

## 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



**F**  
**70**

## FOREXEBUG

„Consilier – Contabilitate pentru instituții publice“

<b>Reguli generale privind depunerea în sistemul Forexebug a formularelor din sfera raportării situațiilor financiare</b>	<b>F 70/002</b>
<b>Sfaturi practice pentru completarea corectă a formularelor din sfera raportării situațiilor financiare</b>	<b>F 70/005</b>
<b>Ce pași să urmați pentru depunerea corectă în sistem a formularelor din sfera raportării situațiilor financiare</b>	<b>F 70/014</b>
<b>Sanțiuni referitoare la raportarea în sistemul național Forexebug</b>	<b>F 70/015</b>
<b>Alte reglementări, obligații și atenționări referitoare la sistemul național de raportare Forexebug</b>	<b>F 70/015</b>

- Pentru indicatorii de venituri, în rubrica „Total Venituri” se completează numai sumele încasate în conturile de disponibilități, deschise la instituțiile de credit, reprezentând venituri aferente bugetului instituției și care nu au fost transferate în conturile de venituri bugetare deschise la unitățile Trezoreriei Statului.
- Pentru indicatorii de cheltuieli, în rubrica „Total Cheltuieli” se completează plățile care au fost efectuate din conturile de disponibilități deschise la instituțiile de credit, reprezentând cheltuieli aferente bugetului instituției și care nu provin din sumele transferate din conturile de cheltuieli bugetare deschise la unitățile Trezoreriei Statului.



Sumele raportate în coloana „Execuție netă derulată exclusiv prin instituții de credit” reprezintă valori cumulate de la începutul anului până la finele perioadei de raportare.

Aceste sume se validează cu valorile din secțiunea „Plăți non trezor” din aplicația Control Angajamente Bugetare (CAB).

### **Balanța de verificare**

#### **Balanța de verificare:**

- se depune lunar, după depunerea Contului de execuție non-trezor;
- conturile din clasele 6XX și 7XX sunt neînchise lunar, dar închise pentru trimestrul precedent;
- se completează la nivelul rulajelor;
- se raportează inclusiv conturile extrabilanțiere, dezvoltate pe sectoare și surse;
- prin depunerea Balanței de verificare se realizează validarea execuției cu contul de execuție Trezor și Non-trezor;
- Balanța de verificare va sta la baza întocmirii Situațiilor financiare care cuprind: Bilanț, Cont de rezultat patrimonial, Flux de trezorerie, Note (creanțe, datorii, provizioane etc.).

**balanța de  
verificare**

Prin raportarea Balanței de verificare în sistemul Forexebug **nu mai pot fi modificate soldurile raportate**. Similar Situației indicatorilor de bilanț, Plăți restante sau Contului de execuție care se raportează lunar, datele prezentate în cadrul acestora **trebuie să corespundă cu cele din Situațiile financiare** trimestriale și anuale.



Pentru **evitarea erorilor de raportare** în cazul Balanței de verificare, vă recomandăm să țineți seama de următoarele aspecte:

- Verificați toate operațiunile înregistrate în Registrul-jurnal.
- Sumele din conturile de execuție bugetară venituri sau cheltuieli trebuie să corespundă cu cele din extrasele de cont de la trezorerie sau instituții de credit (de exemplu, nu uitați să înregistrați, la sfârșitul perioadei de raportare, dobânda la garanții materiale).
- Asigurați-vă că aveți documente justificative pentru toate intrările/ieșirile de materiale.



În legătură cu **Lista de validare a rapoartelor recepționate pentru Situații Financiare**, iată câteva aspecte asupra cărora vă atragem atenția:

- Pentru fiecare raport de tip situații financiare pentru activitatea proprie afișat în listă este obligatorie selectarea uneia din cele două opțiuni:
  - «Corect» – dacă validează raportul generat din Forexebug;
  - «Cu erori» – dacă raportul generat din sistemul național de raportare Forexebug conține erori, se completează și câmpurile «Tip eroare» și «Explicații».
- Formularul *Lista de validare a rapoartelor recepționate pentru Situații Financiare* se depune de către toate entitățile publice, **în termen de 5 zile de la primirea rapoartelor inițiale** generate de sistemul național de raportare Forexebug.
- În cazul în care entitățile publice **nu depun** formularul *Lista de validare a rapoartelor recepționate pentru Situații Financiare* în cadrul celor 5 zile de la primirea rapoartelor inițiale generate de sistem, se consideră că acestea **sunt acceptate tacit**.
- Entitățile publice care au depus formularul *Lista de validare a rapoartelor recepționate pentru Situații Financiare*, validat de sistemul național de raportare Forexebug, completat cu opțiunea «**Erori tehnice**» au obligația să se prezinte la unitățile Trezoreriei Statului unde au deschise conturile de cheltuieli în termen de **cel mult 2 zile lucrătoare de la depunerea acestuia**, în scopul **analizării erorilor respective**. În caz contrar, erorile comunicate de aceste entități publice în cadrul formularului nu vor fi analizate și nu vor fi luate în considerare.
- Entitățile publice vor prezenta la unitățile Trezoreriei Statului unde au deschise conturile de cheltuieli toate documentele/rapoartele pe baza cărora s-au sesizat **erori tehnice** în rapoartele generate și transmise de către sistemul național de raportare Forexebug.
- Activitățile de trezorerie și contabilitate publică județene vor centraliza erorile comunicate de entitățile publice la nivelul fiecărui județ/municipiu/sector, în termen de cel mult 3 zile lucrătoare după termenul-limită de depunere a formularului *Lista de validare a rapoartelor recepționate pentru Situații Financiare*, și le vor transmite pe e-mail persoanelor care administrează sistemul național de raportare Forexebug din cadrul Ministerului Finanțelor Publice.
- După generarea și transmiterea de către sistemul național de raportare Forexebug a rapoartelor aferente situațiilor financiare finale, entitățile publice au obligația **verificării corectitudinii datelor** înscrise în acestea, **în termen de cel mult 5 zile**, și a transmiterii formularului *Lista de validare a rapoartelor recepționate pentru Situații Financiare* în care va fi completată **rubrica «Corect»**.  
În cazul în care entitățile publice nu depun formularul *Lista de validare a rapoartelor recepționate pentru Situații Financiare* în termenul de mai sus, aceste rapoarte se consideră a fi acceptate tacit.

termenul de depunere



erori tehnice



## 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.

70. Se înregistrează pierderi din creanțe aferente impozitului pe teren datorate de persoane fizice, în valoare de 600 lei:

➤ Se înregistrează pierderea din creanțe:

654.00.00.02.A	=	464.00.00.02.A.07.02.02.01	600 lei
„Pierderi din creanțe și debitori diverși”		„Creanțe ale bugetului local”	

➤ Se înregistrează continuarea monitorizării debitorului:

D	803.40.00.02.A	400 lei
	„Debitori scoși din activ, urmăriți în continuare”	

71. Se înregistrează încasarea de garanții în sumă de 3.000 lei, de la companiile participante la licitații:

552.00.00.02.A	=	462.01.09.02.A	3.000 lei
„Disponibil pentru sume de mandat și sume în depozit”		„Creditori sub 1 an – alte datorii curente”	

72. Se înregistrează valoarea abonamentului la Monitorul Oficial, primit lunar, 20 lei:

C	804.20.00.02.A	20 lei
	„Abonamente la publicații care se urmăresc până la primire”	

73. Se înregistrează lipsa a 10 topuri de hârtie, costul de achiziție unitar 20 lei, care se impută gestionarului depozitului la valoarea actuală de 26 lei/top. Imputația se va reține gestionarului pe statul de plată a salariilor.

➤ Se înregistrează lipsa topurilor de hârtie:

602.08.00.02.A.51.02.01.03.20.01.01	=	302.08.00.02.A	200 lei
„Cheltuieli privind alte materiale consumabile”		„Alte materiale consumabile”	

➤ Se înregistrează imputația topurilor de hârtie:

428.01.02.02.A.33.02.28	=	751.01.00.02.A.33.02.28	260 lei
„Alte datorii în legătură cu personalul sub 1 an”		„Venituri din prestări de servicii și alte activități”	

➤ Se înregistrează reținerea imputației pe statul de plată a salariilor:

421.00.00.02.A.33.02.28 „Personal – salarii datorate”	=	428.01.02.02.A.33.02.28 „Alte datorii în legătură cu personalul sub 1 an”	260 lei
--	---	---	---------

**74. Se înregistrează distrugerea de jardiniere, în valoare de 1.000 lei, ca urmare a unei furtuni:**

690.00.00.02.A „Cheltuieli cu pierderi din calamități”	=	302.08.00.02.A „Alte materiale consumabile”	1.000 lei
--	---	--	-----------

**75. Se înregistrează achiziția a 10 birouri, conform facturii în valoare totală de 3.000 lei:**

303.01.00.02.A „Materiale de natura obiectelor de inventar în magazie”	=	401.01.00.02.A.51.02.01.03.20.05.30 „Furnizori sub 1 an”	3.000 lei
--	---	---	-----------

**76. Se înregistrează plata facturii din contul de disponibil deschis la trezorerie:**

401.01.00.02.A.51.02.01.03.20.05.30 „Furnizori sub 1 an”	=	770.00.00.02.A.51.02.01.03.20.05.30 „Finanțarea de la buget”	3.000 lei
---	---	---	-----------

**77. Se înregistrează darea în folosință a 5 birouri, costul de achiziție unitar fiind de 300 lei:**

303.02.00.02.A „Materiale de natura obiectelor de inventar în folosință”	=	303.01.00.02.A „Materiale de natura obiectelor de inventar în magazie”	1.500 lei
--	---	--	-----------

**78. Se înregistrează reparații efectuate la un mijloc de transport, conform facturii în valoare de 200 lei:**

611.00.00.02.A.51.02.01.03.20.02 „Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile”	=	401.01.00.02.A.51.02.01.03.20.02 „Furnizori sub 1 an”	200 lei
--	---	--	---------

**79. Se înregistrează plata facturii din contul de disponibil deschis la trezorerie:**

401.01.00.02.A.51.02.01.03.20.02 „Furnizori sub 1 an”	=	770.00.00.02.A.51.02.01.03.20.02 „Finanțarea de la buget”	200 lei
--	---	--	---------

**80. Se înregistrează scoaterea din evidență a unui program informatic pentru gestiunea resurselor umane; valoarea de intrare este de 2.500 lei; programul este complet amortizat:**

208.01.00.02.A „Programe informatice”	=	280.08.01.02.A „Amortizarea programelor informatice”	2.500 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”			
735.06.02.02.A.16.02.02.01			5.000 lei
„Alte taxe pe utilizarea bunurilor, autorizarea utilizării bunurilor sau pe desfășurarea de activități”			
735.06.02.02.A.16.02.02.01			2.200 lei
„Alte 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”			

## 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.

## Recunoașterea în contabilitate a cheltuielilor: 6 cazuri frecvente în care cheltuielile pot fi recunoscute eronaț în contabilitate

Descoperiți chiar acum 6 înregistrări contabile aparent simple la care, în practică, se greșește adesea. Aflați imediat:

- ✓ Care sunt cele 6 operațiuni pe care le aveți și dvs. de evidențiat în contabilitate și care sunt expuse riscului de recunoaștere eronață;
- ✓ Cât de grave pot fi consecințele unor erori contabile în astfel de situații;
- ✓ Ce capcane să evitați și care este raționamentul contabil corect;
- ✓ Care este înregistrarea contabilă corectă în fiecare caz în parte.

Conform Legii finanțelor publice nr. 500/2002, cu modificările și completările ulterioare, prin **cheltuieli bugetare** se înțelege sumele aprobate în bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat, bugetele fondurilor speciale, bugetul trezoreriei statului, bugetele instituțiilor publice autonome, bugetele instituțiilor publice finanțate integral sau parțial din bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat și bugetele fondurilor speciale, după caz, bugetele instituțiilor publice finanțate integral din venituri proprii, bugetul fondurilor provenite din credite externe contractate sau garantate de stat și ale căror rambursare, dobânzi și alte costuri se asigură din fonduri publice, bugetul fondurilor externe nerambursabile, în limitele și potrivit destinațiilor stabilite prin bugetele respective.

cheltuielile  
bugetare

Conform O.M.F.P. nr. 1.917/2005, cu modificările și completările ulterioare, cheltuielile se recunosc în contabilitate conform principiului contabilității de angajamente.

Astfel, **cheltuielile** reflectă costul bunurilor și serviciilor utilizate în vederea realizării serviciilor publice sau veniturilor, după caz, precum și subvenții, transferuri, asistență socială acordate, aferente unei perioade de timp.

Analiza celor două definiții evidențiază următorul aspect: **cheltuielile** reflectă consumul resurselor publice alocate prin bugete. Tocmai de aceea este foarte important ca acestea să fie recunoscute în contabilitate corect și cu respectarea principiilor contabile.

Orice **eroare de recunoaștere** în contabilitate a cheltuielilor dezechilibrează raportul dintre cheltuielile efective și plățile nete de casă și, implicit, execuția bugetară.



Orice greșală sau omisiune de recunoaștere în contabilitate a tranzacțiilor economice-financiare privind cheltuielile atrage sancționarea persoanelor responsabile din instituțiile publice. În funcție de gravitatea erorilor, acestea generează **fapte contravenționale**, sancționate cu amendă și infracțiuni, circumscrise prevederilor Codului penal.



**Momentul recunoașterii cheltuielilor** în contabilitate, în funcție de tipologia acestora, este următorul:

- *Cheltuielile de personal*, inclusiv contribuțiile la protecția socială, se recunosc în perioada în care munca a fost prestată. De asemenea, drepturile convenite și neachitate, aferente exercițiului bugetar, sunt incluse în costurile de personal ale exercițiului.
- *Cheltuielile cu stocurile* se recunosc atunci când acestea au fost consumate, cu

recunoașterea  
în  
contabilitate

## Când și cum datorează instituția publică contribuția pentru persoane cu handicap neîncadrate

Unele dintre cele mai importante măsuri economico-sociale adoptate pentru persoanele cu handicap, inclusiv anumite elemente necesare în vederea dezvoltării unui cadru general în favoarea egalității de tratament în ceea ce privește încadrarea în muncă și ocuparea forței de muncă, sunt reglementate de **Legea nr. 448/2006 privind protecția și promovarea drepturilor persoanelor cu handicap**, republicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 1 din 03.01.2008, cu modificările și completările ulterioare.

Ultimele modificări aduse acestei legi sunt cele prevăzute de:

- *Legea nr. 81/2021 privind aprobarea Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 60/2017 pentru modificarea și completarea Legii nr. 448/2006 privind protecția și promovarea drepturilor persoanelor cu handicap* (publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 384 din 13.04.2021);
- *Ordinul președintelui Autorității Naționale pentru Protecția Drepturilor Persoanelor cu Dizabilități nr. 1.001/2022* (publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 1.020 din 20.10.2022).

Autoritățile și instituțiile publice nu sunt scutite de la **obligațiile** trasate prin lege, printre cele mai importante fiind următoarele:

- Pentru integrarea în muncă a persoanelor cu handicap, angajatorii asigură accesul acestora la ocuparea unui loc de muncă adaptat, după caz, în conformitate cu potențialul funcțional și capacitatea de adaptare a acestora (art. 78 alin. (1<sup>1</sup>) din Legea nr. 448/2006, articol introdus prin Legea nr. 145/2020).  
Persoanele cu handicap pot fi încadrate în muncă conform pregătirii lor profesionale și capacității de muncă, atestate prin certificatul de încadrare în grad de handicap, emis de comisiile de evaluare de la nivel județean sau al sectoarelor municipiului București.
- Persoanei cu handicap i se garantează egalitatea de șanse în prestarea activității și i se asigură accesibilizarea locului de muncă și adaptarea sarcinilor în conformitate cu potențialul său funcțional (art. 78 alin. (1<sup>2</sup>) din Legea nr. 448/2006, articol introdus prin Legea nr. 145/2020).
- În scopul stimulării angajării persoanelor cu handicap, autoritățile și instituțiile publice au obligația organizării unor concursuri de angajare exclusiv pentru persoanele cu handicap, cu respectarea prevederilor legale în vigoare.  
Această măsură nu exclude posibilitatea persoanelor cu handicap de a participa la toate celelalte concursuri de angajare organizate de instituția publică (art. 78 alin. (6) din Legea nr. 448/2006, articol introdus prin O.U.G. nr. 60/2017).
- Autoritățile și instituțiile publice **care au cel puțin 50 de angajați** au **obligația** de a angaja persoane cu handicap într-un procent de cel puțin 4% din numărul total de angajați (art. 78 alin. (2) din Legea nr. 448/2006).

cadrul  
legislativ

obligațiile  
instituției  
privind  
persoanele  
cu handicap

**Atenție!** Art. 78 alin. (3) din Legea nr. 448/2006, modificat prin Legea nr. 193/2020 și prin Legea nr. 81/2021, menționează faptul că autoritățile și instituțiile publice (sunt exceptate instituțiile publice de apărare națională, ordine publică și siguranță națională) **care nu angajează persoane cu handicap** în condițiile prevăzute la alin. (2) pot opta pentru una dintre următoarele **obligații**:

### obligații de plată

- a) să plătească lunar către bugetul de stat o sumă reprezentând salariul de bază minim brut pe țară garantat în plată înmulțit cu numărul de locuri de muncă în care nu au angajat persoane cu handicap;
- b) să plătească lunar către bugetul de stat o sumă reprezentând echivalentul a minimum 50% din salariul de bază minim brut pe țară garantat în plată înmulțit cu numărul de locuri de muncă în care nu au angajat persoane cu handicap, iar cu suma reprezentând diferența până la nivelul sumei prevăzute la lit. a) să achiziționeze, pe bază de parteneriat, produse sau servicii realizate prin activitatea proprie a persoanelor cu handicap angajate în unități protejate autorizate.

**Unitățile protejate** pot fi înființate de orice persoană fizică sau juridică, de drept public sau privat, care angajează persoane cu handicap. În accepțiunea Legii nr. 448/2006, în categoria **unităților protejate autorizate** sunt incluse:

### unități protejate autorizate

- unitățile cu personalitate juridică (art. 81 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 448/2006);
- unitățile fără personalitate juridică, cu gestiune proprie, sub formă de secții, ateliere sau alte structuri în cadrul organizațiilor fără scop patrimonial, care au angajat minimum 3 persoane cu handicap reprezentând cel puțin 30% din totalul angajaților secției, atelierului sau structurii respective (art. 81 alin. (2) lit. b) din Legea nr. 448/2006, astfel cum a fost modificat prin Legea nr. 81/2021).

Sunt asimilate *unităților protejate* formele de organizare pentru desfășurarea unei activități economice de către persoana fizică deținătoare a unui certificat de încadrare în grad de handicap (art. 81 alin. (1)<sup>1</sup> din Legea nr. 448/2006, astfel cum a fost modificat prin Legea nr. 145/2020), dacă aceasta:

- este autorizată în baza unei legi speciale să desfășoare activități independente, atât individual, cât și în una din formele de organizare ale profesiei respective, reglementate potrivit legii;
- este persoană fizică autorizată sau membru titular al unei întreprinderi individuale ori al unei întreprinderi familiale, organizate potrivit Legii nr. 44/2008.

Conform art. 100 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 448/2006, cu modificările și completările aduse de Legea nr. 193/2020, nerespectarea obligațiilor de plată mai sus menționate (adică nerespectarea prevederilor art. 78 alin. (2) și (3) din lege) se sancționează cu **amandă de la 25.000 lei la 50.000 lei**.

Constatarea contravențiilor și aplicarea amenzilor contravenționale în astfel de cazuri se fac de către organele fiscale din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală.



Iată principalii pași pe care trebuie să îi parcurgeți pentru ca instituția dvs. să își respecte obligațiile de plată prevăzute de Legea nr. 448/2006, cu modificările și completările ulterioare:

## 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



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 N-3, la valoarea de 90.000 lei. Terenul este inclus în domeniul public. La sfârșitul anului N 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”	1.746 lei
---	---	--	-----------

O instituție publică (cod sector 02 bugetul local, sursa de finanțare A Integral de la buget, clasificatie funcțională 68.02.12) deține o clădire achiziționată în anul N-2, la valoarea de 100.000 lei. La sfârșitul anului N 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	=	212.09.01.02.A	2.000 lei
„Rezerve din reevaluarea construcțiilor“		„Construcții – alte active fixe încadrate în grupa 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“		„Rezerve din reevaluarea construcțiilor“	

O instituție publică (cod sector 02 bugetul local, sursa de finanțare F Integral din venituri proprii, clasificatie 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 linia-ră. 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:

281.02.08.02.F	=	212.09.01.02.F	4.800 lei
„Amortizarea construcțiilor – alte active fixe încadrate în grupa construcții“		„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 „Produce 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”	

## Reparații curente versus reparații capitale/modernizări aferente activelor fixe – tratamente contabile specifice

Aplicarea raționamentului profesional corect și, implicit, aplicarea tratamentului contabil pentru **reparațiile curente**, respectiv **reparațiile capitale/modernizările** activelor fixe sunt foarte importante pentru evidența contabilă a instituției, având în vedere și impactul pe care îl generează asupra imaginii fidele a informațiilor prezentate în situațiile financiare.

Dacă în practică nu se face corect distincția între *reparații curente* și *reparații capitale/modernizări*, există riscul următoarelor **erori contabile**:

- cheltuielile care au ca scop menținerea parametrilor inițiali ai activului să fie recunoscute eronat în costul activului și deci să majoreze costul acestuia;
- cheltuielile care generează îmbunătățirea performanțelor activului față de parametrii funcționali inițiali să fie recunoscute eronat la cheltuielile curente ale exercițiului financiar.



Pentru a înțelege diferența dintre cele două tratamente contabile aferente cheltuielilor ulterioare activelor fixe, este util să revedem cum sunt definite *activele*, respectiv *cheltuielile*.

Astfel, conform O.M.F.P. nr. 1.917/2005, cu modificările și completările ulterioare, **cheltuielile** reflectă costul bunurilor și serviciilor utilizate în vederea realizării serviciilor publice sau veniturilor, după caz, precum și subvenții, transferuri, asistență socială acordate, aferente unei perioade de timp.

Conform O.M.F.P. nr. 1.917/2005, cu modificările și completările ulterioare, un **activ** reprezintă o resursă controlată de către instituția publică ca rezultat al unor evenimente trecute, de la care se așteaptă să genereze beneficii economice viitoare pentru instituție și al cărei cost poate fi evaluat în mod credibil.

Pentru a stabili tratamentul contabil corect este necesar să aveți în vedere **scopul reparației** aferente activului fix, ceea ce implică, pe lângă aplicarea raționamentului profesional, și o abordare de natură tehnică.



În cazul **activelor fixe necorporale**, cheltuielile ulterioare efectuate cu un activ fix necorporal după achiziționarea, finalizarea acestuia sau primirea cu titlu gratuit – care au drept scop menținerea parametrilor funcționali stabiliți inițial – se înregistrează în conturile de cheltuieli atunci când sunt efectuate (**reparații curente**).

activele fixe  
necorporale

Cheltuielile ulterioare vor majora costul activului fix necorporal atunci când au ca efect îmbunătățirea performanțelor față de parametrii funcționali stabiliți inițial.

În cazul **activelor fixe corporale**, cheltuielile ulterioare efectuate cu un activ fix corporal după achiziționarea, finalizarea acestuia sau primirea cu titlu gratuit – care au drept scop menținerea parametrilor funcționali stabiliți inițial – se înregistrează în conturile de cheltuieli atunci când sunt efectuate (**reparații curente**).

activele fixe  
corporale

La polul opus, cheltuielile ulterioare vor majora costul activului fix corporal atunci când au ca efect îmbunătățirea performanțelor față de parametrii funcționali stabiliți inițial (**modernizări**) sau mărirea duratei de viață utile (**reparații capitale**) și conduc la obținerea de beneficii economice viitoare.

Aplicarea tratamentului contabil eronat cu privire la **recunoașterea cheltuielilor ulterioare aferente activelor**, respectiv *reparații curente* și *reparații capitale/modernizări*, denaturează valoarea activelor, a cheltuielilor, a fluxurilor de trezorerie, a rezultatului patrimonial și, implicit, a capitalurilor proprii.

Impactul asupra situațiilor financiare este acela că se distorsionează imaginea fidelă a poziției financiare, a performanței financiare și a fluxurilor de trezorerie ale instituției publice.



Orice eroare sau omisiune de recunoaștere în contabilitate a tranzacțiilor economico-financiare privind cheltuielile ulterioare aferente activelor, respectiv *reparații curente* și *reparații capitale/modernizări*, atrage sancționarea persoanelor responsabile.

De exemplu, conform art. 41 alin. (2) pct. c) din Legea contabilității nr. 82/1991, cu modificările și completările ulterioare:

- > constituie **contravenție** nerespectarea reglementărilor emise de Ministerul Finanțelor Publice cu privire la întocmirea și utilizarea documentelor justificative și contabile pentru toate operațiunile efectuate, înregistrarea în contabilitate a acestora în perioada la care se referă, păstrarea și arhivarea acestora, precum și reconstituirea documentelor pierdute, sustrate sau distruse
- > și se sancționează cu **amendă de la 300 lei la 4.000 lei** (art. 42 alin. (1)).

### Tratamentul contabil specific reparațiilor curente aferente activelor fixe necorporale și corporale amortizabile

În luna septembrie N, pe baza bugetului de venituri și cheltuieli aprobat, o primărie (cod sector 02 bugetul local, sursa de finanțare A Integral de la buget) a efectuat o serie de tranzacții economice, înregistrările contabile aferente fiind următoarele:



- Se înregistrează remedierea deficiențelor aferente programului de salarizare, conform facturii în valoare de 200 lei:

611.00.00.02.A.51.02.01.03.20.02	=	401.01.00.02.A.51.02.01.03.20.02	200 lei
„Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile”		„Furnizori sub 1 an”	

- Se înregistrează reparații aferente portierei unui mijloc de transport, conform facturii în valoare de 400 lei:

611.00.00.02.A.51.02.01.03.20.02	=	401.01.00.02.A.51.02.01.03.20.02	400 lei
„Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile”		„Furnizori sub 1 an”	

- Se înregistrează înlocuirea unei piese pentru un mijloc de transport închiriat; factura emisă de un service auto are valoarea de 150 lei:

611.00.00.02.A.51.02.01.03.20.02	=	401.01.00.02.A.51.02.01.03.20.02	150 lei
„Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile”		„Furnizori sub 1 an”	

# I 10

## Inventarierea patrimoniului

„Consilier – Contabilitate pentru instituții publice“

<b>Inventarierea patrimoniului</b>	<b>I 10/002</b>
✓ 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
<b>Exemple privind regularizarea rezultatelor inventarierii</b>	<b>I 10/021</b>
<b>Studiu de caz complex privind inventarierea</b>	<b>I 10/025</b>
✓ Listă de inventariere (model)	I 10/036
✓ Registrul-inventar (model)	I 10/038

## De ce sunt importante conturile extrabilanțiere în contabilitatea instituțiilor publice

Una dintre **greșelile** observate des în practică de către auditorii financiari este aceea a *neînregistrării tranzacțiilor în conturile din afara bilanțului*.

Descoperiți, în cele ce urmează, de ce este ferm recomandat să utilizați conturile extrabilanțiere, chiar dacă acestea nu au impact direct asupra activelor și capitalurilor instituției. Aflați imediat:

- ✓ Ce sunt conturile în afara bilanțului și care este rolul acestora în contabilitate
- ✓ Cum funcționează conturile în afara bilanțului
- ✓ Care sunt consecințele neînregistrării tranzacțiilor economice în conturile în afara bilanțului
- ✓ Exemple de situații practice în care este indicat să utilizați conturile extrabilanțiere.

### Ce sunt conturile în afara bilanțului și care este rolul acestora în contabilitate?

În practica specifică contabilității instituțiilor publice există cazuri în care, pentru recunoașterea tranzacțiilor economice în contabilitate, se utilizează – fie complementar, fie în mod individual – conturile în afara bilanțului (**conturile extrabilanțiere**).

Conturile în afara bilanțului au rolul de a evidenția atât elemente de activ, cât și de datorii pentru a asigura un grad de acuratețe mai ridicat al evidenței bunurilor, creanțelor, datoriilor și tranzacțiilor economice ale instituțiilor publice.

conturile  
în afara  
bilanțului

Chiar dacă aceste conturi nu au impact asupra situațiilor financiare, la inventarierea efectuată la sfârșitul exercițiului financiar, conturile extrabilanțiere își dovedesc importanța, justificând bunurile deținute temporar de către instituție și **evidențind în mod fidel active și datorii** ale instituției publice.

### Cum funcționează conturile în afara bilanțului?

Conturile în afara bilanțului funcționează în partidă simplă, respectiv nu au cont corespondent, ca în cazul dublei înregistrări.

Conturile în afara bilanțului sunt evidențiate în **grupa 80 „Conturi în afara bilanțului”**.

grupa 80

Conturile extrabilanțiere **se dezvoltă în analitic** pe clasificarea funcțională și economică a cheltuielilor în situația în care sumele sunt cuprinse în bugetul instituției.

**Nu se dezvoltă în analitic** pe clasificarea funcțională și economică a cheltuielilor în situația în care sumele nu sunt cuprinse în buget (de exemplu: sumele provenite din fonduri externe nerambursabile aflate în conturile de disponibilități ale autorităților de management, operator de program, autoritate națională și alte sume gestionate prin conturi de disponibilități, în condițiile legii, de către instituții publice și pentru care nu sunt aprobate bugete de venituri și cheltuieli).



## Care sunt consecințele neînregistrării tranzacțiilor economice în conturile în afara bilanțului?



Având în vedere că aceste conturi nu au impact direct asupra activelor și capitalurilor instituțiilor publice, sunt cazuri în care, în mod eronat, acestea sunt omise.

**Neînregistrarea sau înregistrarea eronată în contabilitate** a tranzacțiilor economice în conturile în afara bilanțului determină necunoașterea exactă și dificultatea monitorizării permanente a bunurilor, creanțelor și datoriilor instituțiilor publice.

Pentru a evita astfel de situații, prezentăm în cele ce urmează câteva dintre cazurile care implică utilizarea conturilor extrabilanțiere.



*O primărie (cod sector 02 bugetul local, sursa de finanțare A – Integral de la buget) închiriaza, pe bază de contract, un microbuz pentru luna iulie. Valoarea mijlocului de transport este de 8.000 lei, iar chiria este de 500 lei.*

- Se înregistrează valoarea mijlocului de transport închiriat:

D	803.10.00.02.A	8.000 lei
	„Active fixe corporale luate cu chirie“	

- Se înregistrează chiria datorată conform facturii:

612.00.00.02.A.51.02.01.03.20.30.04	=	401.01.00.02.A.51.02.01.03.20.30.04	500 lei
„Cheltuieli cu chiriile“		„Furnizori sub 1 an“	

D	803.60.00.02.A	500 lei
	„Chirii și alte datorii asimilate“	

- Se înregistrează plata chiriei:

401.01.00.02.A.51.02.01.03.20.30.04	=	770.00.00.02.A.51.02.01.03.20.30.04	500 lei
„Furnizori sub 1 an“		„Finanțarea de la buget“	

C	803.60.00.02.A	500 lei
	„Chirii și alte datorii asimilate“	

- La expirarea contractului, se înregistrează valoarea mijlocului de transport închiriat, restituit:

D	803.10.00.02.A	8.000 lei
	„Active fixe corporale luate cu chirie“	



De exemplu, în cazul acestei tranzacții, înregistrarea valorii microbuzului în **contul extrabilanțier** 803.10.00.02.A „Active fixe corporale luate cu chirie“ justifică existența temporară a microbuzului în cadrul instituției, având în vedere că instituția nu este proprietara din punct de vedere juridic. Se respectă astfel principiul prevalenței economice asupra juridicului.

# E 55

## Corectarea erorilor contabile

„Consilier – Contabilitate pentru instituții publice“

Cum se face corectarea erorilor contabile	E 55/002
Cazuri practice	E 55/002
Cum se prezintă corectarea erorilor contabile în Notele explicative la situațiile financiare	E 55/008
Riscurile necorectării erorilor și a neprezentării corecției în Notele explicative	E 55/010

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

- 2) Înregistrarea facturii de furnizare de servicii de internet omise se va face cu data de 31.12.N (2.000 x 1,19 = 2.380 lei):

117.00.00.01.A „Rezultatul reportat”	=	401.01.00.01.A.61.03.03.20.01.09 „Furnizori sub 1 an”	2.380
---	---	--	-------

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

Valoarea facturii = (1.300 + 20) x 1,19 = 1.570,8 lei

610.00.00.01.A.61.03.03.20.01.03 „Cheltuieli privind energia și apă”	=	401.01.00.01.A.61.03.03.20.01.03 „Furnizori sub 1 an”	1.570,8
---	---	--	---------

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

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

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

Valoarea corecției = 11.500 lei – 11.200 lei = 300 lei

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

În timp ce pregătea situațiile financiare pentru anul N, contabilul unei instituții publice a descoperit că, dintr-o eroare a programului informatic, în anul N-1, **amortizarea utilajelor a fost supraevaluată** cu 100 u.m. Informațiile disponibile sunt următoarele:



<b>Contul de rezultat patrimonial al instituției publice</b>		
<b>Elemente</b>	<b>N</b>	<b>N-1</b>
Venituri operaționale	6.000	7.000
Cheltuieli operaționale	(2.000)	(2.500)
Cheltuieli financiare	(500)	(600)
Rezultat curent	3.500	3.900
Venituri extraordinare	0	0
Cheltuieli extraordinare	(50)	0
Rezultatul patrimonial al exercițiului	3.450	3.900

Informații suplimentare:

- rezultatul reportat la 01.01.N-1 a fost de 1.800 u.m.;
- rezultatul reportat la 31.12.N a fost de 5.700 u.m.

Se vor prezenta contul de rezultat patrimonial și situația modificărilor în structura activelor nete/capitalurilor proprii după corectarea erorii și se va întocmi nota explicativă cu privire la corectarea acesteia.

### Soluția

**Corectarea erorii** presupune retratarea informațiilor comparative și prezentarea lor ca și când eroarea nu s-ar fi produs, efectul erorii urmând a afecta ultimul sold raportat al rezultatului reportat.

<b>Contul de rezultat patrimonial al instituției publice</b>		
<b>Elemente</b>	<b>N</b>	<b>N-1</b>
Venituri operaționale	6.000	7.000
Cheltuieli operaționale (vezi Nota 1.a)	(2.000)	(2.400)
Cheltuieli financiare	(500)	(600)
Rezultat curent	3.500	4.000
Venituri extraordinare	0	0
Cheltuieli extraordinare	(50)	0
Rezultatul patrimonial al exercițiului	3.450	4.000

Extras din **Situația modificărilor în structura activelor nete/capitalurilor proprii**

u.m.

<b>Elemente</b>	<b>Valori</b>	
	<b>N</b>	<b>N-1</b>
Sold inițial al rezultatului reportat anterior corecției	5.700	1.800
+ Corecția erorii (vezi Nota 1.b)	100	0
= Sold inițial al rezultatului reportat recalculat	5.800	1.800
+ Rezultat patrimonial al exercițiului	3.450	4.000
= Sold final al rezultatului reportat	9.250	5.800

## Cum să folosiți corect conturile de regularizare și asimilate

Conform O.M.F.P. nr. 1.917/2005, cu modificările și completările ulterioare, **conturile de regularizare** se utilizează în cazurile în care operațiunile își extind efectele pe mai multe exerciții financiare, iar veniturile și cheltuielile trebuie să fie atribuite exercițiului financiar în care au fost realizate sau efectuate, după caz.

conturile de  
regularizare

**Conturile de regularizare și asimilate** includ următoarele componente:

- cheltuieli în avans;
- venituri în avans;
- decontări din operații în curs de clarificare.

**Cheltuielile în avans** se utilizează pentru reflectarea în contabilitate a sumelor plătite în exercițiul financiar curent, dar care se referă la exercițiile financiare următoare; de exemplu, chirii, asigurări, abonamente la publicații.

**Veniturile în avans** se utilizează pentru reflectarea în contabilitate a sumelor încasate în exercițiul financiar curent, dar care se referă la exercițiile financiare următoare; de exemplu: venituri din chirii, din abonamente la publicații, din abonamente la instituțiile de spectacole.

**Decontările din operații în curs de clarificare** se utilizează pentru reflectarea în contabilitate, provizoriu, a tranzacțiilor care nu pot fi înregistrate direct în conturile corespunzătoare, pentru care sunt necesare clarificări ulterioare.

Sumele înregistrate în acest cont trebuie clarificate de către instituție într-un termen scurt, respectiv în termen de 3 luni. Pot fi păstrate în sold numai sumele ce se justifică în mod obiectiv, prevăzute în normele metodologice specifice.

Peste termenul de 3 luni pot fi reținute sume reprezentând operații în curs de clarificare numai pe baza unei note de fundamentare aprobate de ordonatorul de credite.

Din punctul de vedere al Planului de conturi, **conturile de regularizare** sunt următoarele:

- 471.00.00 „Cheltuieli înregistrate în avans”;
- 472.00.00 „Venituri înregistrate în avans”;
- 473.01 „Decontări din operații în curs de clarificare”.

conturile de  
regularizare

Contul 471.00.00 „Cheltuieli înregistrate în avans” evidențiază cheltuielile efectuate în avans care urmează a se repartiza eşalonat pe cheltuieli în perioadele sau exercițiile financiare viitoare.

- Are funcție contabilă de activ.
- În debitul contului se înregistrează cheltuielile efectuate în avans, aferente perioadelor sau exercițiilor financiare viitoare (chirii, abonamente, asigurări etc.).
- În creditul contului se înregistrează cheltuielile efectuate în avans aferente perioadei curente sau exercițiului financiar în curs.
- Soldul contului reflectă cheltuielile efectuate în avans.
- Contabilitatea analitică se organizează pe feluri de cheltuieli.

contul  
471.00.00

Contul 472.00.00 „Venituri înregistrate în avans” evidențiază veniturile înregistrate în avans care urmează a se repartiza eşalonat la venituri în perioadele sau exercițiile financiare viitoare.

contul  
472.00.00

- Are funcție contabilă de pasiv (capitaluri).
- În creditul contului se înregistrează veniturile în avans, aferente perioadelor sau exercițiilor financiare viitoare.
- În debitul contului se înregistrează veniturile în avans aferente perioadei curente sau exercițiului financiar în curs.
- Soldul contului reflectă veniturile înregistrate în avans.
- Contabilitatea analitică se organizează pe feluri de venituri.

Contul 473.01 „Decontări din operații în curs de clarificare” evidențiază sumele în curs de clarificare (amenzi, cheltuieli de judecată, sumele în curs de clarificare referitoare la operațiuni efectuate în conturile bancare pentru care nu există documente etc.).

Astfel de tranzacții nu pot fi înregistrate pe cheltuieli sau alte conturi în mod direct, fiind necesare cercetări și lămuriri suplimentare.

contul 473.01

- Este cont bifuncțional.
- În debitul contului se înregistrează sumele în curs de clarificare și clarificate.
- În creditul contului se înregistrează sumele clarificate și în curs de clarificare.
- Soldul contului reprezintă sumele în curs de clarificare.
- Contabilitatea analitică se asigură pe baza proceselor-verbale de constatare sau a altor documente.

contabilitatea  
de  
angajamente

Recunoașterea tranzacțiilor în conturile de regularizare și asimilate este consecința aplicării **principiului contabilității de angajamente**.

Conform acestui principiu, efectele tranzacțiilor și ale altor evenimente sunt recunoscute atunci când tranzacțiile și evenimentele se produc, și nu pe măsură ce numerarul sau echivalentul său este încasat sau plătit și sunt înregistrate în evidențele contabile și raportate în situațiile financiare ale perioadelor de raportare.

independența  
exercițiului

Principiul contabilității de angajamente se bazează pe **independența exercițiului**, potrivit căreia toate veniturile și toate cheltuielile se raportează la exercițiul la care se referă, fără a se ține seama de data încasării veniturilor, respectiv data plății cheltuielilor.

Situațiile financiare întocmite în baza acestui principiu oferă informații nu numai despre tranzacțiile și evenimentele trecute care au determinat încasări și plăți, dar și despre resursele viitoare, respectiv obligațiile de plată viitoare.

Recunoașterea corectă a tranzacțiilor în conturile de regularizare și asimilate se reflectă în imaginea fidelă a informațiilor privind poziția financiară, performanța financiară și fluxurile de trezorerie ale instituției publice, prezentate în situațiile financiare.

Conturile de regularizare și asimilate prezintă o importanță foarte mare atât pe parcursul exercițiului financiar, dar și la sfârșitul acestuia, înainte de întocmirea situațiilor financiare. În acest sens, vă recomandăm să țineți seama de următoarele aspecte:

- Clarificați sumele înregistrate în contul 473 „Decontări din operații în curs de clarificare” în termenii legale prevăzute de reglementări.



- Pentru tranzacțiile ale căror efecte se extind pe mai mulți ani, veniturile și cheltuielile trebuie să fie atribuite anului în care au fost realizate, prin utilizarea conturilor 471.00.00 „Cheltuieli înregistrate în avans” și 472.00.00 „Venituri înregistrate în avans”.

Înregistrarea eronată a tranzacțiilor în conturile de regularizare și asimilate sau neînregistrarea acestora în conturile de regularizare și asimilate denaturează activele, datoriile, cheltuielile, veniturile, rezultatul patrimonial, capitalurile proprii și, implicit, denaturează imaginea fidelă a informațiilor prezentate în situațiile financiare.



În baza bugetului de venituri și cheltuieli aprobat, Direcția Generală de Asistență Socială și Protecția Copilului Alfa (cod sector 02 bugetul local, sursa de finanțare A Integral de la buget, clasificație funcțională 68.02.06) a efectuat, în perioada decembrie N – martie N+1, următoarele tranzacții economice:



Luna decembrie N

1. Se înregistrează plata prin virament a abonamentului legislativ aferent trimestrului I al anului N+1, în valoare totală de 300 lei:

471.00.00.02.A	=	770.00.00.02.A.68.02.06.20.01.09	300 lei
„Cheltuieli înregistrate în avans”		„Finanțarea de la buget”	

2. Se înregistrează încasarea prin virament a contravalorii chiriei aferente unei săli de curs, pentru lunile ianuarie și februarie, în valoare totală de 4.000 lei, conform contractului:

562.01.01.02.E.30.10.05	=	472.00.00.02.E	4.000 lei
„Disponibil în lei al activităților finanțate integral din venituri proprii – Disponibil curent la trezorerie”		„Venituri înregistrate în avans”	

3. Se înregistrează plata prin virament a abonamentului telefonic, în valoare de 500 lei, aferent lunii ianuarie:

471.00.00.02.A	=	770.00.00.02.A.68.02.06.20.01.08	500 lei
„Cheltuieli înregistrate în avans”		„Finanțarea de la buget”	

4. Se înregistrează plata prin virament a asigurărilor RCA ale mijloacelor de transport, aferente perioadei ianuarie - martie N+1, în valoare de 300 lei:

471.00.00.02.A	=	770.00.00.02.A.68.02.06.20.30.03	300 lei
„Cheltuieli înregistrate în avans”		„Finanțarea de la buget”	

Luna ianuarie N+1

5. Se înregistrează transferarea cheltuielilor în avans aferente abonamentului legislativ la cheltuielile curente aferente lunii ianuarie, 100 lei:

<b>Cadrul legislativ al inspekției economico-financiare la instituțiile publice</b>	<b>I 7/002</b>
✓ Când se efectuează inspekția economico-financiară la instituții publice	I 7/002
✓ Cine efectuează activitatea de inspekție economico-financiară	I 7/003
✓ Drepturile și obligațiile instituției publice inspectate	I 7/003
<b>Organizarea și derularea activității de inspekție economico-financiară</b>	<b>I 7/004</b>
✓ Atribuțiile persoanelor desemnate să efectueze inspekția economico-financiară	I 7/004
✓ Obligațiile instituției publice în timpul inspekției economico-financiare	I 7/006
✓ Posibilitatea de suspendare a inspekției economico-financiare	I 7/006
✓ Finalizarea inspekției economico-financiare	I 7/008
<b>Actele de control întocmite de echipa de inspekție</b>	<b>I 7/008</b>
✓ Dispoziția obligatorie	I 7/009
<b>Posibilitatea instituției publice de a formula plângere prealabilă împotriva dispoziției obligatorii</b>	<b>I 7/010</b>
✓ Retragera plângerii prealabile	I 7/011
✓ Soluționarea plângerii prealabile	I 7/011

## Finalizarea inspecției economico-financiare

La finalizarea inspecției, reprezentantul legal al instituției este obligat să dea o **declarație scrisă**, pe propria răspundere, că au fost restituite toate registrele, evidențele, documentele și înscrisurile prezentate de instituție în original (conform art. 5 alin. (4) din O.M.F. nr. 1.526/2021).

raportul de  
inspecție

**Raportul de inspecție** se întocmește la finalizarea inspecției și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obiectivele verificate, conform art. 11 alin. (2) din O.M.F. nr. 1.526/2021.

## Actele de control întocmite de echipa de inspecție

În urma inspecției efectuate, persoanele desemnate să efectueze inspecția întocmesc actele prevăzute de legislația incidentă activității de inspecție economico-financiară, potrivit prevederilor O.M.F. nr. 2.737/2020 privind aprobarea modelului și conținutului actelor de control și ale unor formulare utilizate în activitatea de inspecție economico-financiară.

proiectul  
actului de  
control

Echipa de inspecție prezintă reprezentantului legal al instituției publice **proiectul actului de control**, care conține constatările privind abaterile de la legalitate, regularitate, eficiență, eficacitate și economicitate, acordându-i acestuia posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere în scris, cu excepția cazului în care instituția publică renunță la acest drept.



Conform art. 9 din O.M.F. nr. 1.526/2021, instituția publică, prin reprezentantul legal, are dreptul să își prezinte în scris **punctul de vedere** cu privire la constatările privind abaterile de la legalitate și regularitate, în termen de 3 zile lucrătoare de la data primirii proiectului actului de control.

După analizarea punctului de vedere prezentat de instituția publică, echipa de inspecție definitivează actul de control.



Conform art. 10 din O.M.F. nr. 1.526/2021, organele de inspecție economico-financiară sesizează organele de cercetare/urmărire penală în legătură cu constatările efectuate cu ocazia inspecției care ar putea întruni elemente constitutive ale unei **infrațiuni**, în condițiile prevăzute de legea penală.

procesul-  
verbal al  
inspecției

În acest caz, echipa de inspecție are obligația de a întocmi **proces-verbal**, semnat de organul de inspecție economico-financiară și de către instituția publică supusă inspecției, cu sau fără explicații ori obiecții din partea instituției publice.

În cazul în care instituția publică supusă inspecției refuză să semneze procesul-verbal, organul de inspecție economico-financiară consemnează acest fapt în procesul-verbal.

În toate cazurile, procesul-verbal se comunică instituției verificate.

raportul de  
inspecție

Conform art. 11 din O.M.F. nr. 1.526/2021, rezultatele inspecției economico-financiare sunt prezentate astfel:

➤ În cazul în care, în urma inspecției, au rezultat constatări privind abateri de la legalitate, regularitate, eficiență, eficacitate și economicitate, se consemnează, în scris, într-un **raport de inspecție**.

### 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