

Planul de conturi general pentru instituții publice 2018

C L A S A	G R U P A	CONT SINTETIC	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

50 de deficiențe financiar-contabile pe care trebuie să le evitați în instituția dvs.

La fiecare început de an bugetar, profesionistul contabil trebuie să aibă o viziune biduală asupra aspectelor circumscrise contabilității:

- prima dimensiune este cea a prezentului și vizează **aspectele de natură financiar-contabilă ale anului** ce tocmai a început să se deruleze;
- cea de-a doua dimensiune este cea retrospectivă și are în vedere **deficiențele de natură financiar-contabilă ale anului bugetar anterior** și, implicit, **evitarea producerii acestora**.



Este știut faptul că **deficiențele de natură financiar-contabilă** denaturează activele, datoriile și capitalurile proprii ale instituției – și deci imaginea fidelă a informațiilor prezentate în situațiile financiare trimestriale și anuale.

De asemenea, unele deficiențe de natură financiar-contabilă generează **irosirea resurselor publice și prejudicii**, ceea ce implică sancționarea prin amenzi contravenționale, respectiv sesizarea organelor de urmărire penală.



În acest sens, prezentăm în continuare, cu titlu de exemplu, **deficiențe identificate de către Curtea de Conturi a României** în cadrul misiunilor de audit financiar, după cum au fost acestea semnalate în cadrul Rapoartelor privind finanțele publice locale.

Vă recomandăm să parcurgeți listele de mai jos, concepute astfel încât să vă ajute:

- ✓ să aveți o imagine cât mai concretă asupra **erorilor pe care trebuie să le evitați** în activitățile desfășurate de instituția dvs.;
- ✓ să cunoașteți abaterile pe care le identifică cel mai adesea Curtea de Conturi și **să știți la ce verificări trebuie să vă așteptați** în cazul în care și instituția dvs. va fi supusă unei inspecții în cursul acestui an.

Deficiențe privind imaginea fidelă a informațiilor reflectate în situațiile financiare, precum și calitatea gestiunii financiare

1. Neînregistrarea în contabilitate a activelor fixe corporale (drumuri, terenuri, centrală telefonică, stații de autobuz etc.) ce aparțin domeniului privat al unităților administrativ-teritoriale
2. Neînregistrarea distinctă în contabilitate a bunurilor care alcătuiesc domeniul public, de cele care aparțin domeniului privat al unității administrativ-teritoriale
3. Necalcularea și neînregistrarea în contabilitate a amortizării activelor fixe corporale ce aparțin domeniului privat al unităților administrativ-teritoriale
4. Neorganizarea contabilității analitice a contului 231 „Active fixe corporale în curs de execuție”
5. Neînregistrarea în contabilitate a rezervelor din reevaluarea activelor fixe corporale



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, orfeline 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

V30

Contabilitatea veniturilor din drepturi de proprietate intelectuală

„Consilier – Contabilitate pentru instituții publice“

Ce sunt veniturile din drepturi de proprietate intelectuală	V 30/002
Cum se calculează impozitul aferent drepturilor de proprietate intelectuală	V 30/002
1. Stabilirea impozitului ca impozit final	V 30/002
2. Reținerea la sursă a impozitului	V 30/003
Diferențele privind veniturile din drepturi de proprietate intelectuală în anul 2018 comparativ cu anul 2017, din punct de vedere fiscal și social	V 30/003
Cazuri practice	V 30/004

Studiu de caz privind contabilitatea tranzacțiilor economico-financiare specifice liceelor

Un liceu (cod sector 02, sursa de finanțare A Integral de la buget, clasificare funcțională 65.02.04.02) – care deține o fermă zootehnică didactică, cămin și cantină (cele trei entități activează pe baza sursei de finanțare E Activități finanțate din venituri proprii) – a efectuat în trimestrul al III-lea al anului N următoarele tranzacții economice, în baza bugetului de venituri și cheltuieli aprobat:



1. Se înregistrează deschiderea finanțării pentru următoarele destinații aprobate:

Titlul	Sursa de finanțare	
	A	E
Titlul I Cheltuieli de personal		
10.01.01	0	100 lei
Titlul II Bunuri și servicii		
20.01.02	200 lei	0
20.01.03	1.200 lei	20 lei
20.01.04	0	30 lei
20.01.08	200 lei	0
20.02	200 lei	0
20.03.01	0	1.300 lei
20.03.02	0	5.000 lei
20.04.01	0	900 lei
20.05.01	100 lei	0
20.11	2.500 lei	0
20.13	700 lei	0
20.30.30		3.000 lei
Titlul XI Alte cheltuieli		
59.01	3.000 lei	0
Titlul XIII Active nefinanciare		
71.01.02	0	6.000 lei

2. Se înregistrează redevența în valoare de 10.000 lei aferentă unui teren concesionat.
3. Se înregistrează achiziționarea unui utilaj agricol, conform facturii în valoare de 6.000 lei.
4. Se înregistrează plata facturii din contul de disponibil deschis la trezorerie.
5. Se înregistrează încasarea redevenței în contul de disponibil deschis la trezorerie.
6. Se înregistrează achiziționarea de materiale de curățenie, conform facturii în valoare de 200 lei; materialele de curățenie sunt destinate liceului.
7. Se înregistrează plata facturii din contul de disponibil deschis la trezorerie.
8. Se înregistrează recepționarea unei clădiri în valoare de 15.000 lei, destinată experimentelor de laborator. Construcția a început în anul N-1.

Contabilitatea primărilor. Studiu de caz specific perioadei trimestriale

Primăria Z (cod sector 02 bugetul local, sursa de finanțare A Integral de la buget) a efectuat în trimestrul al III-lea 200N, în baza bugetului de venituri și cheltuieli aprobat, următoarele tranzacții economice:



1. Se înregistrează deschiderea finanțării pentru următoarele destinații aprobate:

Titlul I Cheltuieli de personal	
10.01.13	39 lei
Titlul II Bunuri și servicii	
20.01.01	600 lei
20.01.02	200 lei
20.01.03	300 lei
20.01.08	300 lei
20.01.05	700 lei
20.01.06	100 lei
20.01.09	300 lei
20.01.30	7.000 lei
20.02	1.700 lei
20.05.30	2.000 lei
20.06.01	400 lei
20.13	500 lei
20.30.02	200 lei
20.30.30	2.000 lei
Titlul XI Alte cheltuieli	
71.01.01	20.000 lei

2. Se înregistrează creanțele privind impozitul pe teren aferent persoanelor juridice, în valoare de 10.000 lei.
3. Se înregistrează creanțele privind impozitul pe clădiri aferent persoanelor fizice, în valoare de 20.000 lei.
4. Se înregistrează factura de telefonie în valoare de 300 lei.
5. Se înregistrează plata facturii de telefonie, din contul de disponibil deschis la trezorerie.
6. Se înregistrează factura în valoare de 20.000 lei privind lucrările de consolidare a clădirii unei școli, subordonate primăriei.
7. Se înregistrează factura în valoare de 500 lei pentru chiria aferentă unei clădiri.
8. Se înregistrează factura pentru serviciile de energie electrică, în valoare de 300 lei.
9. Se înregistrează plata facturii de energie electrică, din contul de disponibil deschis la trezorerie.
10. Se înregistrează consum de materiale de curățenie în valoare de 200 lei.

administrației publice locale
cu termen de rambursare în
exercițiile viitoare”

168.02.00.02.A	=	770.00.00.02.A.51.02.01.03.30.03.02	300 lei
„Dobânzi aferente împrumuturilor interne și externe contractate de autoritățile administrației publice locale”		„Finanțarea de la buget”	

55. Se înregistrează justificarea avansului spre decontare, astfel: bilete de tren 100 lei, factură cazare 300 lei, diurnă 39 lei. Numerarul neutilizat se depune în casierie și apoi este transferat în contul de disponibil deschis la trezorerie.

– Pentru cazare și transport:

%	=	542.01.00.02.A.51.02.01.03.20.06.01	461 lei
		„Avansuri de trezorerie în lei”	
614.00.00.02.A.51.02.01.03.20.06.01			400 lei
„Cheltuieli cu deplasări, detașări, transferări”			
531.01.01.02.A.51.02.01.03.20.06.01			61 lei
„Casa în lei”			

– Pentru diurnă:

614.00.00.02.A.51.02.01.03.10.01.13	=	542.01.00.02.A.51.02.01.03.10.01.13	39 lei
„Cheltuieli cu deplasări, detașări, transferări”		„Avansuri de trezorerie în lei”	

– Se înregistrează depunerea numerarului în contul de disponibil deschis la trezorerie:

581.01.01.02.A	=	770.00.00.02.A.51.02.01.03.20.06.01	– 61 lei
„Viramente interne – activitatea operațională”		„Finanțarea de la buget”	

531.01.01.02.A.51.02.01.03.20.06.01	=	581.01.01.02.A	– 61 lei
„Casa în lei”		„Viramente interne – activitatea operațională”	

56. Se înregistrează consumul pieselor de schimb în valoare de 100 lei:

602.04.00.02.A.51.02.01.03.20.01.06	=	302.04.00.02.A	100 lei
„Cheltuieli privind piesele de schimb”		„Piese de schimb”	

57. Se înregistrează factura de dezinsecție, în valoare de 2.000 lei:

81. Se înregistrează scoaterea din evidență a unui telefon defect, valoarea de intrare 800 lei:

603.00.00.02.A.51.02.01.03.20.05.30	=	303.02.00.02.A	800 lei
„Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar”		„Materiale de natura obiectelor de inventar în folosință”	

82. Se înregistrează vânzarea a 50 de acțiuni, preț de cesiune 1.500 lei, valoare contabilă 1.000 lei; acțiunile erau deținute în capitalul social al unei societăți comerciale de furnizare a apei potabile:

521.01.00.02.A.30.02.50	=	%	1.500 lei
„Disponibil al bugetului local”			
		260.02.00.02.A	1.000 lei
		„Titluri de participare necotate”	
		764.00.00.02.A	500 lei
		„Venituri din investiții financiare cedate”	

83. Se înregistrează închiderea conturilor de venituri și cheltuieli.

➤ Se înregistrează închiderea conturilor de venituri aferente bugetului local:



%	=	121.00.00.02.A	44.260 lei
		„Rezultatul patrimonial”	
734.00.00.02.A.07.02.02.02			10.000 lei
„Impozite și taxe pe proprietate”			
734.00.00.02.A.07.02.01.01			20.000 lei
„Impozite și taxe pe proprietate”			
735.06.00.02.A.16.02.02.02			5.000 lei
„Taxe pe utilizarea bunurilor, autorizarea utilizării bunurilor sau pe desfășurarea de activități”			
735.06.00.02.A.16.02.02.01			2.200 lei
„Taxe pe utilizarea bunurilor, autorizarea utilizării bunurilor sau pe desfășurarea de activități”			
791.00.00.02.A			100 lei
„Venituri din valorificarea unor bunuri ale statului”			
791.00.00.02.A.39.02.01			3.000 lei
„Venituri din valorificarea unor bunuri ale statului”			
779.01.09.02.A			3.200 lei
„Venituri, bunuri și servicii primite cu titlu gratuit – alte operațiuni”			

Cazuri practice privind recunoașterea în contabilitate a provizioanelor pentru litigii

Un institut de cercetări (cod sector 01 bugetul de stat, sursa de finanțare G Venituri proprii și subvenții) este implicat într-un litigiu cu furnizorul de echipamente pentru laborator.

Acesta pretinde că instituția publică nu și-a plătit datoriile conform prevederilor contractuale și a demarat la începutul lunii decembrie N-1 procedurile legale împotriva instituției, solicitând penalități în valoare de 35.000 lei pentru întârzierea plății facturilor.

La sfârșitul exercițiului N-1, instituția estimează că probabilitatea de pierdere a procesului este de 70%. Procesul continuă și în exercițiul N, instituția estimând o probabilitate de pierdere a procesului de 90%.

În urma expertizelor efectuate, instanța a constatat că toate datoriile instituției sunt plătite conform contractului încheiat între cele două entități și a documentelor justificative de plată, cu excepția unei facturi, care a fost plătită cu o întârziere de 360 de zile.

În luna septembrie N+1, procesul s-a finalizat și instanța a decis că solicitarea entității furnizoare de echipamente este parțial justificată, instituția fiind obligată la plata penalităților în valoare de 30.000 lei în termen de 30 zile.

Înainte de a recunoaște provizionul în contabilitate, se analizează dacă sunt îndeplinite cumulativ criteriile de recunoaștere:

- instituția are o obligație curentă generată de un eveniment anterior: evenimentul care obligă este achiziția de echipamente pentru laborator și nerespectarea prevederilor contractuale privind plata datoriei către furnizor;
- este probabil ca o ieșire de resurse să fie necesară pentru a onora obligația respectivă: probabilitatea de plată a penalităților de întârziere este mai mare decât probabilitatea de neplată;
- poate fi realizată o estimare credibilă a valorii obligației.

Deoarece criteriile de recunoaștere sunt îndeplinite concomitent, instituția va recunoaște în contabilitate un **provizion pentru litigii**.

Anul N-1

● Se înregistrează constituirea provizionului pentru litigii:

Provizion pentru litigii necesar = 35.000 lei x 70% = 24.500 lei

681.02.00.01.G	=	151.02.01.00.01.G	24.500 lei
„Cheltuieli operaționale privind provizioanele”		„Provizioane pentru litigii, amenzi, penalități, despăgubiri, daune și alte datorii incerte peste 1 an”	

Anul N

● Se înregistrează majorarea provizionului pentru litigii, ca urmare a majorării probabilității de pierdere a procesului:

Provizion pentru litigii necesar = 35.000 lei x 90% = 31.500 lei

Provizion pentru litigii existent = 24.500 lei

Majorare provizion pentru litigii = 7.000 lei



Reconstituirea documentelor justificative și contabile

Orice tranzacție/eventiment înregistrat în contabilitate trebuie să aibă la bază un **document justificativ** (conform Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare). Se poate întâmpla însă ca documentele justificative și/sau documentele contabile, rezultat al prelucrării, să fie pierdute, sustrase sau distruse.

Pierderea poate surveni ca urmare a neglijenței persoanelor responsabile, în timp ce **distrugerea** poate avea două componente:

- **distrugere intenționată/sustragere** cu scopul de a masca anumite operațiuni, caz în care distrugerea este considerată **infrațiune** sau
- **distrugere neintenționată** – determinată, de exemplu, de calamități (inundații, incendii etc.).



Dacă o persoană constată pierderea, sustragerea sau distrugerea unor documente justificative sau contabile, atunci aceasta are obligația **să aducă la cunoștința conducătorului entității** situația constatată, în scris, în termen de 24 de ore de la constatare.

Pe baza înștiințării primite, conducătorul instituției publice încheie un proces-verbal în termen de cel mult 3 zile de la primirea notificării.



Procesul-verbal de constatare a lipsei documentelor justificative/contabile trebuie să cuprindă:

- datele de identificare a documentelor dispărute;
- numele și prenumele persoanei responsabile cu păstrarea documentelor;
- data și împrejurările în care s-a constatat lipsa documentelor respective.

procesul-verbal de constatare

Procesul-verbal trebuie semnat de către:

- conducătorul entității;
- conducătorul compartimentului financiar-contabil al entității;
- persoana responsabilă cu păstrarea documentelor;
- șeful ierarhic al persoanei responsabile cu păstrarea documentelor, dacă este cazul.

În situația în care se constată că pierderea/distrugerea documentului justificativ/contabil s-a datorat persoanei/salariatului responsabil cu păstrarea documentului, atunci acesta va fi **sanționat disciplinar** și, dacă este cazul, va suporta eventualele cheltuieli de reconstituire a documentelor (fie depunând suma respectivă în casierie, fie prin reținere pe statul de plată).

Dacă este suspectată o infrațiune cu privire la distrugerea/pierderea/sustragerea documentelor, atunci conducătorul instituției are obligația de a anunța organele de urmărire penală.



Există posibilitatea ca, ulterior reconstituirii, **documentul să fie găsit**. În această situație, sancțiunile aplicate pot fi revizuite, documentul reconstituit se anulează pe baza unui proces-verbal și se păstrează împreună cu procesul-verbal, în dosarul de reconstituire.

Dosarul de reconstituire a documentelor justificative/contabile pierdute trebuie să conțină:

- înștiințarea scrisă a persoanei care a sesizat dispariția;

dosarul de reconstituire

În această situație, în care reconstituirea nu se mai poate realiza, procedura este următoarea:

A. Dacă persoana responsabilă de gestiunea și păstrarea respectivelor documente se face vinovată de această lipsă, atunci aceasta va suporta contravaloarea pagubei materiale pe care o reprezintă totalul cheltuielilor nenominale.

Dacă, ulterior, documentele originale, care au fost reconstituite, sunt găsite, atunci nu sunt anulate eventualele sancțiuni disciplinare sau penale, însă găsirea documentelor poate constitui motiv de revizuire a sancțiunilor. Pentru pagubele generate de dispariția, sustragerea sau distrugerea documentelor se pot stabili răspunderi materiale, care cuprind și eventualele cheltuieli ocazionate de reconstituirea și găsirea actelor respective.

În cazul **găririi ulterioare a originalului**, documentul reconstituit se anulează pe baza unui proces-verbal și, împreună cu acesta, se atașează la dosarul de reconstituire.

B. Dacă distrugerea documentelor de cheltuieli nenominale nu se datorează culpei unei persoane, ci, de exemplu, unor calamități, atunci contravaloarea acestor cheltuieli specificate pe bonuri, bilete de călătorie etc. reprezintă un **eveniment extraordinar** pentru instituția publică, care nu generează răspunderea patrimonială a unei persoane.

culpa
unei
persoane

distrugerea
neintenționată

Atenție la termene și sancțiuni!



Reconstituirea documentelor financiar-contabile trebuie efectuată **în termen de maximum 30 de zile de la constatare**, iar în caz de forță majoră, în termen de 90 de zile de la constatare.

O gestiune corectă a documentelor intrate și ieșite din instituția publică presupune ca ordonatorul de credite să organizeze în mod riguros evidența reconstituirilor de documente și să **păstreze dosarele de reconstituire** pe toată durata de păstrare a documentului reconstituit.

Termenul de păstrare a statelor de salarii este de **50 de ani**, iar termenul de păstrare a registrelor și a celorlalte documente financiar-contabile este de **10 ani**, cu începere de la data încheierii exercițiului financiar în cursul căruia au fost întocmite, cu **2 excepții**:

1. Următoarele documente **se păstrează pe o perioadă de 5 ani** în condițiile în care necesitățile proprii ale entității nu impun păstrarea acestora pe o perioadă de timp mai mare: Nota de recepție și constatare de diferențe; Bonul de predare, transfer, restituire; Bonul de consum; Lista zilnică de alimente; Dispoziția de livrare; Fișa de magazie; Lista de inventariere; Chitanța; Dispoziția plată/încasare; Borderoul de achiziție; Ordinul de deplasare; Decontul pentru operațiuni în participație; Decontul de cheltuieli; Nota de debitare-creditare; Fișa de cont pentru operațiuni diverse; Decizia de imputare; Angajamentul de plată.
2. Documentele financiar-contabile care atestă proveniența unor bunuri cu durată de viață mai mare de 5 ani **se păstrează pe perioada corespunzătoare duratei de viață utile** a acestora (de exemplu, facturile privind achiziția de active fixe).

păstrarea
dosarelor de
reconstituire



Nerespectarea prevederilor și a termenelor legale de reconstituire a documentelor pierdute/sustrase/distruse constituie contravenție și se sancționează cu **amandă** cuprinsă între **300 lei și 4.000 lei** (conform Legii contabilității), amenda fiind aplicată de organele de control care constată nerespectarea reglementărilor respective (de exemplu, Curtea de Conturi).

contul 105

Pentru recunoașterea în contabilitate a rezervelor din reevaluare se utilizează **contul 105 „Rezerve din reevaluare”**. Are funcție contabilă de capitaluri (pasiv).

În creditul contului se înregistrează creșterea de valoare rezultată din reevaluarea activelor fixe corporale, iar în debit, descreșterea de valoare rezultată din reevaluarea activelor fixe corporale. Soldul creditor al contului reprezintă valoarea rezervelor din reevaluarea activelor fixe existente în instituție.

Contul se detaliază pe următoarele conturi sintetice de gradul III:

- 105.01.00 „Rezerve din reevaluarea terenurilor și amenajărilor la terenuri”;
- 105.02.00 „Rezerve din reevaluarea construcțiilor”;
- 105.03.00 „Rezerve din reevaluarea instalațiilor tehnice, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor”;
- 105.04.00 „Rezerve din reevaluarea mobilierului, aparaturii birotice, echipamentelor de protecție a valorilor umane și materiale și a altor active fixe corporale”;
- 105.05.00 „Rezerve din reevaluarea altor active ale statului.

Pentru recunoașterea în contabilitatea analitică a tranzacțiilor specifice rezervelor din reevaluare, conturile sintetice de gradul III se completează cu codul sectorului și sursa de finanțare”.

Cazuri practice



O primărie (cod sector 02 bugetul local, sursa de finanțare A Integral de la buget) deține un teren achiziționat în luna noiembrie 2013, la valoarea de 90.000 lei. Terenul este inclus în domeniul public. La sfârșitul anului 2016 terenul este reevaluat prin metoda ratei inflației (indicele prețurilor de consum).

Conform datelor disponibile pe site-ul oficial al Institutului Național de Statistică, valoarea indicelui prețurilor de consum pentru perioadele specificate este 101,94%.

- **Se calculează rezerva din reevaluare:**

Valoare contabilă = 90.000 lei

Valoare justă = 90.000 lei x 101,94% = 91.746 lei

Rezerva din reevaluare pozitivă = 91.746 – 90.000 = 1.746 lei

- **Se înregistrează rezerva din reevaluare:**

211.01.00.02.A „Terenuri”	=	105.01.00.02.A „Rezerve din reevaluarea terenurilor și amenajărilor la terenuri”	1.746 lei
------------------------------	---	---	-----------

- **Concomitent, se înregistrează transferarea rezervei din reevaluare:**

105.01.00.02.A „Rezerve din reevaluarea terenurilor și amenajărilor la terenuri”	=	103.00.00.02.A „Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul public al unităților administrativ-teritoriale al statului”	1.746 lei
---	---	--	-----------

O instituție publică (cod sector 02 bugetul local, sursa de finanțare A Integral de la buget, clasificare funcțională 68.02.12) deține o clădire achiziționată în anul 2014, la valoarea de 100.000 lei. La sfârșitul anului 2016 clădirea este reevaluată de către evaluatori autorizați, valoarea justă fiind stabilită la 98.000 lei.



● Se calculează rezerva din reevaluare:

Valoare contabilă = 100.000 lei

Valoare justă = 98.000 lei

Rezerva din reevaluare negativă = 98.000 – 100.000 = – 2.000 lei

● Se înregistrează rezerva din reevaluare:

105.02.00.02.A	=	212.00.00.02.A	2.000 lei
„Rezerve din reevaluarea construcțiilor“		„Construcții“	

● Concomitent, se înregistrează transferarea rezervei din reevaluare:

103.00.00.02.A	=	105.02.00.02.A	2.000 lei
„Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul public al unităților administrativ-teritoriale al statului“		„Rezerve din reevaluarea construcțiilor“	

O instituție publică (cod sector 02 bugetul local, sursa de finanțare F Integral din venituri proprii, clasificare funcțională 67.10.03.14) deține o clădire achiziționată la sfârșitul anului N la valoarea de 80.000 lei.

La sfârșitul anului N+3, clădirea este reevaluată de către evaluatori autorizați, valoarea justă fiind stabilită la 85.000 lei. La sfârșitul anului N+5, clădirea este supusă unei noi reevaluări, valoarea justă fiind stabilită la 86.000 lei.

Durata de viață utilă a clădirii este de 50 ani, iar metoda de amortizare este cea liniară. Din punctul de vedere al tratamentului contabil al amortizării cumulate, se utilizează metoda valorii nete.



31.12.N+3

Valoare contabilă = 80.000 lei

Cota de amortizare = 2%

Amortizare anuală = 80.000 x 2% = 1.600 lei

Amortizare cumulată = 1.600 lei x 3 ani = 4.800 lei

Valoarea contabilă netă = 80.000 – 4.800 = 75.200 lei

Valoare justă = 85.000 lei

Rezerva din reevaluare pozitivă = 85.000 – 75.200 = 9.800 lei

● Se înregistrează eliminarea amortizării cumulate:

281.02.00.02.F	=	212.09.01.02.F	4.800 lei
„Amortizarea construcțiilor“		„Construcții – alte active fixe încadrate în grupa construcții“	

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 „Produse finite”	=	709.00.00.01.F „Variația stocurilor”	200 lei
------------------------------------	---	---	---------

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 constat lipsă a fost achiziționat din venituri proprii



La inventarul efectuat la 31.12.N, 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 19%. 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 „Cheltuieli cu alte materiale consumabile”	=	302.08.00.01.E „Alte materiale consumabile”	100 lei
---	---	--	---------

● Se înregistrează imputarea lipsei persoanei vinovate:

428.01.02.01.E „Alte creanțe în legătură cu personalul sub 1 an”	=	751.01.00.01.E.33.10.50 „Venituri din prestări de servicii și alte activități”	178,5 lei
---	---	---	-----------

● Se înregistrează reținerea imputației pe statul de plată:

421.00.00.01.E.65.01.06.01.10.01.01 „Personal – salarii datorate”	=	428.01.02.01.E „Alte creanțe în legătură cu personalul sub 1 an”	178,5 lei
--	---	---	-----------

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

La inventarul efectuat la 31.12.N, la un spital (cod sector 01 – bugetul de stat, 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 19%. Gestionarul depune contravaloarea imputației în numerar.

**● Se înregistrează lipsa imprimantei:**

603.00.00.01.A.66.01.06.01.20.05.03	=	303.02.00.01.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:

428.01.02.01.A	=	%	595 lei
„Alte creanțe în legătură cu personalul sub 1 an”			
		751.01.00.01.A.33.01.50	500 lei
		„Venituri din prestări de servicii și alte activități”	
		448.01.00.01.A	95 lei
		„Alte datorii față de buget”	

● Se înregistrează încasarea imputației în numerar:

531.01.01.01.A.33.01.50	=	428.01.02.01.A	595 lei
„Casa în lei”		„Alte creanțe în legătură cu personalul sub 1 an”	

● Se înregistrează depunerea numerarului în contul deschis la trezorerie:

581.01.01.01.A	=	531.01.01.01.A.33.01.50	595 lei
„Viramente interne – activitatea operațională”		„Casa în lei”	

520.01.00.01.A.33.01.50	=	581.01.01.01.A	595 lei
„Disponibil al bugetului de stat”		„Viramente interne – activitatea operațională”	

● Se înregistrează plata obligației la buget:

448.01.00.01.A	=	770.00.00.01.A.66.01.06.01.20.30.30	195 lei
„Alte datorii față de buget”		„Finanțarea de la buget”	

P 55

Impozitul pe profit

„Consilier – Contabilitate pentru instituții publice“

Abordări fiscale și contabile privind impozitul pe profit

P 55/002

- ✓ Care sunt activitățile pentru care instituțiile publice sunt plătitoare de impozit pe profit? P 55/002
- ✓ Care este anul fiscal? P 55/002
- ✓ Cum se calculează impozitul pe profit? P 55/002
- ✓ Care sunt cheltuielile deductibile? P 55/002
- ✓ Care sunt cheltuielile cu deductibilitate limitată? P 55/004
- ✓ Care sunt cheltuielile nedeductibile? P 55/008
- ✓ Care sunt veniturile neimpozabile? P 55/010
- ✓ Care sunt termenele pentru declararea, plata impozitului pe profit și declarațiile fiscale aferente? P 55/011
- ✓ Care sunt sancțiunile aplicate pentru nerespectarea obligațiilor privind impozitul pe profit? P 55/011

Cum se prezintă informațiile privind impozitul pe profit în situațiile financiare

P 55/012

709.00.00.02.F „Variația stocurilor”	=	348.00.00.02.F „Diferențe de preț la produse finite”	1.830
---	---	--	-------

Veniturile din alte activități operaționale

Pentru desfășurarea activității, instituțiile publice pot utiliza și alte surse de finanțare:

- venituri din creanțe reactivate;
- datorii prescrise sau anulate;
- sume datorate de personal privind debite din salarii, ajutoare și indemnizații, sporuri necuvenite și avansuri nejustificate, în situația în care acestea constituie venituri ale unității;
- imputații de recuperat de la personal, la valoarea contabilă a bunului imputat, în situația în care acestea constituie venituri ale unității;
- sume încasate în contul de disponibil reprezentând alte venituri operaționale;
- sume primite din fondul de rulment pentru acoperirea golurilor temporare de casă provenite din decalaje între venituri și cheltuieli care nu se mai restituie (pentru acoperirea definitivă a golurilor de casă);
- venituri primite prin transfer din operații în participație;
- sume încasate în numerar reprezentând alte venituri operaționale;
- valoarea nominală a tichetelor de masă nefolosite, restituite de salariați.

venituri
din alte
activități
operaționale

Aceste venituri se utilizează diferit de către instituțiile publice, în funcție de modul de finanțare al acestora, astfel:

- În cazul instituțiilor publice finanțate integral de la buget, aceste venituri se varsă la bugetul finanțator și cu aceste sume se majorează creditele bugetare ale bugetului respectiv, urmând a se utiliza potrivit legii.
- În cazul instituțiilor publice finanțate din venituri proprii sau din venituri proprii și subvenții de la buget, veniturile din alte activități operaționale majorează bugetele de venituri și cheltuieli ale acestora.



O instituție de învățământ superior (cod sector 01 bugetul de stat, sursa de finanțare E Activități finanțate integral din venituri proprii) recepționează un program informatic realizat în regie proprie, costul de producție al acestuia fiind de 1.200 lei:

208.00.00.01.E „Alte active fixe necorporale”	=	721.00.00.01.E „Venituri din producția de active fixe necorporale”	1.200 lei
--	---	--	-----------



O instituție publică de cultură (cod sector 02 bugetul local, sursa de finanțare F Integral din venituri proprii) încasează în numerar 800 lei reprezentând contravaloarea biletelor vândute la primul spectacol din stagiunea de toamnă:

531.01.01.02.F.33.10.19 „Casa în lei”	=	751.01.00.02.F.33.10.19 „Venituri din prestări de servicii și alte activități”	800 lei
--	---	--	---------

O instituție de învățământ superior (cod sector 01 bugetul de stat, sursa de finanțare F Integral din venituri proprii) încasează în numerar taxe de studii doctorale în valoare de 15.000 lei:



531.01.01.01.F.33.10.05 „Casa în lei”	=	751.01.00.01.F.33.10.05 „Venituri din prestări de servicii și alte activități”	15.000 lei
--	---	--	------------

La o instituție publică din domeniul culturii (cod sector 02, sursa de finanțare G Venituri proprii și subvenții, clasificare funcțională 67.10.03.04), cu ocazia inventarierii generate de predarea unei gestiuni, s-a descoperit lipsa unor rechizite de birou a căror valoare contabilă era de 1.500 lei. Lipsa se impută gestionarului, la valoarea de înlocuire de 1.800 lei, suma urmând a fi reținută pe statul de plată.



● Se înregistrează lipsa rechizitelor:

602.08.00.02.G.67.10.03.04.20.01.01 „Cheltuieli cu alte materiale consumabile”	=	302.08.00.02.G „Alte materiale consumabile”	1.500 lei
--	---	--	-----------

● Se înregistrează imputarea lipsei persoanei vinovate:

428.01.02.02.G.34.10.50 „Alte creanțe în legătură cu personalul sub 1 an”	=	%	1.800 lei
		751.01.00.02.G.34.10.50 „Venituri din prestări de servicii și alte activități”	1.500 lei
		448.01.00.02.G „Alte datorii față de buget”	300 lei

O instituție publică ce activează în sistemul de învățământ (cod sector 02 bugetul local) constată o pagubă, în valoare de 300 lei, la magazia de alimente a cantinei, ca urmare a unei intrări prin efracție. Valoarea de înlocuire a alimentelor este de 372 lei. Infractorii nu sunt identificați, iar creanța se prescrie. Cantina funcționează pe principiul autofinanțării (sursa de finanțare E Activități finanțate integral din venituri proprii, clasificare funcțională 65.10.11.03).



● Se înregistrează lipsa alimentelor:

602.07.07.02.E.65.10.11.03.20.03.01 „Cheltuieli privind hrana”	=	302.07.00.02.E „Hrană”	300 lei
---	---	---------------------------	---------

● Se înregistrează imputarea lipsei:

461.01.01.02.E.33.10.50 „Alte creanțe în legătură cu personalul sub 1 an”	=	%	372 lei
---	---	---	---------

- 4) S-a omis înregistrarea veniturilor din dobânzi la 31.12.N de 100 lei.
- 5) Se observă că în anul N-1 s-a efectuat eronat descărcarea gestiunii de materiale consumabile pentru suma de 11.200 lei, valoarea corectă fiind de 11.500 lei.
- 6) În luna martie N+1 se constată că s-a omis înregistrarea cheltuielii cu amortizarea pentru o mașină cumpărată și pusă în funcțiune în luna ianuarie. Prețul de achiziție a fost de 10.000 lei, cheltuielile de transport de 2.000 lei, durata normală de utilizare 5 ani.
- 7) Valoarea inițială a rezultatului reportat a fost de 100.000 lei (profit), iar valoarea inițială a rezultatului curent a fost de 85.900 lei (profit).

Instituția va efectua următoarele înregistrări pentru corectarea erorilor contabile:



- 1) Înregistrarea facturii de servicii omise se va face cu data de 31.12.N:

411.01.01.01.A.33.01.08	=	117.00.00.01.A	500
„Clienți cu termen sub 1 an”		„Rezultatul reportat”	

- 2) Înregistrarea facturii de furnizare de servicii de internet omise se va face cu data de 31.12.N ($2.000 \times 1,20 = 2.400$ lei):

117.00.00.01.A	=	401.01.00.01.A.61.03.03.20.01.09	2.400
„Rezultatul reportat”		„Furnizori sub 1 an”	

- 3) Înregistrarea facturii de energie electrică aferente lunii decembrie N se va face cu data facturii.

Valoarea facturii = $(1.300 + 20) \times 1,20 + 45 = 1.629$ lei

610.00.00.01.A.61.03.03.20.01.03	=	401.01.00.01.A.61.03.03.20.01.03	1.629
„Cheltuieli privind energia și apă”		„Furnizori sub 1 an”	

- 4) Înregistrarea veniturilor din dobânzi la 31.12.N:

561.01.01.01.A.31.01.03	=	766.00.00.01.A.31.01.03	100
„Disponibil al instituțiilor publice finanțate din venituri proprii și subvenții – Disponibil curent la trezorerie”		„Venituri din dobânzi”	

- 5) Înregistrarea corectă a descărcării gestiunii de materiale consumabile aferente anului N-1 la data de 31.12.N:

Valoarea corecției = $11.500 \text{ lei} - 11.200 \text{ lei} = 300 \text{ lei}$

117.00.00.01.A	=	302.08.00.01.A	300
„Rezultatul reportat”		„Alte materiale consumabile”	

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