respectiv 20.000 euro, achitată pe data de 30.11.N+1 de către instituția publică.

Construcția aparține domeniului public al autorității publice locale.

1) De regulă, antreprenorii întocmesc și facturează lunar situațiile de lucrări, acest aspect fiind justificat de rațiuni economice, respectându-se în același timp și principiul contabil al conectării cheltuielilor la venituri. Pentru diminuarea volumului rezolvării, exemplul de mai sus a reținut doar 3 situații de lucrări pe parcursul celor 2 ani.

Cursul valutar a avut următoarea evoluție:

Data	Curs valutar leu/euro
02.05.N	4,4450
01.06.N	4,4389
01.07.N	4,4379
31.12.N	4,4406
30.04.N + 1	4,4399
02.05.N + 1	4,4398
02.06.N + 1	4,4395
31.12.N + 1	4,4370
30.04.N + 2	4,4375

Graficul de rambursare este următorul:

Perioada	Valoarea de rambursat	Rata	Dobânda anuală	Valoare rămasă de rambursat
02.05.N – 30.04.N+1	1.000.000	500.000	150.000	500.000
02.05.N+1 – 30.04.N+2	500.000	500.000	75.000	0
Total	-	1.000.000	225.000	-

Dobânda 1 = 1.000.000 x 15% = 150.000 lei

Dobânda 2 = 500.000 x 15% = 75.000 lei

● **Încasarea în contul de disponibil a sumei împrumutate pe data de 02.05.N:**

516.02.02.02.G.41.03.00 „Disponibil în valută din împrumuturi interne și externe contractate de autoritățile administrației publice locale la instituții de credit”	=	162.02.00.02.G „Împrumuturi interne și externe contractate de autoritățile administrației publice locale cu termen de rambursare în exercițiile viitoare”	4.445.000 lei (1.000.000 euro x 4,4450 lei/euro)
--	---	--	---

● **Achitarea comisionului bancar:**

627.00.00.02.G.51.07.01.03.20.24.02 „Cheltuieli cu serviciile bancare și asimilate”	=	516.02.02.02.G.51.07.01.03.20.24.02 „Disponibil în valută din împrumuturi interne și externe contractate de autoritățile administrației publice locale la instituții de credit”	4.445 lei (0,1% x 1.000.000 euro x 4,4450 lei/euro)
--	---	--	--

● **Înregistrarea primei dobânzi la 01.06.N:**

666.00.00.02.G.51.07.01.03.30.01.01 „Cheltuieli privind dobânzile”	=	168.02.00.02.G „Dobânzi aferente împrumuturilor interne și externe contractate de autoritățile administrației publice locale”	55.486,25 lei (150.000 euro / 12 luni x 4,4389 lei/euro)
---	---	--	---

● **Plata primei dobânzi la 01.06.N:**

168.02.00.02.G „Dobânzi aferente împrumuturilor interne și externe contractate de autoritățile administrației publice locale”	=	770.00.00.02.G.51.07.01.03.30.01.01 „Finanțarea de la buget”	55.486,25 lei
--	---	---	---------------

● Se înregistrează încasarea facturii:

557.01.01.02.A	=	411.01.01.02.A.35.02.03	43.200 lei
„Disponibil în lei din valorificarea bunurilor intrate în proprietatea privată a statului la trezorerie”		„Clienți cu termen sub 1 an”	

● Se înregistrează transferul bunurilor pentru depozitare:

349.00.00.02.A	=	359.00.00.02.A	5.000 lei
„Bunuri confiscate sau intrate, potrivit legii, în proprietatea privată a unităților administrativ-teritoriale”		„Bunuri în custodie sau în consignație la terți”	

Recunoașterea în contabilitate a stocurilor constatate plus la inventariere**Stocuri provenite din achiziții**

În urma inventarierii magaziei de alimente, un spital (cod sector 05 – bugetul fondului de sănătate, sursa de finanțare A Integral de la buget) a constatat un plus de făină, evaluat la suma de 200 lei. Recunoașterea în contabilitate este următoarea:



302.08.00.05.A	=	602.08.00.05.A.66.01.06.01.20.03.01	200 lei
„Alte materiale consumabile”		„Cheltuieli cu alte materiale consumabile”	

Stocuri provenite din producție proprie:

În cadrul unui institut de cercetări agrosilvice, cod sector 01, sursa de finanțare F, se constată plus la inventar 30 de cutii de răsaduri obținute din producție proprie, evaluate la valoarea totală de 200 lei.



345.00.00.01.F	=	709.00.00.01.F	200 lei
„Produce finite”		„Variația stocurilor”	

Recunoașterea în contabilitate a stocurilor constatate minus la inventariere și imputabile

Imputarea minusurilor constatate în gestiune se efectuează la valoarea de înlocuire (actuală). **Imputația bunului** se recunoaște în contabilitate diferit, în funcție de sursa de finanțare a acestuia.

Astfel, dacă bunul achiziționat a fost finanțat din surse proprii, valoarea de înlocuire se recunoaște în contabilitate în contul 751 „Venituri din vânzări de bunuri și servicii”.

Dacă bunul achiziționat a fost finanțat din surse publice, diferența dintre valoarea actuală și valoarea contabilă a bunului imputat reprezintă o datorie față de buget și se recunoaște în contabilitate în contul 448.01.00 „Alte datorii față de buget”.



Cazul în care bunul constatat lipsă a fost achiziționat din venituri proprii



La inventarul efectuat la 31.12.201N, la editura unei universități (cod sector 01 – bugetul de stat, sursa de finanțare E Activități finanțate integral din venituri proprii) s-a constatat lipsa a 10 topuri de hârtie. Valoarea contabilă a topurilor de hârtie este de 100 lei. Lipsa se impută angajatului în gestiunea căruia se află topurile de hârtie, la valoarea actuală (valoarea de înlocuire) de 150 lei, TVA 20%. Contravaloarea imputației se impută pe statul de plată a salariilor.

● Se înregistrează lipsa topurilor de hârtie:

602.08.00.01.E.65.01.06.01.20.01.01	=	302.08.00.01.E	100 lei
„Cheltuieli cu alte materiale consumabile”		„Alte materiale consumabile”	

● Se înregistrează imputarea lipsei persoanei vinovate:

428.01.02.01.E	=	751.01.00.01.E.33.10.50	180 lei
„Alte creanțe în legătură cu personalul sub 1 an”		„Venituri din prestări de servicii și alte activități”	

● Se înregistrează reținerea imputației pe statul de plată:

421.00.00.01.E.65.01.06.01.10.01.01	=	428.01.02.01.E	180 lei
„Personal – salarii datorate”		„Alte creanțe în legătură cu personalul sub 1 an”	

Cazul în care bunul constatat lipsă a fost achiziționat din surse publice



La inventarul efectuat la 31.12.201N, la un spital (cod sector 05 – bugetul fondului de sănătate, sursa de finanțare A Integral de la buget) s-a constatat lipsa unei imprimante. Valoarea contabilă a imprimantei este de 400 lei. Aceasta se impută angajatului în gestiunea căruia se află, la valoarea actuală (valoarea de înlocuire) de 500 lei, TVA 20%. Gestionarul depune contravaloarea imputației în numerar.

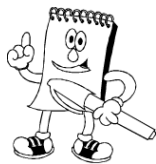
● Se înregistrează lipsa imprimantei:

603.00.00.05.A.66.01.09.20.05.03	=	303.02.00.05.A	400 lei
„Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar”		„Materiale de natura obiectelor de inventar în folosință”	

● Se înregistrează imputarea lipsei persoanei vinovate:

428.01.02.05.A	=	%	600 lei
„Alte creanțe în legătură cu personalul sub 1 an”			
		751.01.00.05.A.33.28	400 lei
		„Venituri din prestări de servicii și alte activități”	

Cum se face corectarea erorilor contabile



Erorile contabile includ greșeli matematice, omisiuni de înregistrare în contabilitate, greșeli de interpretare, greșeli de aplicare a politicilor contabile, fraude etc.

Erorile pot fi descoperite în anul în care ar fi trebuit să se facă înregistrarea inițială sau într-un alt an. În ambele situații, erorile contabile se corectează în contabilitate la data constatării lor.

Dacă erorile contabile se referă la **exercițiul curent**, corecția se va face ca o înregistrare normală, inițială, în conturile de venituri și cheltuieli.

Dacă eroarea se referă la **exercițiile anterioare**, corecția se face pe seama rezultatului reportat, indiferent dacă ea este semnificativă sau nesemnificativă.

Erorile din perioadele anterioare sunt omisiuni și declarații eronate cuprinse în situațiile financiare ale instituției, pentru una sau mai multe perioade anterioare, rezultând din greșeala de a utiliza sau de a nu utiliza informații credibile care erau disponibile la momentul la care situațiile financiare pentru acele perioade au fost aprobate spre a fi emise sau care ar fi putut fi obținute și luate în considerare la întocmirea și prezentarea acelor situații financiare.

Conform Ordinului nr. 1.917/2005, cu modificările și completările ulterioare, în notele la situațiile financiare trebuie prezentate informații suplimentare cu privire la erorile constatate.



Corectarea erorilor aferente exercițiilor financiare precedente nu determină modificarea situațiilor financiare ale acelor exerciții. În cazul erorilor aferente exercițiilor financiare precedente, corectarea acestora nu presupune ajustarea informațiilor comparative prezentate în situațiile financiare, ci doar descrierea, în notele explicative, a efectelor corecției.

Cazuri practice



În cadrul unei instituții publice finanțate integral de la bugetul de stat, clasificare bugetară 61.03.03, se înregistrează următoarele tranzacții înainte de depunerea bilanțului aferent anului N:

- 1) În urma unui control intern se constată că instituția a încasat în anul N-1 contravaloarea unei facturi de servicii, în sumă de 500 lei, fără ca factura respectivă să fi fost înregistrată în contabilitate.
- 2) Pe baza extraselor de confirmare de sold primite de la un furnizor de servicii de internet, instituția publică observă că a omis să înregistreze în anul N-1 o factură în valoare de 2.000 lei + TVA 20%.
- 3) Pe 20 ianuarie N+1 se primește factura de energie electrică emisă pe 30 decembrie N, reprezentând energie electrică utilizată de 1.300 lei, accize 20 lei, taxa radio-TV 45 lei, TVA 20%.

I 10

Inventarierea patrimoniului

„Consilier – Contabilitate pentru instituții publice”

Inventarierea patrimoniului	I 10/002
✓ Aspecte generale	I 10/002
✓ Declanșarea operației de inventariere	I 10/004
✓ Pregătirea inventarierii	I 10/005
✓ Efectuarea inventarierii propriu-zise	I 10/007
✓ Regularizarea plusurilor și minusurilor de inventariere	I 10/010
✓ Particularități privind activele fixe	I 10/010
✓ Particularități privind stocurile	I 10/016
✓ Particularități privind numerarul	I 10/018
✓ Corectarea erorilor contabile	I 10/018
Exemple privind regularizarea rezultatelor inventarierii	I 10/021
Studiu de caz complex privind inventarierea	I 10/025

Particularități privind stocurile



Minusurile de inventar la stocurile ce aparțin entităților publice sunt abordate diferențiat, după cum acestea sunt sau nu imputabile.

Lipsurile de stocuri din gestiunea entității **pentru care nu există un vinovat** sunt reflectate în contabilitate ca o reducere a stocurilor de materiale concomitent cu creșterea cheltuielilor corespunzătoare, în baza aprobării de către ordonatorul de credite.

Regularizări efectuate pentru stocuri

A. Înregistrarea lipsurilor neimputabile

Lipsurile de materiale consumabile din gestiunea instituției publice pentru care nu există un vinovat se înregistrează ca o scădere a stocurilor de materiale, concomitent cu o creștere a cheltuielilor corespunzătoare.



O instituție publică (cod sector 02, sursa de finanțare G Venituri proprii și subvenții) înregistrează un minus neimputabil de alimente în valoare de 80 lei. Instituția publică utilizează clasificția 68.10.11.

602.07.00.02.G.68.10.11.20.03.01	=	302.07.00.02.G	80 lei
„Cheltuieli privind hrana”		„Hrană”	



La farmacia unui spital (cod sector 01, sursa de finanțare A Integral de la buget) se înregistrează o lipsă neimputabilă de ser fiziologic în valoare de 30 lei:

602.09.00.01.A.66.01.06.05.20.04.01	=	302.09.00.01.A	30 lei
„Cheltuieli privind medicamentele și materialele sanitare”		„Medicamente și materiale sanitare”	



Scăderea din gestiune a materialelor constatate lipsă, neimputabile, are la bază aprobarea ordonatorului de credite la care s-a constatat paguba și este avizată de ordonatorul de credite superior.

B. Înregistrarea lipsurilor imputabile

Imputarea lipsurilor de materiale se înregistrează în contabilitate la valoarea de înlocuire. Acestea se impută persoanelor vinovate, reflectându-se în contabilitate ca o creanță a instituției față de debitor, concomitent cu o creștere a datoriei instituției față de stat.



La cantina unui cămin de liceu (cod sector 02, sursa de finanțare A Integral de la buget) se constată, la inventarul efectuat la 31.12.N, o lipsă de alimente în valoare de 400 lei. Aceasta se impută gestionarului cantinei, la valoarea de înlocuire de 500 lei. Gestionarul depune contravaloarea imputației în numerar.

- Se înregistrează lipsa alimentelor:

Particularități privind numerarul

Conform O.M.F.P. nr. 2.861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, plusul de casă constatat cu ocazia inventarierii numerarului din casierile instituțiilor publice se virează la bugetul din care este finanțată instituția publică.



La inventarul efectuat la 31.12.N la casieria unui muzeu (cod sector 01 bugetul de stat, sursa de finanțare A Integral de la buget), se constată un plus de numerar în sumă de 70 lei.

531.01.01.01.A.33.01.50 „Casa în lei”	=	448.01.00.01.A „Alte datorii față de buget”	70 lei
--	---	--	--------

● Se înregistrează depunerea numerarului în contul deschis la trezorerie:

581.01.01.01.A „Viramente interne – activitatea operațională”	=	531.01.01.01.A.33.01.50 „Casa în lei”	70 lei
--	---	--	--------

520.01.00.01.A.33.01.50 „Disponibil al bugetului de stat”	=	581.01.01.01.A „Viramente interne – activitatea operațională”	70 lei
--	---	--	--------

● Se înregistrează virarea plusului de numerar la bugetul de stat:

448.01.00.01.A „Alte datorii față de buget”	=	770.00.00.01.A.33.01.50.67.02.03.03.20.30.30 „Finanțarea de la buget”	70 lei
--	---	--	--------

Corectarea erorilor contabile

Corectarea erorilor contabile se efectuează, în conformitate cu prevederile reglementărilor contabile, pe seama rezultatului reportat. În cazul erorilor aferente exercițiilor bugetare precedente, corectarea acestora nu presupune ajustarea informațiilor comparative prezentate în situațiile financiare. Informațiile comparative referitoare la poziția financiară, performanța financiară, respectiv modificarea poziției financiare sunt prezentate în notele explicative.

corectarea
erorilor
contabile

Veniturile sau cheltuielile ce au fost omise sau înregistrate eronat la data la care au fost ocazionate se înregistrează sau se corectează în contabilitate la data constatării lor.

Dacă eroarea este descoperită în cursul exercițiului bugetar în care aceasta s-a produs, corectarea se face prin înregistrarea veniturilor sau cheltuielilor aferente, direct în conturile corespunzătoare de venituri și cheltuieli.



La instituția publică X (cod sector 02, sursa de finanțare A Integral de la buget) se constată în luna octombrie exercițiul bugetar N că nu au fost înregistrate dobânzi în sumă de 1.750 lei pentru plata cu întârziere a unor obligații bugetare, deși acestea au fost calculate și plătite în luna iulie, atunci când s-a efectuat plata obligațiilor bugetare respective și care sunt obligații aferente perioadei martie – iunie ale aceluiași an.

Studiu de caz complex privind inventarierea

La finele anului, o instituție publică (cod sector 01 bugetul de stat, sursa de finanțare F Integral din venituri proprii) a efectuat inventarierea tuturor elementelor de activ, capitaluri proprii și datorii, în conformitate cu Ordinul nr. 2.861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, în vederea întocmirii situațiilor financiare anuale.



Inventarierea s-a efectuat de către o comisie de inventariere și a avut ca scop atât constatarea faptică, cât și evaluarea, la nivelul valorii actuale, a elementelor de activ, datorii și capitaluri proprii deținute de către instituție.

La momentul inventarierii, în cadrul instituției nu se aflau bunuri și valori aparținând altor persoane juridice sau fizice.

La evaluarea imobilizărilor corporale, instituția utilizează costul istoric, cu excepția clădirilor, pe care le reevaluează.

În acest sens, în continuare ne vom referi la aspecte legate de:

- operațiunile efectuate și documentele întocmite ca urmare a inventarierii activelor fixe și a activelor curente;
- înregistrarea în contabilitate a diferențelor constatate în urma inventarierii acestora.

Situația scriptică a activelor fixe și a activelor curente deținute de instituție înaintea inventarierii se prezintă în **Tabelul nr. 2**.

În urma inventarierii s-au constatat următoarele:

- A. plusuri și minusuri în gestiune (prezentate în **Tabelul nr. 3**);
- B. diferențe între valoarea de inventar și valoarea contabilă netă (**Tabelul nr. 4**).

Procedural, operațiunile de inventariere se desfășoară astfel:

1. În vederea stabilirii minusurilor și a plusurilor de bunuri, constatate cu ocazia inventarierii, precum și pentru determinarea ajustărilor pentru depreciere sau pierdere de valoare, comisia de inventariere a procedat la întocmirea formularului *Lista de inventariere* (cod 14-3-12), completat într-un exemplar, prezentat în **Tabelul nr. 5**.

lista de
inventariere

În cazul elementelor de activ pentru care, în perioadele anterioare inventarierii, au fost constituite ajustări pentru depreciere sau pierdere de valoare, în *Listele de inventariere*, la coloana 9, se înscrie valoarea contabilă netă a acestora.

2. Valorile nete contabile ale elementelor de activ (coloana 9 din *Listele de inventariere*) se compară cu valorile lor actuale, stabilite cu ocazia inventarierii, denumite „valori de inventar”, procedându-se astfel, conform principiului prudenței:
 - dacă valoarea de inventar > valoarea netă contabilă, în *Listele de inventariere* se vor înscrie valorile nete contabile;
 - dacă valoarea de inventar < valoarea netă contabilă, în *Listele de inventariere* se va înscrie valoarea de inventar.



Documentul supus CFP	Acte justificative	Elemente de verificat
1. Actul intern de decizie privind deplasarea în străinătate, inclusiv devizul estimativ de cheltuieli	<ul style="list-style-type: none"> ● nota de fundamentare a deplasării în străinătate; ● documente, invitații și comunicări scrise de la partenerul extern; ● nota-mandat privind deplasarea; ● memorandum, după caz 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ existența creditelor bugetare; ✓ concordanța dintre natura și valoarea obligațiilor financiare înscrise în actul intern de decizie și cadrul legal (transport, cazare, diurnă, alte cheltuieli); ✓ rezervarea creditelor prin angajament bugetar
2. Decontul de cheltuieli privind deplasarea în străinătate	<ul style="list-style-type: none"> ● actul intern de decizie privind deplasarea în străinătate; ● documente justificative pentru diferitele categorii de cheltuieli; ● alte documente specifice 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ documentele justificative sunt cele prevăzute de cadrul legal, respectând prevederile legate de formă și conținut; ✓ prezentarea documentelor justificative în termenul legal; ✓ corectitudinea calculului privind cheltuielile justificate și a penalităților de întârziere, dacă este cazul; ✓ documentul de restituire a avansurilor nejustificate și a penalităților; ✓ încadrarea cheltuielilor în plafonul legal; ✓ valoarea cheltuielilor justificate se încadrează în angajamentul bugetar
3. Actul intern de decizie privind delegarea sau detașarea în țară, inclusiv devizul estimativ de cheltuieli	<ul style="list-style-type: none"> ● nota de fundamentare a delegării sau detașării; ● acceptul scris al persoanei detașate 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ existența creditelor bugetare; ✓ concordanța dintre natura și valoarea obligațiilor financiare înscrise în actul intern de decizie și cadrul legal (transport, cazare, diurnă, alte cheltuieli); ✓ rezervarea creditelor prin angajament bugetar
4. Decontul de cheltuieli privind justificarea avansului acordat pentru deplasarea în țară	<ul style="list-style-type: none"> ● actul intern de decizie privind deplasarea în țară; ● documente justificative pentru diferitele categorii de cheltuieli 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ documentele justificative sunt cele prevăzute de cadrul legal, respectând prevederile legate de formă și conținut; ✓ prezentarea documentelor justificative în termenul legal; ✓ corectitudinea calculului privind cheltuielile justificate și a penalităților de întârziere, dacă este cazul; ✓ documentul de restituire a avansurilor nejustificate și a penalităților; ✓ încadrarea cheltuielilor în plafonul legal; ✓ valoarea cheltuielilor justificate se încadrează în angajamentul bugetar
5. Ordinul sau actul intern de decizie	<ul style="list-style-type: none"> ● nota de fundamentare și dosarul angajării sau avansării personalului 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ existența creditelor bugetare; ✓ respectarea reglementărilor legale privind angajarea personalului în limita posturilor aprobate și stabilirea drepturilor salariale;

**T
80**

Conturi la trezorerie și instituții de credit

„Consilier – Contabilitate pentru instituții publice“

Investițiile financiare pe termen scurt	T 80/003
Conturile la trezorerii și instituții de credit	T 80/003
Conturile de disponibil al bugetelor	T 80/006
Disponibilul instituțiilor publice finanțate integral sau parțial din venituri proprii	T 80/011
Casa și alte valori	T 80/015
Acreditivale, disponibilul din fonduri cu destinație specială, viramentele interne	T 80/015
Dobânzi de încasat/dobânzi de primit	T 80/016

411.01.01.02.F.33.10.16	=	418.00.00.02.F.33.10.16	9.600 lei
„Clienți cu termen sub 1 an”		„Clienți – facturi de întocmit”	

● Se înregistrează TVA colectată:

442.08.01.02.F	=	442.07.00.02.F	1.600 lei
„Taxa pe valoarea adăugată neexigibilă – aferentă vânzărilor cu plata în rate”		„Taxa pe valoarea adăugată colectată”	



O instituție de învățământ superior (cod sector 01 bugetul de stat, sursa de finanțare G Venituri proprii și subvenții) încasează, prin contul de disponibil deschis la trezorerie, 5.000 lei, sumă provenită dintr-un proiect de cercetare:

512.01.01.01.01.33.10.05	=	751.01.01.01.G.33.10.05	5.000 lei
„Conturi la trezorerii în lei”		„Venituri din prestări de servicii și alte activități”	



O instituție publică ce activează în sistemul de învățământ (cod sector 02 bugetul local, sursa de finanțare A Integral de la buget) încasează în numerar 2.000 lei reprezentând contravaloarea biletelor vândute pentru spectacolul organizat cu ocazia zilei de 1 Martie (sursa de finanțare E Activități finanțate integral din venituri proprii):

531.01.01.02.E.33.10.19	=	751.01.01.02.E.33.10.19	2.000 lei
„Casa în lei”		„Venituri din prestări de servicii și alte activități”	

Veniturile financiare

Veniturile financiare sunt venituri ale instituției publice provenite din activitatea financiară desfășurată de aceasta.



Primăria municipiului X (cod sector 02 bugetul local, sursa de finanțare A Integral de la buget, clasificare funcțională 51.01.03) a achiziționat titluri de participare la o societate pe acțiuni, în valoare de 200.000 lei. La finele anului, primește dividende în sumă de 30.000 lei. În anul următor vinde un pachet de acțiuni a căror valoare contabilă este de 30.000 lei, preț de cesiune 45.000 lei.

● Se înregistrează achiziția titlurilor de participare:

260.01.00.02.A	=	269.01.00.02.A	200.000 lei
„Titluri de participare cotate”		„Vărsăminte de efectuat pentru active financiare curente”	

● Se înregistrează plata titlurilor de participare:

269.01.00.02.A	=	770.00.00.02.A.51.20.30.30.01.03	200.000 lei
„Vărsăminte de efectuat pentru active financiare curente”		„Finanțarea de la buget”	

- Se înregistrează dividendele aferente titlurilor de participare:

464.00.00.02.A.30.02.08.03 „Creanțe ale bugetului local”	=	750.00.00.02.A.30.02.08.03 „Venituri din proprietate”	30.000 lei
---	---	--	------------

- Se înregistrează încasarea dividendelor:

521.01.00.02.A.30.02.08.03 „Disponibil al bugetului local”	=	464.00.00.02.A.30.02.08.03 „Creanțe ale bugetului local”	30.000 lei
---	---	---	------------

- Se înregistrează vânzarea unui pachet de acțiuni:

521.01.00.02.A.30.02.50 „Disponibil al bugetului local”	=	%	45.000 lei
		260.01.00.02.A „Titluri de participare cotate”	30.000 lei
		764.00.00.02.A „Venituri din investiții financiare cedate”	15.000 lei

O instituție publică deține următoarea situație în conturile de creanțe și datorii în valută:

D	411.01.01.02.A.33.02.08	C	D	404.01.00.02.A.67.05.03.71.01.02	C
	„Clienți cu termen sub 1 an”			„Furnizori de active fixe sub 1 an”	
	10.000 USD x 3 lei		1.200	12.000 USD x 3,1 lei	
	2.000				



La sfârșitul exercițiului financiar, la întocmirea situațiilor financiare, cursul USD publicat de BNR a fost de 3,2 lei/USD.

- Se înregistrează diferențele de curs valutar aferente creanțelor și datoriilor în valută:

Venituri din diferențe de curs valutar aferente creanțelor: $10.000 \text{ USD} (3,2 - 3,0) = 2.000 \text{ lei}$

411.01.01.02.A „Clienți cu termen sub 1 an”	=	765.01.00.02.A „Venituri din diferențe de curs valutar – diferențe de curs din reevaluarea creanțelor și datoriilor”	2.000 lei
--	---	---	-----------

Venituri din diferențe de curs valutar aferente datoriilor: $12.000 \text{ USD} (3,1 - 3,0) = 1.200 \text{ lei}$

Planul de conturi și studiu de caz privind operațiunile pentru beneficiarii instituții publice locale finanțate integral din bugetul local (comune, orașe, municipii, sectoarele municipiului București, județe, municipiul București) pentru proiectele finanțate din fonduri externe nerambursabile postaderare și fonduri de la buget

planul de
conturi

117.00.00	Rezultatul reportat
121.00.00	Rezultatul patrimonial
232.00.00	Avansuri acordate pentru active fixe corporale
234.00.00	Avansuri acordate pentru active fixe necorporale
401.01.00	Furnizori sub 1 an
404.01.00	Furnizori de active fixe sub 1 an
409.01.01	Furnizori – debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor
409.01.02	Furnizori – debitori pentru prestări de servicii și executări de lucrări
458.03.01	Sume de primit de la Autoritățile de Certificare/ Autoritățile de Management/ Agențiile de Plăți – FONDURI EXTERNE NERAMBURSABILE POSTADERARE
458.03.02	Sume de primit de la Autoritățile de Certificare/ Autoritățile de Management/ Agențiile de Plăți – FONDURI DE LA BUGET
458.04.01	Sume de restituit Autorităților de Certificare/ Autorităților de Management/ Agențiilor de Plăți – FONDURI EXTERNE NERAMBURSABILE POSTADERARE
458.04.02	Sume de restituit Autorităților de Certificare/ Autorităților de Management – FONDURI DE LA BUGET
458.05.01	Avansuri primite de la Autoritățile de Certificare/ Autoritățile de Management/ Agențiile de Plăți – FONDURI EXTERNE NERAMBURSABILE POSTADERARE
458.05.02	Avansuri primite de la Autoritățile de Certificare/ Autoritățile de Management/ Agențiile de Plăți – FONDURI DE LA BUGET
515.01.01	Disponibil în lei din fonduri externe nerambursabile la trezorerie
516.01.01	Disponibil din împrumuturi interne și externe contractate de autoritățile administrației publice locale la trezorerie
521.01.00	Disponibil al bugetului local
521.02.00	Rezultatul execuției bugetare din anul curent
770.00.00	Finanțare de la buget
775.00.00	Finanțarea din fonduri externe nerambursabile postaderare
778.00.00	Venituri din contribuția națională aferentă programelor/proiectelor finanțate din fonduri externe nerambursabile



O instituție publică cu finanțare integrală de la bugetul local derulează un proiect finanțat din fonduri externe nerambursabile de la Uniunea Europeană în proporție de 75%. Instituția utilizează clasificarea funcțională 68.05.02.

În cursul perioadei, instituția a înregistrat următoarele operațiuni:

1. Prefinanțare primită de la Autoritatea de Certificare și Plată/Autoritățile de Management.

Document primar: Extras de cont

515.01.01.02.D.40.02.16 „Disponibil în lei din fonduri externe nerambursabile la trezorerie”	=	458.05.01.02.D.40.02.16 „Avansuri primite de la Autoritățile de Certificare/ Autoritățile de Management/ Agențiile de Plăți – FONDURI EXTERNE NERAMBURSABILE POSTADERARE”	50.000 lei
---	---	---	------------

2. Virarea sumelor primite de la Autoritățile de Management din contul distinct de disponibil în contul propriu de disponibilități al instituțiilor publice finanțate din venituri proprii și subvenții la capitolul 40.10.16 „Sume primite în cadrul decontării cererilor de plată”:

581.01.03.02.D „Viramente interne – activitatea de finanțare”	=	515.01.01.02.D.40.02.16 „Disponibil în lei din fonduri externe nerambursabile la trezorerie”	50.000 lei
---	---	---	------------

Și concomitent:

521.01.00.02.D.40.02.16 „Disponibil al instituțiilor publice finanțate din venituri proprii și subvenții”	=	581.01.03.02.D „Viramente interne – activitatea de finanțare”	50.000 lei
--	---	---	------------

3. Acordarea de avansuri furnizorilor pentru livrări de active fixe corporale, din contul de finanțare.

Document primar: Extras de cont

232.00.00.02.D „Avansuri acordate pentru active fixe corporale”	=	%	<u>10.000 lei</u>
		770.00.00.02.D.68.05.02.56.01.01 „Finanțarea de la buget”	2.500 lei
		770.00.00.02.D.68.05.02.56.01.02 „Finanțarea de la buget”	7.500 lei

4. Acordarea de avansuri furnizorilor pentru livrări de bunuri, executări de lucrări sau prestări de servicii.

Document primar: Extras de cont

409.01.02.02.D.68.05.02.56.01.01 „Furnizori – debitori pentru prestări de servicii și executări de lucrări”	=	770.00.00.02.D.68.05.02.56.01.01 „Finanțarea de la buget”	1.500 lei
--	---	--	-----------

Și concomitent:

Monografie contabilă privind TVA la încasare

O instituție publică plătitoare de TVA aplică **sistemul TVA la încasare**. Instituția este finanțată din venituri proprii și subvenții și, la 01.01.N, avea TVA de recuperat în valoare de 15.000 lei. Instituția are ca **perioadă fiscală luna** și a înregistrat în cursul lunii ianuarie următoarele tranzacții:



- 1) 01.01.N: Instituția deține o clădire pe care, începând cu data de 01.01.N, o alocă în integralitate pentru realizarea de operațiuni de închiriere în regim de scutire de TVA fără drept de deducere în sensul art. 292 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal.
Perioada de ajustare este de 30 de ani, perioada rămasă 28 de ani. TVA aferentă achiziției bunului de capital a fost de 48.000 lei. TVA dedusă conform plăților efectuate până la data la care intervine evenimentul care generează ajustarea este de 36.000 lei. Ultima plată, în sumă de 60.000 lei (50.000 lei + 10.000 lei TVA), se face pe 03.01.N.
- 2) 03.01.N: A facturat și a livrat produse finite în valoare de 10.000 lei + TVA 20%.
- 3) 05.01.N: Încasează în numerar un avans pentru livrarea de produse finite, 3.000 lei, conform facturii și chitanței emise. Clientul nu aplică sistemul de TVA la încasare.
- 4) 07.01.N: A încasat prin bancă contravaloarea unei facturi de produse finite emise în decembrie N-1 și jumătate din factura emisă pe 03.01.N, valoare totală încasată 15.000 lei.
- 5) 08.01.N: A plătit un avans pentru achiziția unui utilaj special, valoarea avansului fiind de 10.000 lei + TVA 20%.
- 6) 08.01.N: A achiziționat obiecte de inventar în valoare de 7.000 lei + TVA 20%.
- 7) 10.01.N: A plătit prin bancă 12.000 lei, reprezentând contravaloarea unei facturi de alimente din luna decembrie N-1 (6.200 lei, inclusiv TVA) și o parte din factura din 08.01.N.
- 8) 10.01.N: A achiziționat echipamente în valoare de 13.000 lei + TVA 20%. Plata se efectuează în două rate egale: o rată pe 25.01.N și o rată de 25.03.N.
- 9) 11.01.N: A achiziționat produse de papetărie pentru Departamentul Contabilitate, în sumă de 100 lei + TVA 20%. Plata s-a făcut în numerar.
- 10) 12.01.N: A înregistrat factura de telefon în valoare de 600 lei + TVA 20%.
- 11) 15.01.N: A plătit factura de telefon aferentă lunii decembrie N-1, în valoare totală de 854 lei (inclusiv TVA).
- 12) 20.01.N: A achiziționat echipamente în sumă de 20.000 lei + TVA 20%. Instituția efectuează recepția și plata echipamentelor, stabilește durata normală de utilizare conform catalogului mijloacelor fixe adoptat prin H.G. nr. 2.139/2004 și începe amortizarea echipamentului cu luna următoare recepției.

- 13) 20.01.N: Primește de la o altă instituție sume de mandat în valoare de 6.000 lei pentru achiziția unor cărți. Se cumpără cărțile, se achită și se restituie din mandat suma de 250 lei, rămasă necheltuită.
- 14) 22.01.N: Livrează produse finite pe baza avizului de însoțire a mărfii, în valoare de 600 lei + TVA 20%. Factura se emite pe 30.01.N.
- 15) 28.01.N: Facturează contravaloare produse finite 7.000 lei + TVA 20%. Pentru contravaloarea produselor finite a fost încasat parțial un avans în data de 05.01.N.
- 16) 30.01.N: A achiziționat apă de la un magazin și a plătit contravaloarea facturii (570 lei + TVA 20%) cu cardul. Suma se vede în extrasul de bancă pe 01.02.N.
- 17) 30.01.N: A primit factura aferentă utilajului special, valoarea totală 100.000 lei + TVA 20%. Pentru acest utilaj s-a plătit un avans în valoare de 10.000 lei + TVA 20% (tranzacția 4).
- 18) 30.01.N: De la furnizorul de active fixe a primit o reducere financiară de 5% din contravaloarea utilajului special.



Înregistrările contabile efectuate de instituția publică în luna ianuarie anul N se prezintă astfel:

- 1) 01.01.N. Ajustarea taxei deduse la data evenimentului care generează ajustarea:

$$36.000 \times 28 / 30 = 33.600 \text{ lei, în favoarea statului}$$

Diferența de 2.400 lei (36.000 – 33.600) reprezintă taxa dedusă pentru primii doi ani, în care bunul a fost utilizat pentru operațiuni taxabile.

- 03.01.N. Plata ultimei tranșe:

404.01.00	=	770.00.00	62.000
„Furnizori de active fixe sub 1 an”		„Finanțarea de la buget”	

Cuantumul TVA deductibile la momentul efectuării ultimei plăți determinat în funcție de modul de utilizare a bunului de capital în perioada de ajustare este: 12.000 lei x 28 / 30 = 11.200 lei – care nu se pot deduce, întrucât corespund celor 28 de ani rămași din perioada de ajustare, iar bunul de capital este deja alocat operațiunilor scutite fără drept de deducere.

- Înregistrare ajustare TVA (33.600 lei + 11.200 lei = 44.800 lei):

635.00.00	=	442.07.00	44.800
„Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”		„Taxa pe valoarea adăugată colectată”	

- 2) 03.01.N. Înregistrare livrare produse finite:

securitate socială); administrații locale (exclusiv fondurile de securitate socială); fonduri de securitate socială.

ordonatori
terțieri de
credite



La situațiile financiare trimestriale în anul 2016, **unitățile de învățământ preuniversitar** ai căror manageri au calitatea de ordonatori terțieri de credite depun la unitatea administrativ-teritorială formularul „Bilanț”, cuprinzând toate activele, datoriile și capitalurile proprii, indiferent de sectorul sau sursa de finanțare a acestora.

Dacă în bugetul acestora au fost aprobate și credite bugetare aferente **cluburilor sportive școlare fără personalitate juridică**, atunci și operațiunile acestora trebuie incluse în situațiile financiare trimestriale întocmite de ordonatorii terțieri de credite.

Instituțiile publice finanțate integral din bugetul de stat sau bugetul local (sursa A) recuperează în anul curent sumele care provin din finanțarea bugetară a anilor precedenți cu ajutorul contului **448.01.00**.

Ce greșeli să evitați la întocmirea situațiilor financiare

Având în vedere **principalele greșeli care apar în practică**, vă recomandăm ca la întocmirea situațiilor financiare să țineți seama de următoarele:

1. La completarea *Contului de rezultat patrimonial*, să preluați soldurile din anul precedent aferente fiecărui trimestru (greșeala observată în practică e aceea că se trec soldurile inițiale din anul depunerii bilanțului).
2. Verificați contul 531.01.01 „Casa în lei” din bilanță, iar dacă apar rulaje, acestea trebuie evidențiate în anexa *Fluxuri de trezorerie* (încasări - 02/ plăți - 03), pe coloana corespunzătoare (coloana 2 - 531.01.01 „Casa în lei”).
3. În anexa *Contul de execuție al instituției publice – Cheltuieli*, nu uitați să treceți cheltuiala cu amortizarea.
4. Anexa *Situația modificărilor în structura activelor/capitalurilor* necesită o atenție sporită la completare, ținându-se cont atât de soldurile inițiale, cât și de rulajele conturilor 117, 121 etc.
5. Aveți grijă ca *Notele explicative* să conțină informații relevante suplimentare pentru fiecare element semnificativ din bilanț.
6. Atenție la completarea machetei de *Bilanț* cu venituri constatate – încasate și virate: de exemplu, în cazul veniturilor încasate din anii precedenți, acestea nu se mai înregistrează pe titlul 85.01, ci se virează la bugetul statului, pe cont de venituri.
7. Situația ce cuprinde *Informații privind soldurile conturilor de venituri și finanțări* (conține soldurile tuturor conturilor de venituri și cheltuieli din bilanța de verificare sintetică) trebuie să fie corelată cu soldurile conturilor de cheltuieli din *Contul de rezultat patrimonial*.



Abaterile frecvente constatate de către auditorii Curții de Conturi cu privire la situațiile financiare

C 35/003

- ✓ Neînregistrarea în contabilitate a operațiunilor economice la momentul efectuării acestora C 35/003
- ✓ Efectuarea de înregistrări contabile eronate C 35/004
- ✓ Necalcularea sau calcularea greșită a amortizării activelor fixe corporale C 35/006
- ✓ Neevidențierea garanțiilor de bună execuție C 35/007
- ✓ Lipsa evidențelor analitice a unor conturi contabile, obligatorii conform reglementărilor în vigoare C 35/008

Abaterile frecvente constatate de către auditorii Curții de Conturi cu privire la calitatea gestiunii economico-financiare

C 35/009

- ✓ Abateri referitoare la reevaluarea activelor fixe corporale C 35/009
- ✓ Abateri referitoare la inventarierea patrimoniului C 35/012