

## Planul de conturi general pentru instituții publice 2017

C L A S A	G R U P A	CONT SINTETIC	DENUMIRE CONT	Tip cont
1			<b>CONTURI DE CAPITALURI</b>	
	10		<b>CAPITAL, REZERVE, FONDURI</b>	
		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, 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

## 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 lei<sup>1</sup>, 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
<b>Total</b>	<b>-</b>	<b>1.000.000</b>	<b>225.000</b>	<b>-</b>

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
--	---	---	---------------

## Recunoașterea în contabilitate a tranzacțiilor specifice achizițiilor publice

### Constituirea garanției de bună execuție a contractului și recunoașterea în contabilitate a acesteia

- Înregistrarea garanției de bună execuție pentru garanțiile constituite prin „Scrisoarea de garanție bancară pentru buna execuție” prezentată de contractant: garanția de bună execuție

D	804.90.00	Suma
	„Garanție bancară pentru bună execuție”	

- Înregistrarea garanției de bună execuție pentru garanția constituită pe baza extrasului de cont privind disponibilul din garanția pentru buna execuție prezentat de contractant:

D	804.50.00	Suma
	„Disponibil din garanția constituită pentru bună execuție”	

### Recunoașterea în contabilitate a principalelor operațiuni privind intrările de stocuri de materiale de la furnizori

Recunoașterea în contabilitate a **stocurilor de natura materialelor consumabile** este diferită în funcție de metoda de organizare a inventarierii stocurilor adoptată de către instituția publică, respectiv metoda inventarului permanent sau metoda inventarului intermitent.

Aplicarea metodei **inventarului permanent** presupune înregistrarea în contabilitate a tuturor achizițiilor în conturile de stocuri.

Aplicarea metodei **inventarului intermitent** constă în înregistrarea în contabilitate a tuturor achizițiilor în conturile de cheltuieli specifice stocurilor.



- Înregistrarea achiziției de stocuri de natura materialelor consumabile în condițiile adoptării **metodei inventarului permanent**:

30	=	40	Suma
„Stocuri de materii prime și materiale”		„Furnizori și conturi asimilate”	

metoda  
inventarului  
permanent

- Înregistrarea achiziției de stocuri de natura materialelor consumabile în condițiile adoptării **metodei inventarului intermitent**:

60X	=	40	Suma
„Cheltuieli cu stocurile”		„Furnizori și conturi asimilate”	

metoda  
inventarului  
intermitent

## 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.



**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:

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*.



## 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





O instituție publică finanțată integral din venituri proprii (cod sector 01 bugetul de stat, sursa de finanțare F integral din venituri proprii) obține și vinde preparate în cadrul cantinei proprii. În cursul lunii februarie, instituția a efectuat următoarele tranzacții: achiziționează alimente conform facturii în valoare de 500 lei, TVA 19%; obține preparate la cost de producție de 2.500 lei; vinde preparatele cu încasare în numerar la prețul de vânzare de 3.000 lei, TVA 19%. Această activitate este de natură economică, iar instituția este persoană impozabilă din punctul de vedere al tratamentului contabil specific TVA.

● Se recunoaște în contabilitate achiziția alimentelor:

302.07.00.01.F „Hrană”	=	%	595 lei
		401.00.00.01.F.65.10.11.04.20.03.01 „Furnizori sub 1 an”	500 lei
		442.06.00.01.F „Taxa pe valoarea adăugată deductibilă”	95 lei

● Se recunoaște în contabilitate obținerea preparatelor:

345.00.00.01.F „Produse finite”	=	709.00.00.01.F „Variația stocurilor”	2.500 lei
------------------------------------	---	---	-----------

● Se recunoaște în contabilitate vânzarea preparatelor:

531.01.01.01.F.33.10.50.65.10.11.04 „Casa în lei”	=	%	3.570 lei
		751.01.00.01.F.33.10.50 „Venituri din prestări de servicii și alte activități”	3.000 lei
		442.07.00.01.F „Taxa pe valoarea adăugată colectată”	570 lei

● Se recunoaște în contabilitate descărcarea gestiunii pentru preparatele vândute:

709.00.00.01.F „Variația stocurilor”	=	345.00.00.01.F „Produse finite”	2.500 lei
---	---	------------------------------------	-----------

● Se recunoaște în contabilitate închiderea conturilor de TVA:

Rulaj creditor 442.07.00.01.F = 570 lei

Rulaj debitor 442.06.00.01.F = 95 lei

TVA colectată > TVA deductibilă → TVA de plată

TVA de plată = 570 lei – 95 lei = 475 lei

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”	

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 reactivitate;
- 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