

Această lucrare poate fi vizualizată și online

RENTROP & STRATON **PRO**

www.rspro.ro

actualizat online periodic



Culegere de monografii contabile pentru INSTITUȚII PUBLICE

2014

Situația în care activele fixe nu sunt amortizabile și reevaluarea se efectuează cu ajutorul indicelui prețurilor de consum

Exemplu

O instituție publică înființată în anul 200N primește pe data de 05.01.200N, de la ordonatorul de credite superior, o clădire ce aparține domeniului public al statului. Valoarea clădirii este de 150.000 lei și nu se amortizează. Întrucât clădirea a fost primită în cursul anului 200N, ea nu a fost reevaluată la 31.12.200N. La sfârșitul anului 200N+1 instituția efectuează reevaluarea pe baza indicelui prețurilor de consum. Conform datelor Institutului Național de Statistică, valoarea indicelui prețurilor de consum pentru perioadele specificate este 111,69%. Înregistrările contabile și situația diferențelor din reevaluarea activelor fixe corporale sunt prezentate conform O.M.F.P. nr. 3.471/2008.

05.01.200N

- **Primirea clădirii ce aparține domeniului public al statului:**

- intrarea în patrimoniu prin transfer cu titlu gratuit de la o instituție superioară:

150.000 lei	212.00.00.01.A „Construcții”	=	101.00.00.01.A „Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul public al statului”	150.000 lei
-------------	---------------------------------	---	---	-------------

31.12.200N+1

La 31.12.200N+1 se efectuează reevaluarea pe baza indicelui prețurilor de consum. Situația diferențelor din reevaluarea activelor fixe corporale se prezintă astfel:

SITUAȚIA

diferențelor din reevaluarea activelor fixe corporale din domeniul public care nu se amortizează

Denumire activ fix corporal	Nr. inventar	Cod de clasificare din catalog	Anul și luna intrării în patrimoniu/Anul și luna ultimei reevaluări	Valoarea de înregistrare în contabilitate -lei-	Indicele prețurilor de consum -total-
A	B	C	D	1	2
Clădiri	1052	1.6.4	01-2009	150.000	111,69%

Valoarea de înregistrare în contabilitate actualizată (reevaluată) -lei-	Diferențe din reevaluare de înregistrat în contabilitate la data reevaluării -lei-
3 = 1 x 2	4 = 3 – 1
167.535	17.535

- **Înregistrarea contabilă a rezervei din reevaluare se face astfel:**

a) **Reevaluarea propriu-zisă:**

17.535 lei	212.00.00.01.A „Construcții”	=	105.02.00.01.A „Rezerve din reevaluarea construcțiilor”	17.535 lei
------------	---------------------------------	---	--	------------

Situația în care activele fixe sunt amortizabile și reevaluarea se efectuează de către evaluatori autorizați

Exemplu

O instituție publică a cumpărat în luna decembrie 200N o clădire la un cost de achiziție de 450.000 lei. Clădirea face parte din domeniul privat al statului, durata de funcționare conform Catalogului privind clasificarea duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe fiind de 50 ani.

Instituția publică este finanțată integral de la bugetul de stat și utilizează clasificarea funcțională 67.03.14 Centre culturale. Valorile stabilite de evaluatori sunt următoarele:

Data	31.12.200N+3	31.12.200N+5	31.12.200N+6	31.12.200N+9
Valoare	498.200 lei	406.800 lei	360.800 lei	371.050 lei

Pentru un tratament detaliat al diferențelor din reevaluare, am estimat pentru sfârșitul anului 200N+9 o valoare a clădirii de 371.050 lei.

Clădirea se amortizează începând cu luna ianuarie 200N+1, valoarea anuală a amortizării fiind $450.000 / 50 = 9.000$ lei.

- **Înregistrarea amortizării aferente anului 200N+3:**

9.000 lei	681.01.00.01.A	=	281.02.00.01.A	9.000 lei
	„Cheltuieli operaționale privind amortizarea activelor fixe”		„Amortizarea construcțiilor”	

Situația în conturi înainte de prima reevaluare este următoarea:

- Contul 212.00.00 „Construcții” sold final debitor 450.000 lei
- Contul 281.02.00 „Amortizarea construcțiilor” sold final creditor 27.000 lei
-

Valoarea contabilă înaintea reevaluării = $450.000 - 27.000 = 423.000$ lei.

Diferență din reevaluare pozitivă = $498.200 - 423.000 = 75.200$ lei.

- **31.12.200N+3. Eliminarea amortizării aferente duratei normale de funcționare consumate pentru perioada 200N+1– 200N+3:**

27.000 lei	281.02.00.01.A	=	212.00.00.01.A	27.000 lei
	„Amortizarea construcțiilor”		„Construcții”	

- **31.12.200N+3. Înregistrarea diferenței din reevaluare:**

75.200 lei	212.00.00.01.A	=	105.02.00.01.A	75.200 lei
	„Construcții”		„Rezerve din reevaluarea construcțiilor”	

Începând cu anul 200N+4, s-a înregistrat o amortizare anuală de $498.200 / 47 = 10.600$ lei.

- **Înregistrarea amortizării aferente anului 200N+4:**

Monografie contabilă

Înregistrările contabile ce vor fi efectuate cu ocazia inventarierii sunt următoarele:

- **Înregistrarea minusului în gestiune la utilajul tehnologic:**

%	=	213.01.00.02.G	2.500 lei
		„Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru)”	
281.03.00.02.G			1.750 lei
		„Amortizarea instalațiilor tehnice, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor”	
691.00.00.02.G			750 lei
		„Cheltuieli extraordinare din operațiuni cu active fixe”	

- **Înregistrarea plusului în gestiune la aparatul de măsură și control:**

213.02.00.02.G	=	104.00.00.02.G	2.300 lei
		„Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul privat al unităților administrativ-teritoriale”	
		„Aparate și instalații de măsurare, control și reglare”	

- **Înregistrarea deprecierei ireversibile aferente autoturismului A:**

681.01.00.02.G	=	281.03.00.02.G	10.399 lei
		„Amortizarea instalațiilor tehnice, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor”	
		„Cheltuieli operaționale privind amortizarea activelor fixe”	

- **Înregistrarea deprecierei reversibile aferente autoturismului B:**

681.03.00.02.G	=	291.03.00.02.G	2.820 lei
		„Ajustări pentru deprecierea instalațiilor tehnice, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor”	
		„Cheltuieli operaționale privind ajustările pentru deprecierea activelor fixe”	

- **Înregistrarea deprecierei reversibile aferente programului informatic:**

681.03.00.02.G	=	290.08.00.02.G	163 lei
		„Ajustări pentru deprecierea altor active fixe necorporale”	
		„Cheltuieli operaționale privind ajustările pentru deprecierea activelor fixe”	

- **Înregistrarea reevaluării construcției prin metoda valorii contabile brute:**

a) Calculul valorilor actualizate:

Valoarea contabilă netă = 542.600 – 125.900 = 416.700 lei;

Valoarea justă stabilită în urma reevaluării = 500.000 lei;

Indicele de actualizare = 500.000 / 416.700 = 1,20;

Investiții în curs

Exemplu

O instituție publică a încheiat un contract cu o firmă pentru furnizarea unui echipament. Contravaloarea echipamentului este de 800.000 lei, iar garanția de bună execuție este de 5%, conform contractului, reținându-se din contravaloarea imobilizării. Garanția se reține pe o perioadă de un an. Instituția rambursează garanția după această perioadă. Echipamentul necesită punere în funcțiune, facturată de o firmă specializată, în valoare de 5.000 lei.

Instituția publică termină în cursul anului o modernizare la o clădire în regie proprie, pentru care înregistrează următoarele cheltuieli:

- Consum de materii prime în sumă de 7.000 lei;
- Consum de materiale consumabile de 2.000 lei;
- Salarii brute de 10.000 lei;
- Contribuția unității la asigurările sociale de 2.080 lei;
- Contribuția unității la asigurările sociale de sănătate de 520 lei;
- Contribuția unității la fondul la șomaj de 50 lei;
- Contribuția unității la FNUASS, 85 lei;
- Contribuția unității la fondul de risc și accidente, 20 lei;
- Amortizare la echipamente de 1.000 lei.

Valoarea imobilizării în curs la începutul anului era de 10.000 lei. Se înregistrează recepția finală a imobilizării.

Instituția este finanțată integral de la bugetul de stat și folosește clasificția funcțională 84.03.01.

Înregistrări contabile

- **Primirea facturii fiscale de la furnizorul echipamentului, în care s-au consemnat contravaloarea imobilizării și garanțiile reținute conform contractului:**

231.00.00.01.A	=	404.01.00.01.A.84.03.01.71.01.02	800.000
„Active fixe corporale în curs de execuție”		„Furnizori de active fixe sub 1 an”	

- **Se înregistrează factura reprezentând punerea în funcțiune a echipamentului:**

231.00.00.01.A	=	404.01.00.01.A.84.03.01.71.01.02	5.000
„Active fixe corporale în curs de execuție”		„Furnizori de active fixe sub 1 an”	

- **Se înregistrează recepția finală a echipamentului:**

213.01.00.01.A	=	231.00.00.01.A	805.000
„Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru)”		„Active fixe corporale în curs de execuție”	

296.01.02.01.A	=	786.03.00.01.A	26.000 lei
„Ajustări pentru pierderea de valoare a acțiunilor necotate”		„Venituri din ajustări pentru pierderea de valoare a activelor financiare”	

La 31.12.N+2, valoarea în bilanț a titlurilor este următoarea:

200.000 lei = 10.000 titluri x 20 lei/titlu (valoarea de intrare) – 0 lei (ajustarea pentru depreciere).

B. Ajustări pentru deprecierea activelor fixe necorporale

În situația constatării unei deprecieri (valoarea actuală este inferioară valorii contabile), are loc o corecție a valorii contabile a activelor fixe necorporale până la nivelul valorii actuale în funcție de tipul de depreciere existentă:

- dacă se constată o depreciere ireversibilă, se înregistrează amortizare suplimentară (bineînțeles, pentru activele fixe necorporale amortizabile);
- dacă se constată o depreciere reversibilă, se constituie sau se majorează ajustări pentru depreciere pe seama cheltuielilor.

Dacă se constată o depreciere suplimentară față de cea care a fost reflectată la sfârșitul exercițiilor financiare anterioare, atunci are loc o majorare a ajustării pentru depreciere.

Dacă se constată că motivele care au determinat o ajustare pentru depreciere au încetat să mai existe într-o anumită măsură, această ajustare trebuie să fie diminuată sau anulată pe seama veniturilor.

Conform reglementărilor în vigoare (O.M.F.P. nr. 1.917/2005, cu modificările și completările ulterioare), deprecierea unui activ fix necorporal poate să apară în următoarele situații:

- încetarea sau apropierea încetării cererii sau nevoii de servicii furnizate de activ;
- bunul va fi inutilizabil sau trebuie cedat;
- există o decizie de oprire a construcției unui activ înainte de terminare sau punere în funcțiune;
- performanța sa în furnizarea serviciilor este inferioară celei preconizate;
- modificări de tehnologie sau legislație în domeniu.

Exemplu

La 31 decembrie 200N, la inventarul realizat de o instituție de învățământ superior (cod sector 01, sursa de finanțare G) se constată pentru un program informatic o valoare actuală de 8.000 lei, valoarea contabilă a acestuia fiind de 10.000 lei.

În cursul anului 200N+1 s-a trecut la un nou sistem contabil, iar programul informatic nu mai corespunde cerințelor pentru care a fost achiziționat. La data trecerii la noul sistem, pentru acest program s-a înregistrat o amortizare totală de 7.000 lei.

- **La 31 decembrie 200N se înregistrează ajustarea pentru depreciere:**

681.03.00.01.G	=	290.08.00.01.G	2.000 lei
„Cheltuieli operaționale privind ajustările pentru deprecierea activelor fixe”		„Ajustări pentru deprecierea altor active fixe necorporale”	

AUIPUSP – studiu de caz și monografie contabilă

Studiu de caz

AUIPUSP a înregistrat în cursul lunii mai 200N următoarele tranzacții:

1. A înregistrat chirii dispensare în sumă de 30.000 lei. A încasat chirii dispensare în sumă de 28.500 lei. A virat suma către Primărie;
2. A primit factura de energie electrică în sumă 21.000 lei, din care 1.000 lei pentru activitatea proprie (diferența pentru cabinetele închiriate medicilor). A încasat contravaloarea aferentă cabinetelor închiriate și a plătit factura de energie electrică;
3. A înregistrat factura pentru programul „Cornul și laptele” în sumă de 250.000 lei;
4. A achiziționat un teren în sumă de 230.000 lei în vederea construirii unei școli;
5. A înregistrat cheltuieli cu paza de 180.000 lei;
6. A încasat o garanție pentru participarea la licitație în contul bancar în sumă de 100 lei. De asemenea, a primit o scrisoare pentru o garanție pentru participarea la licitație în aceeași valoare;
7. A cumpărat apă în valoare de 17.000 lei și bidoane returnabile în valoare de 2.000 lei, de la o firmă specializată. A returnat bidoane la sfârșitul lunii, în valoare de 1.900 lei. Restul ambalajelor se consideră degradate și nu se mai restituie. Pentru ele, se primește și se decontează factura de la furnizor;
8. A înregistrat restituirea garanțiilor de participare la licitație de la punctul 6.

Instituția utilizează clasificarea funcțională 51.01.03 și este finanțată integral de la bugetul local.

Monografie contabilă

1)

a. Se înregistrează chirii facturate pentru cabinetele închiriate în cadrul dispensarelor:

411.01.01.02.A	=	448.01.00.02.A	30.000
„Clienți cu termen sub 1 an”		„Alte datorii față de buget”	

b. A încasat chirii cabinete:

552.00.00.02.A	=	411.01.01.02.A	28.500
„Disponibil pentru sume de mandat și sume în depozit”		„Clienți cu termen sub 1 an”	

c. A virat suma către primărie:

448.01.00.02.A „Alte datorii față de buget”	=	552.00.00.02.A „Disponibil pentru sume de mandat și sume în depozit”	28.500
--	---	---	--------

2)**a. Se înregistrează factura de energie electrică:**

%	=	401.01.00.02.A.51.01.03.20.01.03 „Furnizori sub 1 an”	<u>21.000</u>
610.00.00.02.A.51.01.03.20.01.03 „Cheltuieli privind energia și apa”			1.000
461.01.09.02.A „Debitori sub 1 an – alte creanțe”			20.000

b. Se încasează cota-parte aferentă cabinetelor închiriate:

770.00.00.02.A.51.01.03.20.01.03 „Finanțarea de la buget”	=	461.01.09.02.A „Debitori sub 1 an – alte creanțe”	30.000
--	---	--	--------

c. Se plătește factura de energie electrică:

401.01.00.02.A.51.01.03.20.01.03 „Furnizori sub 1 an”	=	770.00.00.02.A.51.01.03.20.01.03 „Finanțarea de la buget”	30.000
--	---	--	--------

3) Se înregistrează factura pentru programul „Cornul și laptele”:

677.00.00.02.A.51.01.03.57.02.02 „Ajutoare sociale”	=	401.01.00.02.A.51.01.03.57.02.02 „Furnizori sub 1 an”	250.000
--	---	--	---------

4) Se înregistrează achiziția terenului:

682.01.09.02.A.51.01.03.71.01.30 „Cheltuieli cu activele fixe neamortizabile – altele”	=	404.01.00.02.A.51.01.03.71.01.30 „Furnizori de active fixe sub 1 an”	230.000
---	---	---	---------

Și concomitent:

211.01.00.02.A „Terenuri”	=	103.00.00.02.A „Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul public al unităților administrativ-teritoriale”	230.000
------------------------------	---	--	---------

5) Se înregistrează cheltuieli cu paza:

628.00.00.02.A.51.01.03.20.01.30 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”	=	401.01.00.02.A.51.01.03.20.01.30 „Furnizori sub 1 an”	180.000
--	---	--	---------

Inventarierea

Studiu de caz

La finele anului 200N, o instituție publică cu finanțare din venituri proprii și subvenții a efectuat inventarierea tuturor elementelor de activ, capitaluri proprii și datorii, în conformitate cu Ordinul 2.861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, în vederea întocmirii situațiilor financiare anuale. Instituția publică folosește clasificarea funcțională 51.01.04. Inventarierea s-a efectuat de către o comisie de inventariere și a avut ca scop atât constatarea faptică, cât și evaluarea la nivelul valorii actuale, a elementelor de activ, datorii și capitaluri proprii deținute de societate. La momentul inventarierii, în cadrul instituției nu se aflau bunuri și valori aparținând altor persoane juridice sau fizice. La evaluarea imobilizărilor corporale, instituția folosește costul istoric, cu excepția clădirilor, pe care le reevaluează.

Situația scriptică a activelor imobilizate și a activelor circulante deținute de instituție înaintea inventarierii se prezintă în Tabelul nr. 1 (vezi pag. următoare).

În urma inventarierii s-au constatat următoarele:

- Plusuri și minusuri în gestiune (prezentate în Tabelul nr. 2, vezi pag. următoare);
- Diferențe între valoarea de inventar și valoarea contabilă netă (prezentate în Tabelul nr. 3, vezi pag. următoare).

Procedural, operațiunile de inventariere se desfășoară astfel:

1. În vederea stabilirii minusurilor și a plusurilor de bunuri, constatate cu ocazia inventarierii, precum și pentru determinarea ajustărilor pentru depreciere sau pierdere de valoare, comisia de inventariere a procedat la întocmirea formularului „Lista de inventariere“ (cod 14-3-12), completat într-un exemplar, prezentat în Tabelul nr. 4 (vezi pag. următoare).

În cazul elementelor de activ pentru care, în perioadele anterioare inventarierii, au fost constituite ajustări pentru depreciere sau pierdere de valoare, în Listele de inventariere, la coloana 9, se înscrie valoarea contabilă netă a acestora.

2. Valorile nete contabile ale elementelor de activ (coloana 9 din Listele de inventariere) se compară cu valorile lor actuale, stabilite cu ocazia inventarierii, denumite „valori de inventar“, procedându-se astfel conform principiului prudenței:

- dacă valoarea de inventar > valoarea netă contabilă, în Listele de inventariere se vor înscrie valorile nete contabile;
- dacă valoarea de inventar < valoarea netă contabilă, în Listele de inventariere se va înscrie valoarea de inventar.

3. În situația în care valoarea contabilă netă a activelor este mai mică decât valoarea de inventar, diferențele constatate nu se înregistrează în contabilitate, conform aceluiași principiu.

4. În cazul în care valorile de inventar ale elementelor de activ sunt mai mici decât valorile nete contabile stabilite înainte de inventariere, comisia de inventariere propune corectarea valorii contabile a acestora și aducerea lor la nivelul valorii de inventar, indiferent dacă rezultatul exercițiului financiar este profit sau pierdere.

Aceasta se realizează în funcție de tipul de depreciere existentă, astfel:

Monografie contabilă

Înregistrările contabile ce vor fi efectuate cu ocazia inventarierii sunt următoarele:

- **Înregistrarea minusului în gestiune la utilajul tehnologic:**

%	=	213.01.00.02.G	2.500 lei
		„Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru)”	
281.03.00.02.G			1.750 lei
		„Amortizarea instalațiilor tehnice, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor”	
691.00.00.02.G			750 lei
		„Cheltuieli extraordinare din operațiuni cu active fixe”	

- **Înregistrarea plusului în gestiune la aparatul de măsură și control:**

213.02.00.02.G	=	104.00.00.02.G	2.300 lei
		„Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul privat al unităților administrativ-teritoriale”	
		„Aparate și instalații de măsurare, control și reglare”	

- **Înregistrarea deprecierei ireversibile aferente autoturismului A:**

681.01.00.02.G	=	281.03.00.02.G	10.399 lei
		„Amortizarea instalațiilor tehnice, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor”	
		„Cheltuieli operaționale privind amortizarea activelor fixe”	

- **Înregistrarea deprecierei reversibile aferente autoturismului B:**

681.03.00.02.G	=	291.03.00.02.G	2.820 lei
		„Ajustări pentru deprecierea instalațiilor tehnice, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor”	
		„Cheltuieli operaționale privind ajustările pentru deprecierea activelor fixe”	

- **Înregistrarea deprecierei reversibile aferente programului informatic:**

681.03.00.02.G	=	290.08.00.02.G	163 lei
		„Ajustări pentru deprecierea altor active fixe necorporale”	
		„Cheltuieli operaționale privind ajustările pentru deprecierea activelor fixe”	

- **Înregistrarea reevaluării construcției prin metoda valorii contabile brute:**

a) Calculul valorilor actualizate:

Valoarea contabilă netă = 542.600 – 125.900 = 416.700 lei;

Valoarea justă stabilită în urma reevaluării = 500.000 lei;

Indicele de actualizare = 500.000 / 416.700 = 1,20;