

Planul de conturi general pentru instituții publice - 2022

C L A S A	G R U P A	CONT SINTE TIC	DENUMIRE CONT	Tip cont
1			CONTURI DE CAPITALURI	
	10		CAPITAL, REZERVE, FONDURI	
		100	Fondul activelor fixe necorporale	P
		100 01	Fondul activelor fixe necorporale care alcătuiesc domeniul public al statului	P
		100 01 01	Fondul activelor fixe necorporale care alcătuiesc domeniul public al statului	P
		100 02	Fondul activelor fixe necorporale care alcătuiesc domeniul privat al statului	P
		100 02 01	Fondul activelor fixe necorporale care alcătuiesc domeniul privat al statului	P
		100 02 02	Fondul activelor fixe necorporale care alcătuiesc proprietatea privată a instituției publice	P
		100 03	Fondul activelor fixe necorporale care alcătuiesc domeniul public al unității administrativ-teritoriale	P
		100 03 01	Fondul activelor fixe necorporale care alcătuiesc domeniul public al unității administrativ-teritoriale	P
		100 04	Fondul activelor fixe necorporale care alcătuiesc domeniul privat al unității administrativ-teritoriale	P
		100 04 01	Fondul activelor fixe necorporale care alcătuiesc domeniul privat al unității administrativ-teritoriale	P
		100 04 02	Fondul activelor fixe necorporale care alcătuiesc proprietatea privată a instituției publice din administrația locală	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

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 bidimensională 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“

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

- 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 eronată;
- ✓ 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

Cazuri practice privind recunoașterea în contabilitate a provizioanelor pentru litigii

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

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

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

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

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

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

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

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

Anul N-1

● Se înregistrează constituirea provizionului pentru litigii:

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

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

Anul N

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

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

Provizion pentru litigii existent = 24.500 lei

Majorare provizion pentru litigii = 7.000 lei



Reconstituirea documentelor justificative și contabile

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

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

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



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

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



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

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

procesul-verbal de constatare

Procesul-verbal trebuie semnat de către:

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

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

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



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

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

- înștiințarea scrisă a persoanei care a sesizat dispariția;

dosarul de reconstituire

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

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

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

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

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

culpa
unei
persoane

distrugerea
neintenționată

Atenție la termene și sancțiuni!



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

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

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

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

păstrarea
dosarelor de
reconstituire



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

contul 105

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

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

Contul se detaliază pe următoarele conturi sintetice de gradul III:

- 105.01.00 „Rezerve din reevaluarea terenurilor și amenajărilor la terenuri”;
- 105.02.00 „Rezerve din reevaluarea construcțiilor”;
- 105.03.00 „Rezerve din reevaluarea instalațiilor tehnice, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor”;
- 105.04.00 „Rezerve din reevaluarea mobilierului, aparaturii birotice, echipamentele 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 „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 constatat 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“

Inventarierea patrimoniului	I 10/002
✓ Aspecte generale	I 10/002
✓ Declanșarea operației de inventariere	I 10/004
✓ Pregătirea inventarierii	I 10/005
✓ Efectuarea inventarierii propriu-zise	I 10/007
✓ Regularizarea plusurilor și minusurilor de inventariere	I 10/010
✓ Particularități privind activele fixe	I 10/010
✓ Particularități privind stocurile	I 10/016
✓ Particularități privind numerarul	I 10/018
✓ Corectarea erorilor contabile	I 10/018
Exemple privind regularizarea rezultatelor inventarierii	I 10/021
Studiu de caz complex privind inventarierea	I 10/025
✓ 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 „Active fixe corporale luate cu chirie“	8.000 lei
---	---	-----------

- 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 „Chirii și alte datorii asimilate“	500 lei
---	--	---------

- 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 „Chirii și alte datorii asimilate“	500 lei
---	--	---------

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

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



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:



Contul de rezultat patrimonial al instituției publice		
Elemente	N	N-1
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.

Contul de rezultat patrimonial al instituției publice		
Elemente	N	N-1
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.

Elemente	Valori	
	N	N-1
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

Cadrul legislativ al inspekției economico-financiare la instituțiile publice	I 7/002
✓ 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
Organizarea și derularea activității de inspekție economico-financiară	I 7/004
✓ 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
Actele de control întocmite de echipa de inspekție	I 7/008
✓ Dispoziția obligatorie	I 7/009
Posibilitatea instituției publice de a formula plângere prealabilă împotriva dispoziției obligatorii	I 7/010
✓ Retragerea 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