

Contabilitate pentru institutiile publice

Consilier



RENTROP & STRATON
Consilier

Planul de conturi general pentru instituții publice 2016

C L A S A	G R U P A	CONT SINTEPIC	DENUMIRE CONT NOU	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
		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
		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
		105 03	Rezerve din reevaluarea instalațiilor tehnice, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor	P
		105 03 00	Rezerve din reevaluarea instalațiilor tehnice, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor	P
		105 04	Rezerve din reevaluarea mobilierului, aparaturii birotice, echipamentelor de protecție a valorilor umane și materiale și a altor active fixe corporale	P

În clasificarea bugetară pentru instituțiile publice, cheltuielile se prezintă în următoarea structură:



Denumirea indicatorilor	Cod indicator
CHELTUIELI	
CHELTUIELI CURENTE	01
TITLUL I CHELTUIELI DE PERSONAL	10
Cheltuieli salariale în bani	10.01
Salarii de bază	10.01.01
Salarii de merit	10.01.02
Indemnizație de conducere	10.01.03
Spor de vechime	10.01.04
Sporuri pentru condiții de muncă	10.01.05
Alte sporuri	10.01.06
Ore suplimentare	10.01.07
Fond de premii	10.01.08
Primă de vacanță	10.01.09
Fond pentru posturi ocupate prin cumul	10.01.10
Fond aferent plății cu ora	10.01.11
Indemnizații plătite unor persoane din afara unității	10.01.12
Indemnizații de delegare	10.01.13
Indemnizații de detașare	10.01.14
Alocații pentru transportul la și de la locul de muncă	10.01.15
Alocații pentru locuințe	10.01.16
Alte drepturi salariale în bani	10.01.30
Cheltuieli salariale în natură	10.02
Tichete de masă	10.02.01
Norme de hrană	10.02.02
Uniforme și echipament obligatoriu	10.02.03
Locuința de serviciu folosită de salariat și familia sa	10.02.04
Transportul la și de la locul de muncă	10.02.05
Tichete de vacanță	10.02.06
Alte drepturi salariale în natură	10.02.30
Contribuții	10.03
Contribuții de asigurări sociale de stat	10.03.01
Contribuții de asigurări de șomaj	10.03.02
Contribuții de asigurări sociale de sănătate	10.03.03
Contribuții de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale	10.03.04
Prime de asigurare viață plătite de angajator pentru angajați	10.03.05
Contribuții pentru concedii și indemnizații	10.03.06
TITLUL II BUNURI ȘI SERVICII	20
Bunuri și servicii	20.01
Furnituri de birou	20.01.01

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.

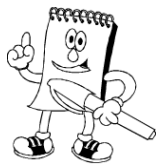
● Se înregistrează lipsa imprimantei:

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

În cursul anului N+1 s-a trecut la un nou sistem contabil, iar programul informatic nu mai corespunde cerințelor pentru care a fost achiziționat. La data trecerii la noul sistem, pentru acest program s-a înregistrat o amortizare totală de 35.000 lei.

- La 31 decembrie N se înregistrează ajustarea pentru depreciere:

681.03.00.01.F	=	290.08.00.01.F	1.000 lei
„Cheltuieli operaționale privind ajustările pentru deprecierea activelor fixe”		„Ajustări pentru deprecierea altor active fixe necorporale”	

Depreciere la 31 decembrie N = 50.000 – 40.000 = 10.000 lei.

- Casarea programului informatic în cursul anului N+1:

%	=	208.01.00.01.F	50.000 lei
		„Programe informatice”	
280.08.00.01.F			35.000 lei
„Amortizarea altor active fixe necorporale”			
691.00.00.01.F			15.000 lei
„Cheltuieli extraordinare din operațiuni cu active fixe”			

- Concomitent, se anulează ajustarea pentru deprecierea existentă:

290.08.00.01.F	=	781.03.00.01.F	10.000 lei
„Ajustări pentru deprecierea altor active fixe necorporale”		„Venituri din ajustări privind deprecierea activelor fixe”	



2. La un ordonator secundar de credite (cod sector 02 bugetul local, sursa de finanțare A Integral de la buget), în urma inventarierii la 31.12.N, se constată ca minus la inventar un laptop evaluat la 3.000 lei. Valoarea laptopului se impută șefului serviciului administrativ, reținându-i-se suma pe statul de plată lunar, timp de 12 luni. Laptopul a fost achiziționat în luna decembrie N și urma să fie amortizat începând cu luna ianuarie N+1.

- Înregistrarea lipsei constatate la inventar:

691.00.00.02.A	=	214.00.00.02.A	3.000 lei
„Cheltuieli extraordinare din operațiuni cu active fixe”		„Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active fixe corporale”	

- Imputarea lipsei în decembrie N:

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 „Clienți cu termen sub 1 an”	=	418.00.00.02.F.33.10.16 „Clienți – facturi de întocmit”	9.920 lei
---	---	--	-----------

● Se înregistrează TVA colectată:

442.08.00.02.F „Taxa pe valoarea adăugată neexigibilă”	=	442.07.00.02.F „Taxa pe valoarea adăugată colectată”	1.600 lei
--	---	--	-----------



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



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

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

● Se înregistrează plata titlurilor de participare:

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

- 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