

## Studiu de caz privind contabilitatea unui **spital public**

*Spitalul Sănătatea (cod sector 02 bugetul local, sursa de finanțare F Integral din venituri proprii, clasificare funcțională 66.10.06.01) a efectuat în cursul trimestrului IV, pe baza bugetului de venituri și cheltuieli aprobat, următoarele tranzacții și evenimente:*



1. Se încasează în numerar, de la pacienți, contravaloarea consultațiilor în ambulatoriu, în valoare totală de 20.000 lei; numerarul se depune în contul de disponibil deschis la Trezorerie.
2. Se înregistrează factura aferentă serviciilor de catering destinate pacienților, în valoare de 4.000 lei.
3. Se înregistrează lucrări de construcție a gardului spitalului, conform facturii primite de la antreprenor pentru prima etapă, în valoare de 10.000 lei. Se plătește factura prin virament.
4. Se achiziționează reactivi conform avizului de însoțire, în valoare totală de 2.000 lei.
5. Se plătește prin virament factura aferentă serviciilor de catering.
6. Se înregistrează recuperarea de piese de schimb, în valoare de 1.000 lei, din dezmembrarea unei ambulanțe.
7. Se înregistrează constatarea unei lipse de dezinfectanți în valoare de 500 lei; lipsa se impută angajatului responsabil, la valoarea de înlocuire de 600 lei.
8. Se primește factura de reactivi în valoare de 2.300 lei.
9. Se înregistrează consum de piese de schimb în valoare de 300 lei, la atelierul de reparații din cadrul spitalului.
10. Se înregistrează reținerea pe statul de plată a salariilor a contravalorii imputației de 600 lei.
11. În cadrul atelierului instituției, se prelucurează pânză în valoare de 1.300 lei, pentru confecționarea de echipament medical. Cheltuielile de prelucrare sunt: salarii 1.000 lei, contribuția asiguratorie pentru muncă 23 lei.
12. Se înregistrează consum de reactivi în valoare de 1.000 lei.
13. Se achiziționează 5 dulapuri conform facturii în valoare 5.000 lei, reducere comercială 20%. Dulapurile se dau în folosință în cadrul departamentului financiar-contabil.
14. Se înregistrează scoaterea din evidență de lenjerii uzate, în valoare de 1.400 lei.
15. Se primește, prin transfer de la primărie, o clădire în valoare de 50.000 lei. Clădirea este destinată amenajării secției de chirurgie plastică și reparatorie.
16. Se înregistrează servicii de recondiționare (văruit, vopsit) a două saloane, conform facturii în valoare de 2.500 lei. Factura se plătește prin virament.
17. Se înregistrează factura în valoare de 15.000 lei aferentă lucrărilor de construcție a unui corp de clădire, destinat secției de pediatrie.
18. Se primește prin donație un aparat de climatizare în valoare de 2.000 lei, de la un sponsor.
19. Se înregistrează factura aferentă spațiilor închiriate de către spital, în valoare de 25.000 lei. Se încasează factura prin virament.
20. Se înregistrează scoaterea din folosință a 10 paturi, în valoare totală de 20.000 lei.
21. Se înregistrează factura de energie electrică în valoare totală de 600 lei.
22. Se înregistrează recuperarea deșeurilor feroase evaluate la 8.000 lei, ca urmare a dezmembrării paturilor. Cheltuielile de dezmembrare facturate au valoarea de 1.000 lei.
23. Se înregistrează scoaterea din evidență a unui ecograf în valoare de 5.000 lei; amortizarea calculată și înregistrată este 4.000 lei.
24. Se înregistrează amortizarea ambulanțelor, în valoare de 1.500 lei.

25. Se înregistrează primirea, prin transfer de la primărie, de materiale de curățenie în valoare de 600 lei.
26. Se înregistrează recepția și darea în folosință a corpului de clădire destinat secției de pediatrie, în valoare de 120.000 lei.
27. Se înregistrează vânzarea deșeurilor feroase obținute din dezmembrarea paturilor, conform facturii în valoare de 9.000 lei.
28. Se înregistrează factura de reparații a unui computer tomograf. Factura include: valoare piesă de schimb 2.800 lei și servicii montaj în valoare de 300 lei. Cheltuielile ulterioare aferente activului fix îl readuc în starea de funcționare la parametri tehnici.
29. Se înregistrează lucrări de construcție a gardului spitalului, conform facturii primite de la antreprenor pentru a doua etapă, în valoare de 30.000 lei. Se recepționează gardul. Se plătește factura prin virament.
30. Se înregistrează recepția echipamentului medical, valoarea la cost de producție este 2.323 lei.
31. Se înregistrează primirea prin donație de plante ornamentale, în valoare de 600 lei.
32. Se înregistrează factura aferentă pentru mentenanța programului informatic, în valoare de 200 lei.
33. Se înregistrează factura de telefon în valoare de 900 lei, din care trebuie recuperată de la salariați suma de 200 lei, ca urmare a depășirii valorii convorbirilor telefonice.
34. Se înregistrează achiziția de instrumentar medical conform facturii în valoare de 2.300 lei.
35. Se înregistrează factura pentru serviciile de pază, în valoare de 1.900 lei.
36. Se înregistrează factura pentru asigurările RCA ale ambulanțelor, în valoare de 1.000 lei.
37. Se înregistrează înlocuirea unui geam la unul dintre saloanele spitalului, conform facturii în valoare de 400 lei.
38. Se înregistrează achiziția bonurilor valorice de combustibil, conform facturii în valoare de 1.300 lei. Se plătește factura prin virament și se achiziționează combustibilul.
39. Se înregistrează factura pentru cursurile de formare profesională ale personalului medical, în valoare de 800 lei.
40. Se înregistrează închiderea conturilor de venituri și cheltuieli.

Înregistrările contabile ce vor fi efectuate în trimestrul IV sunt următoarele:

1. **Se încasează în numerar, de la pacienți, contravaloarea consultațiilor în ambulatoriu în valoare totală de 20.000 lei; numerarul se depune în contul de disponibil deschis la Trezorerie.**

- Se înregistrează încasarea în numerar a taxelor de spitalizare:

531.01.01.02.F.33.10.08 „Casa în lei”	=	751.01.00.02.F.33.10.08 „Venituri din prestări de servicii și alte activități”	20.000 lei
--	---	---	------------

- Se înregistrează depunerea numerarului în contul de disponibil deschis la Trezorerie:

581.01.01.02.F „Viramente interne – activitatea operațională”	=	531.01.01.02.F.33.10.08 „Casa în lei”	20.000 lei
--	---	--	------------

562.01.01.02.F.33.10.08 „Disponibil în lei al activităților finanțate integral din venituri proprii – Disponibil curent la trezorerie”	=	581.01.01.02.F „Viramente interne – activitatea operațională”	20.000 lei
---	---	---	------------

**2. Se înregistrează factura aferentă serviciilor de catering destinate pacienților, în valoare de 4.000 lei:**

628.00.00.02.F.66.10.06.01.20.03.01 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”	=	401.01.00.02.F.66.10.06.01.20.03.01 „Furnizori sub 1 an”	4.000 lei
--	---	---	-----------

**3. Se înregistrează lucrări de construcție a gardului spitalului, conform facturii primite de la antreprenor pentru prima etapă, în valoare de 10.000 lei:**

● Se înregistrează factura pentru lucrările de construcție parțiale, aferente gardului:

231.00.00.02.F „Active fixe corporale în curs de execuție”	=	404.01.00.02.F.66.10.06.01.71.01.01 „Furnizori de active fixe sub 1 an”	10.000 lei
--	---	---	------------

● Se înregistrează plata facturii prin virament:

404.01.00.02.F.66.10.06.01.71.01.01 „Furnizori de active fixe sub 1 an”	=	770.00.00.02.F.66.10.06.01.71.01.01 „Finanțarea de la buget”	10.000 lei
--	---	---	------------

**4. Se înregistrează achiziționarea de reactivi conform avizului de însoțire, în valoare totală de 2.000 lei:**

302.09.00.02.F „Medicamente și materiale sanitare”	=	408.00.00.02.F.66.10.06.01.20.04.03 „Furnizori – facturi nesoșite”	2.000 lei
--	---	---	-----------

**5. Se înregistrează plata prin virament a facturii aferente serviciilor de catering:**

401.01.00.02.F.66.10.06.01.20.03.01 „Furnizori sub 1 an”	=	770.00.00.02.F.66.10.06.01.20.03.01 „Finanțarea de la buget”	4.000 lei
---	---	---	-----------

**6. Se înregistrează recuperarea de piese de schimb în valoare de 1.000 lei, din dezmembrarea unei ambulanțe:**

302.04.00.02.F „Piese de schimb”	=	791.00.00.02.F „Venituri din valorificarea unor bunuri ale statului”	1.000 lei
-------------------------------------	---	--	-----------

**7. Se înregistrează constatarea unei lipse de dezinfectanți în valoare de 500 lei; lipsa se impută angajatului responsabil, la valoarea de înlocuire de 600 lei.**

- Se înregistrează lipsa dezinfectanților:

602.09.00.02.F.66.10.06.01.20.04.04 =	302.09.00.02.F	500 lei
„Cheltuieli privind medicamentele și materialele sanitare”	„Medicamente și materiale sanitare”	

- Se înregistrează imputarea lipsei de alimente:

428.01.02.02.F =	751.01.00.02.F	600 lei
„Alte creanțe în legătură cu personalul sub 1 an”	„Venituri din prestări de servicii și alte activități”	

#### 8. Se înregistrează factura de reactivi în valoare de 2.300 lei:

408.00.00.02.F.66.10.06.01.20.04.03 =	401.01.00.02.F.66.10.06.01.20.04.03	2.000 lei
„Furnizori – facturi nesosite”	„Furnizori sub 1 an”	

302.09.00.02.F =	401.01.00.02.F.66.10.06.01.20.04.03	300 lei
„Medicamente și materiale sanitare”	„Furnizori sub 1 an”	

#### 9. Se înregistrează consum de piese de schimb în valoare de 300 lei, la atelierul de reparații din cadrul spitalului:

602.04.00.02.F.66.10.06.01.20.01.06 =	302.04.00.02.F	300 lei
„Cheltuieli privind piesele de schimb”	„Piese de schimb”	

#### 10. Se înregistrează reținerea pe statul de plată a salariilor a contravalorii imputației:

421.00.00.02.F.66.10.06.01.10.01.01 =	428.01.02.02.F	600 lei
„Personal – salarii datorate”	„Alte creanțe în legătură cu personalul sub 1 an”	

#### 11. Se înregistrează confecționarea de echipament medical:

- Se înregistrează recunoașterea pânzei la cheltuieli:

602.08.00.02.F.66.10.06.01.20.05.01 =	302.08.00.02.F	1.300 lei
„Cheltuieli privind alte materiale consumabile”	„Alte materiale consumabile”	

- Se înregistrează salarii:

641.00.00.02.F.66.10.06.01.10.01.01 =	421.00.00.02.F.66.10.06.01.10.01.01	1.000 lei
„Cheltuieli cu salariile personalului”	„Personal – salarii datorate”	

- Se înregistrează contribuția asiguratorie pentru muncă:

645.07.00.02.F.66.10.06.01.10.03.07	=	431.06.00.02.F.66.10.06.01.10.03.07	23 lei
„Cheltuieli cu contribuția asiguratorie pentru muncă”		„Contribuția asiguratorie pentru muncă”	

**12. Se înregistrează consum de reactivi în valoare de 1.000 lei:**

602.09.00.02.F.66.10.06.01.20.04.03	=	302.09.00.02.F	1.000 lei
„Cheltuieli privind medicamentele și materialele sanitare”		„Medicamente și materiale sanitare”	

**13. Se achiziționează 5 dulapuri conform facturii în valoare de 5.000 lei, reducere comercială 20%. Dulapurile se dau în folosință în cadrul departamentului financiar-contabil.**

Costul de achiziție = 5.000 – 5.000 x 20% = 4.000 lei

- Se înregistrează achiziția dulapurilor, conform facturii:

303.01.00.02.F	=	401.00.00.02.F.66.10.06.01.20.05.30	4.000 lei
„Materiale de natura obiectelor de inventar în magazie”		„Furnizori sub 1 an”	

- Se înregistrează darea în folosință a dulapurilor:

303.02.00.02.F	=	303.01.00.02.F	4.000 lei
„Materiale de natura obiectelor de inventar în folosință”		„Materiale de natura obiectelor de inventar în magazie”	

**14. Se înregistrează scoaterea din evidență de lenjerii uzate, în valoare de 1.400 lei:**

603.00.00.02.F.66.10.06.01.20.05.03	=	303.02.00.02.F	1.400 lei
„Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar”		„Materiale de natura obiectelor de inventar în folosință”	

**15. Se primește, prin transfer de la primărie, o clădire în valoare de 50.000 lei. Clădirea este destinată amenajării secției de chirurgie plastică și reparatorie.**

212.09.01.02.F	=	103.00.00.02.F	50.000 lei
„Construcții – alte active fixe încadrate în grupa construcții”		„Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul public al unităților administrativ-teritoriale”	

**16. Se înregistrează servicii de recondiționare (vărui, vopsit) a două saloane, conform facturii în valoare de 2.500 lei. Factura se plătește prin virament.**

212.09.01.02.F „Construcții – alte active fixe încadrate în grupa construcții”	=	103.00.00.02.F „Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul public al unităților administrativ-teritoriale”	80.000 lei
--	---	--	------------

6. Se înregistrează achiziția unei camere cu termoviziune pentru detectarea temperaturii umane, conform facturii în valoare de 4.200 lei:

213.01.00.02.F „Echipamente tehnologice”	=	404.01.00.02.F.66.10.06.01.71.01.02 „Furnizori de active fixe sub 1 an”	4.200 lei
---	---	--	-----------

7. Se înregistrează plata facturii prin virament, 4.200 lei:

404.01.00.02.F.66.10.06.01.71.01.02 „Furnizori de active fixe sub 1 an”	=	770.00.00.02.F.66.10.06.01.71.01.02 „Finanțarea de la buget”	4.200 lei
--	---	---	-----------

8. Se înregistrează factura aferentă serviciilor de catering destinate pacienților, în valoare de 2.000 lei:

628.00.00.02.F.66.10.06.01.20.03.01 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”	=	401.01.00.02.F.66.10.06.01.20.03.01 „Furnizori sub 1 an”	2.000 lei
--	---	---	-----------

9. Se înregistrează plata facturii prin virament, 2.000 lei:

401.01.00.02.F.66.10.06.01.20.03.01 „Furnizori sub 1 an”	=	770.00.00.02.F.66.10.06.01.20.03.01 „Finanțarea de la buget”	2.000 lei
---	---	---	-----------

10. Se înregistrează achiziția de măști chirurgicale în valoare de 5.000 lei și mănuși chirurgicale în valoare de 3.000 lei, conform facturii:

302.09.00.02.F „Medicamente și materiale sanitare”	=	401.01.00.02.F.66.10.06.01.20.04.02 „Furnizori sub 1 an”	5.000 lei
--	---	---	-----------

302.09.00.02.F „Medicamente și materiale sanitare”	=	401.01.00.02.F.66.10.06.01.20.04.02 „Furnizori sub 1 an”	3.000 lei
--	---	---	-----------

11. Se înregistrează achiziția de medicamente specifice tratării virusului SARS-CoV-2, conform facturii în valoare de 10.000 lei:

302.09.00.02.F „Medicamente și materiale sanitare”	=	401.01.00.02.F.66.10.06.01.20.04.01 „Furnizori sub 1 an”	10.000 lei
--	---	---	------------

12. Se înregistrează darea în consum de măști chirurgicale, în valoare de 2.000 lei:

602.09.00.02.F.66.10.06.01.20.04.02 „Cheltuieli privind medicamentele și materialele sanitare”	=	302.09.00.02.F „Medicamente și materiale sanitare”	2.000 lei
--	---	--	-----------

## Recunoașterea în contabilitate a tranzacțiilor specifice achizițiilor publice

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

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

D	804.90.00	Suma
	„Garanție bancară pentru bună execuție”	

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

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

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

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

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

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



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

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

metoda  
inventarului  
permanent

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

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

metoda  
inventarului  
intermitent

**Înregistrarea achiziționării stocurilor de natura materialelor consumabile, pe baza facturii emise în baza contractului de achiziție publică**

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

**metoda  
inventarului  
permanent**

301.00.00	=	401.01.00	Suma
„Materii prime”		„Furnizori sub 1 an”	
302.01.00			
„Materiale auxiliare”			
302.03.00			
„Materiale pentru ambalat”			
302.05.00			
„Semințe și materiale de plantat”			
302.06.00			
„Furaje”			
302.07.00			
„Hrană”			
302.08.00			
„Alte materiale consumabile”			
302.09.00			
„Medicamente și materiale sanitare”			
309.00.00			
„Alte stocuri”			

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

**metoda  
inventarului  
intermitent**

601.00.00	=	401.01.00	Suma
„Cheltuieli cu materiile prime”		„Furnizori sub 1 an”	
602.03.00	=	401.01.00	Suma
„Cheltuieli privind materialele pentru ambalat”		„Furnizori sub 1 an”	
602.05.00	=	401.01.00	Suma
„Cheltuieli privind semințele și materialele de plantat”		„Furnizori sub 1 an”	
602.06.00	=	401.01.00	Suma
„Cheltuieli privind furajele”		„Furnizori sub 1 an”	
602.07.00	=	401.01.00	Suma
„Cheltuieli privind hrana”		„Furnizori sub 1 an”	
602.08.00	=	401.01.00	Suma
„Cheltuieli privind alte materiale consumabile”		„Furnizori sub 1 an”	
602.09.00	=	401.01.00	Suma
„Cheltuieli privind medicamentele și materialele sanitare”		„Furnizori sub 1 an”	

Conform O.M.F.P. nr. 1.917/2005, cu modificările și completările ulterioare, cheltuielile ulterioare **majorează 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.



Obținerea acestor beneficii se poate realiza fie direct prin creșterea veniturilor, creșterea potențialului de servicii furnizate, fie indirect prin reducerea cheltuielilor de întreținere și funcționare.

*O instituție publică a înregistrat contravaloarea reparației capitale efectuate la un utilaj aflat în proprietate, ce conduce la majorarea duratei de viață utile, conform facturii în valoare de 6.600 lei. Instituția este finanțată exclusiv de la bugetul de stat și utilizează clasificția funcțională 80.01.03 Meteorologie.*



213.01.00.02.A „Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru)”	=	404.01.00.02.A.80.01.03.01.02 „Furnizori de active fixe sub 1 an”	6.600 lei
--	---	---	-----------

**Modernizările** reprezintă lucrări de îmbunătățire a activelor fixe corporale și au ca scop îmbunătățirea parametrilor tehnici, tehnologici și de exploatare a activelor fixe corporale față de parametrii și condițiile inițiale.

Modernizarea se recunoaște în contabilitate astfel:

- ca o intrare de active fixe corporale, concomitent cu o creștere de cheltuieli de capital și datorii, în cazul activelor fixe neamortizabile;
- ca o intrare de active fixe corporale și datorii, în cazul activelor fixe amortizabile.

**modernizări**

*Un **spital** consolidează și modernizează clădirea secției de pediatrie conform facturii în valoare de 20.000 lei și efectuează reparații la ambulanțele din dotare prin adăugarea de proiectoare de ceață conform facturii în valoare de 1.000 lei. Lucrările de consolidare, modernizare și de reparații sunt efectuate de către entități specializate.*

*Instituția este finanțată exclusiv de la bugetul de stat și utilizează clasificția funcțională 66.06.01 Spitale generale.*



● **Se înregistrează factura de consolidare și modernizare a clădirii:**

212.09.01.01.A „Construcții – alte active fixe încadrate în grupa construcții”	=	404.01.00.01.A.66.06.01.71.01.01 „Furnizori de active fixe sub 1 an”	20.000 lei
--	---	---	------------

Și concomitent:

682.01.09.01.A.66.06.01.71.01.01 „Cheltuieli cu activele fixe corporale neamortizabile – altele”	=	101.00.00.01.A „Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniu public al statului”	20.000 lei
--	---	--	------------

● **Se înregistrează factura de reparații efectuate la ambulanțele din dotare (reparațiile efectuate îmbunătățesc performanța ambulanțelor):**

213.03.00.01.A „Mijloace de transport”	=	404.01.00.01.A.66.06.01.71.01.02 „Furnizori de active fixe sub 1 an”	1.000 lei
---	---	---	-----------



Pentru modernizările efectuate la active fixe corporale luate în concesiune, închiriere sau locație de gestiune, la expirarea contractului de concesiune, închiriere sau locație de gestiune, valoarea investiției (modernizării) se scade din contabilitatea instituției publice care a efectuat această lucrare și se înregistrează în contabilitatea instituției care le are în proprietate.

### Amortizarea

Conform Ordonanței Guvernului nr. 81/2003, se supun amortizării, începând cu data de 1 ianuarie 2004, activele fixe corporale și necorporale aflate în patrimoniul instituțiilor publice.

Metoda utilizată pentru calculul amortizării este **metoda liniară**. Amortizarea anuală se calculează astfel:

$$Aa = V.i. \times C.A.$$

$$C.A. = \frac{100}{DNU}$$

amortizarea  
anuală

În care:

Aa – amortizarea anuală;

C.A. – cota de amortizare calculată;

DNU – durata normală de utilizare din Catalogul privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe, prevăzut în anexa la H.G. nr. 2.139/2004;

V.i. – valoarea de intrare.

Duratele normale de utilizare aprobate prin hotărâre a Guvernului se pot corecta în sensul majorării sau reducerii cu până la 20%, cu aprobarea ordonatorului de credite.

**Amortizarea** reprezintă o cheltuială a instituției și se înregistrează începând cu luna următoare datei punerii în funcțiune a activului fix.

Pentru a se determina data punerii în funcțiune a activelor fixe corporale în vederea calculului amortizării, se au în vedere:



- activele fixe corporale care nu necesită montaj și probe tehnologice se consideră puse în funcțiune la data achiziției lor pe baza procesului-verbal de recepție;
- activele fixe corporale care necesită montaj, dar nu și probe tehnologice, se consideră puse în funcțiune la data terminării lucrărilor de montaj sau construcție, pe baza procesului-verbal de recepție;
- activele fixe care necesită montaj și probe tehnologice se consideră puse în funcțiune la terminarea probelor tehnologice, pe baza aceluiași document.

modernizări

Modernizările efectuate la activele fixe care duc la îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali **majorează valoarea de intrare** a acestora. Valoarea acestor modernizări se amortizează pe durata de utilizare normală rămasă, fie pe o durată normală de utilizare majorată cu până la 20%.

## ● Se înregistrează închiderea conturilor de venituri:

791.00.00.02.G	=	121.00.00.02.G	200 lei
„Venituri din valorificarea unor bunuri ale statului”		„Rezultatul patrimonial”	

## ● Se înregistrează închiderea conturilor de cheltuieli:

121.00.00.02.G	=	658.01.09.02.G.67.10.03.03.20.30.30	200 lei
„Rezultatul patrimonial”		„Alte cheltuieli operaționale – alte operațiuni”	

**Contabilitatea tranzacțiilor privind casarea activelor fixe corporale amortizabile**

În cadrul unui **spital** (cod sector 02 bugetul local, sursa de finanțare F Integral din venituri proprii, clasificare funcțională 66.10.06.01), se casează, conform procesului-verbal de casare, un echipament de radiologie, ca urmare a defectărilor repetate ale acestuia și ale imposibilității remedierii defecțiunilor. Valoarea de intrare a aparatului este 40.000 lei, amortizarea calculată și înregistrată este de 32.000 lei.

Din casare au rezultat diverse materiale, evaluate la 7.000 lei. Acestea se valorifică prin intermediul unui operator specializat, conform facturii în valoare de 9.000 lei.

Dezmembrarea echipamentului este efectuată de o firmă specializată, conform facturii în valoare de 2.000 lei.



## ● Se înregistrează scoaterea din evidență a echipamentului:

%	=	213.01.00.02.F	40.000 lei
		„Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru)”	
281.03.01.02.F			32.000 lei
„Amortizarea echipamentelor tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru)”			
691.00.00.02.F			8.000 lei
„Cheltuieli extraordinare din operațiuni cu active fixe”			

## ● Se înregistrează recuperarea materialelor:

302.08.00.02.F	=	791.00.00.02.F	7.000 lei
„Alte materiale consumabile”		„Venituri din valorificarea unor bunuri ale statului”	

## ● Se înregistrează factura aferentă serviciilor de dezmembrare:

628.00.00.02.F.66.10.06.01.20.30.30	=	401.01.00.02.F.66.10.06.01.20.30.30	2.000 lei
„Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”		„Furnizori sub 1 an”	

La cursul de schimb de la 31.12, suma de 200.000 euro reprezintă 200.000 euro x 4,2282 lei/euro = 845.640 lei. Ca urmare, instituția trebuie să înregistreze o diferență favorabilă de curs valutar de 845.640 lei – 788.010 lei = 57.630 lei.

513.02.02.01.A.51.01.01.71.01.01	=	765.02.00.01.A	57.630 lei
„Disponibil în valută din împrumuturi interne și externe contractate de stat la instituții de credit”		„Venituri din diferențe de curs valutar – diferențe de curs din reevaluarea disponibilităților”	

Dacă diferența de curs ar fi fost nefavorabilă, atunci ordonatorul ar fi înregistrat:

665.02.00.02.A	=	513.02.02.01.A.51.01.01.71.01.01	57.630 lei
„Cheltuieli cu diferențe de curs valutar – diferențe de curs din reevaluarea disponibilităților”		„Disponibil în valută din împrumuturi interne și externe contractate de stat la instituții de credit”	

### Studiu de caz



Un **spital** (cod sector 02, sursa de finanțare A, cod clasificare 66.02.06.01) achiziționează dintr-un stat membru al Uniunii Europene un aparat performant necesar dotării blocului operator. Recepția echipamentului s-a realizat pe data de 15 noiembrie 201N, la valoarea totală de 100.000 euro, conform facturii externe.

Montajul este asigurat de furnizor și este facturat separat: procesul-verbal de punere în funcțiune este încheiat în data de 20 noiembrie 201N, iar factura externă pentru montaj are aceeași dată și valoarea de 2.500 euro.

Pe 8 decembrie, instituția efectuează o plată parțială a facturii pentru echipament, respectiv de 20.000 euro. Plata finală a facturilor pentru echipament și montaj se realizează în data de 10 februarie 201N+1.

Cursurile valutare comunicate de Banca Națională au fost următoarele:

- 15 noiembrie 201N: 4,4301 lei/euro;
- 20 noiembrie 201N: 4,4303 lei/euro;
- 8 decembrie 201N: 4,4342 lei/euro;
- 31 decembrie 201N: 4,4299 lei/euro;
- 10 februarie 201N+1: 4,4401 lei/euro.

ATENȚIE! Cursul valutar utilizat pentru contabilizarea inițială a unei tranzacții în valută este cursul valutar de la data tranzacționării, respectiv cursul valutar din ziua bancară anterioară tranzacției.

#### ● Înregistrarea recepției pe 15.11.201N:

231.00.00.02.A	=	404.01.00.02.A.66.02.06.01.71.01.02	443.010 lei
„Active fixe corporale în curs de execuție”		„Furnizori de active fixe sub 1 an”	

#### ● Înregistrarea montajului pe data de 20.11.201N:

## 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).





În cazul acesta, înregistrarea contravalorii plății abonamentului în **contul extrabilanțier** 804.20.00.02.A „Abonamente la publicații care se urmăresc până la primire” are rolul de a evidenția dreptul instituției asupra editurii, drept care se anulează în momentul primirii revistei de specialitate.



Un **spital** (cod sector 02 bugetul local, sursa de finanțare F – Integral din venituri proprii) reactivează creanța în valoare de 2.000 lei deținută asupra unei persoane juridice căreia i-a închiriat un spațiu în curtea spitalului:

411.02.08.02.F.33.10.08 „Clienți incerti sau în litigiu peste 1 an”	=	714.00.00.02.F.33.10.08 „Venituri din creanțe reactivat și debitori diverși”	2.000 lei
---	---	--	-----------

C	803.40.00.02.F „Debitori scoși din activ, urmăriți în continuare”	2.000 lei
---	---	-----------



Înregistrarea creanței asupra clientului în **contul extrabilanțier** 803.40.00.02.F „Debitori scoși din activ, urmăriți în continuare” asigură monitorizarea acesteia până la încasare.



La inventarul efectuat la 31.12.N, un **spital** (cod sector 02 bugetul local, sursa de finanțare F – Integral din venituri proprii) constată că un terț căruia îi închiriasse un teren este declarat insolvent, iar creanța este irecuperabilă. Valoarea contabilă a creanței este 3.000 lei, iar valoarea ajustării pentru depreciere constituite este 1.800 lei.

● Se înregistrează pierderea din creanțe:

654.00.00.02.F „Pierderi din creanțe și debitori diverși”	=	411.02.08.02.F.33.10.08 „Clienți incerti sau în litigiu peste 1 an”	3.000 lei
---	---	---	-----------

● Se înregistrează anularea ajustării pentru deprecierea creanței:

491.02.00.02.F „Ajustări pentru deprecierea creanțelor – clienți peste 1 an”	=	781.04.02.02.F „Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante – creanțe”	1.800 lei
--	---	---	-----------

● Se înregistrează continuarea monitorizării clientului:

D	803.40.00.02.F „Debitori scoși din activ, urmăriți în continuare”	3.000 lei
---	---	-----------



O școală (cod sector 02 bugetul local, sursa de finanțare A – Integral de la buget) primește pentru păstrare, timp de două luni, un echipament de monitorizare video în valoare de 3.000 lei:

## Inventarierea: coordonate esențiale, sancțiuni, consecințele efectuării defectuoase și impactul concret al erorilor asupra situațiilor financiare

### Care este cadrul legal pentru inventarierea în instituțiile publice?

În instituțiile publice, inventarierea este reglementată prin **Ordinul nr. 2.861/2009** pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, publicat în Monitorul Oficial nr. 704 din 20.10.2009.

O.M.F.P.  
nr. 2.861/2009

**Atenție!** Conform acestui ordin, aveți obligația de a întocmi o **procedură proprie privind inventarierea** elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, procedură aprobată de ordonatorul de credite sau de altă persoană care are obligația gestionării entității.

### Cine are responsabilitatea pentru buna organizare a procesului de inventariere?

Responsabilitatea pentru buna organizare a lucrărilor de inventariere revine **ordona-torului de credite** sau altei persoane care are obligația gestionării entității.

În vederea efectuării inventarierii, aceste persoane aprobă **proceduri scrise, adaptate specificului activității**, pe care le transmit comisiilor de inventariere.



### Cine efectuează inventarierea elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii?

Inventarierea elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii se efectuează de către **comisia de inventariere**, numită prin decizie scrisă, emisă de ordona-torul de credite sau de altă persoană care are obligația gestionării entității.

**Decizia scrisă** de numire a comisiei de inventariere trebuie să includă:

- componența comisiei (numele președintelui și ale membrilor comisiei),
- modul de efectuare a inventarierii,
- metoda de inventariere utilizată,
- gestiunea supusă inventarierii,
- data de începere și de terminare a operațiunilor.

comisia de  
inventariere

La entitățile care au număr de salariați redus, inventarierea poate fi efectuată de către o singură persoană, iar răspunderea pentru corectitudinea inventarierii revine ordona-torului de credite sau altei persoane care are obligația gestionării entității respective.

În funcție de caz, comisiile de inventariere sunt coordonate de către o **comisie cen-trală**, numită prin decizie scrisă, emisă de ordonatorul de credite sau de altă persoană care are obligația gestionării entității respective.

comisia  
centrală de  
inventariere

Comisia centrală de inventariere are responsabilitatea de a organiza, a instrui, a supraveghea și a controla modul de efectuare a operațiunilor de inventariere.

1. deținerea, cu orice titlu, de elemente de natura activelor și datoriilor, precum și efectuarea de operațiuni economico-financiare fără să fie înregistrate în contabilitate se sancționează cu **amendă de la 1.000 lei la 10.000 lei**;
2. nerespectarea reglementărilor emise de Ministerul Finanțelor Publice, respectiv de instituțiile cu atribuții de reglementare în domeniul contabilității prevăzute la art. 4 alin. (3), cu privire la:
  - utilizarea și ținerea registrelor de contabilitate se sancționează cu **amendă de la 300 lei la 4.000 lei**;
  - 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, sustrase sau distruse se sancționează cu **amendă de la 300 lei la 4.000 lei**;
  - efectuarea inventarierii se sancționează cu **amendă de la 400 lei la 5.000 lei**.



Conform art. 42 alin. (2) din Legea contabilității nr. 82/1991, cu modificările și completările ulterioare, constatarea contravențiilor și aplicarea amenzilor se fac de persoanele cu atribuții de inspecție fiscală și control financiar, precum și de personalul altor direcții din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, stabilit prin ordin al ministrului finanțelor publice. Amenzile contravenționale se suportă de persoanele vinovate.



### **Cazuri practice de nerespectare a reglementărilor specifice inventarierii la sfârșitul exercițiului financiar și impactul asupra situațiilor financiare**

La inventarul efectuat la 31.12.N, un **spital** (cod sector 02, sursa de finanțare F Integral din venituri proprii, clasificare funcțională 66.10.06.01) nu a recunoscut în contabilitate următoarele rezultate ale inventarierii:



1. Un minus în valoare de 500 lei la stocul de medicamente, cauzat de o inundație;
2. Un minus reprezentat de o imprimantă în valoare de 400 lei, imputabil gestionarului la valoarea actuală de 500 lei;
3. Un minus în valoare de 200 lei, reprezentând scaune aflate pe holul de așteptare al secției de ortopedie, distruse de autori neidentificați;
4. Un minus reprezentat de un ecograf, valoarea de intrare 5.000 lei, amortizarea înregistrată 4.000 lei, imputabil gestionarului la valoarea actuală de 7.140 lei;
5. O creanță comercială în valoare de 1.000 lei, a cărei probabilitate de încasare este de 30%;
6. Un plus în valoare de 2.000 lei, reprezentând un aparat de climatizare a aerului, primit prin donație de la o companie privată.

Pentru a identifica impactul asupra situațiilor financiare, prezentăm în continuare tratamentele contabile aplicabile fiecărui caz în parte.

## 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**).

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

**activele fixe  
necorporale**

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**).

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.

**activele fixe  
corporale**

Anul N

## ● Se înregistrează constituirea provizionului pentru litigii:

Provizion pentru litigii necesar = (20.000 lei x 60%) + 150 lei + 350 lei = 12.500 lei

681.02.00.02.A	=	151.02.01.00.02.A	12.500 lei
„Cheltuieli operaționale privind provizioanele”		„Provizioane pentru litigii, amenzi, penalități, despăgubiri, daune și alte datorii incerte peste 1 an”	

Anul N+1

## ● Se înregistrează obligația de plată a daunelor morale și a cheltuielilor de judecată:

%	=	462.01.09.02.A	20.500 lei
		„Creditori sub 1 an – alte datorii curente”	
629.01.00.02.A.51.02.01.03.20.25			20.000 lei
„Alte cheltuieli autorizate prin dispoziții legale – cheltuieli curente”			
635.00.00.02.A.51.02.01.03.20.25			150 lei
„Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”			
622.00.00.02.A.51.02.01.03.20.25			350 lei
„Cheltuieli privind comisioanele și onorariile”			

## ● Se înregistrează anularea provizionului pentru litigii rămas fără obiect:

151.02.01.00.02.A	=	781.02.00.02.A	12.500 lei
„Provizioane pentru litigii, amenzi, penalități, despăgubiri, daune și alte datorii incerte peste 1 an”		„Venituri din provizioane”	

## ● La data efectuării plății, instituția va înregistra în contabilitate tranzacția, astfel:

462.01.09.02.A	=	770.00.00.02.A.07.02.50.51.02.01.03.20.25	20.500 lei
„Creditori sub 1 an – alte datorii curente”		„Finanțarea de la buget”	

Un pacient care a fost internat în luna noiembrie N la secția de chirurgie cardiovasculară a unui **spital** public a acționat în judecată instituția pentru a-și recupera valoarea stentului necesar în cadrul intervenției chirurgicale.

Pacientul precizează că valoarea stentului este de 8.000 lei și l-a achiziționat la solicitarea medicului chirurg, deoarece spitalul nu dispunea de stocuri de stenturi la acea dată.

La 31.12.N, instituția estimează probabilitatea de pierdere a procesului de 70% și taxe judiciare de timbru de 70 lei. În urma cercetărilor efectuate, instanța a constatat că pacientul solicitase un stent mai performant decât cele deținute în stoc de către spital la acel moment.



## 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”	

## Monografii contabile privind decontările cu terții în instituțiile publice

Decontările cu terții reprezintă o componentă importantă a contabilității instituțiilor publice. Pentru recunoașterea în contabilitate a tranzacțiilor aferente decontărilor cu terții trebuie avute în vedere următoarele principii contabile, prezentate în O.M.F.P. nr. 1.917/2005, cu modificările și completările ulterioare:

- **principiul contabilității pe bază de angajamente** – conform căruia 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. Acest principiu se bazează pe independența exercițiului, potrivit căruia 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;
- **principiul evaluării separate a elementelor de activ și de datorii** – conform căruia componentele elementelor de activ sau de datorii trebuie evaluate separat;
- **principiul permanenței metodelor** – conform căruia metodele de evaluare trebuie aplicate în mod consecvent de la un exercițiu financiar la altul;
- **principiul prudenței** – conform căruia evaluarea trebuie făcută pe o bază prudentă și în special:
  - trebuie să se țină cont de toate angajamentele apărute în cursul exercițiului financiar curent sau al unui exercițiu precedent, chiar dacă acestea devin evidente numai între data bilanțului și data depunerii acestuia;
  - trebuie să se țină cont de toate deprecierile;
- **principiul necompensării** – conform căruia orice compensare între elementele de activ și de datorii sau între elementele de venituri și cheltuieli este interzisă, cu excepția compensărilor între active și datorii permise de reglementările legale, numai după înregistrarea în contabilitate a veniturilor și cheltuielilor la valoarea integrală;
- **principiul prevalenței economicului asupra juridicului** – conform căruia informațiile contabile prezentate în situațiile financiare trebuie să fie credibile, să respecte realitatea economică a evenimentelor sau a tranzacțiilor, nu numai forma lor juridică.

Aceste principii contabile sunt obligatoriu de respectat, **abateri** de la acestea fiind admise numai în cazuri excepționale. Astfel de abateri trebuie prezentate în notele explicative, precum și motivele care le-au determinat, împreună cu o evaluare a efectului acestora asupra valorii activelor, datoriilor, poziției financiare și a rezultatului patrimonial.

Prin raportare la diverse instituții publice, prezentăm în exemplele următoare **principalele tranzacții economico-financiare specifice decontărilor cu terții**:

principii  
contabile în  
decontările  
cu terții





Un **spital** (cod sector 02 bugetul local, sursa de finanțare F Integral din venituri proprii, clasificare funcțională 66.10.06.01) a efectuat în cursul trimestrului al III-lea, pe baza bugetului de venituri și cheltuieli aprobat, următoarele tranzacții și evenimente:

1. Se înregistrează acordarea avansului, în valoare de 400 lei, furnizorului X, în vederea achiziției de materiale de curățenie:

409.01.01.02.F.66.10.06.01.20.01.02	=	770.00.00.02.F.66.10.06.01.20.01.02	400 lei
„Furnizori – debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor”		„Finanțarea de la buget”	

2. Se înregistrează factura în valoare de 5.000 lei, reprezentând contravaloarea consultațiilor în ambulatoriu:

411.01.01.02.F.33.10.08	=	751.01.00.02.F.33.10.08	5.000 lei
„Clienți cu termen sub 1 an”		„Venituri din prestări de servicii și alte activități”	

3. Se înregistrează achiziția materialelor de curățenie, conform facturii în valoare de 1.000 lei:

302.08.00.02.F	=	401.01.00.02.F.66.10.06.01.20.01.02	1.000 lei
„Alte materiale consumabile”		„Furnizori sub 1 an”	

4. Se înregistrează plata prin virament a facturii aferente materialelor de curățenie:

401.01.00.02.F.66.10.06.01.20.01.02	=	%	1.000 lei
„Furnizori sub 1 an”			
		409.01.01.02.F.66.10.06.01.20.01.02	400 lei
		„Furnizori – debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor”	
		770.00.00.02.F.66.10.06.01.20.01.02	600 lei
		„Finanțarea de la buget”	

5. Se înregistrează achiziția de reactivi conform avizului de însoțire, în valoare totală de 900 lei:

302.09.00.02.F	=	408.00.00.02.F.66.10.06.01.20.04.03	900 lei
„Medicamente și materiale sanitare”		„Furnizori – facturi nesosite”	

6. Se înregistrează constatarea unei lipse de dezinfectanți în valoare de 300 lei; lipsa se impută angajatului responsabil, la valoarea de înlocuire de 400 lei, urmând a i se reține pe statul de salarii.

- Se înregistrează lipsa dezinfectanților:

**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.



# 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

<b>Cadrul legislativ al inspecției economico-financiare la instituțiile publice</b>	<b>I 7/002</b>
✓ Când se efectuează inspecția economico-financiară la instituții publice	I 7/002
✓ Cine efectuează activitatea de inspecție economico-financiară	I 7/003
✓ Drepturile și obligațiile instituției publice inspectate	I 7/003
<b>Organizarea și derularea activității de inspecție economico-financiară</b>	<b>I 7/004</b>
✓ Atribuțiile persoanelor desemnate să efectueze inspecția economico-financiară	I 7/004
✓ Obligațiile instituției publice în timpul inspecției economico-financiare	I 7/006
✓ Posibilitatea de suspendare a inspecției economico-financiare	I 7/006
✓ Finalizarea inspecției economico-financiare	I 7/008
<b>Actele de control întocmite de echipa de inspecție</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 **infracțiuni**, 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