

Larentiu Dragos
ZAHARIA

Doina Maria
TILEA

Elena Valentina
DUMITRU

Contabilitatea și raportarea financiară la instituțiile publice

Aplicații propuse spre rezolvare



EDITURA UNIVERSITARĂ
București 2014

CUPRINS

PREFAȚĂ	7
CAPITOLUL I. SECTORUL INSTITUȚIILOR PUBLICE – LOCUL, ROLUL ȘI IMPORTANȚA ACESTUIA PE PLAN INTERNAȚIONAL ȘI ÎN ROMÂNIA	8
1.1. Definirea și cadrul legal privind instituțiile publice.....	8
1.2. Clasificarea și sfera de cuprindere a instituțiilor publice.....	8
1.3. Bugetul - tablou evaluator și comparativ al veniturilor și cheltuielilor publice.....	9
1.3.1. Principii și reguli bugetare.....	10
1.3.2. Componentele bugetului public.....	10
1.3.3. Organizarea sistemului bugetar în România.....	14
1.3.4. Etapele procesului bugetar.....	14
CAPITOLUL II ASPECTE GENERALE ȘI PARTICULARITĂȚI PRIVIND INSTITUȚIILE PUBLICE	17
2.1. Aspecte istorice privind contabilitatea instituțiilor publice.....	17
2.2. Particularități ale contabilității instituțiilor publice.....	17
2.2.1. Documentele specifice instituțiilor publice și registrele de contabilitate.....	18
2.2.2. Principiile contabilității publice.....	20
2.2.3. Situațiile (rapoartele) financiare întocmite de instituțiile publice.....	21
2.2.4. Planul de conturi al instituțiilor publice.....	23
CAPITOLUL III CONVERGENȚE ȘI ARMONIZĂRI ÎN CONTABILITATEA INSTITUȚIILOR PUBLICE	25
3.1. Rolul și specificul reformei contabile în sectorul instituțiilor publice.....	25
3.2. Etapele reformei contabile în sectorul instituțiilor publice din România.....	25
CAPITOLUL IV CONTABILITATEA CAPITALURILOR	27
4.1. Rolul și importanța capitalurilor.....	27
4.2. Practici contabile privind capitalurile.....	28

CAPITOLUL V CONTABILITATEA ACTIVELOR FIXE	47
5.1. Rolul și importanța activelor fixe	47
5.2. Practici contabile privind activele fixe	47
CAPITOLUL VI CONTABILITATEA STOCURILOR	66
6.1. Rolul și importanța stocurilor	66
6.2. Practici contabile privind stocurile	66
CAPITOLUL VII CONTABILITATEA CREANȚELOR ȘI DATORIILOR	78
7.1. Importanța creanțelor și datoriilor curente	78
7.2. Practici contabile privind creanțele și datoriile curente	79
CAPITOLUL VIII CONTABILITATEA TREZORERIEI.....	85
8.1. Rolul și importanța trezoreriei.....	85
8.2. Practici contabile privind trezoreria	85
CAPITOLUL IX CONTABILITATEA CHELTUIELILOR ȘI VENITURILOR.....	93
9.1. Concepte și tipologii privind cheltuielile și veniturile	93
9.2. Practici contabile privind cheltuielile și veniturile.....	93
BIBLIOGRAFIE	97

PREFAȚĂ

Una dintre disciplinele cu mare căutare în rândurile economiștilor este contabilitatea. Această disciplină, de cele mai multe ori anostă, este însuflețită datorită râvnei și discreției profesorilor de a reda, atât sintetic, cât și analitic, coordonatele contabilității.

Lucrarea de față se adresează acelor studenți dornici să descifreze fundamentele contabilității, să avansează elemente de noutate în ceea ce privește abordarea contabilității din spectrul finanțării instituțiilor publice, având ca instrument și limite totodată, bugetul public de venituri și cheltuieli.

Sunt avansate astfel o serie de propuneri privind abordarea eficientă a cheltuielilor publice, metode de atragere a veniturilor publice și de alocare optimă a acestora în vederea satisfacerii raționale a principalelor nomenclatoare de cheltuieli, fiind cunoscut îndeobște necesitatea armonizării procesului de alocare a resurselor cu interesul general, acela de realizarea unui echilibru între principalele forțe societale.

Lucrarea de față prezintă o abordare complexă, în 9 capitole, a disciplinei “Contabilitatea instituțiilor publice”, urmărește o alocare optimă a veniturilor în urma îmbunătățirii ratei de prelevare a lor.

Considerăm că această lucrare, este rod al unei bogate experiențe în domeniu a autorilor, oferind o șansă în plus de ameliorare a activității de zi cu zi a celor prezenți în lumea contabilității, sporindu-le eficiența.

Poate că cel mai important demers al autorilor este realizarea unei analize critice asupra sistemului contabil actual în cadrul instituțiilor publice. În acest context, propunem o serie de elemente de noutate în ceea ce privește metodele și practicile contabile privind structurile bilanțiere.

CAPITOLUL I

SECTORUL INSTITUȚIILOR PUBLICE – LOCUL, ROLUL ȘI IMPORTANȚA ACESTUIA PE PLAN INTERNAȚIONAL ȘI ÎN ROMÂNIA

1.1. Definirea și cadrul legal privind instituțiile publice

Legea privind finanțele publice locale nr. 273/2006, publicată în Monitorul Oficial al României nr. 618 din 18 iulie 2006, cu modificările și completările ulterioare include în categoria instituțiilor publice și instituțiile publice locale, respectiv comunele, orașele, municipiile, sectoarele municipiului București, județele, municipiul București, instituțiile și serviciile publice din subordinea acestora, indiferent de modul de finanțare a activității acestora.

1.2. Clasificarea și sfera de cuprindere a instituțiilor publice

Clasificarea instituțiilor publice se realizează conform următoarelor criterii:

După natura activității, instituțiile publice se împart în:¹

- **instituții de administrație publică;**
- **instituții de specialitate;**
- **instituții deliberative.**

După sfera de interes:

- **instituții de interes național ;**
- **instituții de interes local ;**
- **instituții cu personalitate juridică;**
- **instituții fără personalitate juridică.**

După nivelul ierarhic:

- **instituții ierarhic;**
- **instituții ierarhic.**

După regimul de finanțare:²

- **integral din bugetul de stat;**

¹ *Tiron-Tudor, A., Gherasim, I., Tecar, S. (2003), Contabilitatea instituțiilor publice de învățământ superior, Editura Dacia, Cluj – Napoca, pag.10*

² *Legea finanțelor publice nr. 500/2002, cu modificările și completările ulterioare*

- **din venituri proprii și subvenții acordate de la bugetul de stat;**
- **integral.**

După modul de prezentare:

- **instituții publice la nivel central;**
- **instituții publice la nivel local.**

După domeniul în care își manifestă autoritatea:

- **instituții publice care acționează în domeniul legislativ;**
- **instituții publice care acționează în domeniul executiv;**
- **instituții publice care acționează în domeniul judecătoresc**

După obiectul activității sau modul de finanțare al activității curente și de capital:³

- **instituții administrative;**
- **instituții de specialitate.**

Sfera de cuprindere a instituțiilor publice este vastă, deoarece prin acestea statul acționează în toate domeniile vieții economice și sociale. Noțiunea de instituție publică este definită atât de către Legea finanțelor publice cât și de Legea finanțelor publice locale.

1.3. Bugetul - tablou evaluator și comparativ al veniturilor și cheltuielilor publice

Bugetul public este un act previzional, prin care se estimează și autorizează, anual, veniturile publice ale statului, ca surse bănești și destinațiile acestora, sub forma cheltuielilor.

El se caracterizează prin următoarele trăsături⁴:

- este un act de previziune;
- este un act de autorizare;
- este un act anual;
- este un act juridic;
- sistem de fluxuri financiare;
- instrument de politică a statului în domeniul fiscalității.

Veniturile publice, exprimate prin impozite, reprezintă prelevări din veniturile sau averea persoanelor fizice sau juridice, la dispoziția statului, în vederea acoperirii cheltuielilor sale, cu caracter nereversibil și fără contraprestație, de aceea putem spune că finanțele publice

³ **Ionescu, L.**, *Contabilitatea instituțiilor din administrația publică*, Editura Economică, București, 2001

⁴ **Moșteanu T., coordonator**, *Finanțe publice. Note de curs și aplicații pentru seminar*, Editura Universitară, București, 2008, pag. 288-299

sunt relații sociale, în formă bănească, între stat, pe de o parte și persoane fizice și juridice, pe de altă parte, fără contrapartidă.

Bugetul public este documentul care cuprinde nu numai execuția resurselor bănești, ci și modul de repartizare și utilitare a acestora sub forma cheltuielilor bugetare.

Cheltuielile publice exprimă un consum **definitiv** de produs intern brut și cuprind:

- cheltuieli bugetare;
- cheltuieli acoperite din fonduri cu destinație specială;
- cheltuieli extrabugetare;
- cheltuieli efectuate din bugetul trezoreriei publice.

Veniturile și cheltuielile publice nu sunt simpli indicatori ai bugetului, ci îndeplinesc rolul de pârghii folosite de stat pentru stimularea dezvoltării sau restrângerii unor activități, a producției și consumului anumitor produse, pentru influențarea anumitor categorii sociale în realizarea acțiunilor în care statul este direct interesat.

1.3.1. Principii și reguli bugetare

La întocmirea bugetelor se au în vedere următoarele principii și reguli bugetare⁵:

- **principiul universalității;**
- **principiul publicității;**
- **principiul unității;**
- **principiul anualității;**
- **principiul specializării bugetare;**
- **principiul unității monetare;**
- **principiul echilibrării bugetare;**
- **principiul realității bugetare;**
- **principiul neafectării veniturilor bugetare.**

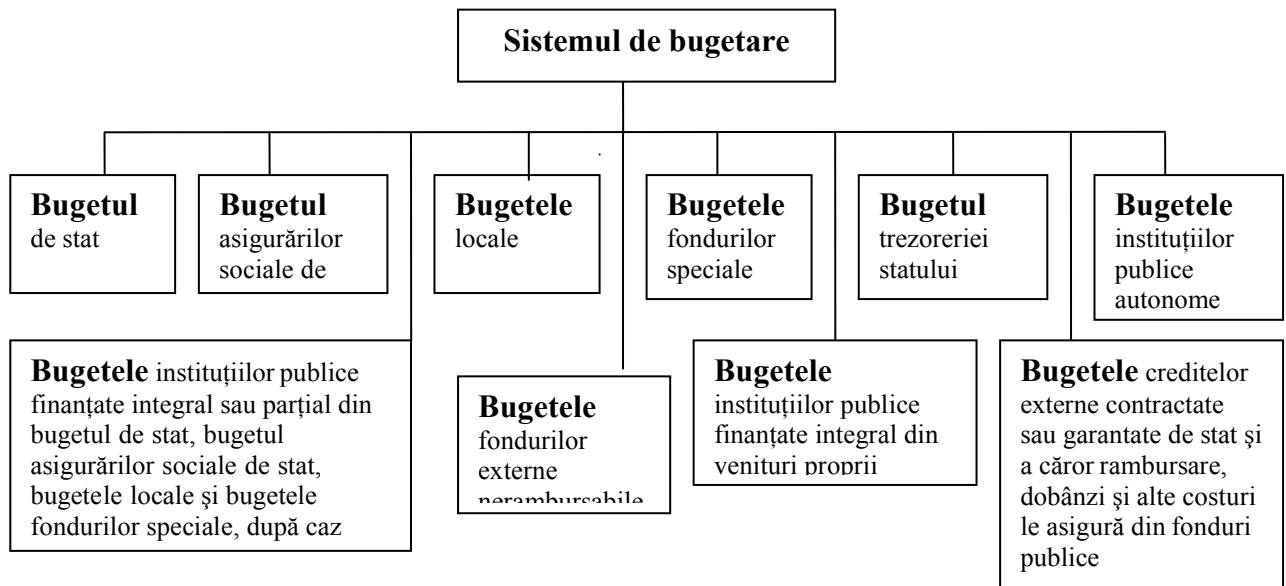
1.3.2. Componentele bugetului public

Componentele bugetului public sunt un sistem unitar de bugete format prevăzut în figura 2.1.⁶:

⁵ *Bistriceanu G.D., Popescu G.H., Bugetul de Stat al României, Editura Universitară, București, 2007, pag. 26-34*

⁶ *Moșteanu T., coordonator, op. cit., pag. 289*

Figura nr. 1.1. Sistemul de bugetare



Sursa: prelucrată după Moșteanu T., coordonator, *Finanțe publice. Note de curs și aplicații pentru seminar*, Editura Universitară, București, 2008, pag. 289

Aplicații practice propuse spre rezolvare

1. Ce prezintă la închiderea exercițiului bugetar, reprezentanții puterii executive?

2. Din ce este constituit bugetul asigurărilor sociale de stat?

3. Ce dimensionează bugetele locale?

4. Cum se întocmesc bugetele fondurilor special?

5. Ce cuprinde bugetul trezoreriei generale a statului?

6. Ce cuprinde bugetul instituțiilor publice autonome?

7. Ce includ bugetele instituțiilor publice finanțate integral sau parțial din bugetul de stat?

8. Cum funcționează bugetele instituțiilor publice finanțate integral din venituri proprii?

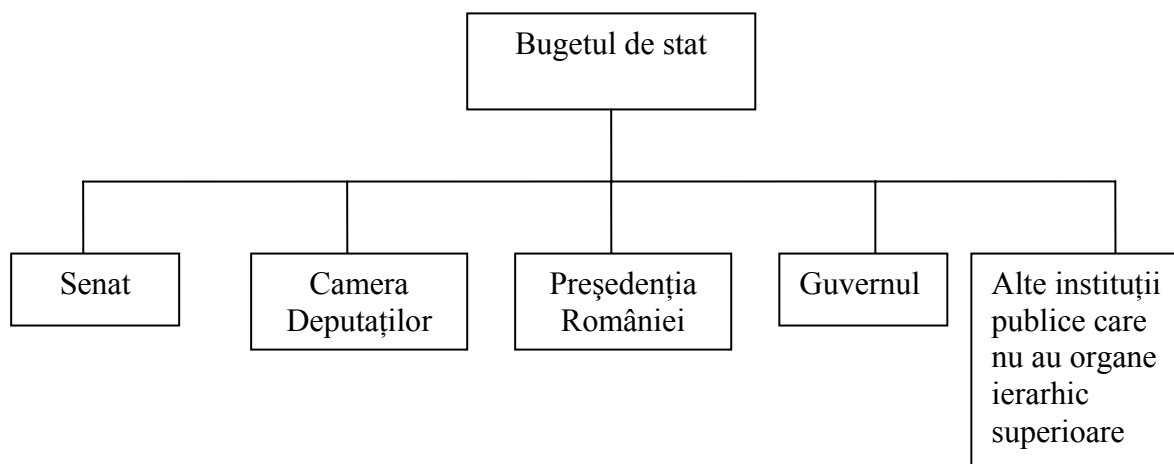
9. La ce se referă bugetele creditelor externe rambursabile, contractate sau garantate de stat?

10. Ce reprezintă bugetele fondurilor externe nerambursabile?

1.3.3. Organizarea sistemului bugetar în România

Bugetul de stat cuprinde în structura sa bugetul următoarelor entități, prezentat în figura 1.2., el se aprobă de către Parlament prin legea bugetară anuală⁷.

Figura nr. 1.2. Structura bugetului de stat



Sursa: prelucrată după Dascălu C., conf. univ. dr., coordonator, prof. univ.dr. Niculescu I., prof. univ. dr. Caraiani C., Ștefănescu A., Pitulice C., *Convergența contabilității publice din România la Standardele Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public*, Editura CECCAR, București, 2006, pag 18-20

1.3.4. Etapele procesului bugetar

Procesul bugetar presupune existența resurselor financiare ale statului, mobilizarea și folosirea lor cu eficiență⁸.

Conform Legii finanțelor publice, activitatea bugetară parcurge următoarele etape:

1. Elaborarea proiectului bugetului

Această etapă se elaborează de către Ministerul Finanțelor Publice pe baza propunerilor instituțiilor, a evoluției economice din perioada premergătoare și a tendințelor conjuncturale manifestate pe plan intern și extern.

2. Aprobarea proiectului bugetului presupune:

- prezentarea de către prim-ministru a proiectului de buget Parlamentului;
- se analizează acest proiect de buget în comisiile parlamentare de specialitate;

⁷ Dascălu C., conf. univ. dr., coordonator, prof. univ.dr. Niculescu I., prof. univ. dr. Caraiani C., Ștefănescu A., Pitulice C., op. cit., pag. 18-20

⁸ Bistriceanu G.D., Popescu G.H., op. cit., pag. 331-334

- asupra proiectului de buget se aduc modificări în urm dezbaterilor;
- se aprobă proiectul de buget cu amendamentele aduse;
- se ratifică de către președintele României.

3. Executarea bugetului

Execuția bugetului parcurge următoarele etape⁹:

- veniturile și cheltuielile bugetare se repartizează pe trimestre, în funcție de termenele legale de încasare a veniturilor și de perioada în care este necesară efectuarea cheltuielilor;
- execuția de casă a bugetului se realizează prin trezoreria statului și prin unități bancare. Trezoreria statului asigură atât execuția bugetului central, cât și a celor locale prin direcțiile sale județene;
- realizarea veniturilor bugetare înseamnă încasarea integrală și la termenele stabilite a veniturilor bugetare. Pentru obținerea unui venit bugetar parcurgem mai multe momente, și anume:

- *așezarea venitului*, adică identificarea și cuantificarea materiei impozabile de care dispune o persoană fizică sau juridică;

- *lichidarea* înseamnă determinarea obligației față de buget prin stabilirea cuantumului venitului bugetar. Acest moment trebuie să țină seama de cotele de impunere, de mărimea masei impozabile și de situația financiară a debitorului;

- *emiterea titlului de percepere a impozitului* constă în înscrierea sumei într-un act pe baza căruia se autorizează perceperea unui anumit venit în contul bugetului. Actul poate fi: titlu de încasare, când contribuabilul plătește din proprie inițiativă impozitul, sau ordin de încasare, când are loc executarea silită;

- *perceperea* reprezintă momentul încasării efective a venitului bugetar. Acest moment include urmărirea contribuabilului în cazul în care nu achită integral sau la termen obligația față de buget;

- efectuarea cheltuielilor bugetare se face în limita aprobată în buget (care este limita maximă) și numai pentru destinația aprobată. Respectând aceste două restricții, efectuarea oricărei cheltuieli publice presupune următoarele momente:

- *angajarea* înseamnă asumarea obligației de către stat de a plăti; acest moment determină stabilirea sumei-limită în care se poate încadra o instituție sau o societate finanțată de la buget;

⁹ *Ibidem*, pag.42-43

- *lichidarea* înseamnă verificarea efectuării contraprestației și determinarea sumei datorate;
- *ordonanțarea* constă în emiterea ordinului de plată în favoarea celui îndreptățit; ordinul de plată trebuie să poarte viza controlului preventiv deoarece sunt afectați banii statului;
- *plata* înseamnă stingerea obligației statului față de instituția sau societatea finanțată.
Momentele angajării, lichidării și ordonanțării sunt realizate de ordonatorii de credite, iar momentul plății este realizat de gestionarii publici sau contabilii plătitori ai trezoreriei.

4. Închiderea exercițiului bugetar

Constă în elaborarea contului general de execuție bugetară care reflectă toate operațiile efectuate și stabilește deficitul sau excedentul bugetar¹⁰.

Etapa de închidere a exercițiului bugetar are la bază raportările financiare ale ordonatorilor principali de credite. Acestea se depun la Ministerul Finanțelor Publice, care le verifică, le analizează și întocmește contul general de execuție bugetară. Se întocmește contul general de execuție pentru fiecare componentă a sistemului bugetar. La nivelul bugetelor locale conturile de execuție cad în sarcina primăriilor, care le elaborează și le înaintează spre aprobare organelor de decizie alese.

Contul general de execuție bugetară se aprobă de către Parlament. Întreaga procedură bugetară este supusă controlului. În funcție de organul care îl exercită, controlul bugetar poate fi:

- control bugetar politic - se efectuează de către Parlament și constă în examinarea și adoptarea bugetelor, examinarea și aprobarea contului de închidere;
- controlul administrativ - este efectuat de către Ministerul Finanțelor Publice, prin organele sale specializate. Acest tip de control are în vedere verificarea procedurii de încasare a veniturilor și a efectuării cheltuielilor, cu respectarea limitei și a destinației aprobate;
- controlul jurisdicțional - îl efectuează Curtea de Conturi și se referă numai la etapa execuției bugetare.

¹⁰ *Dascalu C., conf. univ. dr., coordonator, prof. univ.dr. Niculescu I., prof. univ. dr. Caraiani C., Ștefănescu A., Pitulice C., op. cit , pag. 43-44*

CAPITOLUL II

ASPECTE GENERALE ȘI PARTICULARITĂȚI PRIVIND INSTITUȚIILE PUBLICE

2.1. Aspecte istorice privind contabilitatea instituțiilor publice

Contabilitatea publică este acea parte a contabilității care se ocupă de evidența operațiunilor din cadrul unui patrimoniu public. Ea a apărut din necesitatea evidențierii veniturilor și cheltuielilor determinate de administrarea, mai întâi a cetățitor iar apoi a statelor. Funcționarea acestora presupune efectuarea unor cheltuieli ale căror surse le reprezentau veniturile din contribuțiile sub o formă sau alta ale cetățenilor.

Cadrul general al conturilor elaborat a fost pus în aplicare în țara noastră cu începere de la 1 ianuarie 1971. Acesta cuprindea 10 clase de conturi, iar fiecare clasă era împărțită în cel mult 10 grupe și fiecare grupă în 10 conturi sintetice de gradul I. Din cadrul general al conturilor au fost defalcate planuri de conturi pe ramuri de activitate economică, care cuprindeau toate conturile folosite de întreprinderile ce făceau parte din ramura pentru care a fost întocmit planul.

Odată cu aderarea României la U.E. din anul 2007, prin deschiderea capitolului de negociere 29 "Prevederi financiare și bugetare" cu privire la Aquisul comunitar, s-a reușit ca prin Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 1917/2005¹¹, al ministrului economiei și finanțelor, să se elaboreze normele metodologice privind organizarea și conducerea contabilității instituțiilor publice, planul de conturi pentru instituții publice și instrucțiunile de aplicare a acestuia care a avut ca suport legal Regulamentul financiar aplicabil bugetului general al Comunității Europene nr. 1605/2002 și ale Sistemului European de Conturi (SEC 95).

2.2. Particularități ale contabilității instituțiilor publice

Contabilitatea instituțiilor publice asigură informații ordonatorilor de credite cu privire la execuția bugetelor de venituri și cheltuieli, rezultatul execuției bugetare, patrimoniul aflat

¹¹ *Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 1917/2005, pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea contabilităților publice. Planul de conturi pentru instituțiile publice și instrucțiunile de aplicare a acestuia, cu modificările și completările ulterioare., Ediția a IV a 12. 02. 2010, Contabilitatea Instituțiilor Publice, volumul 801*

în administrare, rezultatul patrimonial (economic), costul programelor aprobate prin buget, dar și informații necesare pentru întocmirea contului general anual de execuție a bugetului de stat, a contului anual de execuție a bugetului asigurărilor sociale de stat și fondurilor speciale.

Potrivit reglementarilor existente în domeniul finanțelor publice și a contabilității, contabilitatea publică cuprinde:

- a) contabilitatea veniturilor și cheltuielilor bugetare, care să reflecte încasarea veniturilor și plata cheltuielilor aferente exercițiului bugetar;
- b) contabilitatea trezoreriei statului;
- c) contabilitatea generală bazată pe principiul constatării drepturilor și obligațiilor, care să reflecte evoluția situației financiare și patrimoniale, precum și excedentul sau deficitul patrimonial;
- d) contabilitatea destinată analizării costurilor programelor aprobate.

2.2.1. Documentele specifice instituțiilor publice și registrele de contabilitate¹²

Documente justificative - prevederi generale

Documentele justificative trebuie să cuprindă, următoarele elemente principale:

- denumirea documentului;
- denumirea și, după caz, sediul unității care întocmește documentul;
- numărul documentului și data întocmirii acestuia;
- menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii economico-financiare (când este cazul);
- conținutul operațiunii economico-financiare și, atunci când este necesar, temeiul legal al efectuării acesteia;
- datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate;
- numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii economico-financiare, ale persoanelor cu atribuții de control financiar preventiv și ale persoanelor în drept să aprobe operațiunile respective, după caz;
- alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate.

¹² *Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1917/2005 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea contabilității instituțiilor publice, Planul de conturi pentru instituțiile publice și instrucțiunile de aplicare a acestuia, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 1.186 bis din 29 decembrie 2005, cu modificări și completări ulterioare*

Forma de înregistrare în contabilitate

Formele de înregistrare în contabilitate reprezintă sistemul de registre, formulare și documente contabile corelate între ele, care servesc la înregistrarea cronologică și sistematică în contabilitate a operațiunilor economico-financiare efectuate pe parcursul exercițiului bugetar.

Registrele de contabilitate

Registrele de contabilitate obligatorii sunt: Registrul-jurnal, Registrul-inventar și Cartea mare.

Acestea se utilizează în strictă concordanță cu destinația acestora și se prezintă în mod ordonat și astfel completate încât să permită, în orice moment, identificarea și controlul operațiunilor contabile efectuate. Registrele de contabilitate se pot prezenta sub forma de registru, foi volante sau listări informatice, după caz.

Registrul-jurnal este un document contabil obligatoriu de înregistrare cronologică și sistematică a modificării elementelor de activ și de pasiv ale instituției.

Registrul-jurnal se întocmește de fiecare instituție publică într-un singur exemplar, după ce a fost numerotat, șnuruit, parafat și înregistrat în evidența instituției. Numerotarea filelor registrelor se va face în ordine crescătoare, iar volumele se vor numerota în ordinea completării lor. Se întocmește zilnic sau lunar, după caz, prin înregistrarea cronologică, fără ștersături și spații libere, a documentelor în care se reflectă mișcarea elementelor de activ și de pasiv ale unității. Operațiunile de aceeași natură, realizate în același loc de activitate, pot fi recapitulate într-un document centralizator, denumit jurnal-auxiliar, care stă la baza înregistrării în Registrul-jurnal.

Registrul-inventar este un document contabil obligatoriu în care se înregistrează toate elementele de activ și de pasiv grupate în funcție de natura lor, inventariate potrivit legii. Registrul-inventar se întocmește de fiecare instituție publică într-un singur exemplar, după ce a fost numerotat, șnuruit, parafat și înregistrat în evidența instituției.

Registrul-inventar se întocmește la înființarea instituției, cel puțin odată pe an pe parcursul funcționării instituției, cu ocazia fuziunii, divizării sau încetării activității, precum și în alte situații prevăzute de lege pe bază de inventar factic.

Registrul “Cartea mare” este un registru contabil obligatoriu în care se înregistrează lunar și sistematic, prin regruparea conturilor, existența și mișcarea elementelor de activ și de pasiv, la un moment dat.

Balanța de verificare este documentul contabil utilizat pentru verificarea exactității înregistrărilor contabile și controlul concordanței dintre contabilitatea sintetică și cea analitică, precum și principalul instrument pe baza căruia se întocmesc situațiile financiare.

2.2.2. Principiile contabilității publice

Astfel, prin aprobarea Ordinului Ministrului Finanțelor Publice nr. 1917/2002, *situațiile financiare se evaluează conform principiilor generale de contabile*, s-au creat premisele implementării principiului contabilității de angajamente (accrual basis of accounting) și la nivelul unităților de învățământ din țara noastră¹³.

Principiul contabilității de angajamente - concept de bază al contabilității publice, precizează că *"situațiile financiare oferă informații utilizatorilor nu numai despre tranzacțiile trecute, care au implicat plăți și încasări, dar și despre obligațiile de plată din viitor și despre resursele privind încasările viitoare*.

Principiul continuității activității continuă în mod normal funcționarea într-un viitor previzibil, fără a intra în stare de desființare referitor la continuarea activității. În sistemul de învățământ, starea de încetarea a activității, se manifestă foarte rar, majoritatea instituțiilor fiind finanțate și de la bugetul de stat, de cele mai multe ori încetarea activității se realizează prin abrogări de acte normative¹⁴.

În cazul încetării activității unei instituții publice din sistemul de învățământ, de regulă, bunurile materiale nu sunt valorificate, ci doar transferate altor instituții.

Principiul permanenței metodelor contabile care presupune: *"asigurarea continuității, de la un exercițiu la altul, în mod consecvent"*.

Principiul prudenței evaluarea structurii patrimoniale trebuie făcută pe o bază prudentă, urmărind toate depreciările.

Principiul evaluării separate a elementelor de activ și de datorii, elementele structurii patrimoniale trebuie evaluate separat.

¹³ Ordinul MFP nr. 1917/2005, op. cit., pag. 28-29

¹⁴ Dascalu C., conf. univ. dr., coordonator, prof. univ.dr. Niculescu I., prof. univ. dr. Caraiani C., Ștefănescu A., Pitulice C., op. cit., pag. 46

Principiul intangibilității

Potrivit acestui principiu, bilanțul de deschidere pentru fiecare exercițiu financiar trebuie să corespundă cu bilanțul de închidere al exercițiului precedent.

Principiul necompensării

Orice compensare între elementele de activ și de datorii sau între elementele de venituri și cheltuieli este interzisă, fiind admisă această compensare între elemente de activ și datorii, numai dacă permit reglementările legale, după înregistrarea în contabilitate a veniturilor și cheltuielilor la valoarea integrală.

Principiul comparabilității informațiilor

Potrivit acestui principiu elementele prezentate trebuie să dea posibilitatea comparării în timp a informațiilor.

2.2.3. Situațiile (rapoartele) financiare întocmite de instituțiile publice

Componența situațiilor financiare

Pentru întocmirea situațiilor financiare în sectorul public, Federația Internațională a Contabililor prin Comitetul de lucru al Standardelor Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public a elaborat IPSAS nr. 1 „Prezentarea Situațiilor Financiare”, IPSAS nr. 2 „Situațiile fluxurilor de trezorerie” și IPSAS nr. 6 „Situații financiare consolidate și individuale”.

Reglementările contabile românești sunt cuprinse în Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.917/12 decembrie 2005 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea contabilității instituțiilor publice, Planul de conturi pentru instituțiile publice și instrucțiunile de aplicare a acestuia, publicat în Monitorul Oficial al României nr. 1.186 bis din 29 decembrie 2005, cu modificări și completări ulterioare.

Situațiile financiare trimestriale și anuale cuprind¹⁵:

- a) bilanțul;
- b) contul de rezultat patrimonial;
- c) situația fluxurilor de trezorerie;
- d) situația modificărilor în structura activelor/capitalurilor;
- e) anexe la situațiile financiare, care includ: politici contabile și note explicative;
- f) contul de execuție bugetară.

¹⁵ *Morariu A., Suciu Gh., Contabilitatea instituțiilor publice, Editura Universitaria, București 2004, pag. 248-269*

Aplicații practice propuse spre rezolvat

1. Ce reprezintă bilanțul contabil?

2. Ce prezintă contul de rezultat patrimonial?

3. Ce prezintă situația fluxurilor de trezorerie?

4. Ce oferă situația modificărilor în structura activelor/capitalurilor?

5. Ce sunt anexele la situațiile financiare?

6. Ce prezintă conturile de execuție bugetară?

2.2.4. Planul de conturi al instituțiilor publice

Planul de conturi utilizat de către instituțiilor publice din România cuprinde:

- **conturi bugetare** – sunt conturile utilizate pentru reglementarea încasării veniturilor, a plății cheltuielilor precum și pentru determinarea rezultatului de numerar (bugetar), respectiv excedent sau deficit de numerar (cash);
- **conturi generale** – sunt conturile utilizate pentru reflectarea activelor și pasivelor instituțiilor publice, precum și a veniturilor și cheltuielilor pentru determinarea rezultatului patrimonial (excedent sau deficit patrimonial).

Planul de conturi general cuprinde 7 clase de conturi:

- clasa 1 "Conturi de capitaluri";
- clasa 2 "Conturi de active fixe";
- clasa 3 "Conturi de stocuri și producție în curs de execuție";
- clasa 4 "Conturi de terți";
- clasa 5 "Conturi la trezoreria statului și bănci comerciale";
- clasa 6 "Conturi de cheltuieli";

- clasa 7 “Conturi de venituri și finanțări”.

În planul de conturi mai există o clasă de conturi în afara bilanțului, clasa 8 “Conturi speciale” (numită și clasa conturilor în afara bilanțului).

Clasele cuprind mai multe grupe de conturi, iar grupele sunt dezvoltate pe conturi sintetice de gradul I și II. Conturile sintetice pot fi dezvoltate și în conturi analitice în funcție de specificul activității și de necesitățile proprii de informare.

CAPITOLUL III

CONVERGENȚE ȘI ARMONIZĂRI ÎN CONTABILITATEA INSTITUȚIILOR PUBLICE

3.1. Rolul și specificul reformei contabile în sectorul instituțiilor publice

Reforma sistemului de contabilitate din Romania a generat creșterea interesului economiștilor și contabililor față de realizările altor țări sau organisme internaționale în materie de “*normalizare*” și “*armonizare*” contabilă.

În istoria contabilității se apreciază că încă din evul mediu, în special în a doua jumătate și mai ales în ultimul sfert al acestuia deținătorii capitalului comercial în dezvoltare constataseră “*că acolo unde domnește confuzie și dezordine în socoteli, lucrurile nu merg bine, și de aceea s-a simțit nevoia unui instrument de calcul în măsură a pune în lumină cât mai clară mersul operațiunilor desfășurate în sfera comerțului*”.¹⁶

3.2. Etapele reformei contabile în sectorul instituțiilor publice din România

Trecerea la contabilitatea de angajamente nu s-a făcut dintr-o dată, ci în mai multe etape, astfel:

Etapa 1: Dezvoltarea unui nou Plan de conturi (etapă realizată la finele anului 2002);

Etapa 2: Dezvoltarea de noi metodologii, principii și politici contabile (etapă realizată tot la finele anului 2002);

Etapa 3: Dezvoltarea unei noi clasificării bugetare;

Etapa 4: Implementarea experimentală a noilor reglementari într-un număr semnificativ de instituții publice de subordonare centrală și locală (Au fost aplicate experimental în cursul semestrului I al anului 2003, la un număr de 10 ordonatori principali de credite și circa 100 de instituții din subordinea acestora noile reglementări contabile prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.746/2002 ce cuprinde Normele metodologice privind organizarea și conducerea contabilității instituțiilor publice, a Planului de conturi pentru instituții și a Monografiei privind înregistrarea în contabilitate a principalelor operațiuni);

¹⁶ Demetrescu, C.G. (1972), *Istoria contabilității*, Ed. Științifică, București, partea a II-a, pag. 53 – 118

Etapa 5: Îmbunătățirea reglementărilor elaborate ca urmare a concluziilor desprinse din experimentare (semestrul II al anului 2003 – decembrie anul 2005);

Această etapă s-a realizat prin două proiecte, ambele cu același titlu.

**Proiectul de twinning light RO 01/IB/FI-09 TL “Îmbunătățirea organizării și performanței sistemului de contabilitate publică”¹⁷*

**Proiectul de twinning RO 02/IB/FI-04 “Îmbunătățirea organizării și performanței sistemului de contabilitate publică”¹⁸*

Etapa 6: Aprobarea, publicarea noilor reglementări și implementarea acestora începând cu 1 ianuarie 2005 (Omf 1.461/29.09.2004).

Se discuta la acea vreme ca noile reglementări contabile să fie aplicate de către toate instituțiile publice din România începând cu data de 1 ianuarie 2005, de fapt contabilitatea să fie ținută în paralel cu reglementările existente. Dacă ordonatorii principali de credite dispuneau de forța de muncă necesară, respectiv de logistica specifică implementării noilor reglementări contabile, instituțiile publice mici nu dispuneau de aceste resurse, așa că s-a hotărât trecerea la contabilitatea de angajamente, de către toate instituțiile publice din România, începând cu 1 ianuarie 2006.

Etapa 7: Aprobarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea contabilității instituțiilor publice și Planul de conturi pentru instituțiile publice și instrucțiunile de aplicare a acestuia.¹⁹

¹⁷ Proiect de twinning (2002), Îmbunătățirea organizării și performanței sistemului de contabilitate publică, Ministerul Finanțelor Publice, București

¹⁸ Proiect de twinning (2004), Îmbunătățirea organizării și performanței sistemului de contabilitate publică, Ministerul Finanțelor Publice, București

¹⁹ Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1917/2005 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea contabilității instituțiilor publice, Planul de conturi pentru instituțiile publice și instrucțiunile de aplicare a acestuia, cu modificările și completările ulterioare

CAPITOLUL IV

CONTABILITATEA CAPITALURILOR

4.1. Rolul și importanța capitalurilor

Capitalurile instituției²⁰, ca surse de finanțare cu caracter stabil, reprezintă echivalentul valoric al resurselor investite în active de proprietar - stat (capitaluri proprii) sau terțe persoane (datorii). Datoriile cu grad ridicat de exigibilitate, denumite datorii necurente, se regăsesc sub forma împrumuturilor și datoriilor asimilate pe termen lung.

Capitalurile proprii sunt definite în normele românești drept interes rezidual al statului sau al unităților administrativ - teritoriale, în calitate de proprietari ai activelor unei instituții publice, după deducerea tuturor datoriilor. IPSAS 1 *Prezentarea situațiilor financiare* denumește capitalurile proprii și active nete datorită modului de determinare deductiv din formatul listă al bilanțului:

$$\text{Active nete} / \text{Capitaluri proprii} = \text{Total active} - \text{Total datorii}$$

Standardul remarcă posibilitatea ca activele nete / capitalurile proprii să aibă valoare pozitivă sau negativă, efect al evaluării reziduale realizate în Situația poziției financiare (bilanț). Categoria capitalurilor proprii cuprinde elemente constitutive a căror tipologie este influențată de cadrul legislativ propriu comunității și de specificul socio-economic al acesteia. Normele din România includ în sfera capitalurilor proprii:

- fondurile;
- rezultatul patrimonial și rezultatul reportat;
- rezervele din reevaluare.

IPSAS 1 *Prezentarea situațiilor financiare* recomandă următoarea structură a capitalurilor proprii:

- capital subscris reprezentat de cumulul contribuțiilor de la proprietari (de regulă statul), corectat cu distribuiri către aceștia (de exemplu, vărsăminte efectuate către stat);
- surplusuri sau deficite acumulate determinate prin compararea veniturilor cu cheltuielile recunoscute în cursul perioadei;

²⁰ *Dascalu C., conf. univ. dr., coordonator, prof. univ.dr. Niculescu I., prof. univ. dr. Caraiani C., Ștefănescu A., Pitulice C., op. cit., pag. 154*

- rezerve care se prezintă după natura și scopul constituirii;
- interese minoritare reprezentate de o parte a surplusului / deficitului net și activelor nete / capitalurilor proprii atribuibile participațiilor nedeținute, direct sau indirect, prin entități controlate, de entitatea care controlează.

Referențialul IPSAS are în vedere toate categoriile de entități din sectorul public, atât cele care nu au capital social (dată fiind particularitatea înființării și funcționării pe baza banului public a unei entități publice), cât și cele care au în componență „întreprinderi guvernamentale de afaceri” privatizate parțial, cu fonduri private subscribe și vărsate pe bază de acțiuni.

Aceste entități constituie capital social, cu interes financiar în activele nete/capitalurile proprii.

Tipologia capitalurilor proprii conform normelor naționale plasează *fondurile* pe prima poziție. Acestea sunt surse proprii ale entității publice recunoscute în cazul activelor fixe pentru care nu se calculează amortizare, precum și pentru resurse publice cu destinație specială concretizată în fondul de rulment, fondurile de rezervă, fondurile de risc etc. Cele din urmă sunt rezultatul reglementărilor specifice și se regăsesc în entități care potrivit cadrului juridic constituie și utilizează unul sau mai multe dintre fondurile cu destinație specială.

Rezultatul patrimonial este cel de-al doilea element al capitalurilor proprii, care reprezintă diferența dintre venituri și finanțări pe de-o parte și cheltuieli pe de altă parte. Datorită formei deductive rezultatul poate fi:

- pozitiv, sub forma surplusului (pentru entitățile integral finanțate de la buget) sau profitului (în cazul entităților sau activităților finanțate din venituri proprii);
- negativ, sub formă de deficit (pentru entitățile integral finanțate de la buget) sau sub forma pierderii (în cazul entităților sau activităților finanțate din venituri proprii).

4.2. Practici contabile privind capitalurile

Capitalurile unei instituții publice constituie surse de finanțare stabile și sunt reprezentate de echivalentul valoric al resurselor puse la dispoziția instituției de către proprietari (statul) sau de către terțe persoane (datorii).

Datorită modului deductiv de calcul, capitalurile proprii mai sunt denumite și *active nete*. De remarcat că, spre deosebire de sectorul privat, în cazul instituțiilor publice lipsește categoria capitalurilor permanente. Deși datoriile pe termen lung regăsite în categoria datoriilor necurente au caracter de surse permanente ele nu pot fi considerate în categoria

capitalurilor permanente deoarece: instituțiile publice, conform Legii finanțelor publice, nu pot contracta direct împrumuturi cu instituțiile de credit;

Este de subliniat convergența până la identitate privind definirea conceptului de capital propriu, în ambele referințe contabile.

Standardul remarcă posibilitatea ca activele nete/capitalurile proprii să aibă valoare pozitivă sau negativă, efect al evaluării reziduale realizate în Situația poziției financiare (bilanț). Categoria capitalurilor proprii cuprinde elemente constitutive a căror tipologie este influențată de cadrul legislativ propriu comunității și de specificul socio-economic al acesteia. Conform normelor contabile românești, în categoria capitalurilor proprii se cuprind:

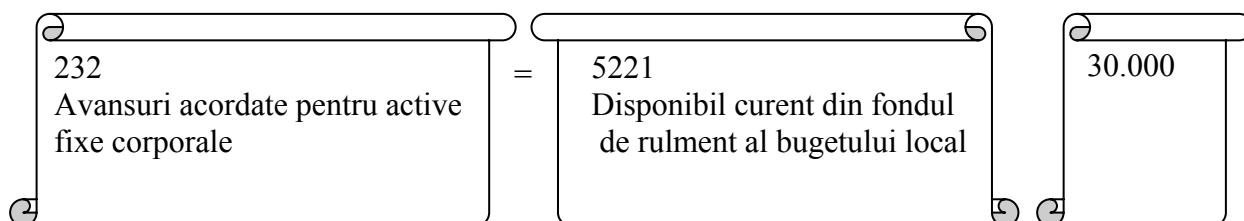
- a) fondurile
- b) rezultatul patrimonial
- c) rezultatul reportat
- d) rezervele din reevaluare

Fondurile reprezintă *surse proprii ale instituțiilor publice*, nu se calculează amortizarea, precum și pentru resursele publice cu destinație specială, concretizate în fondul de rulment, fondurile de rezervă, fondul de risc, etc²¹.

Fondul activelor fixe necorporale cuprinde acele active fixe necorporale care, potrivit legii, nu se supun amortizării²².

Exemplu: Autoritatea publică locală efectuează o investiție în interesul unității de învățământ, pe baza unui contract cu un antreprenor căruia îi acordă un avans de 30.000 lei. Valoarea investiției efectuate, conform facturii, este de 150.000 lei. Bunurile realizate aparțin domeniului public al unității administrativ-teritoriale.

- acordarea avansului din disponibilul fondului de rulment:



²¹ Morariu A., Suciu Gh., op. cit., pag. 229-247

²² Tilea D.M., Teză de doctorat, Contribuții la perfecționarea contabilității în unitățile de învățământ din România, 2012, pag. 143-152

- înregistrarea investiției terminate, dar nerecepționate încă:

231 Active fixe corporale în curs de execuție	=	404 Furnizori de active fixe	150.000
--------------------------------------------------	---	---------------------------------	---------

- achitarea diferenței și închiderea avansului:

404 Furnizori de active fixe	=	% 232 Avansuri acordate pentru active fixe corporale 5221 Disponibil curent din fondul de rulment al bugetului local	<u>150.000</u> 30.000 120.000
---------------------------------	---	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-----------------------------------------

- recepția investiției (clădire) și recunoașterea activului ca aparținând domeniului public:

212 Construcții	=	103 Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul public al autorităților administrativ-teritoriale	150.000
--------------------	---	----------------------------------------------------------------------------------------------------	---------

- concomitent, se înregistrează cheltuiala cu activul fix, deoarece bunul nu se amortizează:

6821 Cheltuieli cu activele fixe corporale neamortizabile	=	231 Active fixe corporale în curs de execuție	150.000
--------------------------------------------------------------	---	--------------------------------------------------	---------

- închiderea contului de cheltuieli:

131 Fondul de rulment	=	6821 Cheltuieli cu activele fixe corporale neamortizabile	150.000
--------------------------	---	--------------------------------------------------------------	---------

Exemplu: La Casa Națională de Asigurări de Sănătate se înregistrează în cursul exercițiului bugetar venituri, care alimentează FNUASS, în sumă de 200.000 lei, reprezentând contribuții ale angajatorilor. La sfârșitul anului, din sumele colectate se constituie fondul de rezervă conform O.U.G. 150/2002, iar din fondul constituit, 1.500 lei se folosesc ulterior pentru acoperirea deficitului bugetului de resort provenit din anii precedenți.

- recunoașterea creanțelor bugetului FNUASS, pe baza titlurilor de creanță:

4665 Creanțe ale bugetului Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate	=	7453 Contribuțiile angajaților pentru asigurări sociale de sănătate	2000.000
---------------------------------------------------------------------------------------	---	------------------------------------------------------------------------	----------

- încasarea creanțelor în contul de trezorerie:

5711 Disponibil din veniturile curente ale Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate	=	4665 Creanțe ale bugetului Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate	200.000
-------------------------------------------------------------------------------------------------------	---	---------------------------------------------------------------------------------------	---------

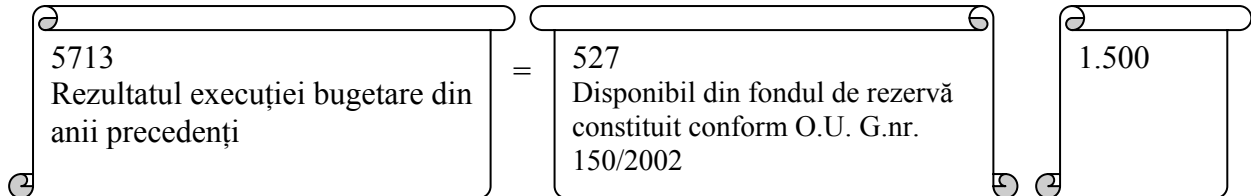
- constituirea fondului de rezervă, la sfârșitul anului, în cotă de 1% din veniturile colectate, diferența fiind virată la contul 121.05, pentru determinarea rezultatului:

7453 Contribuțiile angajaților pentru asigurări sociale de sănătate	=	% 133 Fondul de rezervă constituit conform Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 150/2002 121.05 Rezultatul patrimonial-bugetul Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate	<u>200.000</u> 2.000 198.000
------------------------------------------------------------------------	---	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	----------------------------------------

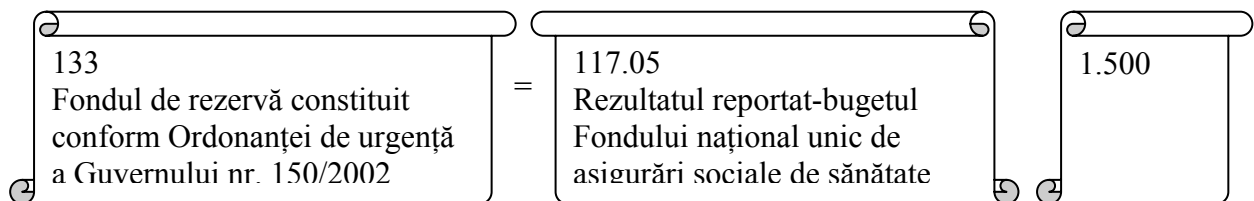
- concomitent, se constituie disponibilul pe seama fondului de rezervă:

527 Disponibil din fondul de rezervă constituit conform Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 150/2002	=	5711 Disponibil din veniturile curente ale Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate	2.000
------------------------------------------------------------------------------------------------------------	---	-------------------------------------------------------------------------------------------------------	-------

- acoperirea deficitului execuției bugetare (deficitul bugetului FNUASS evidențiat în soldul creditor al contului 5712 dacă se referă la anul curent sau al contului 5713 dacă aparține anilor precedenți):



- concomitent, se înregistrează utilizarea fondul de rezerva pentru acoperirea deficitului:



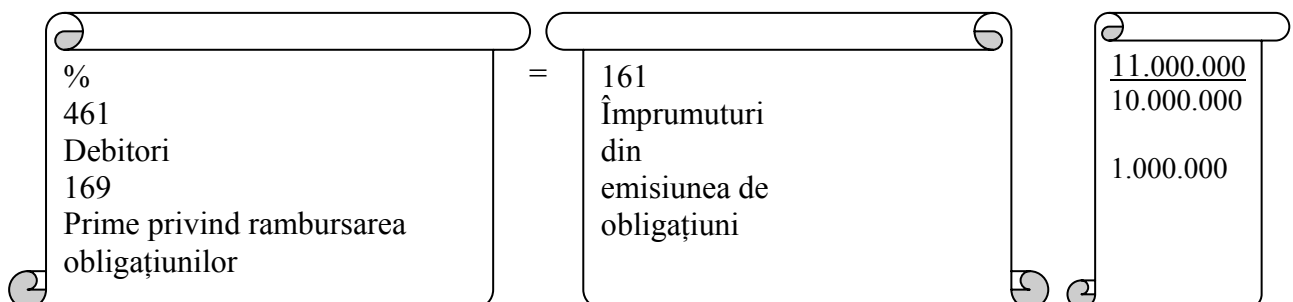
Exemplu: O unitate de învățământ emite un împrumut obligatar cu următoarele caracteristici:

- data emiterii: 1 iulie N;
- durata împrumutului: 5 ani;
- numărul de obligațiuni: 100.000 buc.;
- valoarea de emisiune coincide cu valoarea nominală: VN=VE=100 lei/obligațiune;
- valoarea de rambursare: 110 lei/obligațiune;
- procentul de dobândă: 15%.

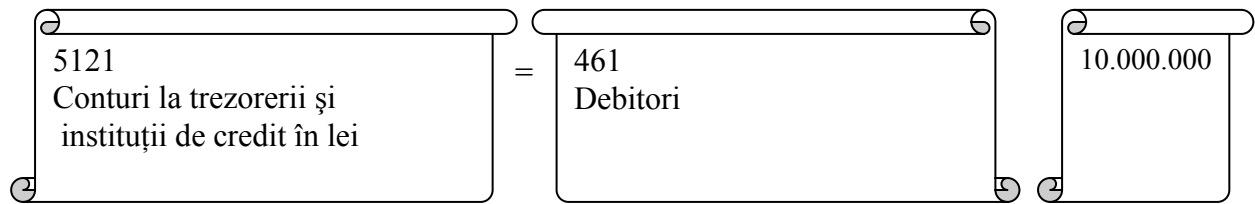
Primele de rambursare se amortizează liniar pe durata împrumutului.

Emisiunea și subscrierea sunt efectuate prin intermediul unei societăți bancare care reține un comision de 5.000 lei. Rambursarea împrumutului se face prin tragere la sorți anuală a câte 20.000 obligațiuni, pe 30 iunie, dată la care se achită și dobânda anuală.

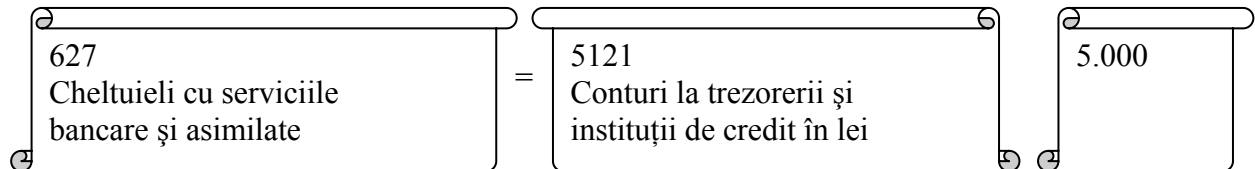
- înregistrarea emisiunii și a subscrierii obligațiunilor:



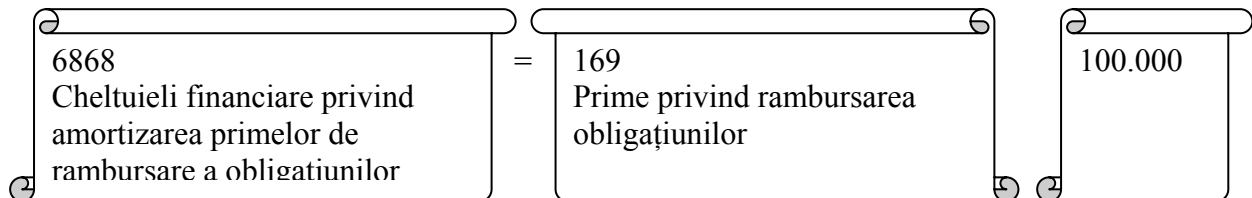
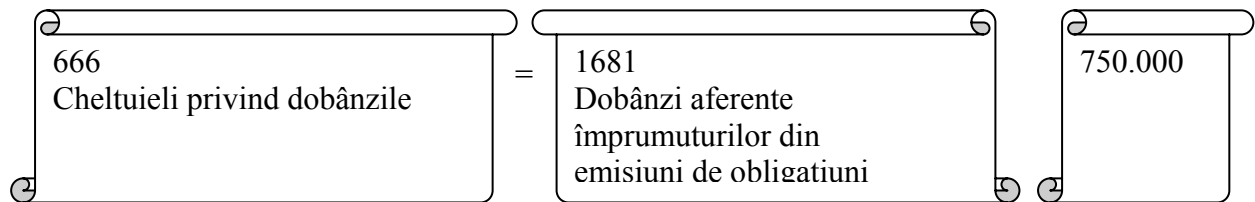
- încasarea împrumutului:



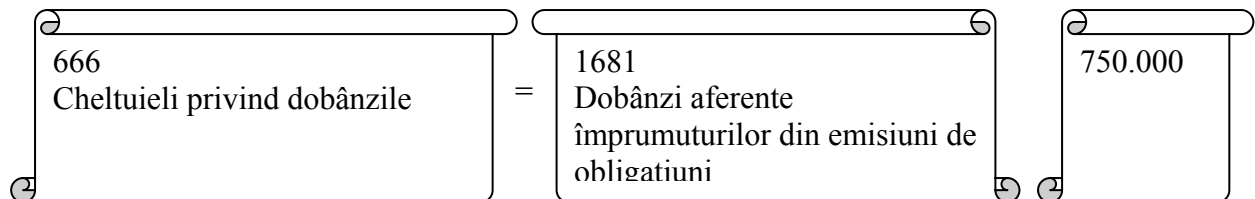
- reținerea comisionului bancar:



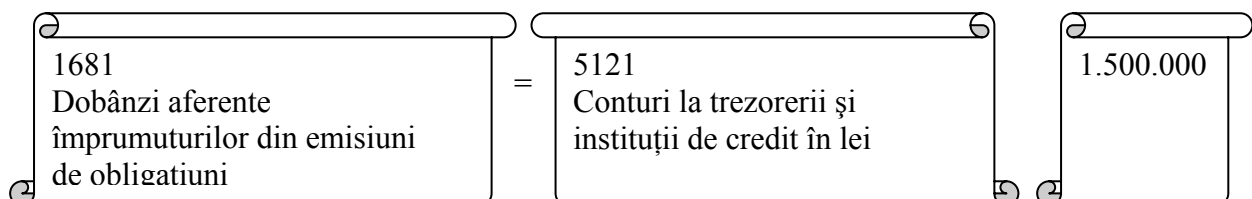
- la sfârșitul exercițiului N se înregistrează dobânda aferentă perioadei 1 iulie - 31 decembrie ($10.000.000 \times 15\% \times 6/12 = 750.000$) și amortizarea anuală a primelor ($1.000.000 \times 20\% \times 6/12 = 100.000$):



- în exercițiul N+1, înregistrarea dobânzii datorate pentru perioada 1 ianuarie - 30 iunie:



- achitarea dobânzii anuale:



- amortizarea primei tranșe de împrumut (20.000 oblig. x 110 lei/oblig.), prin tragere la sorți:

161 Împrumuturi din emisiunea de obligațiuni	=	5121 Conturi la trezorerii și instituții de credit în lei	2.200.000
----------------------------------------------------	---	-----------------------------------------------------------------	-----------

- la sfârșitul exercițiului N+1 se înregistrează cheltuielile cu dobânda (datorată pentru obligațiunile rămase) și cu amortizarea anuală a primelor privind rambursarea obligațiunilor:

666 Cheltuieli privind dobânzile	=	1681 Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiuni de obligațiuni	600.000
-------------------------------------	---	---------------------------------------------------------------------------	---------

6868 Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligațiunilor	=	169 Prime privind rambursarea obligațiunilor	200.000
-------------------------------------------------------------------------------------------------	---	----------------------------------------------------	---------

Înregistrările 5, 6, 7 și 8 se repetă în următorii ani rămași din perioada de împrumut.

În cazul în care răscumpărarea se face la bursă, de exemplu la 110 lei/obligațiune, intervine contul 505 "Obligațiuni emise și răscumpărate":

- răscumpărarea obligațiunilor:

505 Obligațiuni emise și răscumpărate	=	5121 Conturi la trezorerii și instituții de credit în lei	2.200.000
---------------------------------------------	---	-----------------------------------------------------------------	-----------

- anularea obligațiunilor:

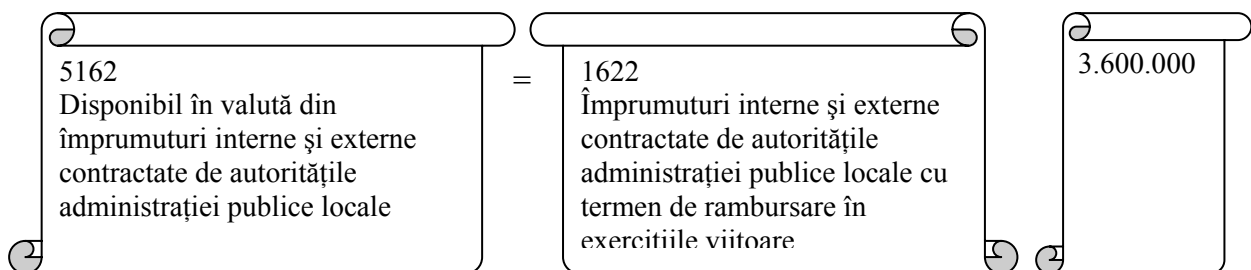
161 Împrumuturi din emisiunea de obligațiuni	=	505 Obligațiuni emise și răscumpărate	2.200.000
----------------------------------------------------	---	---------------------------------------------	-----------

Concomitent, se înregistrează amortizarea primelor de rambursare aferente obligațiunilor răscumpărate ($6868 = 169$).

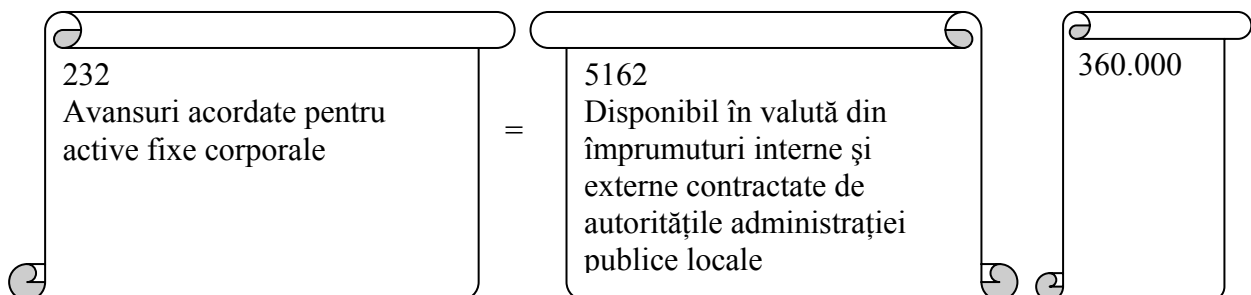
Conturile 162, 163, 164, 165, utilizate pentru evidența împrumuturilor interne sau externe, înregistrează în credit tragerile din împrumuturi iar în debit împrumuturile rambursate. Se dezvoltă pe analitice pe fiecare contract de împrumut în parte.

Exemplu: O primărie contractează un împrumut de 1.000.000 euro de la Banca Mondială, la data de 1 octombrie N, pentru realizarea unei lucrări de construcții (construirea unei unități de învățământ). Durata împrumutului este 5 ani, dobânda 8%, cursul de schimb la data primirii împrumutului 3,6 lei/euro.

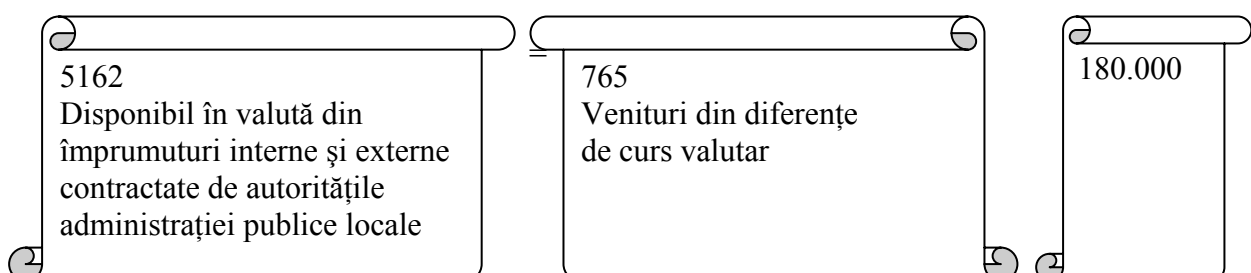
- tragerea împrumutului extern:



- acordarea unui avans de 100.000 euro, la un curs de 3,6 lei/euro, pentru începerea lucrărilor de construcție:



- la sfârșitul exercițiului N se evaluează datoria externă și disponibilul în valută, cursul de schimb la 31 decembrie N fiind 3,8 lei/euro (datoria externă: $1.000.000 \text{ euro} \times 3,8 = 3.800.000 \text{ lei}$; disponibilul: $900.000 \text{ euro} \times 3,8 = 3.420.000 \text{ lei}$):



665 Cheltuieli din diferențe de curs valutar	=	1622 Împrumuturi interne și externe contractate de autoritățile administrației publice locale cu termen de rambursare în exercițiile viitoare	200.000
-------------------------------------------------	---	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	---------

- înregistrarea dobânzii datorate până la 31 decembrie N (1 oct-31 dec):

666 Cheltuieli privind dobânzile	=	1682 Dobânzi aferente împrumuturilor interne și externe contractate de autoritățile administrației publice locale	76.000
-------------------------------------	---	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	--------

$(1.000.000 \text{ euro} \times 8\% \times 3/12 \times 3,8 \text{ lei/euro} = 76.000 \text{ lei})$

- finalizarea lucrării de investiții la data de 1 august N+1, valoarea facturată de furnizor fiind 1.000.000 euro, curs la data facturării 4 lei/euro:

231 Active fixe corporale în curs de execuție	=	404 Furnizori de active fixe	4.000.000
--------------------------------------------------	---	---------------------------------	-----------

- închiderea avansului și plata diferenței din factură, curs 4 lei/euro:

404 Furnizori de active fixe	=	% 232 Avansuri acordate pentru active fixe corporale 5162 Disponibil în valută din împrumuturi interne și externe contractate de autoritățile administrației publice locale 765 Venituri din diferențe de curs valutar	<u>4.000.000</u> 360.000 3.600.000 40.000
---------------------------------	---	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	------------------------------------------------------------

- recepția lucrării de construcții:

212 Construcții	=	231 Active fixe corporale în curs de execuție	4.000.000
--------------------	---	-----------------------------------------------------	-----------

- înregistrarea dobânzii datorate pentru perioada 1 ianuarie - 30 septembrie N+1, curs de schimb 4,1 lei/euro (1.000.000 euro x 8% x 9/12 x 4,1 lei/euro) și achitarea dobânzii pentru primul an de împrumut, din disponibilul bugetului local:

666 Cheltuieli privind dobânzile	=	1682 Dobânzi aferente împrumuturilor interne și externe contractate de autoritățile administrației publice locale	246.000
-------------------------------------	---	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	---------

% 1682 Dobânzi aferente împrumuturilor interne și externe contractate de autoritățile administrației publice locale 665 Cheltuieli din diferențe de curs valutar	=	5211 Disponibil al bugetului local	<u>328.000</u> <u>322.000</u> 6.000
------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	---	------------------------------------------	-----------------------------------------------

Contabilitatea provizioanelor

Ca și agenții economici, instituțiile publice pot înregistra provizioane. Ele reprezintă datoriile cu exigibilitate, înregistrând valori ce nu poate depăși, sumele necesare stingerii obligației curente la data bilanțului²³.

Condițiile de recunoaștere a provizioanelor sunt:

- 1) Probabilitatea unei ieșiri de resurse pentru a onora obligația anterioară;
- 2) Estimarea credibilă a valorii obligației.

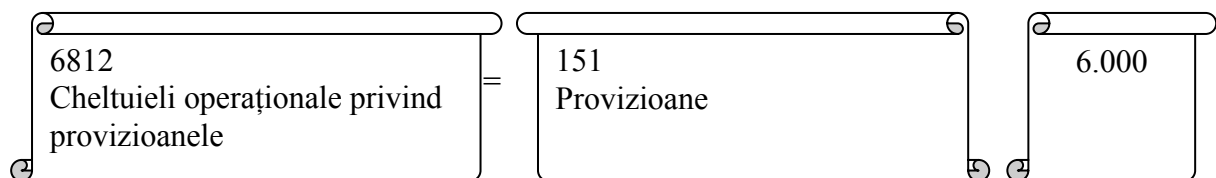
²³ Ordinul MFP nr. 1917/2005, op. cit., pag. 74

Provizioanelor se constituie, folosind subconturile contului 151 “Provizioane”. Constituirea și majorarea provizioanelor se înregistrează în corespondență cu contul 6812 “Cheltuieli operaționale privind provizioanele” iar diminuarea sau anularea provizioanelor în corespondență cu contul **7812 “Venituri din provizioane pentru riscuri și cheltuieli”**.

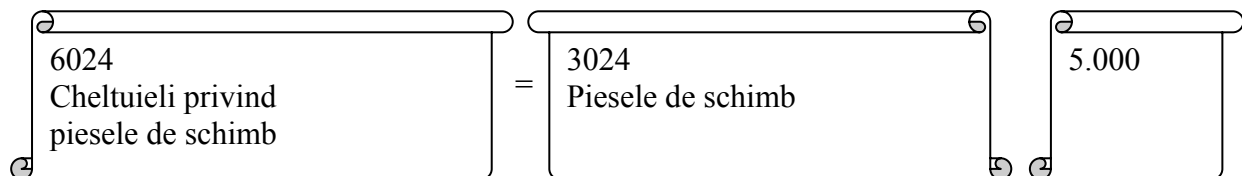
Exemplu: O universitate are în dotare echipamente electronice, pe parcursul anului universitar sunt estimate defecte minore în valoare de 10.000 lei la toate echipamentele, iar dacă ar fi detectate defecte majore la toate echipamentele, costul reparației s-ar ridica la 40.000 lei. Din experiența anterioară se constată că 70% din echipamente nu se vor defecta, 20% vor prezenta defecte minore, iar 10% defecte majore. Costul preconizat al reparațiilor, pentru care se va constitui un provizion, va fi de:

$$(80\% \times 0) + (20\% \times 10.000) + (10\% \times 40.000) = 0 + 2.000 + 4.000 = 6.000 \text{ lei}$$

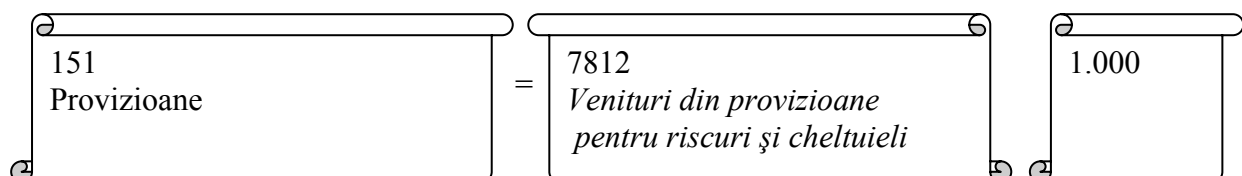
- constituirea provizionului:



- în cursul anului N+1, s-au efectuat reparații, înlocuindu-se piesele de schimb defecte în valoare de 5.000 lei:



- la 31.12 N+1, universitatea apreciază că valoarea estimată a reparațiilor pentru anul N+2 va fi de 4.000 lei. Ea va trebui să-și reducă provizionul constituit anterior la nivelul necesarului cu 1.000 lei:



Aplicații propuse spre rezolvare

Problema nr. 1

Autoritatea publică locală efectuează o investiție în interesul unității de învățământ, pe baza unui contract cu un antreprenor căruia îi acordă un avans de 50.000 lei. Valoarea investiției efectuate, conform facturii, este de 200.000 lei. Bunurile realizate aparțin domeniului public al unității administrativ-teritoriale.

Se cere:

- acordarea avansului din disponibilul fondului de rulment;
- înregistrarea investiției terminate, dar nerecepționate încă;
- achitarea diferenței și închiderea avansului;
- recepția investiției (clădire) și recunoașterea activului ca aparținând domeniului public;
- concomitent, se înregistrează cheltuiala cu activul fix, deoarece bunul nu se amortizează;
- închiderea contului de cheltuieli.

Problema nr. 2

La Casa Națională de Asigurări de Sănătate se înregistrează în cursul exercițiului bugetar venituri, care alimentează FNUASS, în sumă de 250.000 lei, reprezentând contribuții ale angajatorilor. La sfârșitul anului, din sumele colectate se constituie fondul de rezervă conform O.U.G. 150/2002, iar din fondul constituit, 2.000 lei se folosesc ulterior pentru acoperirea deficitului bugetului de resort provenit din anii precedenți.

Se cere:

- recunoașterea creanțelor bugetului FNUASS, pe baza titlurilor de creanță;
- încasarea creanțelor în contul de trezorerie;
- constituirea fondului de rezervă, la sfârșitul anului, în cotă de 1 % din veniturile colectate, diferența fiind virată la contul 121.05, pentru determinarea rezultatului;
- concomitent, se constituie disponibilul pe seama fondului de rezervă;
- acoperirea deficitului execuției bugetare (deficitul bugetului FNUASS evidențiat în soldul creditor al contului 5712 dacă se referă la anul curent sau al contului 5713 dacă aparține anilor precedenți);
- concomitent, se înregistrează utilizarea fondul de rezerva pentru acoperirea deficitului.

Problema nr. 3

O unitate de învățământ emite un împrumut obligatar cu următoarele caracteristici:

- data emiterii: 1 iulie N;
- durata împrumutului: 5 ani;
- numărul de obligațiuni: 150.000 buc.;
- valoarea de emisiune coincide cu valoarea nominală: $VN=VE=100$ lei/obligațiune;
- valoarea de rambursare: 110 lei/obligațiune;
- procentul de dobândă: 20%.

Primele de rambursare se amortizează liniar pe durata împrumutului.

Emisiunea și subscrierea sunt efectuate prin intermediul unei societăți bancare care reține un comision de 7.000 lei. Rambursarea împrumutului se face prin tragere la sorți anuală a câte 25.000 obligațiuni, pe 30 iunie, dată la care se achită și dobânda anuală.

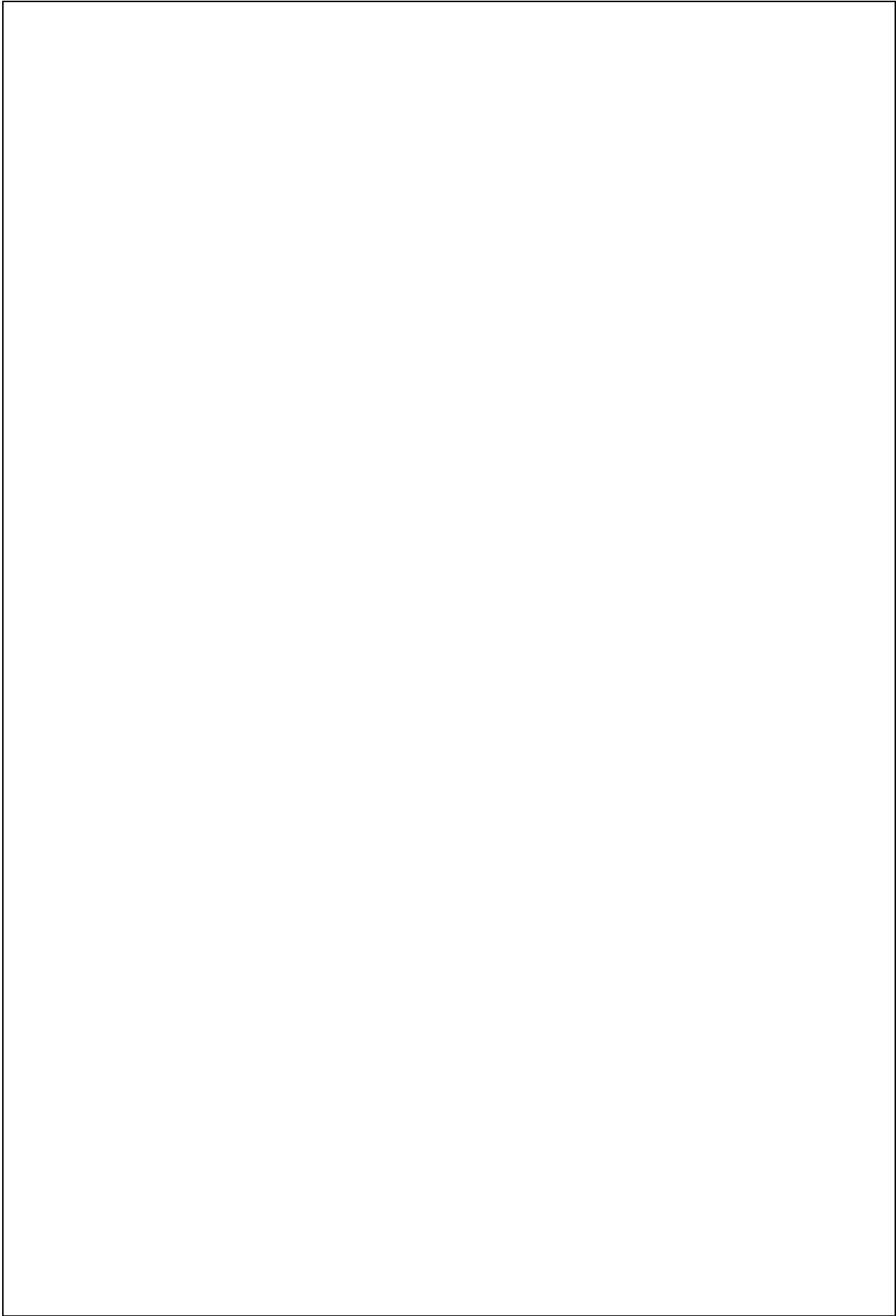
Se cere:

- înregistrarea emisiunii și a subscrierii obligațiunilor;
- încasarea împrumutului;
- reținerea comisionului bancar;
- la sfârșitul exercițiului N se înregistrează dobânda aferentă perioadei 1 iulie;
- în exercițiul N+1, înregistrarea dobânzii datorate pentru perioada 1 ianuarie - 30 iunie;
- achitarea dobânzii anuale;
- amortizarea primei tranșe de împrumut;
- la sfârșitul exercițiului N+1 se înregistrează cheltuielile cu dobânda (datorată pentru obligațiunile rămase) și cu amortizarea anuală a primelor privind rambursarea obligațiunilor;

Înregistrările 5, 6, 7 și 8 se repetă în următorii ani rămași din perioada de împrumut.

În cazul în care răscumpărarea se face la bursă, de exemplu la 110 lei/obligațiune, intervine contul 505 "Obligațiuni emise și răscumpărate":

- răscumpărarea obligațiunilor;
- anularea obligațiunilor;

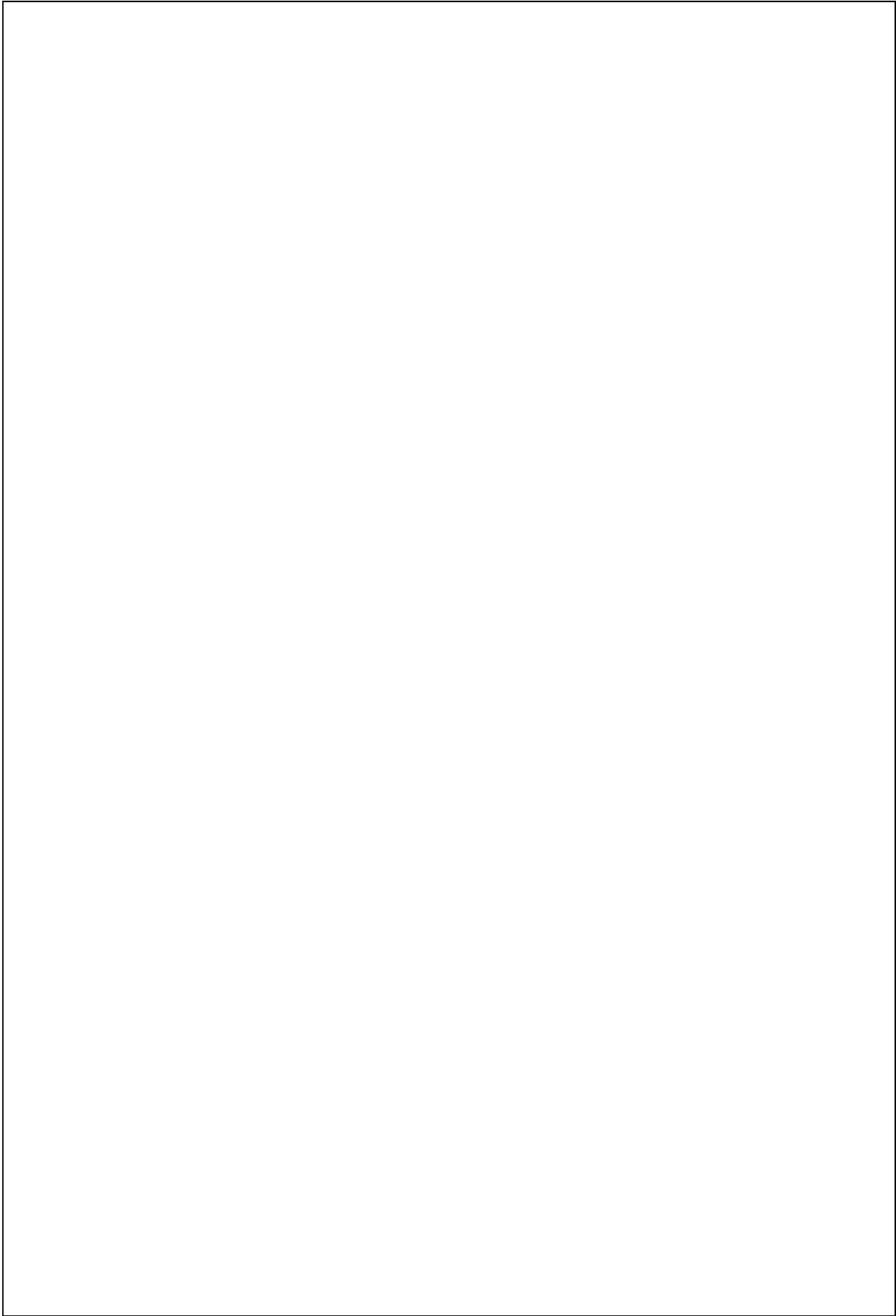


Problema nr. 4

O primărie contractează un împrumut de 2.000.000 euro de la Banca Mondială, la data de 1 octombrie N, pentru realizarea unei lucrări de construcții (construirea unei unități de învățământ). Durata împrumutului este 5 ani, dobânda 15%, cursul de schimb la data primirii împrumutului 4,5 lei/euro.

Se cere:

- tragerea împrumutului extern:
- acordarea unui avans de 100.000 euro, la un curs de 4,5 lei/euro, pentru începerea lucrărilor de construcție:
- la sfârșitul exercițiului N se evaluează datoria externă și disponibilul în valută, cursul de schimb la 31 decembrie N fiind 4,8 lei/euro (datoria externă:
- înregistrarea dobânzii datorate până la 31 decembrie N (1 oct-31 dec):
- finalizarea lucrării de investiții la data de 1 august N+1, valoarea facturată de furnizor fiind 1.000.000 euro, curs la data facturării 5 lei/euro:
- închiderea avansului și plata diferenței din factură, curs 5 lei/euro:
- recepția lucrării de construcții:
- înregistrarea dobânzii datorate pentru perioada 1 ianuarie - 30 septembrie N+1, curs de schimb 5,1 lei/euro și achitarea dobânzii pentru primul an de împrumut, din disponibilul bugetului local:



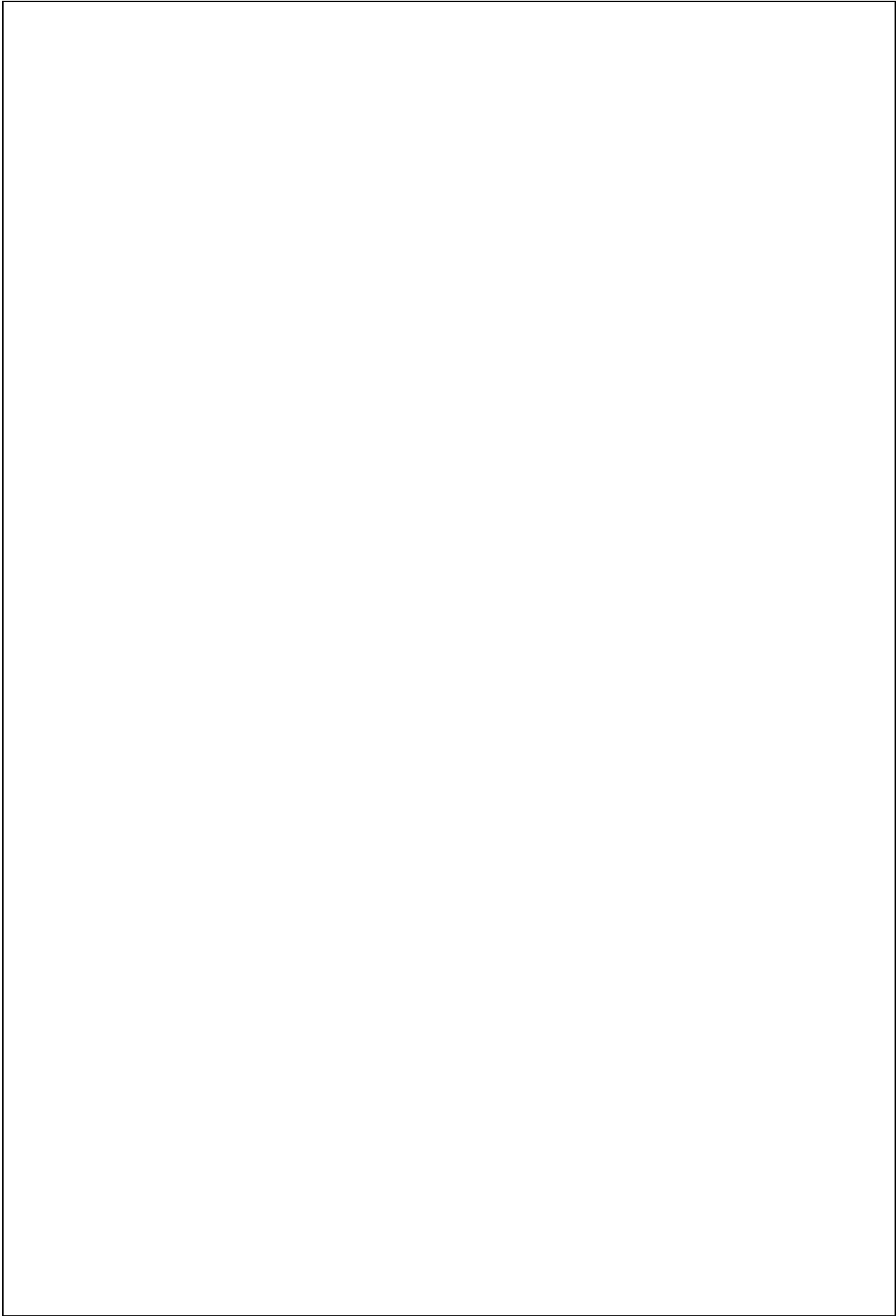
Problema nr. 5

O universitate are în dotare echipamente electronice, pe parcursul anului universitar sunt estimate defecte minore în valoare de 20.000 lei la toate echipamentele, iar dacă ar fi detectate defecte majore la toate echipamentele, costul reparației s-ar ridica la 50.000 lei. Din experiența anterioară se constată că 70% din echipamente nu se vor defecta, 20% vor prezenta defecte minore, iar 10% defecte majore. Costul preconizat al reparațiilor, pentru care se va constitui un provizion, va fi de:

$$(80\% \times 0) + (20\% \times 20.000) + (10\% \times 50.000) = 0 + 4.000 + 5.000 = 9.000 \text{ lei}$$

Se cere:

- constituirea provizionului:
- în cursul anului N+1, s-au efectuat reparații, înlocuindu-se piesele de schimb defecte în valoare de 7.000 lei:
- la 31.12 N+1, universitatea apreciază că valoarea estimată a reparațiilor pentru anul N+2 va fi de 5.000 lei. Ea va trebui să-și reducă provizionul constituit anterior la nivelul necesarului cu 2.000 lei.



CAPITOLUL V

CONTABILITATEA ACTIVELOR FIXE

5.1. Rolul și importanța activelor fixe

Activele fixe²⁴ sunt bunuri și valori destinate să deservească o perioadă îndelungată instituțiile publice, ele neconsumându-se după prima utilizare, ci în timp, ca urmare a folosirii repetate. Conform IPSAS 1 *Prezentarea situațiilor financiare*, acestea includ: activele fixe necorporale, activele fixe corporale și activele financiare.

Activele fixe necorporale sunt active identificabile, fără suport material, utilizate pe o perioadă mai mare de un an, de natura cheltuielilor de dezvoltare, concesiunilor, brevetelor, licențelor, mărcilor, altor valori etc. Contabilitatea analitică se ține pe categorii de active necorporale.

Activele fixe corporale, definite prin IPSAS 17 *Imobilizări corporale* ca fiind un obiect sau un complex de obiecte, au următoarele caracteristici:

- ✓ sunt deținute de o instituție publică pentru a fi utilizate în producția proprie de bunuri sau prestarea de servicii, pentru a fi închiriate terților sau pentru a fi folosite în scopuri administrative;
- ✓ sunt utilizate pe parcursul unei perioade mai mari de un an;
- ✓ au o valoare superioară limitei prevăzute în reglementările legale în vigoare.

Activele fixe financiare sunt active care reprezintă: instrumente de capitaluri proprii ale unei alte entități, drepturi contractuale de a primi numerar, alt activ financiar sau de a schimba profitabil instrumente financiare. În cadrul lor sunt cuprinse: titlurile de participare, alte titluri imobilizate și creanțele imobilizate.

5.2. Practici contabile privind activele fixe

Activele fixe sunt bunuri și valori destinate să deservească o perioadă îndelungată în cazul instituțiilor publice, ele neconsumându-se după prima utilizare²⁵.

Activele fixe pot fi: corporale, necorporale și financiare.

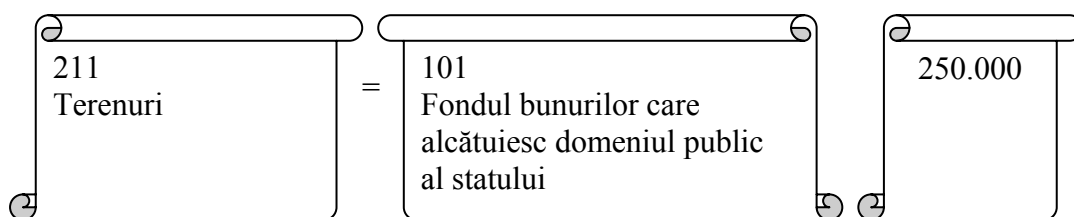
²⁴ *Dascalu C., conf. univ. dr., coordonator, prof. univ.dr. Niculescu I., prof. univ. dr. Caraiani C., Ștefănescu A., Pitulice C., op. cit., pag. 206*

²⁵ *Ordinul MFP nr. 1917/2005, op. cit., pag. 35-46*

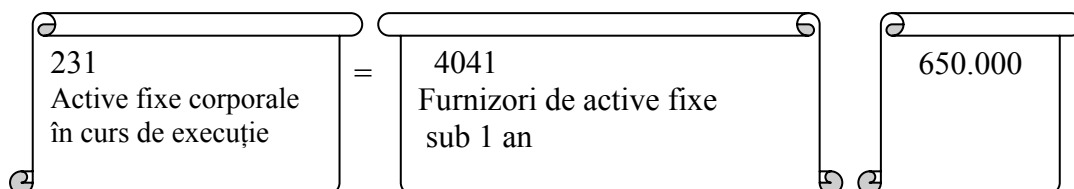
Exemplu: O universitate primește în administrare un teren care aparține domeniului public al statului în valoare de 250.000 lei. Pe acest teren universitatea urmărește să-și ridice din finanțările primite o cantină ale cărei lucrări se vor finaliza în 2 ani. Cheltuielile cu efectuarea investiției sunt eșalonate pe 2 ani, astfel: în primul an 650.000 lei și 550.000 lei în al doilea an. La finalizarea construcției se întocmește procesul-verbal de punere în funcțiune și se înregistrează intrarea în patrimoniul universității. Construcția ridicată va aparține domeniului public al statului.

Să se efectueze următoarele operațiuni:

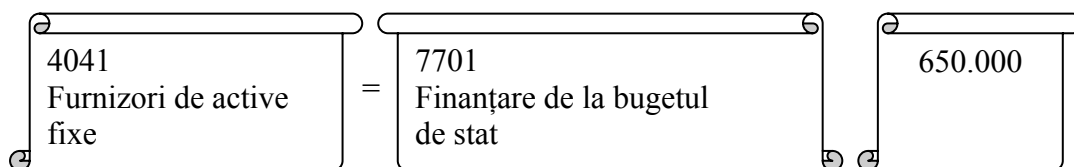
- înregistrarea în contabilitate a terenului;
- înregistrarea activelor în curs de execuție pentru fiecare an;
- plata furnizorilor;
- înregistrarea obiectivului în urma recepției efectuate
- înregistrarea în contabilitate a terenului:



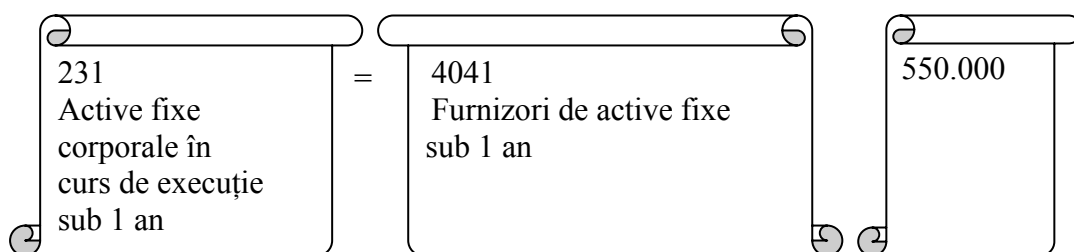
- înregistrarea activelor în curs de execuție pentru fiecare an



- plata furnizorilor



- înregistrarea activelor în curs de execuție pentru fiecare an



- plata furnizorilor

4041 Furnizori de active fixe sub 1 an	=	7701 Finanțare de la bugetul de stat	550.000
----------------------------------------------	---	--------------------------------------------	---------

- înregistrarea recepției obiectului de investiții terminat

682 Cheltuieli cu active fixe neamortizabile	=	231 Active fixe corporale în curs de execuție	1.200.000
----------------------------------------------------	---	-----------------------------------------------------	-----------

2111 Construcția	=	101 Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul public al statului	1.200.000
---------------------	---	---------------------------------------------------------------------------	-----------

Activele fixe financiare

Sunt active care reprezintă: instrumente de capitaluri proprii ale unei alte entități, drepturi contractuale de a primi fie numerar, fie alt activ financiar, fie de a schimba profitabil instrumentele financiare.

Evaluarea activelor fixe²⁶

În raport de momentul în care se realizează, evaluarea activelor fixe poate fi: evaluare inițială, evaluare la data bilanțului și evaluare la valorificarea sau scoaterea din funcțiune.

Evaluarea inițială:

Activele fixe trebuie evaluate la costul de achiziție, la costul de producție sau la valoarea justă.

Costul de achiziție cuprinde prețul de cumpărare la care se adaugă accizele și alte taxe de achiziție nerecuperabile, orice costuri direct atribuibile pentru aducerea activului la condiția de lucru. Reducerile comerciale se deduc la stabilirea prețului de cumpărare. Costurile de administrare și alte cheltuieli generale de regie nu sunt o componentă a activului decât dacă pot fi atribuite direct achiziției sau aducerii activului la condiția sa de lucru. Similar, costurile cu punerea în funcțiune și pierderile inițiale din exploatare, generate înainte

²⁶ *Pitulice C., Glăvan M., Contabilitate instituțiilor publice, editura Conta Plus, București, 2007, pag. 16-28*

ca activul să fi atins performanțele planificate, nu sunt recunoscute în valoarea acestuia ci direct în cheltuielile perioadei.

Costul de producție cuprinde cheltuielile directe și cota de cheltuieli indirecte alocată în mod rațional ca fiind legată de construirea sau producerea activului fix.

Valoarea justă se determină pe baza unui raport întocmit de specialiști sau de evaluatori autorizați.

Evaluarea la data bilanțului

Activele fixe trebuie prezentate în bilanț la valoarea de intrare mai puțin ajustările cumulate de valoare. Ajustările de valoare cuprind toate corecțiile în sensul reducerii valorii activelor individuale și pot lua forma amortizărilor, dacă reducerea este definitivă, sau a ajustărilor pentru depreciere, în cazul reducerii temporare de valoare.

Evaluarea la valorificarea sau scoaterea din funcțiune

Cu ocazia valorificării sau a scoaterii din funcțiune, activele fixe sunt evaluate și scoase din evidență la valoarea de intrare.

Amortizarea activelor fixe

Unitățile de învățământ *amortizează activele fixe* utilizând metoda amortizării liniare. Valoarea amortizabilă coincide cu valoarea contabilă a activului. Amortizarea anuală se calculează prin aplicarea cotei de amortizare, stabilită prin relația:

$$CA = 100/\text{Durata normală de utilizare}$$

unde, CA – cota de amortizare

Ajustările pentru deprecierea activelor fixe

Deprecierea unui activ fix poate să apară în următoarele situații:

- scăderea sau încetarea cererii sau nevoii de servicii furnizate de activul respectiv;
- bunul va fi inutilizabil sau trebuie cedat;
- existența unor modificări de tehnologie sau legislație în domeniu.

Instituțiile publice pot înregistra, la sfârșitul exercițiului bugetar, ajustări pentru deprecierea constatate cu ocazia inventarierii activelor fixe. Constituirea precum și majorarea ajustărilor, atunci când se constată o depreciere suplimentară, se înregistrează pe seama

cheltuielilor. Atunci când devine parțial sau total fără obiect, ajustarea trebuie diminuată, respectiv anulată, prin reluarea corespunzătoare la venituri.

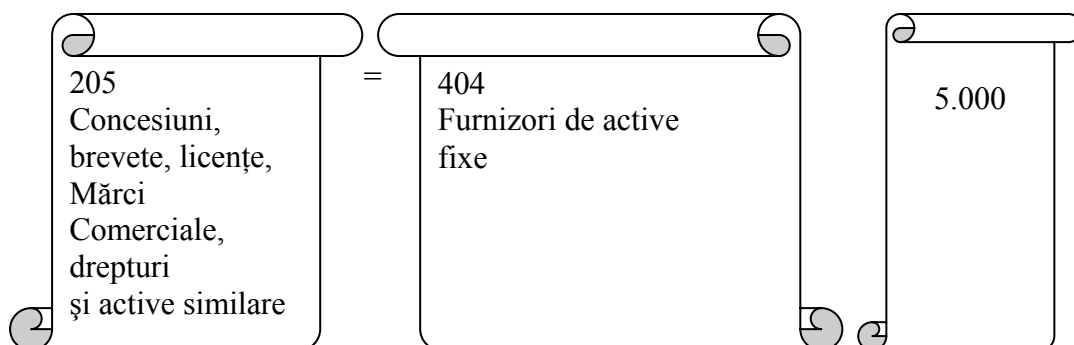
Principalele operațiuni privind activele fixe vizează intrarea activelor, reevaluarea acestora, amortizarea precum și ieșirea din evidența instituției publice a activelor fixe. În cazul activelor fixe necorporale și corporale modalitatea de înregistrare în contabilitate diferă funcție de tipul activului: amortizabil sau neamortizabil.

Contabilitatea operațiunilor privind activele fixe necorporale

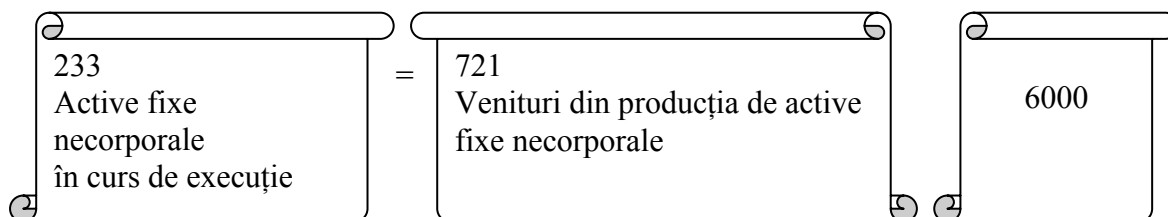
A) Operațiuni privind intrarea în patrimoniu a activelor fixe necorporale

Intrarea în patrimoniu a activelor fixe necorporale care se supun amortizării, din această categorie făcând parte cheltuielile de dezvoltare (contul 203), concesiunile, brevetele, licențele, mărcile comerciale, drepturile și activele similare (contul 205) precum și alte active fixe necorporale (contul 208):

Exemplu: O universitate a achiziționat drepturile de autor pentru reproducerea unui studiu de cercetare, în valoare de 5.000 lei.

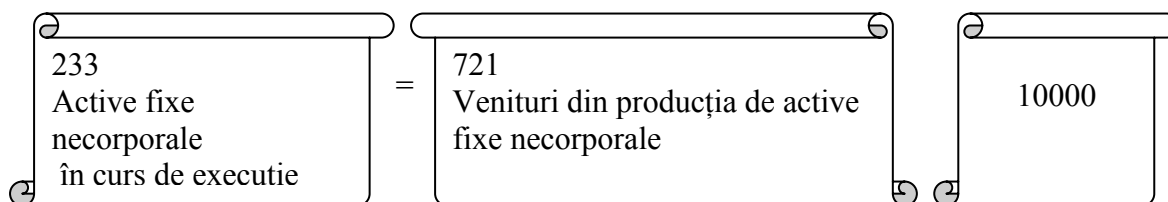


Exemplu: O universitate a realizat un program informatic în valoare de 7.000 lei. În luna decembrie 2011, cheltuielile efectuate pentru realizarea programului au fost de 6.000 lei, iar în luna ianuarie 2012, când s-a finalizat programul, valoarea acestora a fost de 10.000 lei. În luna decembrie 2011 s-a înregistrat un activ necorporal în curs de execuție în valoare de 2.000 lei (contravaloarea cheltuielilor efectuate pentru realizarea programului în luna decembrie):

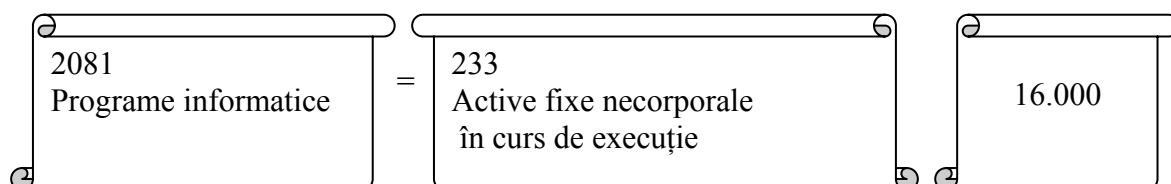


În luna ianuarie 2010 s-au înregistrat:

- un activ fix necorporal în curs pentru valoarea cheltuielilor efectuate în luna ianuarie

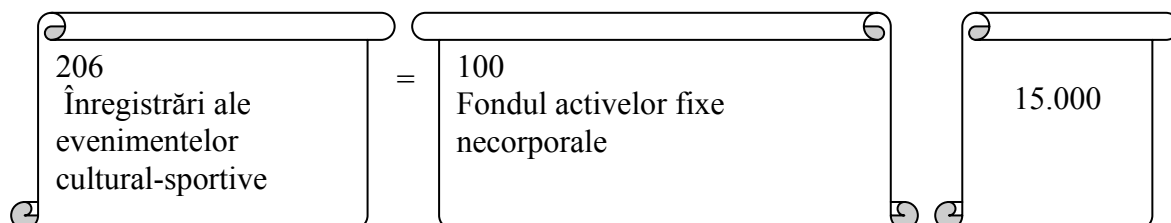


- recepția programului informatic la finalizarea acestuia



Intrarea în patrimoniu a activelor fixe necorporale care nu se supun amortizării, din această categorie făcând parte înregistrările evenimentelor cultural-sportive:

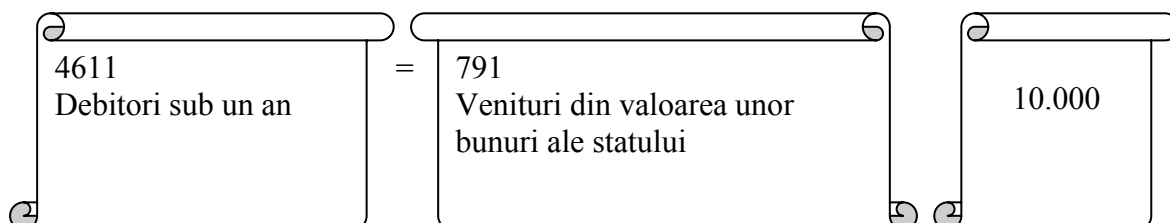
Exemplu: O unitate de învățământ a primit o donație pentru realizarea anumitor evenimente cultural - sportive în valoare de 15.000 lei.



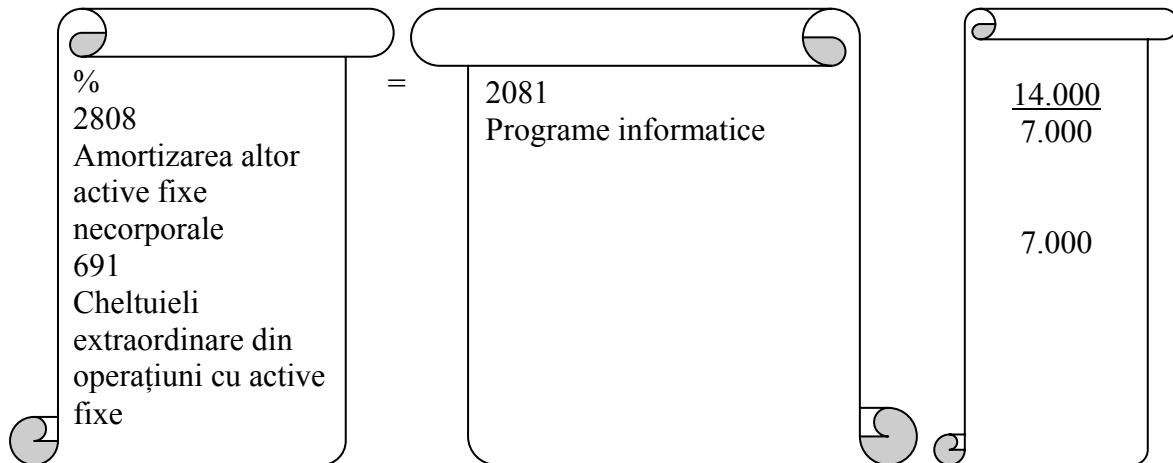
B) Operațiuni privind ieșirea din patrimoniu a activelor fixe necorporale

Ieșirea din patrimoniu a activelor fixe care se supun amortizării:

Exemplu: O unitate de învățământ vinde un program informatic amortizat în proporție de 50% a căruia valoare contabilă a fost de 14.000 lei. Prețul de vânzare negociat este de 10.000 lei. În această situație se înregistrează:



- scoaterea din evidență a programului informatic vândut

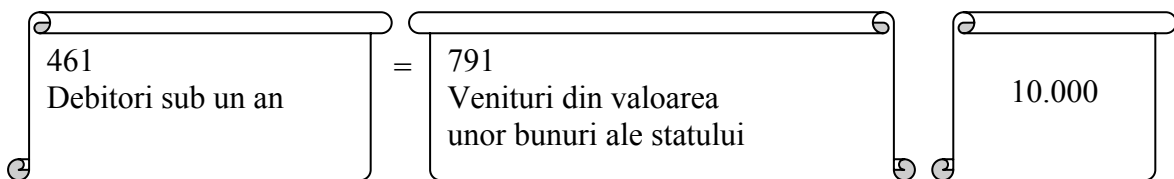


Amortizarea înregistrată până la data vânzării = $50\% \times 14.000 = 7.000$ lei

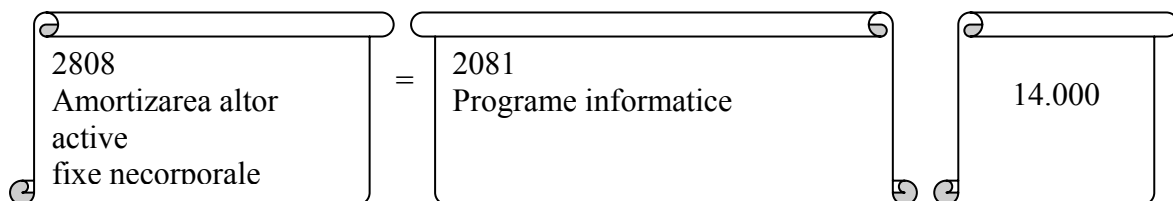
Valoarea neamortizată = $14.000 - 7.000 = 7.000$ lei

Dacă programul informatic ar fi fost integral amortizat la data vânzării. În acest caz astfel s-ar fi înregistrat:

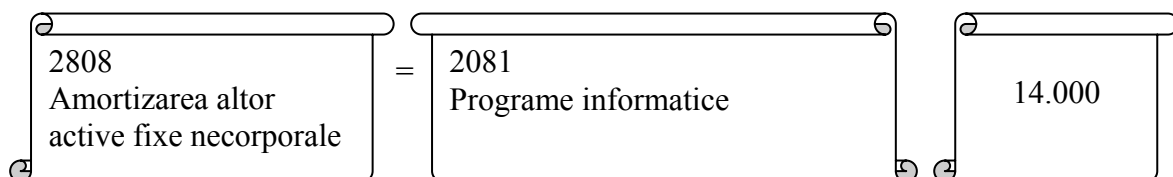
- vânzarea programului informatic conform facturii primite:



- scoaterea din evidență a programului informatic vândut:

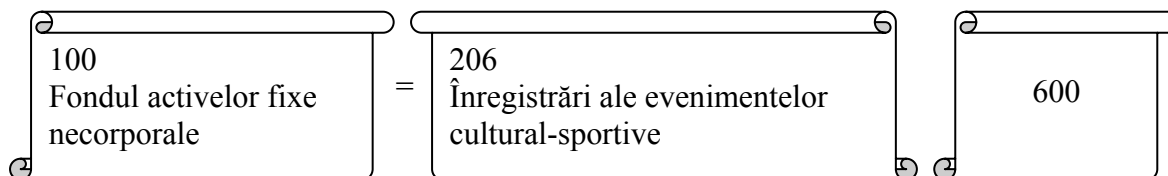


Dacă instituția publică nu ar fi vândut programul informatic, ci l-ar casat la sfârșitul duratei de utilizare, atunci ar fi înregistrat doar scoaterea acestuia din evidență astfel:



Ieșirea din patrimoniu a activelor fixe care nu se supun amortizării:

Exemplu: O unitate de învățământ casează la 20 martie 2012 o lucrare muzicală din anul 1970 ca urmare a deteriorării materialului pe care a fost înregistrată. Această lucrare a fost înregistrată la o valoare contabilă de 600 lei.



Contabilitatea operațiunilor privind activele fixe corporale

Înregistrările contabile specifice activelor fixe corporale sunt similare înregistrărilor prezentate anterior pentru activele fixe necorporale. Astfel:

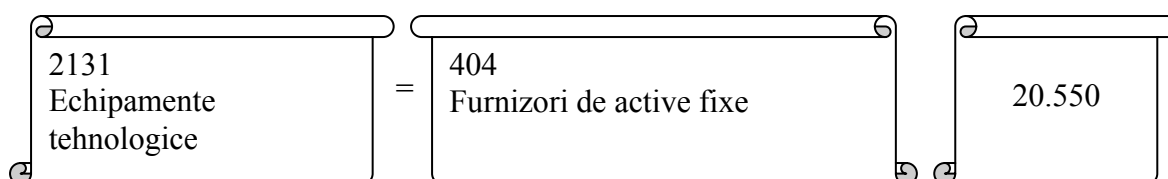
A) Operațiuni privind intrarea în patrimoniu a activelor fixe corporale

Intrarea în patrimoniu a activelor fixe corporale care se supun amortizării în instituțiile publice:

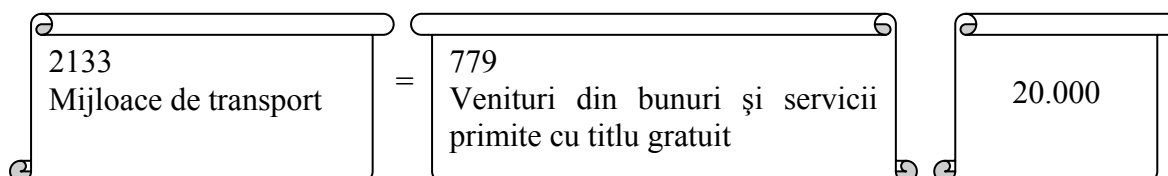
Exemplu: O unitate de învățământ achiziționează o instalație al cărui preț este de 20.000 lei, transport facturat 550 lei.

Cost de achiziție = 20.000 + 550 = 20.550 lei

- înregistrarea achiziției conform facturii:



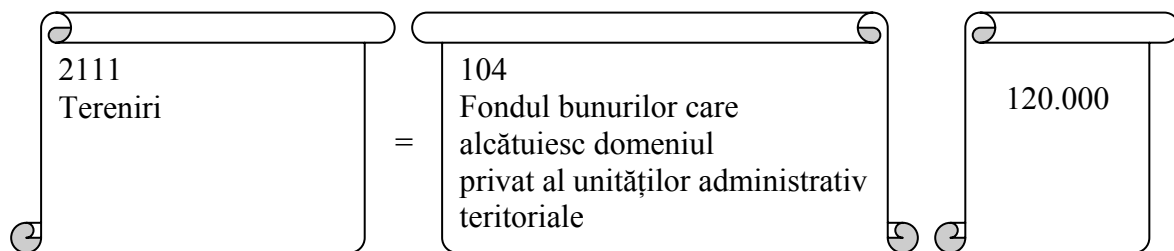
- la inventarierea realizată la sfârșitul anului 2012, un director de școală a constatat ca plus la inventar un mijloc de transport în valoare de 20.000 lei.



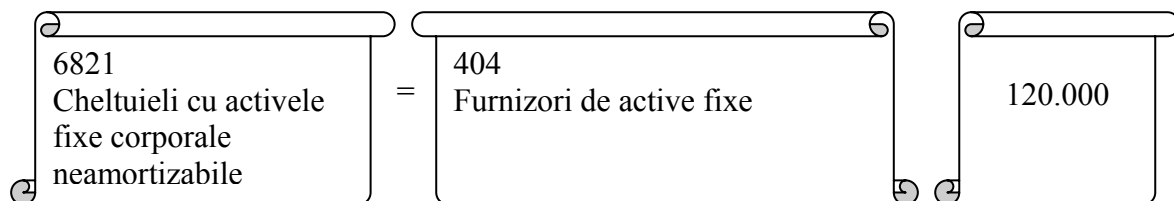
Intrarea în patrimoniu a activelor fixe corporale care nu se supun amortizării în instituțiile publice:

Exemplu: În cursul anului 2010 o unitate de învățământ a achiziționat un teren în valoare de 120.000 lei, terenul face parte din domeniul privat al unității administrativ - teritoriale. La sfârșitul anului 2010 se constată o valoare actuală a terenului de 110.000 lei, iar la sfârșitul anului 2011 valoare actuală este de 100.000 lei, terenul este vândut în cursul anului 2012 cu valoarea 130.000 lei.

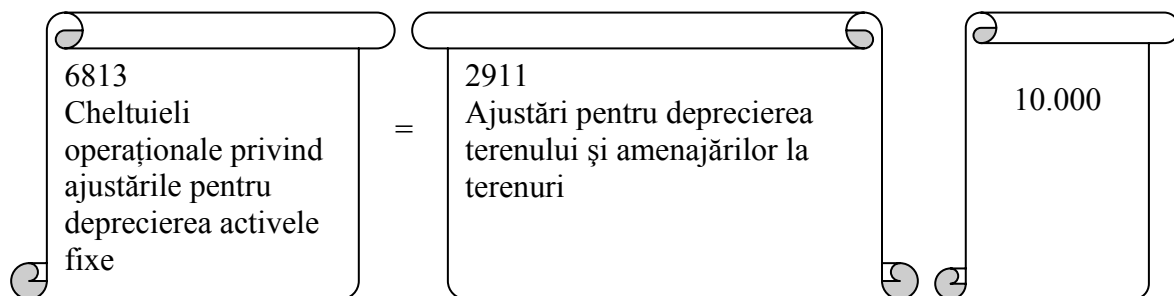
- intrarea în gestiune a terenului:



- achiziția terenului:

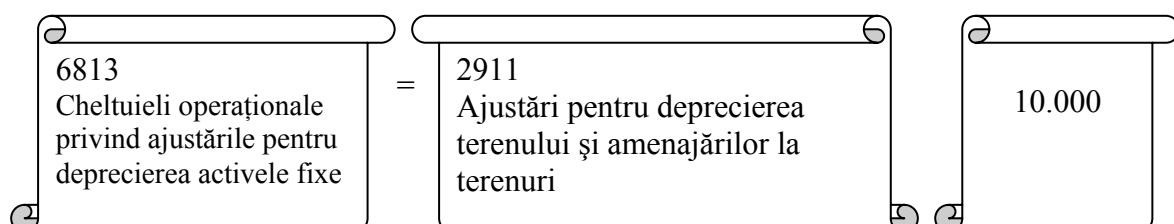


- înregistrarea ajustării pentru depreciere la sfârșitul anului 2010:



Depreciere = 120.000 - 110.000 = 10.000 lei

- majorarea ajustării pentru depreciere la sfârșitul anului 2011



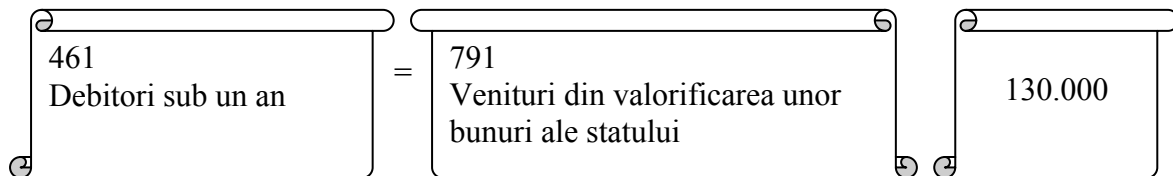
Valoarea de intrare = 120.000 lei

Valoarea actuală la 31.12.2011 = 100.000 lei

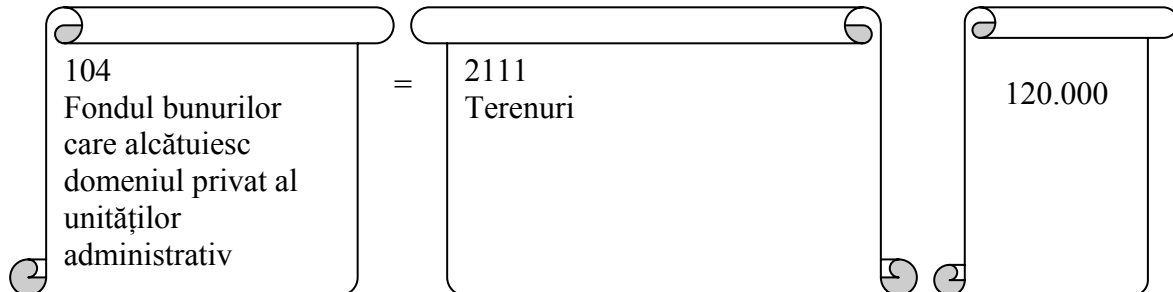
Ajustarea necesară = 120.000 - 100.000 = 20.000 lei

Ajustarea existentă = 10.000 - se va majora ajustarea existentă cu (20.000-10.000) = 10.000 lei.

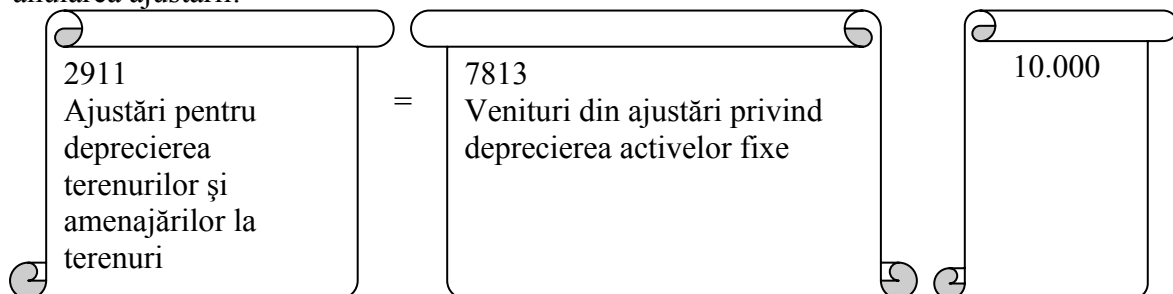
- vânzarea terenului:



- scoaterea din evidență a terenului vândut:



- anularea ajustării:



B) Înregistrarea operațiunilor privind reevaluarea activelor fixe corporale în instituțiile publice

Exemplu: 1) Se reevaluează o clădire, pe baza coeficientului de actualizare. Valoarea de intrare a clădirii este de 50.000 lei, amortizarea cumulată este de 26.000 lei, iar coeficientul de actualizare, calculat pentru intervalul cuprins între data intrării activului fix în patrimoniu și data reevaluării este de 250,30%.

Valoarea de intrare actualizată = 50.000 x 250,30 % = 125.150

Amortizarea actualizată = 26.000 x 250,30 % = 65.078

- înregistrarea contabilă va fi:

<div style="border: 1px solid black; border-radius: 10px; padding: 5px; margin-bottom: 5px;">212 Construcții</div>	=	<div style="border: 1px solid black; border-radius: 10px; padding: 5px; margin-bottom: 5px;">% 2812 Amortizarea construcțiilor 1052 Rezerve din reevaluarea construcțiilor</div>	<div style="border: 1px solid black; border-radius: 10px; padding: 5px; margin-bottom: 5px;"> <u>125.150</u> 65.078 60.072 </div>
------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	---	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

2) Cu ocazia unei reevaluări ulterioare a construcției se constată un minus de valoare de 70.000 lei. Având în vedere că rezerva din reevaluare constituită anterior este doar de 60.072 lei, diferența va fi evidențiată ca o cheltuială:

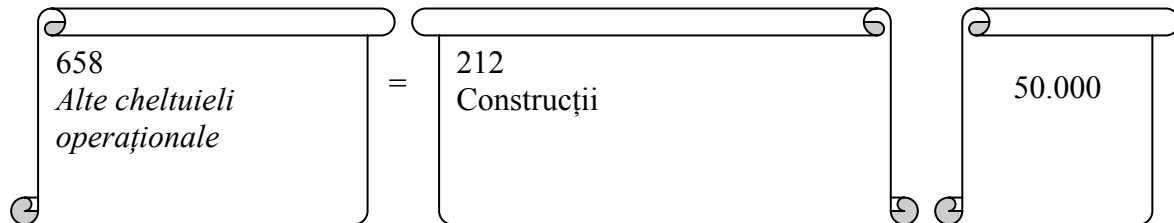
<div style="border: 1px solid black; border-radius: 10px; padding: 5px; margin-bottom: 5px;">% 1052 Rezerve din reevaluarea construcțiilor 6813 Cheltuieli operaționale privind ajustările pentru deprecierea activelor fixe</div>	=	<div style="border: 1px solid black; border-radius: 10px; padding: 5px; margin-bottom: 5px;">212 Construcții</div>	<div style="border: 1px solid black; border-radius: 10px; padding: 5px; margin-bottom: 5px;"> <u>70.000</u> 60.072 9.928 </div>
--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	---	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

3) Pornind de la situația anterioară, la o nouă reevaluare a construcției se constată un plus de valoare de 10.000 lei. Conform regulilor de înregistrare a diferențelor din reevaluare, plusul de 10.000 lei constatat va fi evidențiat ca un venit care să acopere cheltuiala anterioară de 9.928 lei, iar diferența se va înregistra ca rezervă:

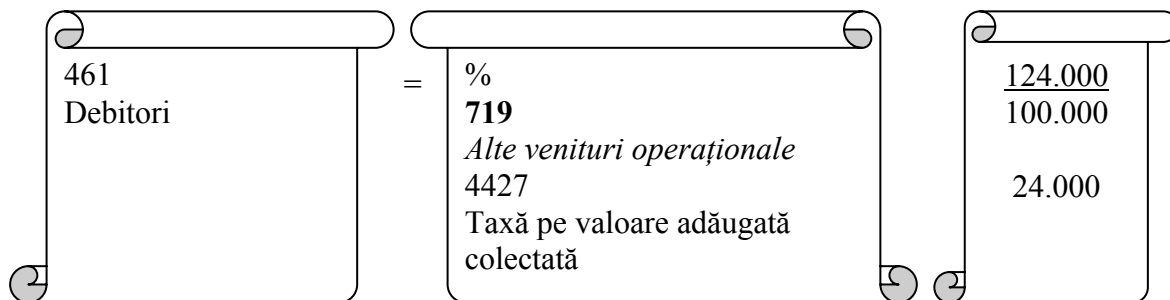
<div style="border: 1px solid black; border-radius: 10px; padding: 5px; margin-bottom: 5px;">212 Construcții</div>	=	<div style="border: 1px solid black; border-radius: 10px; padding: 5px; margin-bottom: 5px;">% 7813 Venituri din ajustări privind deprecierea activelor fixe 1052 Rezerve din reevaluarea construcțiilor</div>	<div style="border: 1px solid black; border-radius: 10px; padding: 5px; margin-bottom: 5px;"> <u>10.000</u> 9.928 72 </div>
------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	---	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

4) Pornind de la situația anterioară, construcția se scoate din evidență la valoarea de intrare și este vândută la o valoare de 100.000 lei, plus TVA.

- scoaterea din evidență a construcției



- vânzarea construcției



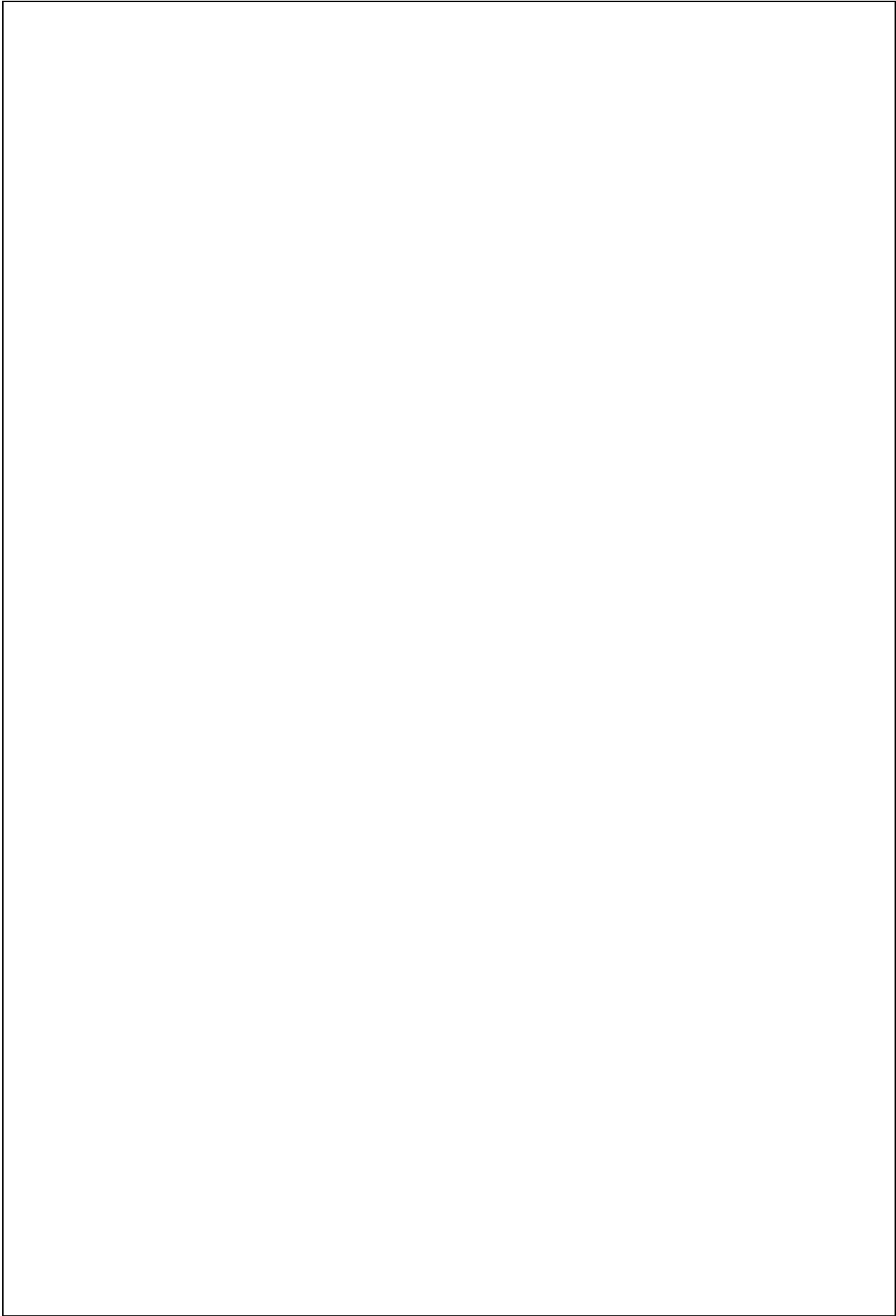
Aplicații practice propuse spre rezolvare

Problema nr. 6:

O universitate primește în administrare un teren care aparține domeniului public al statului în valoare de 200.000 lei. Pe acest teren universitatea urmărește să-și ridice din finanțările primite o cantină ale cărei lucrări se vor finaliza în 2 ani. Cheltuielile cu efectuarea investiției sunt eșalonate pe 2 ani, astfel: în primul an 600.000 lei și 500.000 lei în al doilea an. La finalizarea construcției se întocmește procesul-verbal de punere în funcțiune și se înregistrează intrarea în patrimoniul universității. Construcția ridicată va aparține domeniului public al statului.

Să se efectueze următoarele operațiuni:

- înregistrarea în contabilitate a terenului;
- înregistrarea activelor în curs de execuție pentru fiecare an;
- plata furnizorilor;
- înregistrarea obiectivului în urma recepției efectuate;
- înregistrarea în contabilitate a terenului.



Problema nr. 7:

O universitate a achiziționat drepturile de autor pentru reproducerea unui studiu de cercetare, în valoare de 10.000 lei.

Se cere:

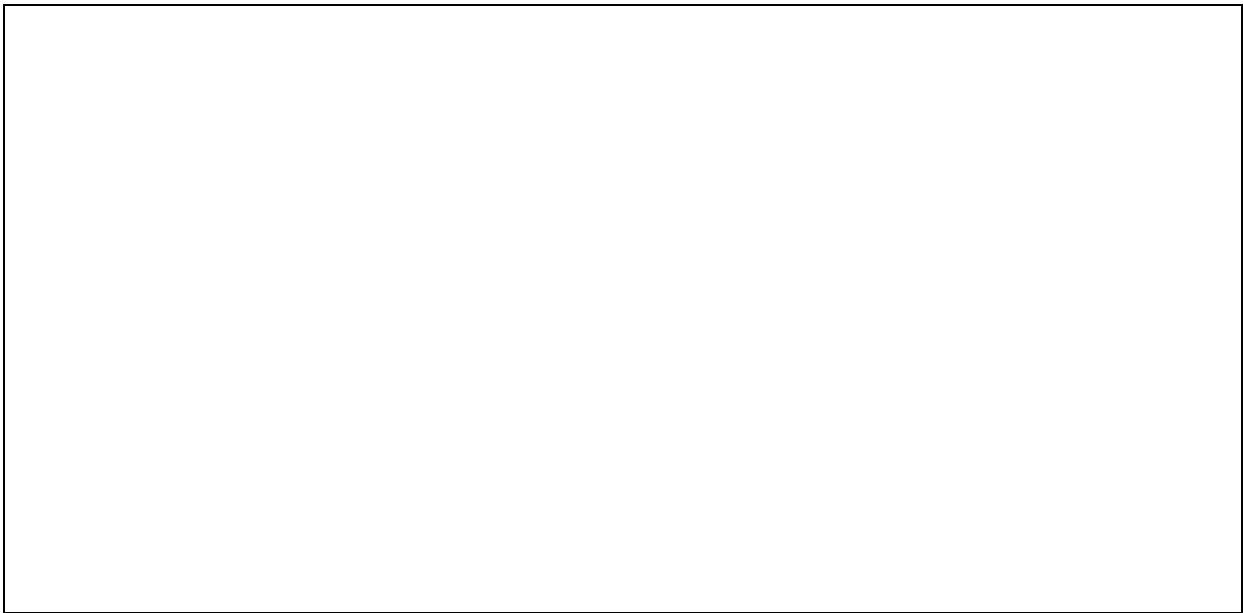
- intrarea în patrimoniu a activelor fixe necorporale.

Problema nr. 8:

O universitate a realizat un program informatic în valoare de 9.000 lei. În luna decembrie 2011, cheltuielile efectuate pentru realizarea programului au fost de 8.000 lei, iar în luna ianuarie 2012, când s-a finalizat programul, valoarea acestora a fost de 12.000 lei. În luna decembrie 2011 s-a înregistrat un activ necorporal în curs de execuție în valoare de 4.000 lei (contravaloarea cheltuielilor efectuate pentru realizarea programului în luna decembrie):

Se cere:

- intrarea în patrimoniu a activelor fixe necorporale
- recepția programului informatic la finalizarea acestuia

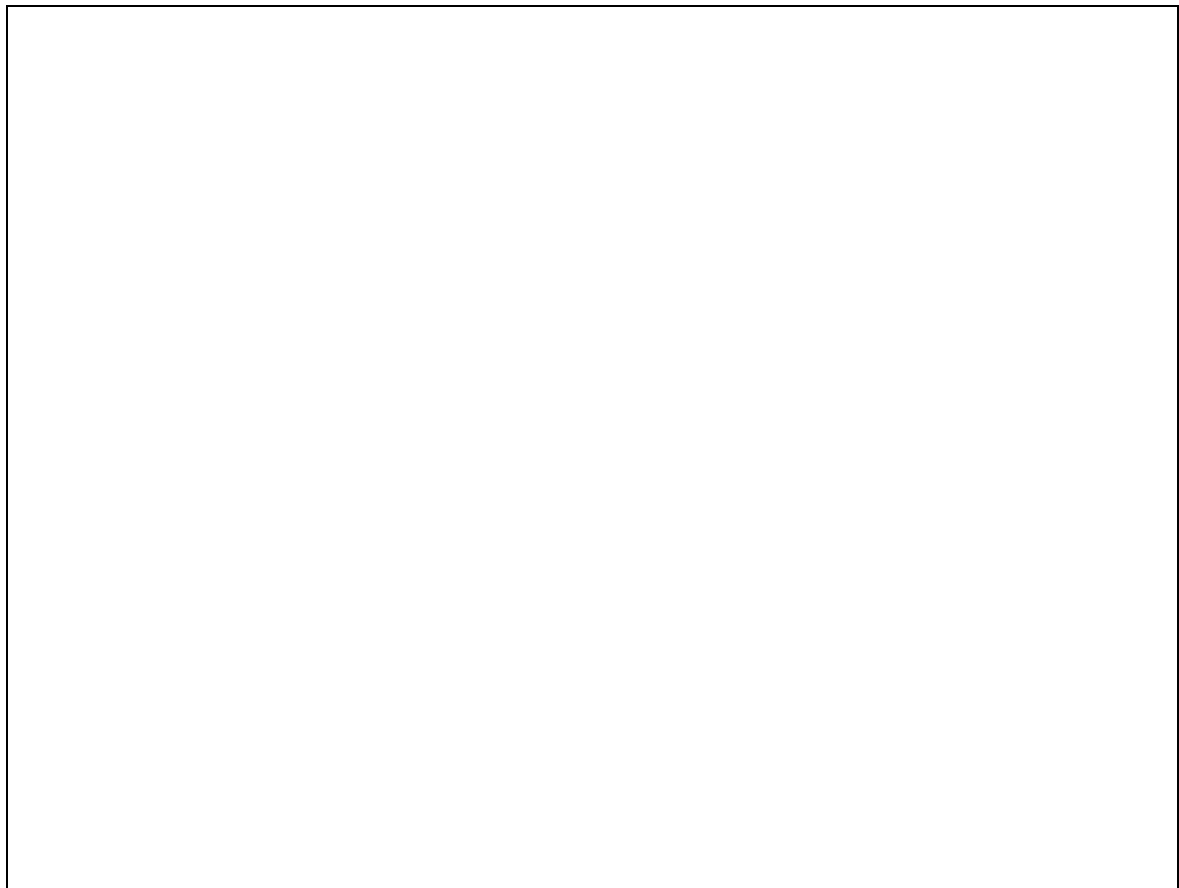


Problema nr. 9:

O unitate de învățământ a primit o donație pentru realizarea anumitor evenimente cultural - sportive în valoare de 10.500 lei.

Se cere:

- Ieșirea din patrimoniu a activelor fixe care se supun amortizării.



Problema nr. 10:

O unitate de învățământ vinde un program informatic amortizat în proporție de 50% a cărui valoare contabilă a fost de 20.000 lei. Prețul de vânzare negociat este de 16.000 lei.

Se cere:

- scoaterea din evidență a programului informatic vândut.
- vânzarea programului informatic conform facturii primite:
- scoaterea din evidență a programului informatic vândut:

Problema nr. 11:

O unitate de învățământ casează la 20 martie 2011 o lucrare muzicală din anul 1973 ca urmare a deteriorării materialului pe care a fost înregistrată. Această lucrare a fost înregistrată la o valoare contabilă de 2000 lei.

Se cere:

- ieșirea din patrimoniu a activelor fixe care nu se supun amortizării.

Problema nr. 12:

O unitate de învățământ achiziționează o instalație al cărui preț este de 35.000 lei, transport facturat 1000 lei.

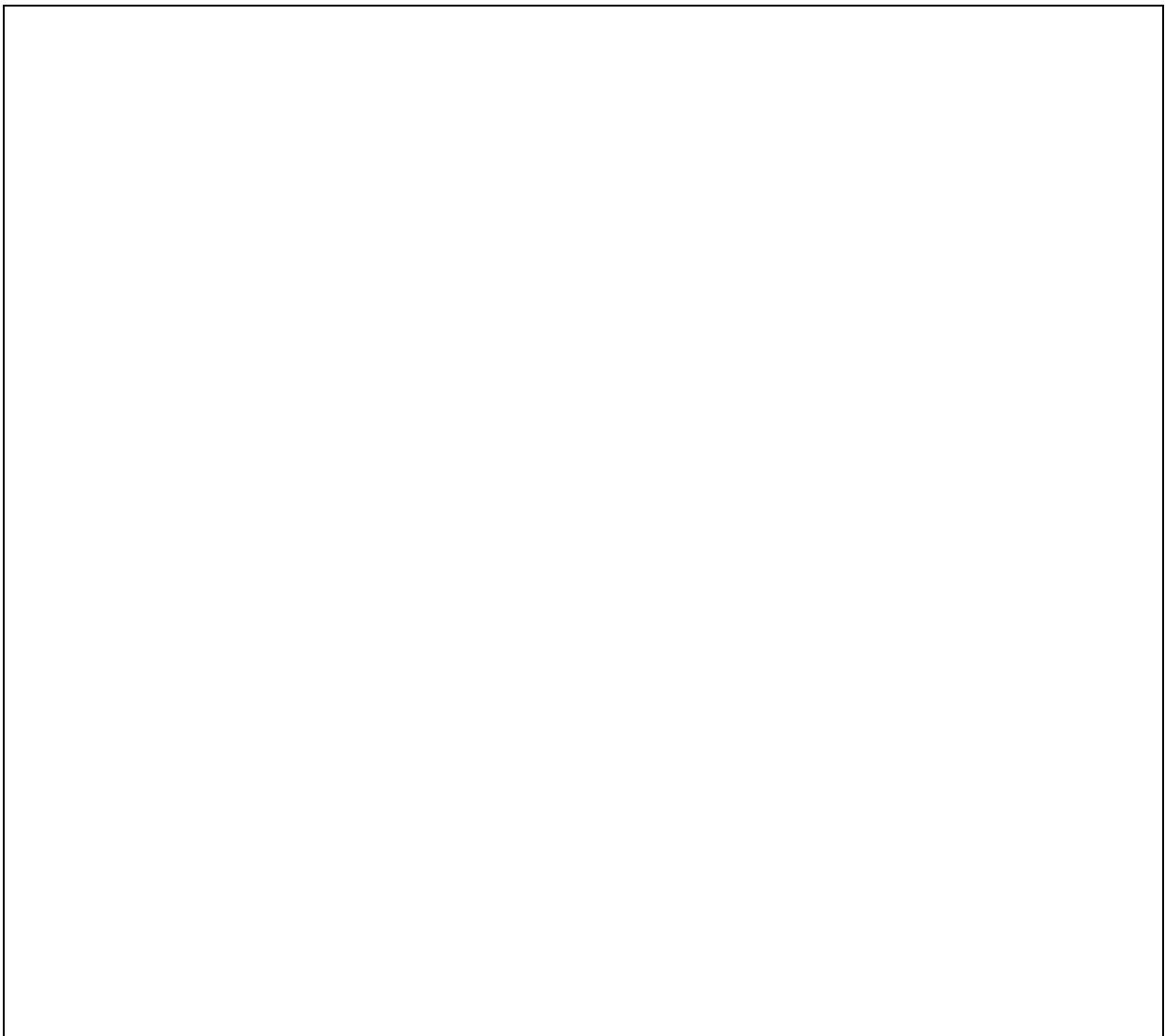
Se cere:

- înregistrarea achiziției conform facturii:
- la inventarierea realizată la sfârșitul anului 2012, un director de școală a constatat ca plus la inventar un mijloc de transport în valoare de 10.000 lei.

Problema nr. 13:

În cursul anului 2010 o unitate de învățământ a achiziționat un teren în valoare de 150.000 lei, terenul face parte din domeniul privat al unității administrativ - teritoriale. La sfârșitul anului 2010 se constată o valoare actuală a terenului de 140.000 lei, iar la sfârșitul anului 2011 valoare actuală este de 130.000 lei, terenul este vândut în cursul anului 2012 cu valoarea 160.000 lei.

- intrarea în gestiune a terenului;
- achiziția terenului;
- înregistrarea ajustării pentru depreciere la sfârșitul anului 2010;
- majorarea ajustării pentru depreciere la sfârșitul anului 2011;
- vânzarea terenului;
- scoaterea din evidență a terenului vândut;
- anularea ajustării.



Problema nr. 14:

Să se efectueze înregistrările operațiunilor privind reevaluarea activelor fixe corporale în instituțiile publice:

- a) Se reevaluează o clădire, pe baza coeficientului de actualizare. Valoarea de intrare a clădirii este de 70.000 lei, amortizarea cumulată este de 36.000 lei, iar coeficientul de actualizare, calculat pentru intervalul cuprins între data intrării activului fix în patrimoniu și data reevaluării este de 235,50%;
- b) Cu ocazia unei reevaluări ulterioare a construcției se constată un minus de valoare de 90.000 lei, diferența va fi evidențiată ca o cheltuială;
- c) Pornind de la situația anterioară, la o nouă reevaluare a construcției se constată un plus de valoare de 10.000 lei. Conform regulilor de înregistrare a diferențelor din reevaluare, plusul de 10.000 lei constatat va fi evidențiat ca un venit care să acopere cheltuiala anterioară de 9.930 lei, iar diferența se va înregistra ca rezervă;
- d) Pornind de la situația anterioară, construcția se scoate din evidență la valoarea de intrare și este vândută la o valoare de 120.000 lei, plus TVA.

- scoaterea din evidență a construcției

- vânzarea construcției

CAPITOLUL VI

CONTABILITATEA STOCURILOR

6.1. Rolul și importanța stocurilor

Reglementările contabile românești definesc stocurile ca fiind active:

- ✓ deținute de instituțiile publice pentru a fi vândute pe parcursul desfășurării normale a activității;
- ✓ aflate în curs de producție în vederea vânzării în procesul desfășurării normale a activității;
- ✓ sub formă de materii prime, materiale și alte materiale consumabile care urmează a fi folosite în procesul de producție sau pentru prestarea de servicii.

IPSAS 12 *Stocuri*²⁷ prezintă pentru sectorul public următoarele categorii de stocuri:

- ✓ muniție;
- ✓ materii prime consumabile;
- ✓ materiale pentru întreținere;
- ✓ piese de schimb pentru imobilizări corporale, altele decât cele care sunt abordate în standardele privind imobilizările corporale;
- ✓ rezerve strategice;
- ✓ stocări de monedă neemisă;
- ✓ rezerve poștale deținute pentru vânzare;
- ✓ producție în curs de execuție, inclusiv materiale pentru cursuri educaționale / de pregătire, și servicii pentru clienți dacă acele servicii sunt vândute la prețuri obiective într-o tranzacție obiectivă;
- ✓ pământ / proprietate deținut(ă) pentru vânzare.

6.2. Practici contabile privind stocurile

Stocurile sunt active circulante, evaluarea stocurilor poate fi: inițială, la data bilanțului, la ieșirea din gestiune²⁸.

Exemplu: Costul bunurilor aflate în stoc = 2.800 lei

²⁷ www.mfinante.ro

²⁸ *Pitulice C., Glăvan M., op. cit., pag. 75-87*

Preț vânzare = 3.000 lei

Cost pregătire vânzare = 200 lei

Cost vânzare efectivă = 100 lei

Valoare realizabilă netă = 2.700 lei

Valoarea ce trebuie recunoscută în bilanț = 2.700 lei

Evidența contabilă a stocurilor

Pentru *evidența contabilă a stocurilor* se folosesc conturi din clasa a treia, conturi de activ care se debitează cu valoarea stocurilor intrate în gestiune și se creditează cu valoarea stocurilor la ieșirea din gestiune. Soldul debitor al acestor conturi reflectă valoarea stocurilor existente.

Contabilitatea analitică a stocurilor se efectuează pe baza uneia dintre următoarele metode:

- *Metoda operativ-contabilă* - în cadrul fiecărei gestiuni evidența se ține cantitativ.
- *Metoda cantitativ-valorică* - se ține o evidență atât cantitativ cât și valoric.
- *Metoda global-valorică* - presupune o evidență global-valorică atât la nivelul gestiunilor cât și în contabilitate. Verificarea concordanței între stocul scriptic și cel faptic se efectuează doar valoric.

Funcționarea conturilor de stocuri diferă în funcție de metoda de organizare a contabilității stocurilor:

1) **Metoda inventarului permanent** - presupune înregistrarea tuturor operațiunilor de intrare și ieșire de stocuri, în conturile de stocuri din clasa 3, astfel încât stocurile pot fi determinate valoric în orice moment (eventual și cantitativ, dacă se ține evidența cantitativ-valorică). Stocul final se determină cu ajutorul relației:

$$Sf = Si + I - E$$

2) **Metoda inventarului intermitent** - pe baza inventarului periodic al stocurilor se determină valoarea ieșirilor conform relației:

$$E = Si + I - Sf$$

Conturile de stocuri din clasa 3 intervin doar la sfârșitul perioadei curente, pentru a prelua în debit stocurile stabilite pe baza inventarierii și la începutul perioadei următoare când se creditează cu valoarea stocurilor preluate la cheltuieli.

Exemplu: Cantina unei unități de învățământ prezintă următoarea situație a stocurilor de alimente pe luna februarie N:

Stoc inițial = 4.000 lei

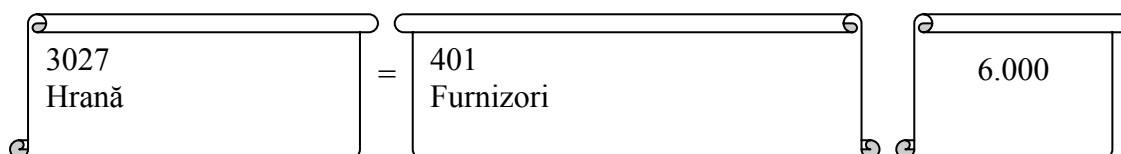
Achiziții de alimente = 6.000 lei

Consum de alimente = 4.500 lei

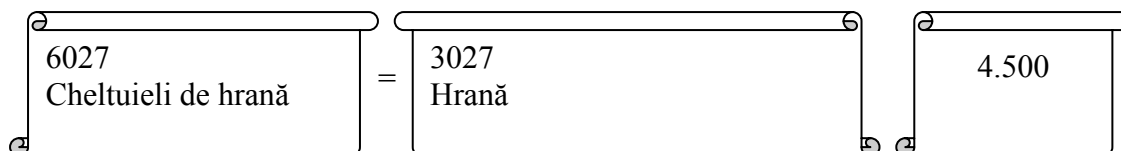
Stoc final, stabilit prin inventariere = 5.500 lei

a) Metoda inventarului permanent:

- înregistrarea facturii de achiziție a alimentelor:



- înregistrarea consumului de alimente:



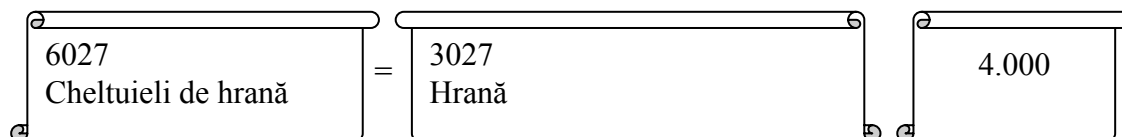
D	3027	C
<u>Sid 4.000</u>		
6.000		4.500
		Sfd 5.500

Valoarea stocului final este:

$$Sf = Si + I - E = 4.000 + 6.000 - 4.500 = 5.500 \text{ lei}$$

b) Metoda inventarului intermitent:

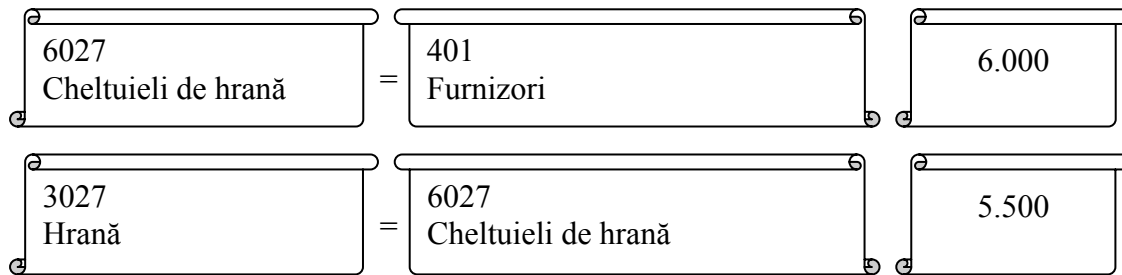
- trecerea pe cheltuieli a stocurilor stabilite prin inventariere la sfârșitul perioadei anterioare:



- înregistrarea facturii de achiziție:



- la sfârșitul lunii, pe baza inventarierii se înregistrează stocul existent:



D	6027	C
(Sid) 4.000		
6.000		5.500
		Sfd=4.500

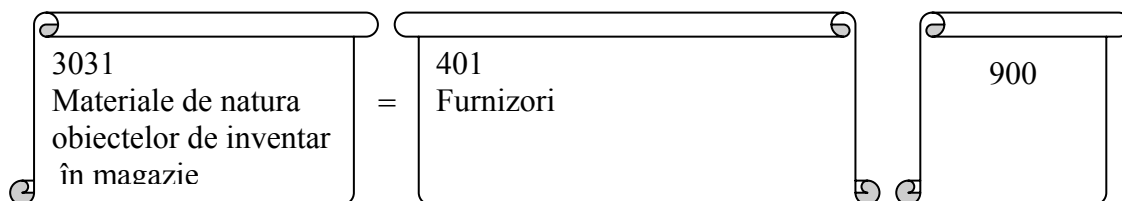
Valoarea ieșirilor (soldul final debitor al contului de cheltuieli, care se va credita pentru închidere prin debitul contului 121 “Rezultat patrimonial”) este:

$$E = Si + I - Sf = 4.000 + 6.000 - 5.500 = 4.500 \text{ lei}$$

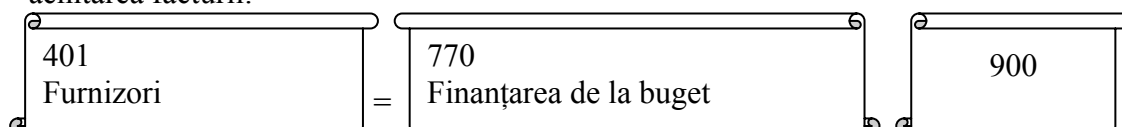
A) Înregistrarea operațiunilor privind intrarea în gestiune a materiilor prime și materialelor²⁹:

Exemplu: O unitate de învățământ finanțată de la buget achiziționează halate în valoare de 600 lei, în vederea distribuirii ca echipament de lucru la practică (jumătate din valoare urmând a fi suportată de către elevi) și mănuși în valoare de 300 lei. Ulterior, se achită factura și se dau în folosință materiale de natura obiectelor de inventar.

- achiziția materialelor:

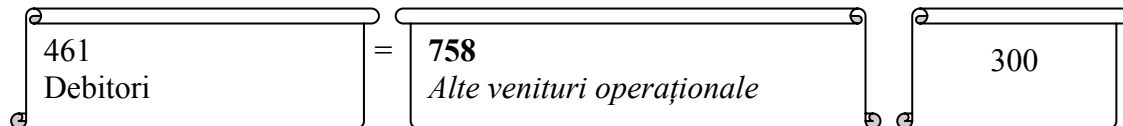
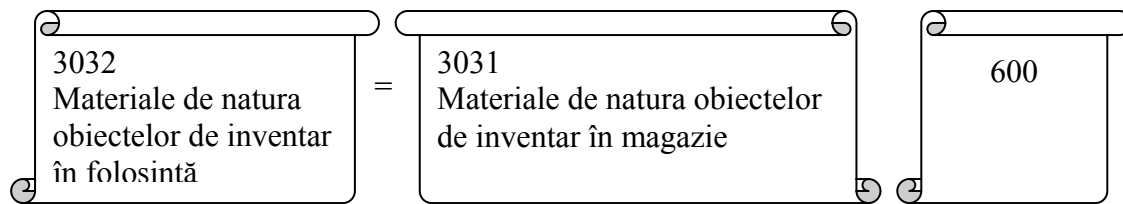


- achitarea facturii:

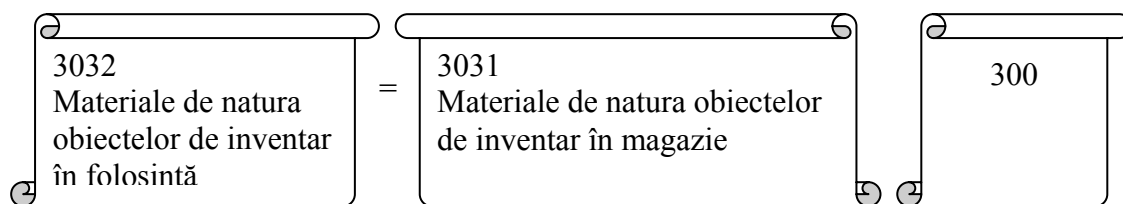


²⁹ Cosmina Pitulice, Mariana Glăvan, op. cit., pag. 75-87

- distribuirea halatelor:



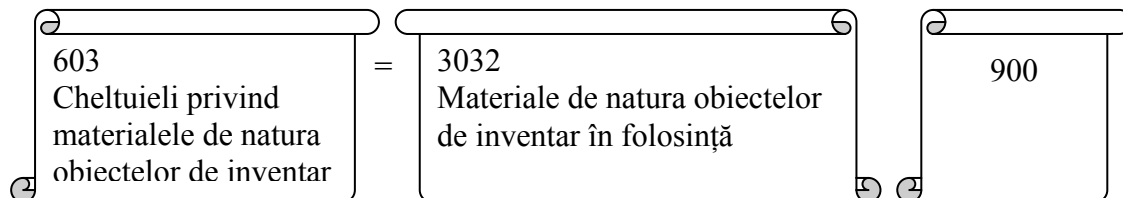
- distribuirea mănușilor:



- achitarea de către elevi a părții suportate de ei:



- scoaterea din folosință a echipamentelor:

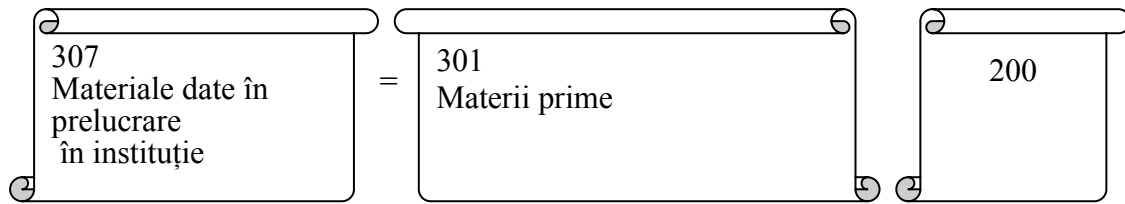


Materialele pot fi prelucrate în sectoarele proprii ale instituției sau de către terți.

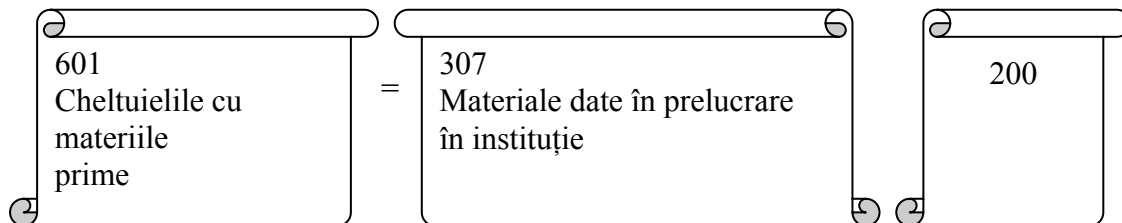
În cazul prelucrării în sectoarele proprii, cheltuielile cu prelucrarea se înregistrează pe baza documentelor justificative care consemnează consumul de stocuri, manopera și alte elemente necesare prelucrării, iar în cazul prelucrării la terți cheltuielile se înregistrează pe baza facturii primite de la aceștia.

Exemplu: O cantină dintr-o unitate școlară prelucrează materie primă în valoare de 200 lei pentru obținerea produselor de panificație. Cheltuielile cu prelucrarea sunt 40 lei, contribuțiile unității la CAS, CASS, șomaj sunt de 12,80 lei, materiale accesorii 10 lei.

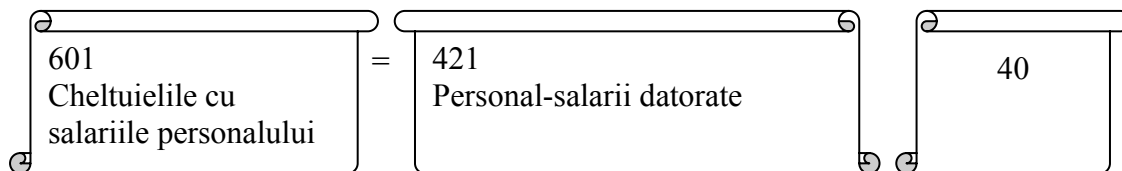
- trimiterea materiei prime la prelucrare:



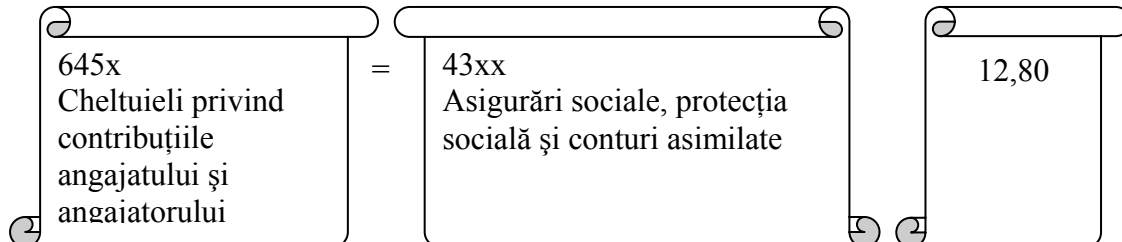
- consumul de materie primă:



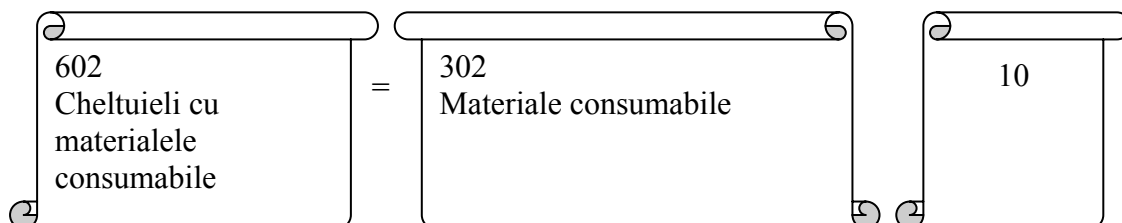
- manopera:



- contribuții:

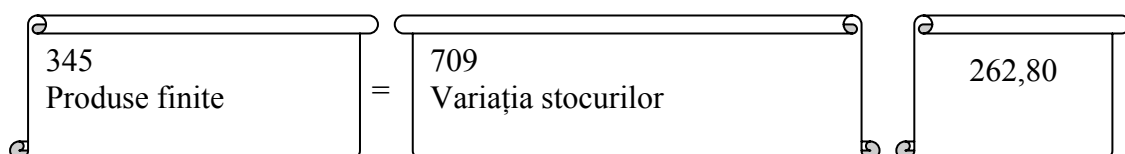


- materiale accesorii:



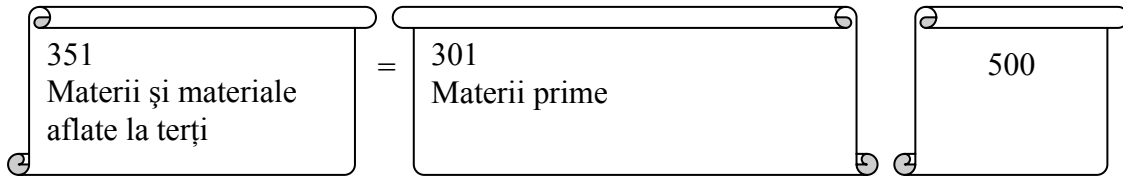
Operațiile de la b) la e) reprezintă valoarea produselor de panificație de 262,80 lei

- înregistrarea produselor finite:

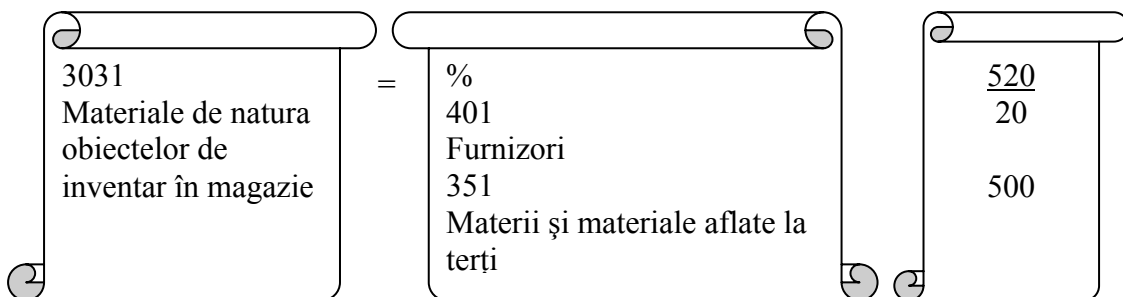


Exemplu: Dacă prelucrarea se face de către terți. Se trimite materia primă în valoare de 500 lei, cheltuieli de prelucrare conform facturii 20 lei, se primesc înapoi produse de panificație, valoare 520 lei.

- trimiterea materiei prime spre prelucrare la terți:



- înregistrarea facturii de prelucrare și recepția produselor de panificație



Evidența curentă a produselor obținute din producția proprie se ține de regulă la costul standard sau prestabilit.

Diferențele de preț între costul de producție și costul standard se evidențiază în contul 348 “Diferențe de preț la produse”, care este un cont rectificativ.

Dacă se adoptă tehnica înregistrării numai în negru în debitul contului 348 se înregistrează diferențele nefavorabile aferente stocurilor intrate și diferențele favorabile aferente stocurilor ieșite. În creditul contului se înregistrează diferențele favorabile aferente stocurilor intrate și diferențele nefavorabile aferente stocurilor ieșite. Soldul contului 348 reflectă diferențele de preț aferente stocurilor existente.

Dacă se adoptă tehnica negru - roșu contul 348 funcționează ca un cont de activ. În debitul contului se înregistrează în negru diferențele nefavorabile și în roșu diferențele favorabile.

Repartizarea diferențelor de preț asupra produselor ieșite se face pe baza *coeficientului de repartizare*, după relația:

$$\text{Coef. de repart} = \frac{\text{Sold initial al dif.de pret} + \text{Dif.de pret aferente intrărilor în cursul perioadei}}{\text{Sold initial al stocurilor la cost de înregistrare} + \text{Valoarea intrărilor în cursul perioadei la cost de înregistrare}} * 100$$

sau

$$\text{Coef. de repart} = \frac{\text{Sold cont 348 înainte de repartizare}}{\text{Sold cont stoc, la cost de înregistrare, înainte de descărcarea gestiunii}} * 100$$

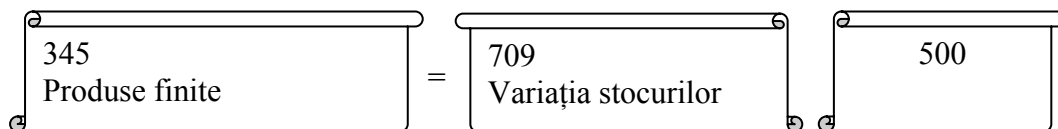
Diferențele de preț aferente stocurilor ieșite se calculează înmulțind coeficientul de repartizare cu valoarea bunurilor ieșite din gestiune, la cost de înregistrare.

B) Înregistrarea operațiunilor privind ieșirea din gestiune a materiilor prime și materialelor:

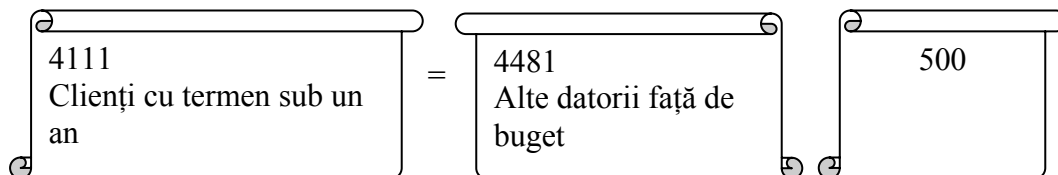
Exemplu: O unitate de învățământ, finanțată de la buget obține produse finite în valoare de 500 lei pe care le vinde la același preț.

Unitățile de învățământ finanțate integral de la buget sunt obligate să vireze toate veniturile pe care le obțin la bugetul din care sunt finanțate. Astfel, vânzările produselor finite se reflectă ca o datorie față de buget, contabilizată în contul 4481 "Alte datorii față de buget".

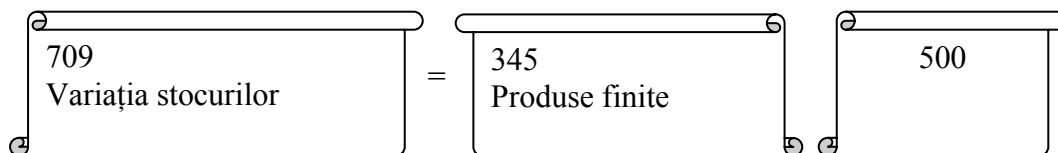
- obținerea produselor finite:



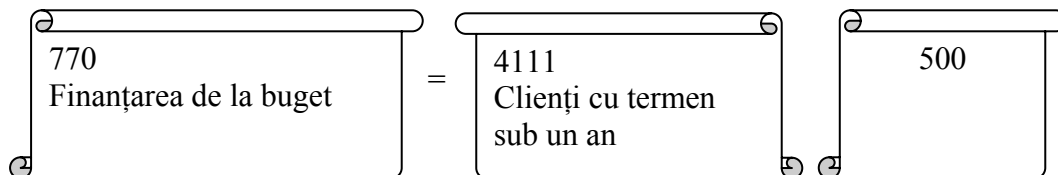
- vânzarea, pe bază de factură, a produselor finite:



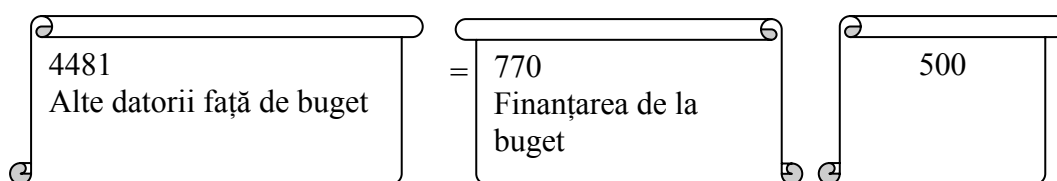
-descărcarea gestiunii de produse finite:



- încasarea contravalorii produselor finite vândute, prin contul de la Trezorerie:



- achitarea datoriei la buget:



Înregistrarea ajustărilor privind deprecierea stocurilor

Ajustările pentru deprecierea stocurilor se constituie la sfârșitul exercițiului financiar ca diferență între valoarea contabilă și valoarea de inventar. Pentru reflectarea lor în contabilitate se utilizează două metode³⁰:

a) Metoda reluării ajustărilor - presupune constituirea și majorarea ajustărilor pe seama cheltuielilor, respectiv diminuarea sau anularea ajustărilor pe seama veniturilor.

b) Metoda anulării globale a ajustărilor - presupune constituirea ajustărilor la sfârșitul exercițiului pe seama cheltuielilor și anularea lor la începutul exercițiului următor prin reluarea la venituri.

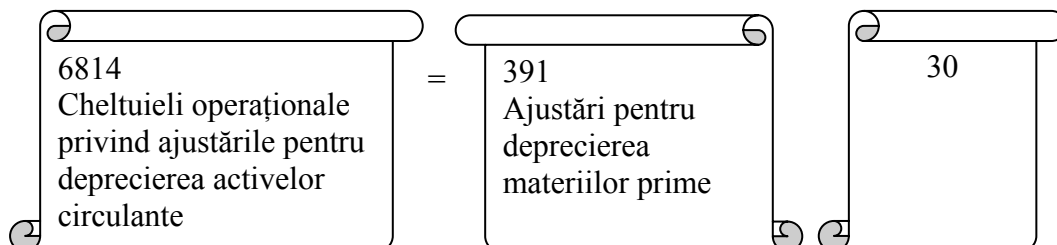
Exemplu: Pe data de 01.03.N, o unitate de învățământ achiziționează materii prime în valoare de 300 lei. La data de 31.12.N valoarea de inventar a materiilor prime este de 270 lei. La data de 31.12.N+1 valoarea de inventar este de 200 lei. La data de 31.12.N+2 valoarea de inventar este de 280 lei. Pe data de 3.02.N+3 se dau în consum materiile prime.

Metoda reluării ajustărilor:

- achiziția materiilor prime:

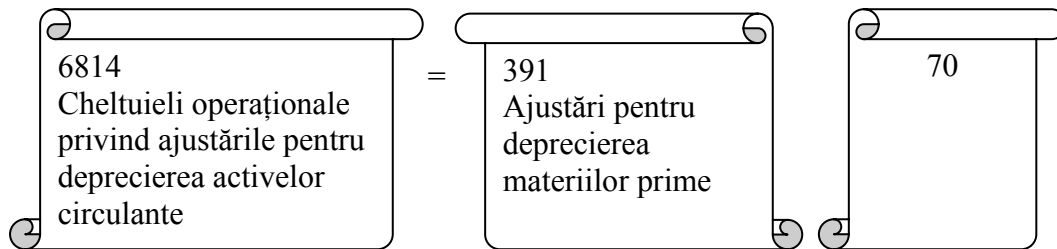


- constituirea ajustării pentru depreciere pe data de 31.12.N (valoare contabilă = 300 lei, valoare de inventar = 270 lei, depreciere = 30 lei):

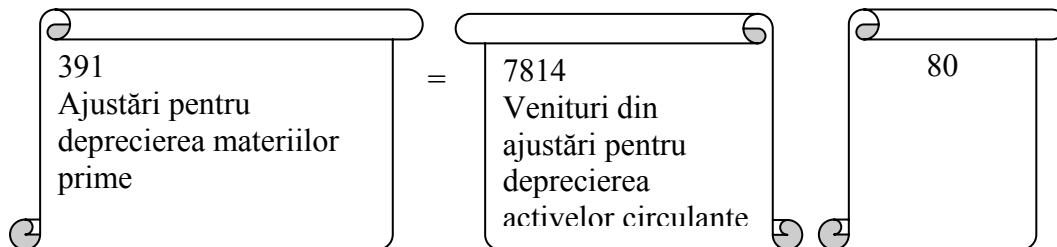


³⁰ Dascălu C., conf. univ. dr., coordonator, prof. univ.dr. Niculescu I., prof. univ. dr. Caraiani C., Ștefănescu A., Pitulice C., op. cit., pag. 265-269

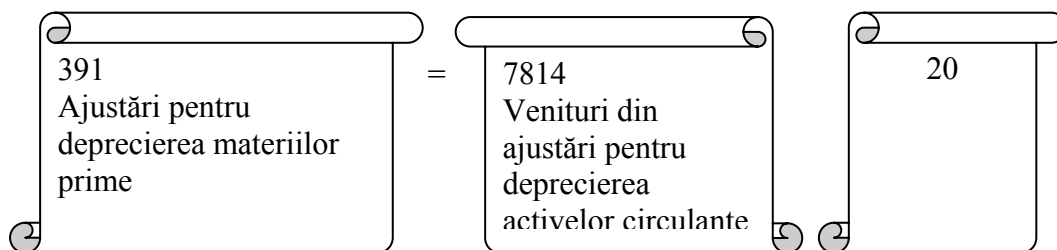
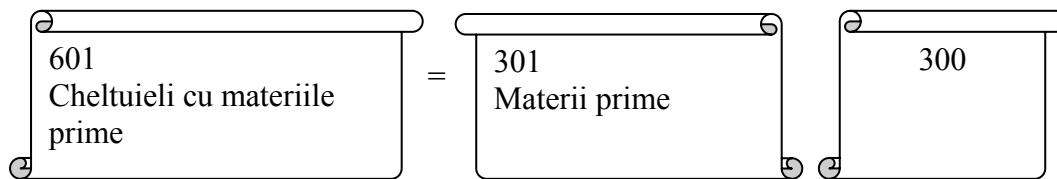
- majorarea ajustării pe data de 31.12.N+1 (valoare contabilă = 300 lei, valoare de inventar = 200 lei, depreciere = 100 lei):



- diminuarea ajustării pe data de 31.12.N+2 (valoare contabilă = 300 lei, valoare de inventar = 280 lei, depreciere = 20 lei):

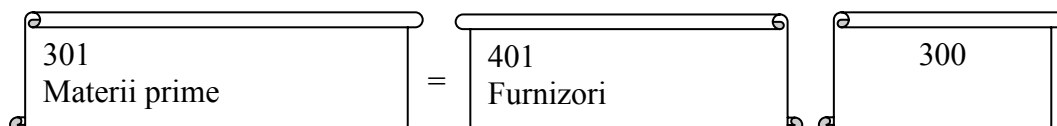


- înregistrarea consumului de materii prime pe data de 03.02.N+3 și anularea ajustării pentru depreciere, rămasă fără obiect:

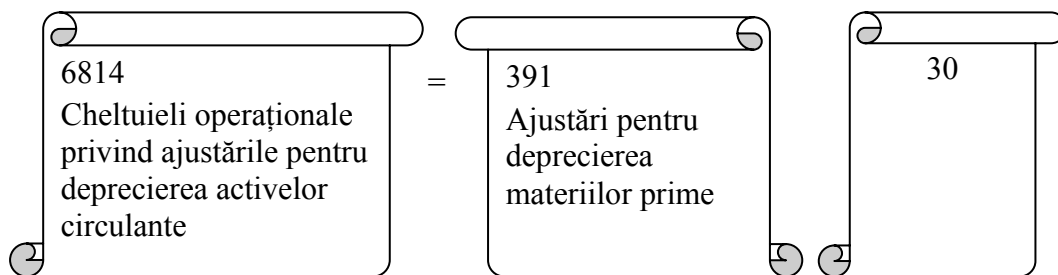


Metoda anulării globale a ajustărilor:

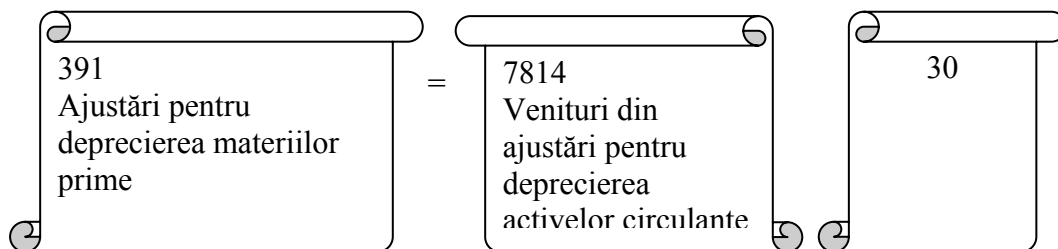
- 01.03.N, achiziția materiilor prime:



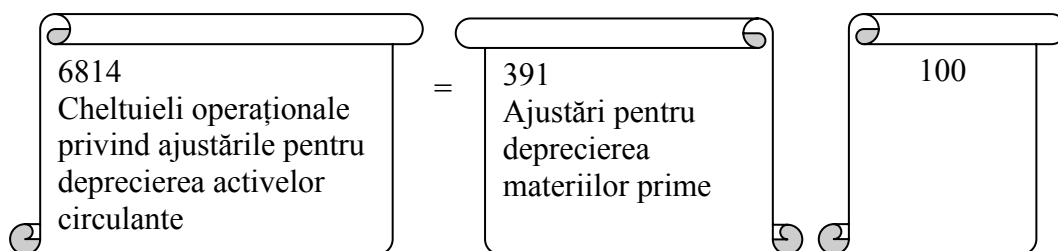
- 31.12.N, înregistrarea ajustării pentru depreciere (valoare contabilă = 300, valoare de inventar = 270 lei, depreciere = 30 lei):



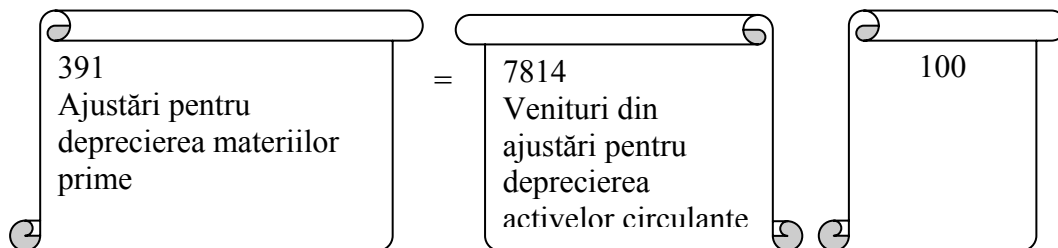
- 01.01.N+1, anularea ajustării înregistrate la sfârșitul exercițiului anterior:



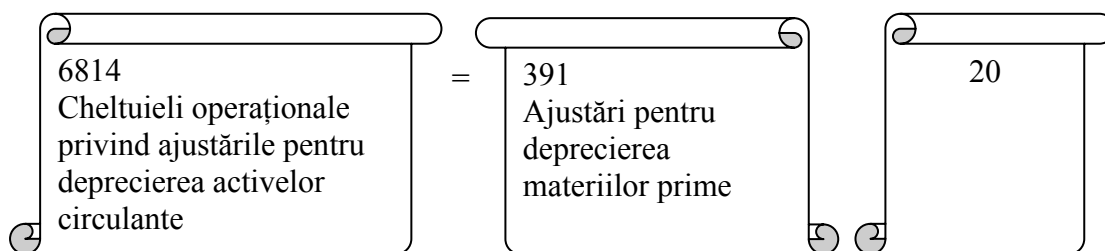
- 31.12.N+1, înregistrarea ajustării pentru depreciere (valoare contabilă = 300 lei, valoare de inventar = 200 lei, depreciere = 100 lei):



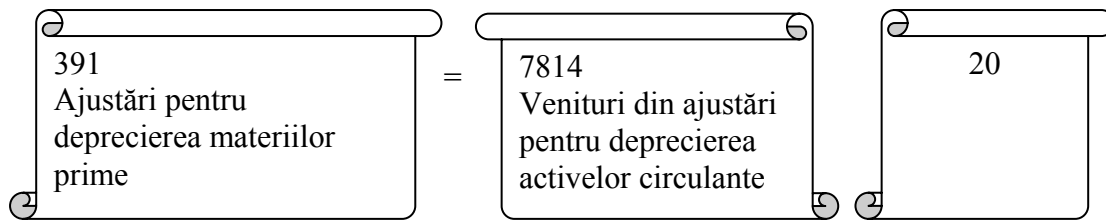
- 01.01.N+2, anularea ajustării înregistrate la sfârșitul exercițiului anterior:



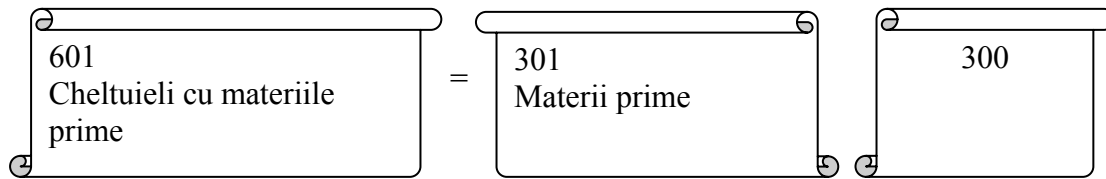
- 31.12.N+2, înregistrarea ajustării pentru depreciere (valoare contabilă = 300 lei, valoare de inventar = 280 lei, depreciere = 20 lei):



- 01.01.N+3, anularea ajustării înregistrate la sfârșitul exercițiului anterior:



- 03.02.N+3, consumul materiilor prime:



CAPITOLUL VII

CONTABILITATEA CREANȚELOR ȘI DATORIILOR

7.1. Importanța creanțelor și datoriilor curente

Contabilitatea terților asigură evidența creanțelor și datoriilor entității în relațiile acesteia cu instituțiile publice subordonate, furnizorii, clienții, personalul, asigurările și protecția socială, bugetul statului, bugetele locale, bugetul asigurărilor sociale de stat, Comunitatea Europeană (decontările pentru fondurile PHARE, ISPA, SAPARD etc.), debitorii și creditorii diverși, alte decontări. În această categorie se mai includ decontările din exercițiile financiare și operațiile în curs de clarificare.

Decontările între instituțiile publice cuprind operațiuni de decontare apărute în cursul execuției între instituții reprezentând valoarea materialelor transmise și primite pentru desfășurarea activității instituției, sumele transmise de instituția superioară către instituțiile subordonate pentru efectuarea cheltuielilor din alocații bugetare, din fonduri speciale, din fonduri cu destinație specială.

Decontările cu furnizorii și clienții cuprind operațiunile privind cumpărările, respectiv vânzările de produse, lucrări executate, servicii prestate și alte operațiuni efectuate.

Decontările cu personalul cuprind drepturile salariale, sporurile, adaosurile, premiile din fondul de salarii, indemnizațiile pentru concediile de odihnă, alte drepturi în bani și/sau în natură datorate de instituția publică personalului pentru munca prestată.

Decontările cu asigurările și protecția socială cuprind datoriile instituției (angajatorului) și salariaților (angajaților) la asigurările sociale de stat, asigurările sociale de sănătate, asigurările pentru șomaj.

Decontările cu bugetul statului, bugetele locale și alte bugete cuprind impozitul pe salarii, taxa pe valoarea adăugată, impozitul pe clădiri și alte impozite, taxe, vărsăminte asimilate.

Decontările cu debitorii și creditorii diverși includ creanțele și datoriile față de alte persoane fizice și juridice.

7.2. Practici contabile privind creanțele și datoriile curente

a) Evaluarea creanțelor și datoriilor³¹

Înregistrarea în contabilitate a principalelor operațiuni privind decontările cu furnizorii în instituțiile publice:

Exemplu: Se achită pe seama finanțării de la bugetul local suma de 1.500 euro, reprezentând contravaloarea unei facturi de cumpărare a unui mijloc fix de către o unitate de învățământ. Cursul de schimb la data facturii a fost de 3,4650 lei/euro iar cursul de schimb la data achitării facturii este 3,4275 lei.

Datoria față de furnizorul de active fixe, înregistrată în creditul contului 404 “Furnizori de active fixe”, este 1.500 euro x 3,4650 lei/euro = 5.197,50 lei.

Suma achitată din contul de la Trezorerie, evaluată la cursul din ziua plății, este 1.500 euro x 3,4275 lei/euro = 5.141,25 lei.

- înregistrarea contabilă a decontării datoriei față de furnizor este:

a) diferențe favorabile de curs:

404 Furnizori de active fixe	=	% 7702 Finanțarea de la bugetele locale 765 Venituri din diferențe de curs valutar	<u>5.197,50</u> 5.141,25 56,25
---------------------------------	---	---------------------------------------------------------------------------------------------------------	------------------------------------------

b) diferențe nefavorabile de curs:

- Considerând că plata facturii din exemplu de mai sus se face la un curs de 3,4820 lei/euro, înregistrarea contabilă a decontării datoriei este:

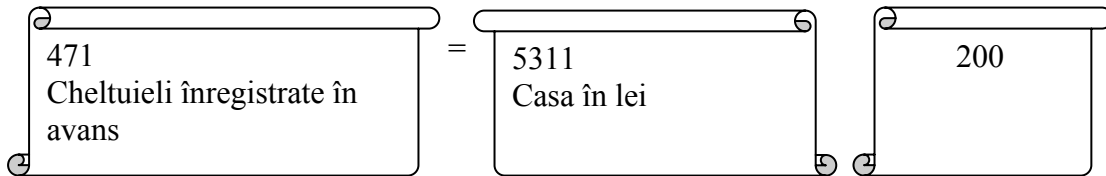
% 404 Furnizori de active fixe 665 Cheltuieli din diferențe de curs valutar	=	7702 Finanțarea de la bugetele locale	<u>5.223,00</u> 5.197,50 25,50
--------------------------------------------------------------------------------------------	---	---------------------------------------------	------------------------------------------

³¹ Ordinul MFP nr. 1917/2005, op. cit., pag. 63-69

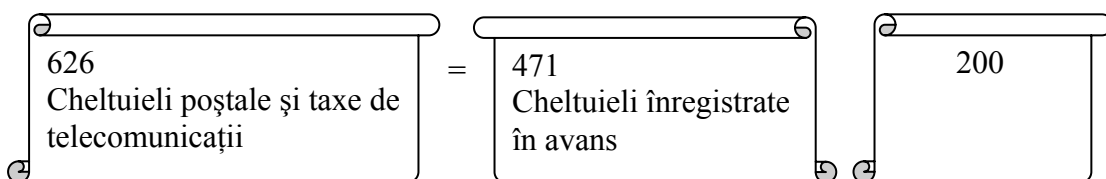
b) Conturile de regularizare și asimilate

Exemplu: O unitate de învățământ achită cu numerar, în luna decembrie N, abonamentul la Monitorul Oficial pentru luna ianuarie N+1, în sumă de 200 lei.

- achitarea abonamentului în luna decembrie:



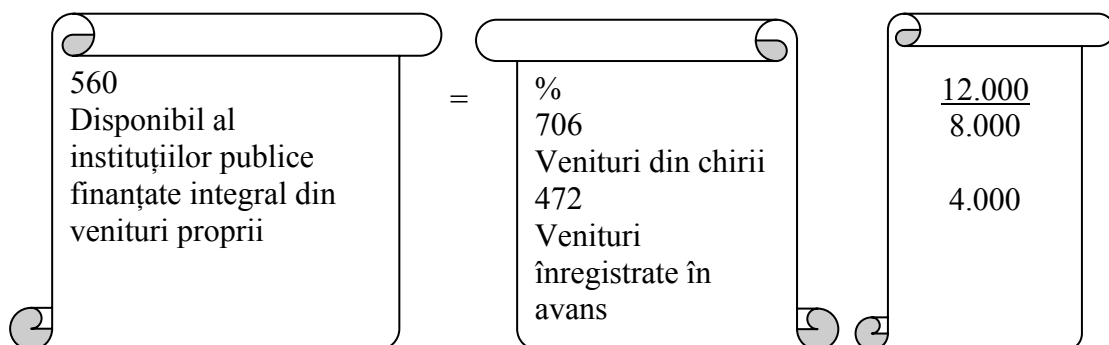
- în luna ianuarie N+1, înregistrarea cheltuielilor devenite curente:



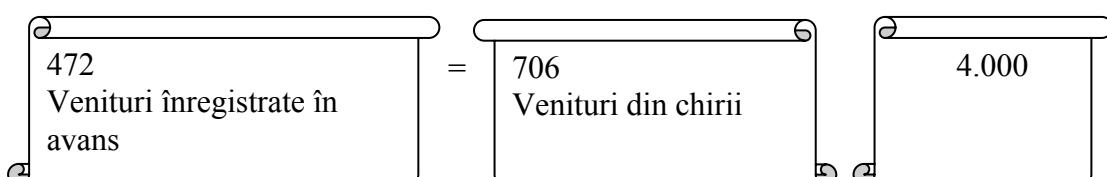
Sumele încasate în exercițiul bugetar curent dar care privesc exercițiile următoare se evidențiază în contabilitate distinct, la venituri în avans (venituri din chirii, abonamente și publicații, ș.a.).

Exemplu: O unitate de învățământ încasează în cursul lunii octombrie chiria pe lunile noiembrie N - ianuarie N+1, pentru spațiile puse la dispoziția unei societăți comerciale, în valoare de 12.000 lei.

- încasarea chiriei, cu evidențierea distinctă a sumei pentru luna ianuarie N+1 ($12.000/3 = 4.000$ lei) ca venit în avans:

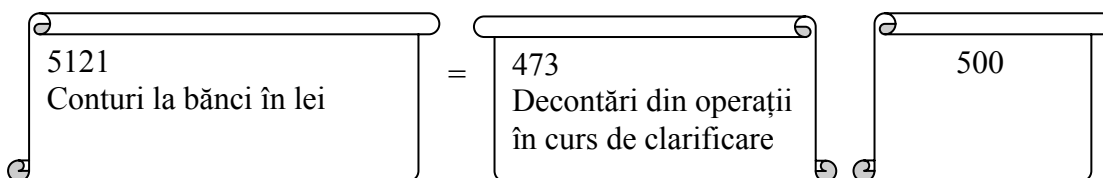


- în luna ianuarie N+1, înregistrarea venitului din chirii ca venit curent:

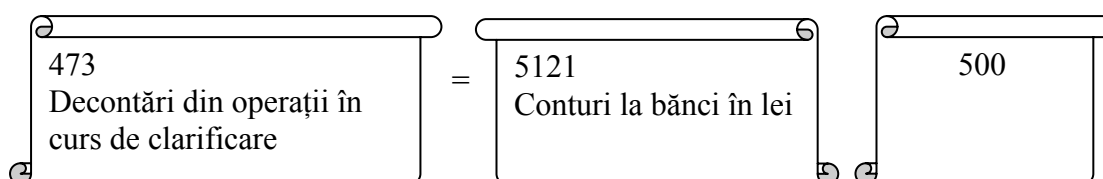


Exemplu: O unitate de învățământ încasează în contul de disponibil la bancă suma de 500 lei de la o societate comercială față de care nu are creanțe constituite. Clarificările ulterioare dovedesc faptul că suma a intrat eronat în contul bancar al instituției respective.

- încasarea sumei în cont:



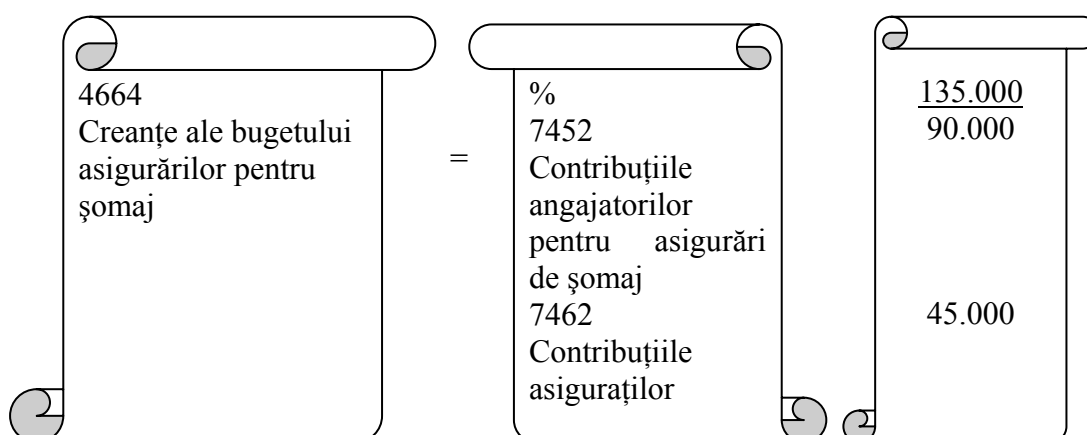
- restituirea sumei necuvenite:



c) Debitori și creditori diverși, debitori și creditori ai bugetelor³²

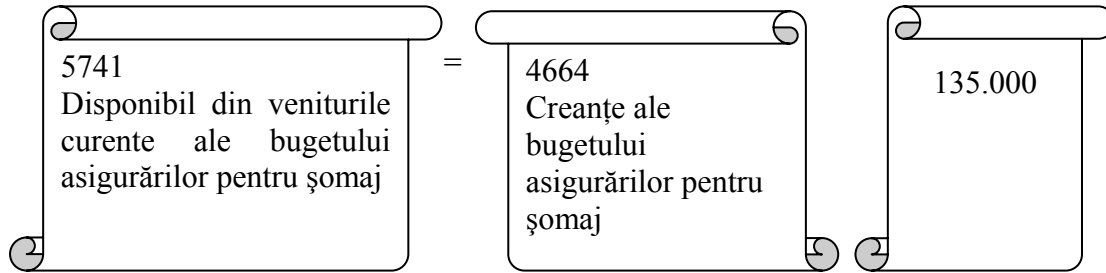
Exemplu: Agenția teritorială pentru ocuparea forței de muncă înregistrează, pe baza declarațiilor nominale transmise de unitățile de învățământ, creanțe ale bugetului asigurărilor pentru șomaj reprezentând contribuții ale angajatorilor și ale asiguraților, în sumă de 90.000 lei, respectiv 45.000 lei. Ulterior, se încasează creanțele constituite, în contul de disponibil. Agenția acordă unor unități de învățământ împrumuturi pe termen scurt, în valoare de 20.000 lei, potrivit legii, din bugetul asigurărilor pentru șomaj. Dobânda convenită pentru împrumuturile acordate este de 1.600 lei. La sfârșitul perioadei de contract de împrumut, se încasează în contul de disponibil sumele împrumutate și dobânda aferentă.

- înregistrarea creanțelor bugetului asigurărilor pentru șomaj:

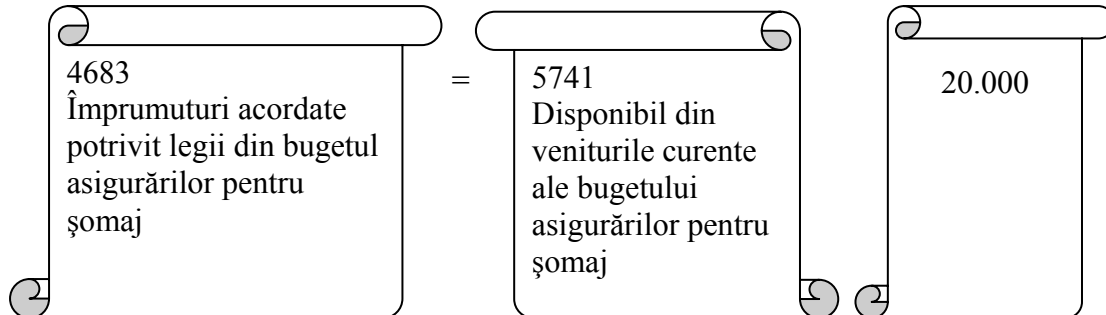


³² Pitulice C., Glăvan M., op. cit., pag. 180-183

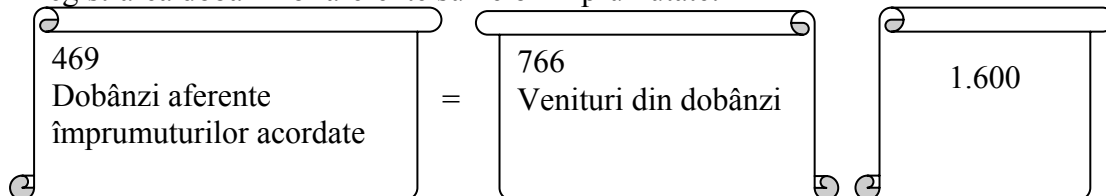
- încasarea creanțelor:



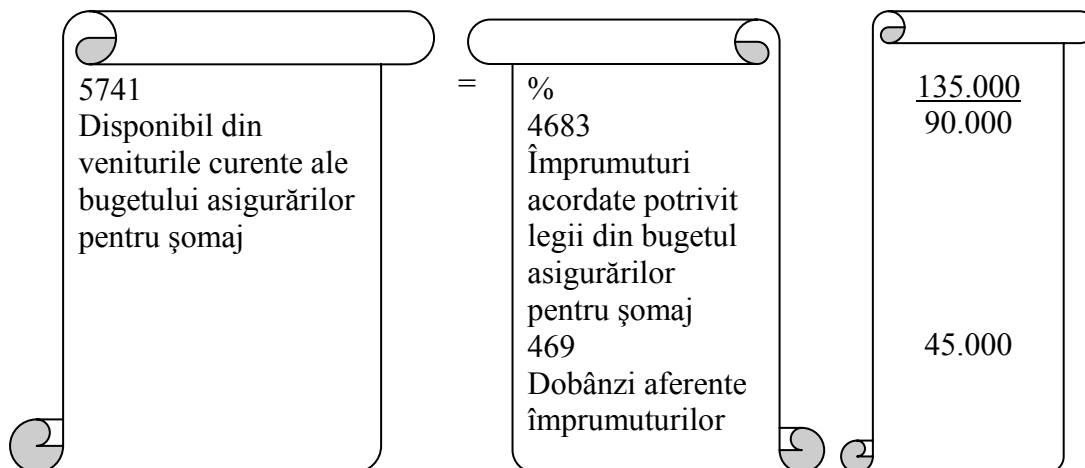
- acordarea împrumuturilor pe termen scurt:



- înregistrarea dobânzilor aferente sumelor împrumutate:



- rambursarea împrumuturilor, plus dobânzile aferente:



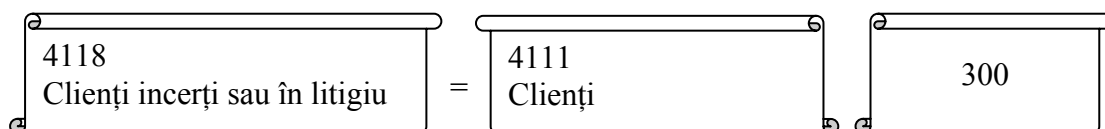
d) Ajustările pentru deprecierea creanțelor

Instituțiile publice pot înregistra, la sfârșitul exercițiului, ajustări pentru deprecierea creanțelor, pe seama cheltuielilor. În situația în care ajustarea rămâne total sau parțial fără

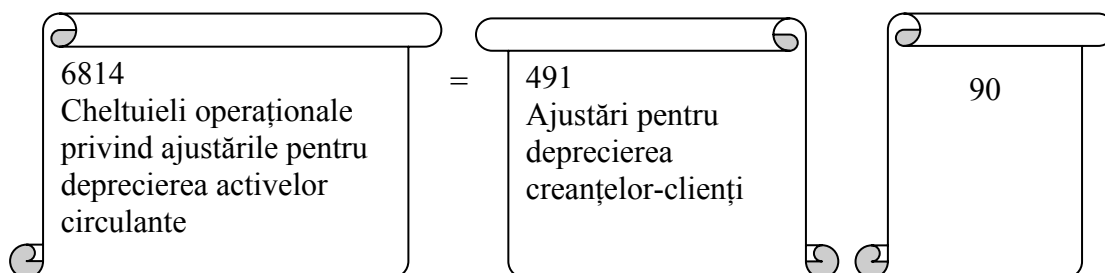
obiect, atunci acea ajustare trebuie diminuată sau anulată printr-o reluare corespunzătoare la venituri. În situația în care se constată o depreciere suplimentară față de cea care a fost deja înregistrată, ajustarea trebuie majorată, pe seama cheltuielilor³³.

Exemplu: O unitate de învățământ are de încasat de la un client o factură în valoare de 300 lei, reprezentând contravaloarea chiriei pentru o clădire. La sfârșitul exercițiului N, se constată că gradul de recuperabilitate a creanței este de 70%. În exercițiul N+1 clientul achită 100 lei, diferența fiind irecuperabilă.

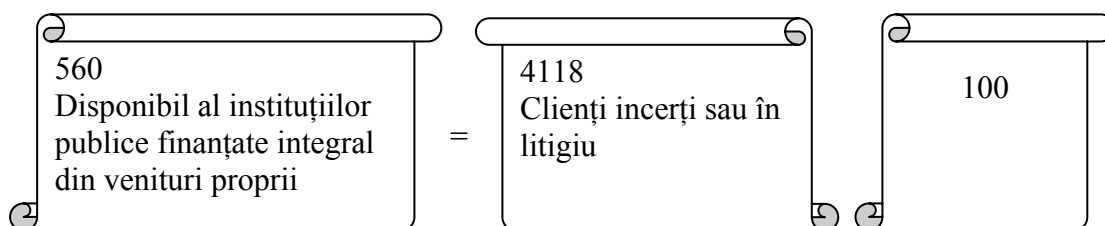
- înregistrarea creanței ca incertă:



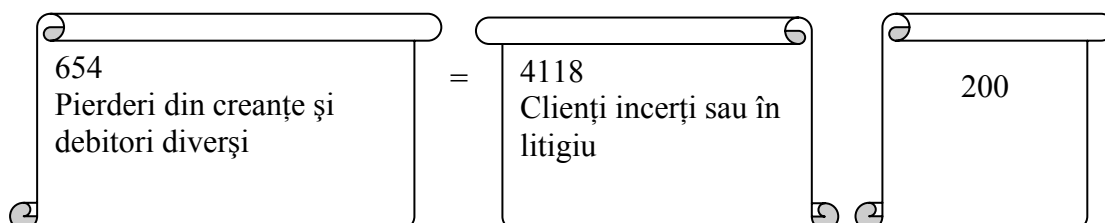
- înregistrarea ajustării pentru depreciere la sfârșitul exercițiului N (300 lei x 30% = 90 lei):



- încasarea parțială a creanței:

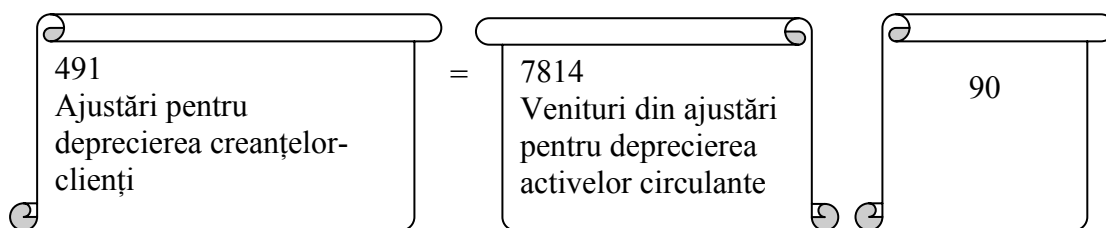


- înregistrarea pierderii din creanțele neîncasate, irecuperabile:



³³ Pitulice C., Glavan M., op. cit., pag. 113-115

- anularea ajustării pentru depreciere, rămasă fără obiect:



CAPITOLUL VIII

CONTABILITATEA TREZORERIEI

8.1. Rolul și importanța trezoreriei

Contabilitatea trezoreriei³⁴ asigura evidența existenței și mișcării investițiilor pe termen scurt, altor valori de trezorerie, a disponibilităților existente în conturi la trezoreria statului, băncile comerciale și în casierie.

În scopul consolidării rolului finanțelor publice și al asigurării unei discipline bugetare ferme, instituțiile publice (Parlamentul, Administrația Prezidențială, ministerele, celelalte organe de specialitate ale administrației publice, instituțiile publice autonome și instituțiile din subordonarea acestora), indiferent de sistemul de finanțare și de subordonare, inclusiv activitățile de pe lângă unele instituții publice, finanțate integral din venituri proprii, efectuează operațiunile de încasării și plăți prin **unitățile teritoriale ale trezoreriei statului** în raza cărora își au sediul și unde au deschise conturi de venituri, cheltuieli și disponibilități, în condiții de siguranță și *fără comisioane*.

Este interzisă efectuarea operațiilor de mai sus prin băncile comerciale, cu excepția situațiilor prevăzute de lege.

8.2. Practici contabile privind trezoreria

a) Investițiile pe termen scurt³⁵

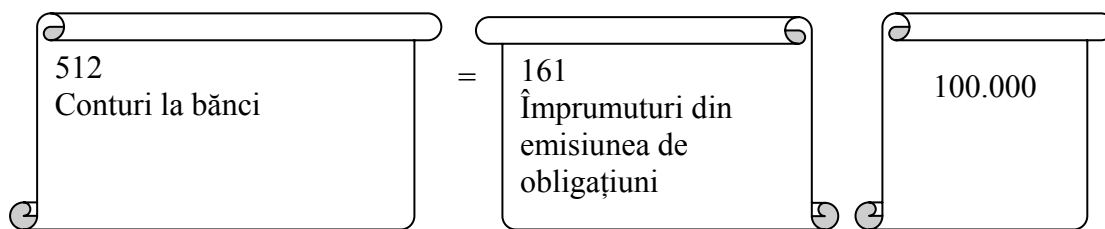
În cazul instituțiilor publice, investițiile pe termen scurt se prezintă sub forma obligațiunilor emise și răscumpărate.

Exemplu: O primărie emite în contul unei unități de învățământ, în exercițiul N, 10.000 obligațiuni, la valoarea nominală de 10 lei/obligațiune. În exercițiul N+3, obligațiunile sunt răscumpărate, prețul de răscumpărare fiind egal cu valoarea nominală. Pentru obligațiunile răscumpărate instituția achită pe loc 50% din valoare, iar diferența este plătită după 20 de zile. Ulterior, obligațiunile emise și răscumpărate sunt anulate.

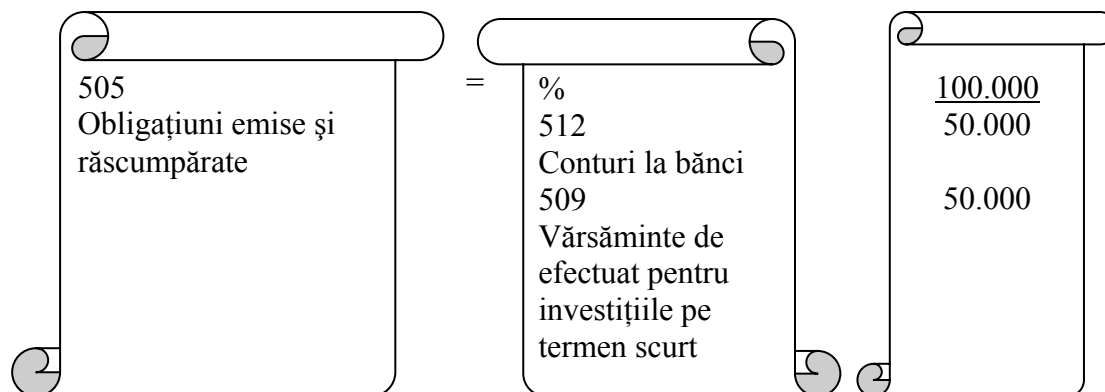
³⁴ *Dascalu C., conf. univ. dr., coordonator, prof. univ. dr. Niculescu I., prof. univ. dr. Caraiani C., Ștefănescu A., Pitulice C., op. cit., pag. 172*

³⁵ *Ordinul MFP nr. 1917/2005, op. cit., pag. 56-62*

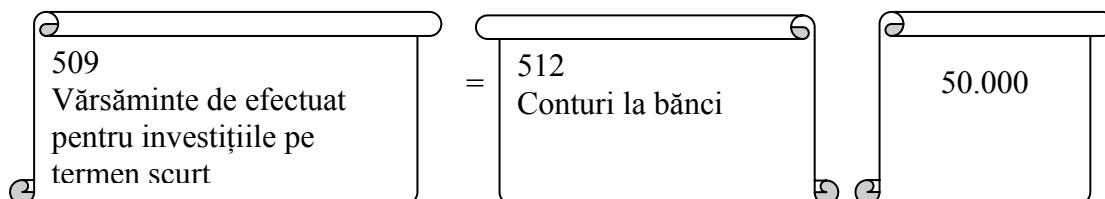
- emiterea împrumutului obligatar, cu încasarea imediată în contul bancar:



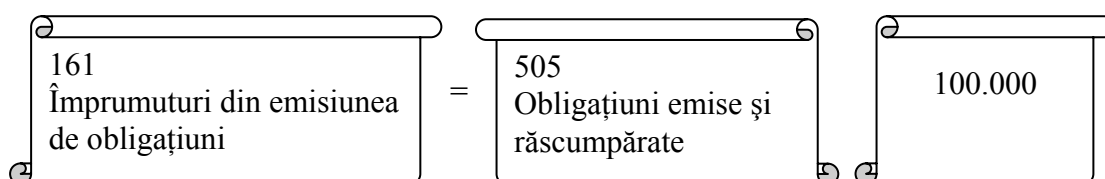
- răscumpărarea obligațiunilor emise:



- achitarea diferenței de plată:



- anularea obligațiunilor

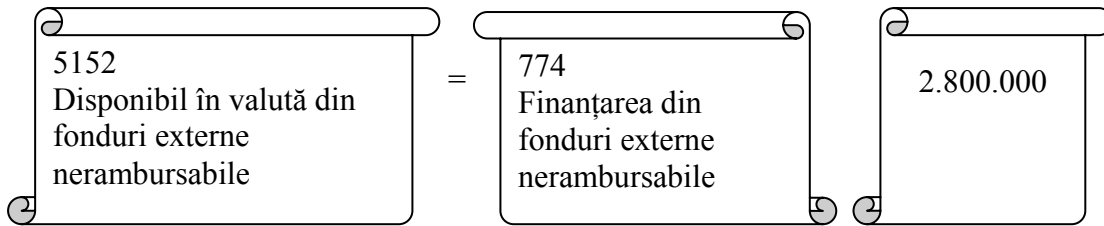


b) Casa, conturi la trezoreria statului și bănci

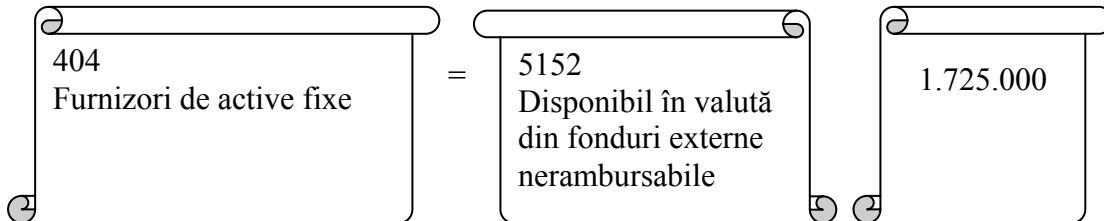
Disponibilități ale unității de învățământ la trezoreria statului și la bănci

Exemplu: O unitate de învățământ primește, în calitate de beneficiar, suma de 800.000 euro, reprezentând contribuție financiară nerambursabilă de la Comunitatea Europeană. Cursul de schimb la data încasării sumei este 3,5 lei/euro. Pe seama acestei finanțări se realizează o investiție, achitându-se în cursul anului facturi de la furnizori de active fixe, în valoare de 500.000 euro, curs la data plății 3,45 lei/euro. La sfârșitul exercițiului, se evaluează disponibilul din cont, cursul de schimb comunicat de B.N.R. fiind 3,42 lei/euro.

- încasarea contribuției nerambursabile (800.000 euro x 3,5 lei/euro):



- plata furnizorilor (500.000 euro x 3,45 lei/euro):



- evaluarea disponibilului la sfârșitul exercițiului:

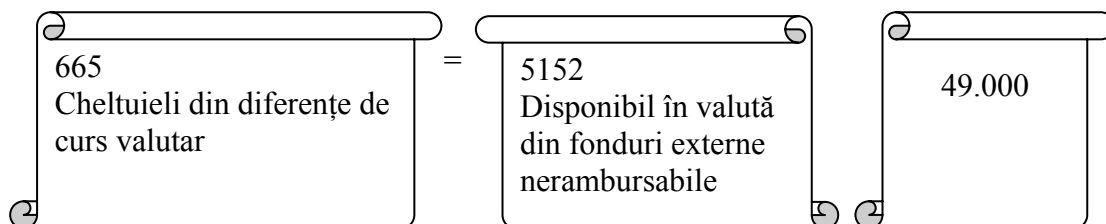
Contul de disponibil se prezintă astfel:

D	5152	C
2.800.000	1.725.000	
	Sd=1.075.000	

Disponibil evaluat la cursul de schimb de la închiderea exercițiului bugetar = 300.000 euro x 3,42 lei/euro = 1.026.000 lei

Diferență nefavorabilă = 1.075.000 – 1.026.000 = 49.000 lei

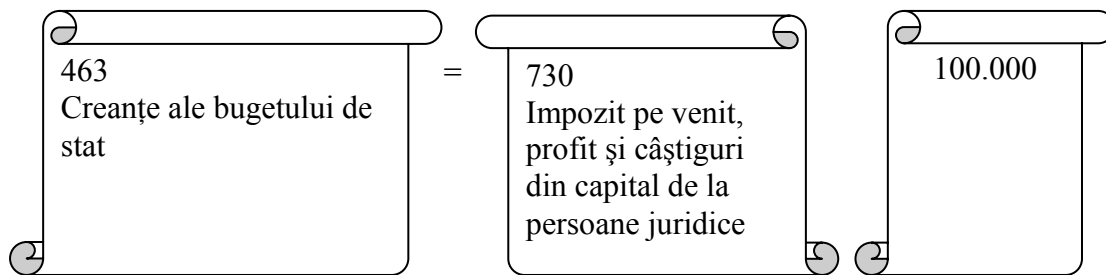
- înregistrarea contabilă a diferenței de curs valutar:



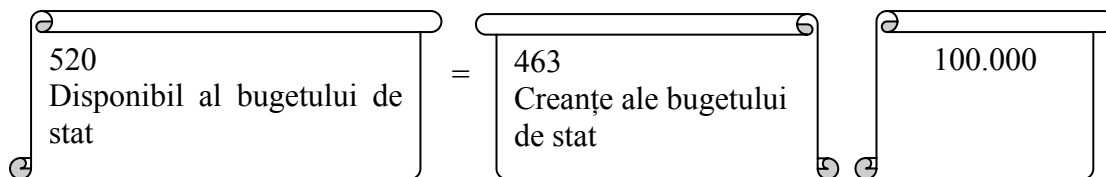
Disponibil al bugetului de stat, bugetului asigurărilor sociale de stat și bugetelor locale

Exemplu: Compartimentul de contabilitate a creanțelor bugetare din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice Deva înregistrează, pe baza titlurilor de creanță, impozit pe profit de la persoane juridice în sumă de 100.000 lei. Ulterior, suma este încasată prin intermediul trezoreriei statului.

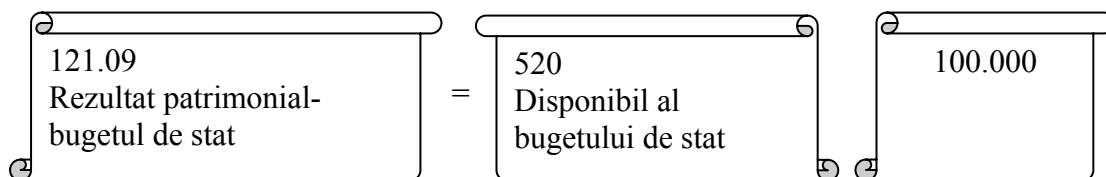
- constituirea creanțelor bugetare:



- încasarea creanțelor:



- la sfârșitul perioadei, închiderea contului de disponibil în vederea stabilirii rezultatului patrimonial:

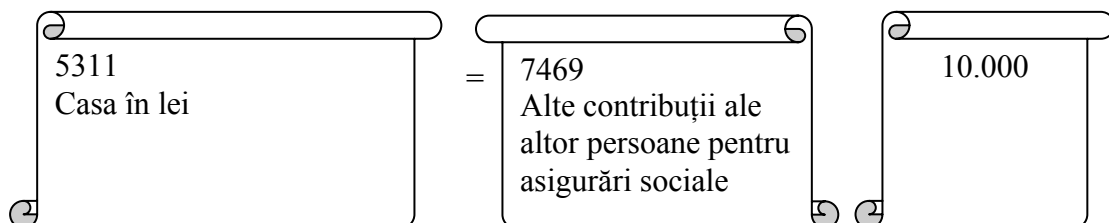


(contul 121.09 “Rezultat patrimonial-bugetul de stat” se va credita prin debitul conturilor de venituri și finanțări din clasa 7)

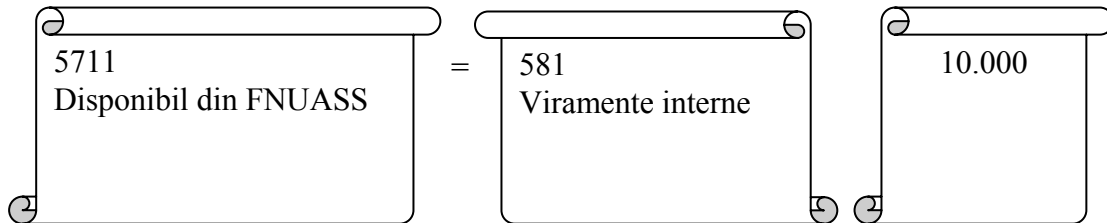
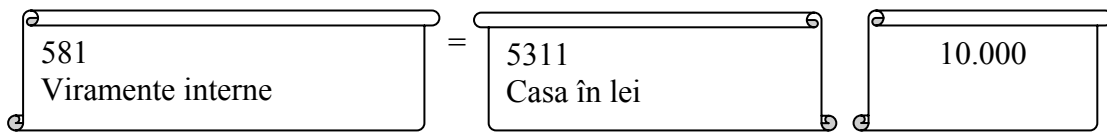
Casa și alte valori

Exemplu: Casa Județeană de Asigurări Sociale de Sănătate Deva înregistrează suma de 10.000 lei încasată în numerar reprezentând venituri ale bugetului Fondului Național Unic de Asigurări Sociale de Sănătate (FNUASS) și depunerea acesteia în contul de trezorerie:

- încasarea în numerar a contribuțiilor:

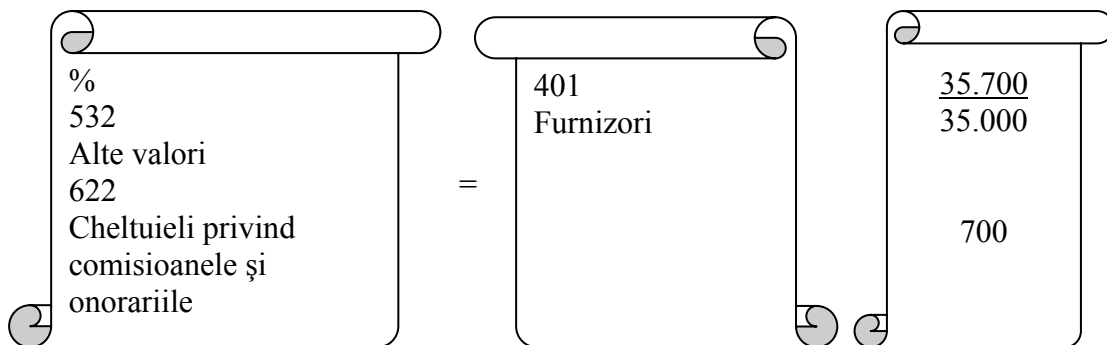


- depunerea numerarului în cont:

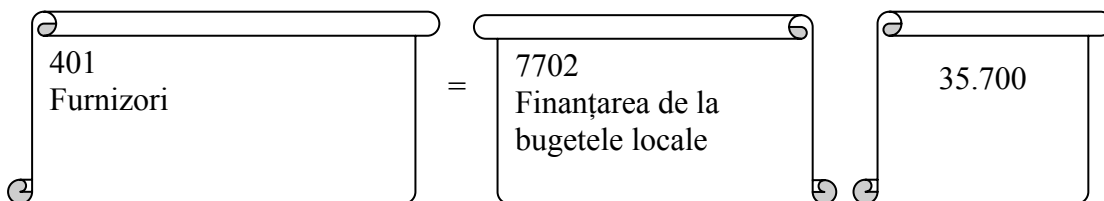


Exemplu: O unitate de învățământ finanțată de la bugetul local achiziționează tichete de masă în valoare de 35.000 lei, factura cuprinzând și comisionul de 2% reținut de firma furnizoare. Tichetele de masă sunt distribuite ulterior salariaților instituției.

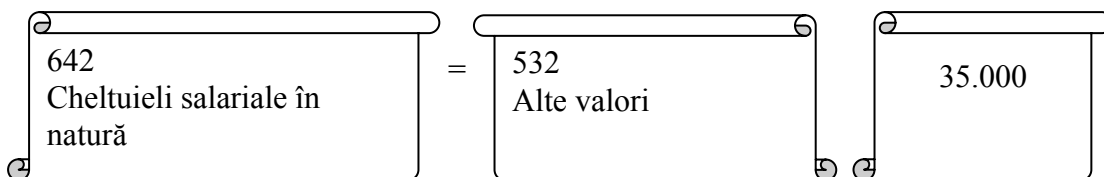
- înregistrarea facturii de cumpărare a tichetelor de masă:



- achitarea facturii prin virament:



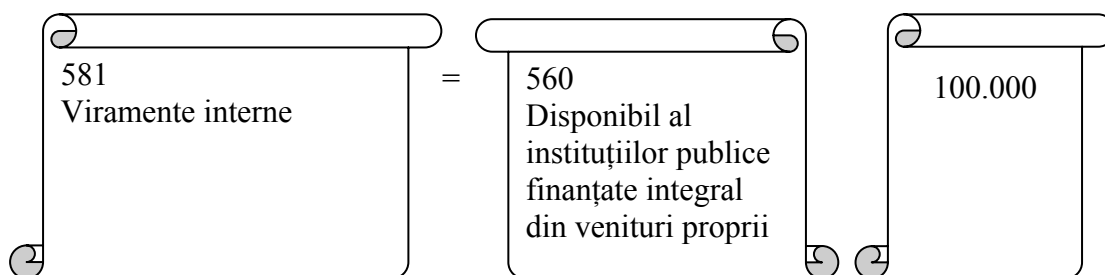
- distribuirea tichetelor către salariați:



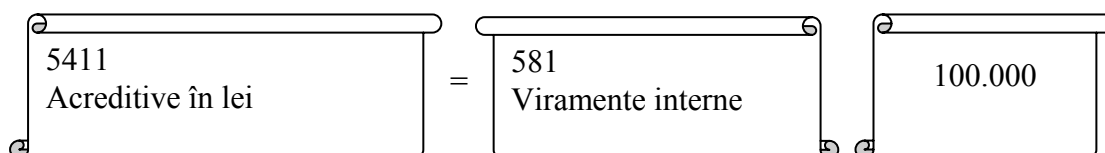
Acreditive și avansuri de trezorerie

Exemplu: O unitate de învățământ finanțată din venituri proprii deschide un acreditiv în valoare de 100.000 lei, în favoarea unui furnizor de active fixe. Din acreditivul deschis se achită furnizorului facturi în valoare de 95.000 lei, diferența neutilizată fiind virată apoi în contul de disponibil al instituției.

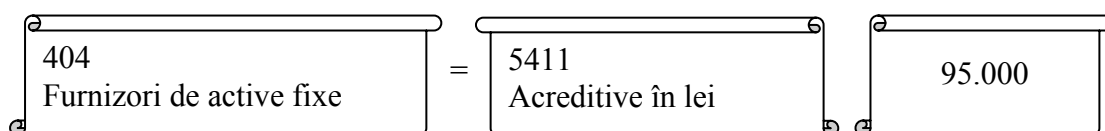
- înregistrarea deschiderii acreditivului, pe baza extrasului de cont:



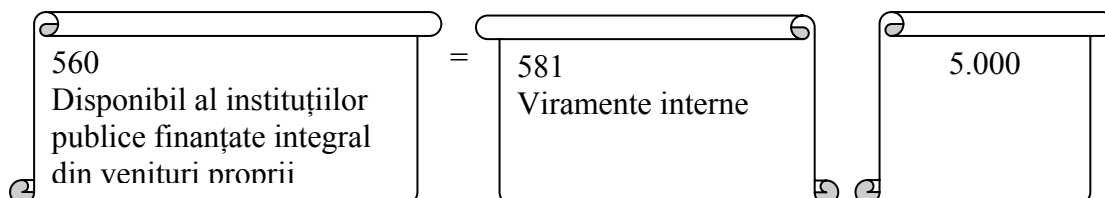
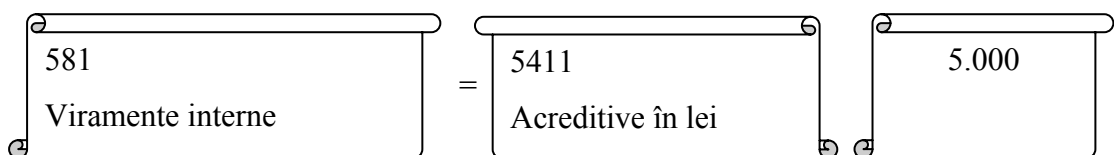
și:



- achitarea sumelor datorate furnizorului de active fixe:



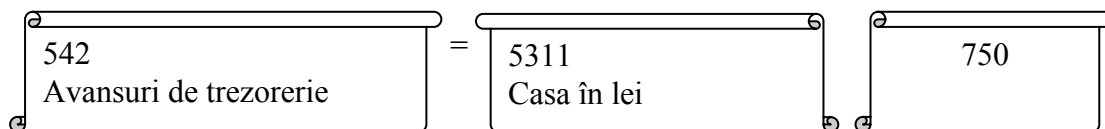
- reîntregirea contului de disponibil cu acreditivul neutilizat:



Exemplu: Se acordă un avans în sumă de 750 lei unui salariat al unei unități de învățământ, în vederea efectuării unei deplasări în interes de serviciu. Avansul se acordă în numerar, la plecarea în delegație. Salariatul depune, la întoarcerea din delegație, decontul prin care

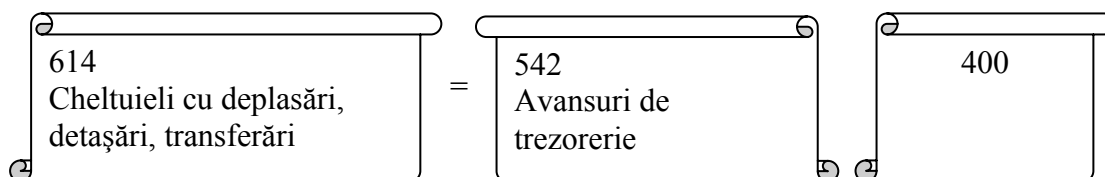
avansul este justificat astfel: cheltuieli de transport (bilete de tren) 150 lei, cheltuieli de cazare 250 lei, diurnă 200 lei. Suma rămasă este restituită în numerar.

- acordarea avansului:

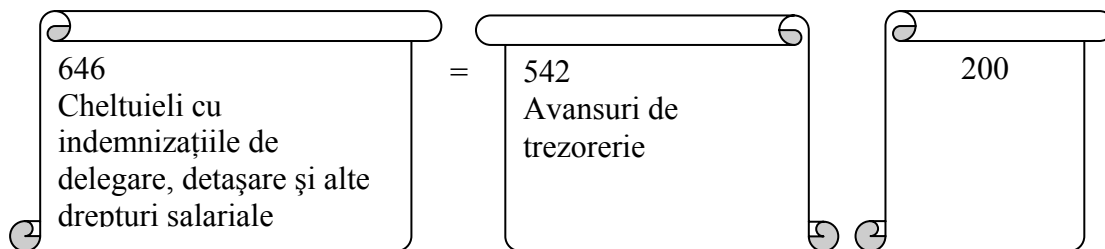


- justificarea avansului:

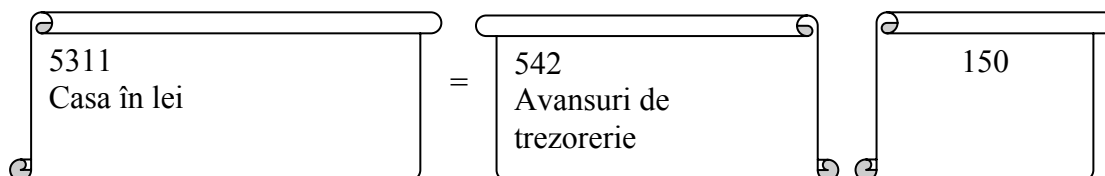
- pentru cheltuielile de transport și cazare:



- pentru cheltuielile cu diurna (indemnizația de delegare):



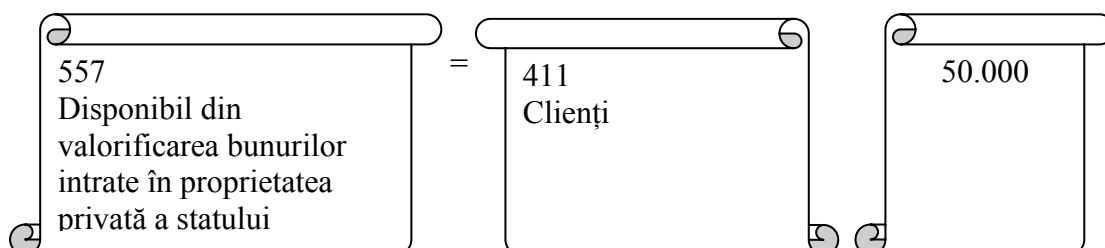
- depunerea avansului neutilizat la casierie:



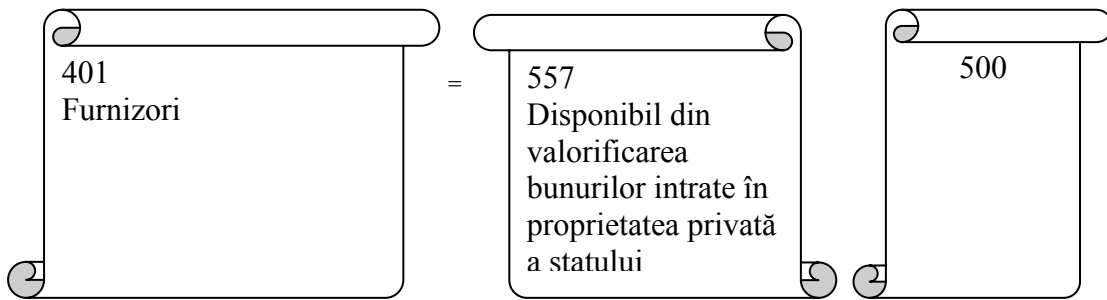
Disponibil din fonduri cu destinație specială

Exemplu: În contabilitatea Direcției Generale a Finanțelor Publice se înregistrează creanțe în valoare de 50.000 lei din valorificarea unor bunuri intrate în proprietatea privată a statului. Cheltuielile ocazionate de valorificarea bunurilor sunt de 500 lei, conform facturilor primite de la furnizori. Diferența trebuie virată, potrivit legii, la bugetul de stat.

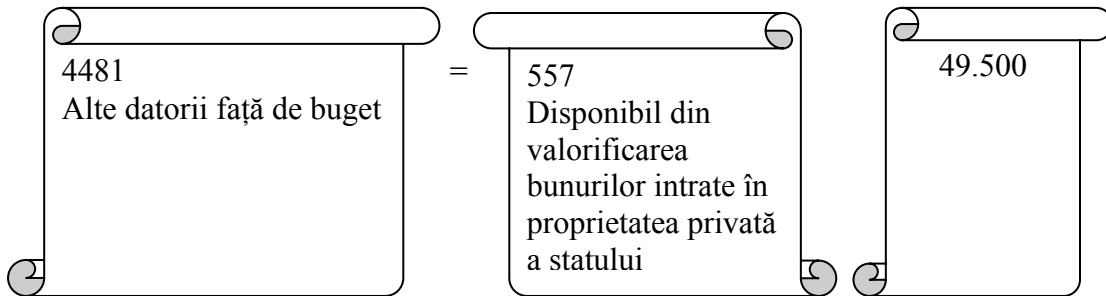
- încasarea sumelor de la clienți pentru bunurile valorificate:



- plata sumelor datorate furnizorilor:



- achitarea datoriei către bugetul de stat:



CAPITOLUL IX

CONTABILITATEA CHELTUIELILOR ȘI VENITURILOR

9.1. Concepte și tipologii privind cheltuielile și veniturile

Deslușirea conceptelor de venituri și cheltuieli o preocupare a specialiștilor în domeniu, deseori acestea căpătând nuanțe ambigue și divergente. Pe linia ambiguității se înscriu și definițiile oferite de reglementările contabile românești acestor două concepte. Definițiile au la bază contabilitatea de angajamente și tipologia veniturilor și cheltuielilor³⁶:

- Veniturile reprezintă impozite, taxe, contribuții și alte sume de încasat conform legii.
- Cheltuielile reprezintă costul bunurilor și serviciilor utilizate pentru realizarea serviciilor publice sau veniturilor.

La polul opus, Standardele Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public oferă o accepțiune complexă a veniturilor și cheltuielilor:

- Veniturile în unitățile de învățământ reprezintă intrări brute de beneficii economice și potențial de servicii înregistrate pe parcursul perioadei de raportare.
- Cheltuielile reprezintă descreșteri ale beneficiilor economice sau ale potențialului de servicii înregistrate pe parcursul perioadei de raportare sub formă de ieșiri sau consum de active sau apariții de datorii care au ca rezultat descreșteri în activele nete/capitalurile proprii, altele decât cele legate de distribuirile către proprietari.

9.2. Practici contabile privind cheltuielile și veniturile

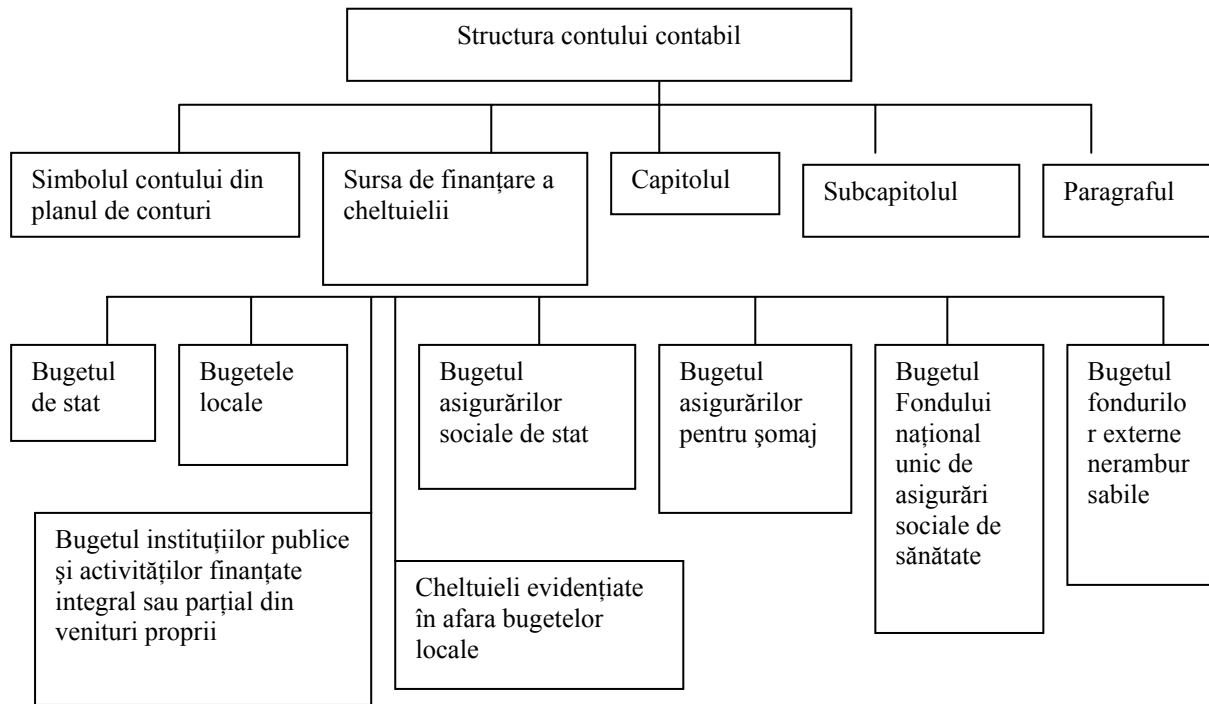
Standardele Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public operează cu tipologia venituri și cheltuieli din activități curente - necesare realizării obiectului de activitate al entității publice, respectiv venituri și cheltuieli din activități extraordinare - care nu se așteaptă a se repeta frecvent sau regulat.

Deși reglementările contabile românești grupează veniturile și cheltuielile în curente și extraordinare, operează cu categoriile operaționale, financiare, extraordinare.

³⁶ *Dascălu C., conf. univ. dr., coordonator, prof. univ.dr. Niculescu I., prof. univ. dr. Caraiani C., Ștefănescu A., Pitulice C., op. cit, pag. 320-340*

1. Structura cheltuielilor

Figura nr. 9.1. Structura contului contabil de cheltuieli

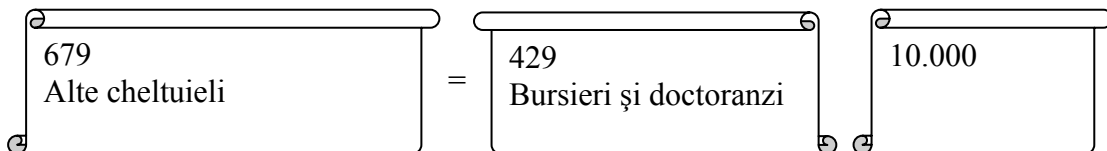


Sursa: Pitulice C., Glăvan M., *Contabilitate instituțiilor publice*, editura Conta Plus, București, 2007, pag. 248

Contabilitatea cheltuielilor se ține pe grupe de cheltuieli, după natura și destinația lor³⁷.

Exemplu: O unitate de învățământ înregistrează bursele datorate elevilor, în valoare de 10.000 lei.

- înregistrarea burselor



Angajarea oricăror cheltuieli din fondul public, îmbracă două forme de angajament.

³⁷ Pitulice C., Glăvan M., *op. cit.*, pag. 248-274

a) **Angajamentul legal** – fază în procesul execuției bugetare reprezentând orice act juridic din care rezultă sau ar fi posibil să rezulte, o obligație pe seama fondurilor publice. Angajamentul legal, trebuie să se prezinte sub formă scrisă și să fie semnat de ordonatorul de credite. Acest tip de angajament îmbracă forma unui contract de achiziție publică, comandă, convenție, contract de muncă, acord de împrumut etc. Înainte de a angaja și a utiliza credite bugetare, respectiv înainte de a lua orice măsură care ar produce o cheltuială, ordonatorii de credite trebuie să se asigure că măsura luată respectă principiile unei bune gestiuni financiare, ale unui management sănătos, în special ale economiei și a eficienței cheltuielilor. Angajarea și ordonanțarea cheltuielilor se efectuează numai cu viza prealabilă de control financiar - preventiv propriu.

b) **Angajamentul bugetar** – reprezintă orice act prin care o autoritate competentă afectează fonduri publice, unor destinații, în limita creditelor bugetare aprobate în prealabil. În aplicarea principiului anualității, potrivit căruia „plățile efectuate în cursul unui an bugetar în contul unui buget, aparțin exercițiului corespunzător de execuție a bugetului respectiv” și a prevederilor legale, potrivit cărora, pentru a efectua o plată este obligatoriu parcurgerea în prealabil a celor trei faze respectiv: angajarea, lichidarea, ordonanțarea. Se impune punerea în rezervă a creditelor bugetare angajate, astfel încât toate angajamentele legale încheiate în cursul unui exercițiu bugetar de către ordonatorul de credite, să poată fi plătite în cursul exercițiului bugetar respectiv, în limita creditelor bugetare aprobate. În vederea respectării acestei cerințe, angajamentul bugetar prin care au fost rezervate fonduri publice unei anumite destinații, precede angajamentul legal.

Angajamentele bugetare pot fi:

- angajamente bugetare individuale:
- angajamente bugetare globale.

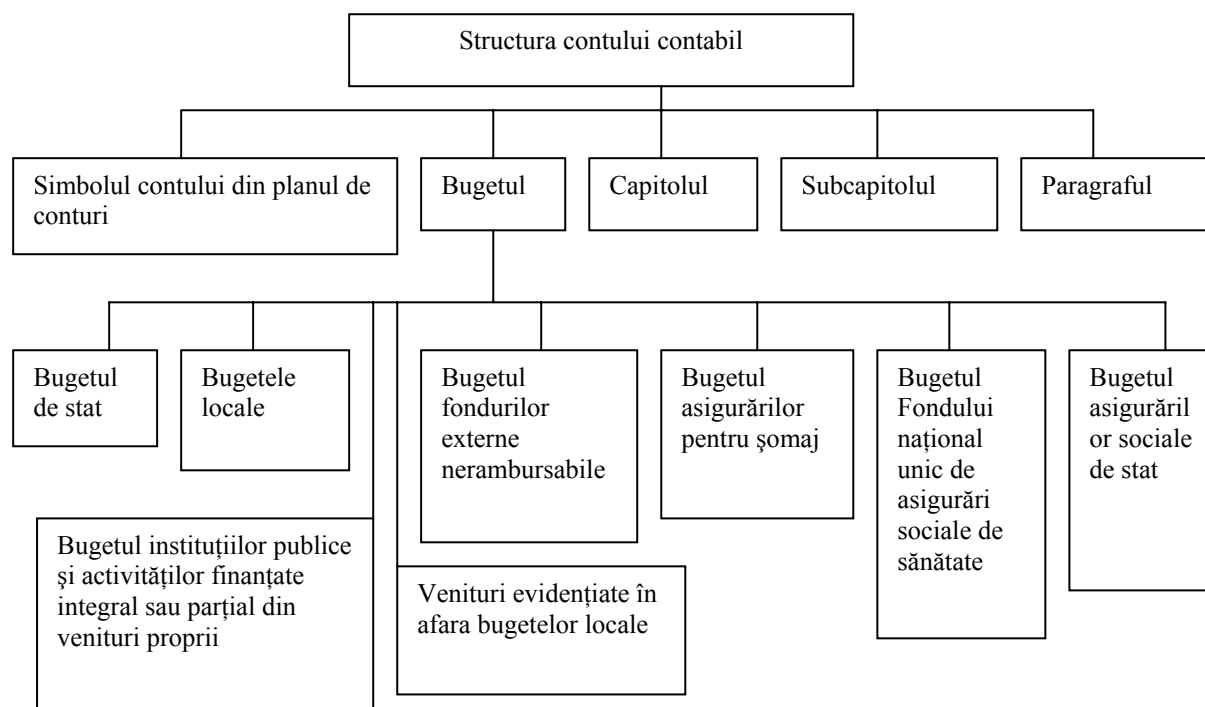
Evidența angajamentelor bugetare și a celor legale se ține cu ajutorul conturilor 8066 – *Angajamente bugetare* și 8067 – *Angajamente legale*.

2. *Structura veniturilor*

În cadrul unităților de învățământ, **contabilitatea veniturilor** se ține în conturi distincte, după natură și sursă³⁸. Structura contului contabil este următoarea:

³⁸ *Văcărel I., coordonator, Bistriceanu Gh.D., Anghelache G., Bodnar M., Bercea F., Moșteanu T., Georgescu F., op. cit., pag. 504*

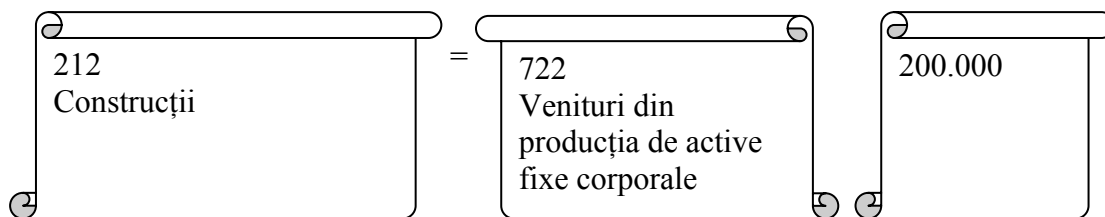
Figura nr. 9.2. Structura contului contabil de venituri



Sursa: Văcărel I., coordonator, Bistriceanu Gh.D., Anghelache G., Bodnar M., Bercea F., Moșteanu T., Georgescu F, Ediția a., *Finanțe publice IV a*, Editura Didactică și Pedagogică, R.A., București, 2006, pag. 504

Exemplu: O unitate de învățământ recepționează o clădire pe care a construit-o în antrepriză, costurile totale ridicându-se la valoarea de 200.000 lei.

- recepționare clădire



BIBLIOGRAFIE

1. **Antoine J., Cornil J.P.**, *Lexiquen thematique de la comptabilite*, 4-e edition revue, Entreprise de Boeck- Universite, Bruxelles, 1993;
2. **Bailey S. J.**, *Public Sector Economics*, Mac Millan, 1995;
3. **Belean P., Anghelache G.**, „*Finanțele publice ale României*,” , Editura Economică, București, 2005;
4. **Belverd E., Needles Jr., Henry R., Anderson J., Caldwell C.**, *Principiile de bază ale contabilității*, Ediția a cincea, Editura Arc, 2000;
5. **Bistriceanu Gh.D., Demetrescu C.G., Macovei E.I.**, *Lexicon de finanțe - credit, contabilitate și informatică financiar-contabilă*, Editura Didactică și Pedagogică, București, 1981, vol. II;
6. **Bistriceanu Gh.D., Popescu Gh.H.**, *Bugetul de stat al României*, Editura Universitară, București, 2007;
7. **Bistriceanu D.Gh., Adochiței N.M., Negrea E.**, *Finanțele agenților economici*, Editura Economică, București, 2001;
8. **Călin O., Ristea M.**, *Bazele contabilității*, Editura Didactică și Pedagogică, R.A., București, 2004;
9. **Caraiani, C., Dumitrana M. (coordonator)**, *Bazele contabilității*, Editura InfoMega, București, 2005;
10. **Chebac N.** „*Contabilitatea instituțiilor publice*”, Editura Evrika, Brăila, 2001;
11. **Chebac N.** „*Contabilitatea publică. Aplicații practice și teste grilă*”, Editura Alma, Galați, 2003;
12. **Colasse B.**, *Contabilitate generală*, Ediția a IV-a, Editura Moldova, Iași, 1995, tradusă de Neculai Tabără;
13. **Constantinescu C.G.**, *Contabilitate publică*, Administrația averii publice, Tipografia Arta, București, 1931;
14. **Cozian M., Casimir J.P., Caspar B.**, *Contabilitate generale de l'entreprise, Deuxieme edition*, Editura Litec., Libraire de Cour de Cassation, Paris, 1990;
15. **Dascălu C., Caraiani C., Ștefănescu A.**, *Convergența situațiilor financiare publice din România la Standardele Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public*, Economic, revistă online de promovare a rezultatelor cercetării în domeniul IT&C și economic, nr. 9, 2005;

16. **Dascălu C., Nişulescu I., Ştefănescu A.,** *Noua contabilitate publică*, Editura InfoMega, Bucureşti, 2005;
17. **Dascălu D., Nisulescu I.,** *Noua contabilitate publică*, Bucureşti, Infochega, 2005;
18. **Dascălu C., Niculescu I., Caraiani C., Ştefănescu A., Pitulice C.,** *Convergența contabilității publice din România la Standardele Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public*, Editura CECCAR, Bucureşti, 2006;
19. **Dascălu D., Ruşanu D.R.,** *Finanțe publice*, Editura Fundației România de Măine, 2005;
20. **Delaney P.R., Epstein, B.J., Nach, R., Budak, S.W.,** *GAAP 2004 Interpretation and Application of Generally Accepted Accounting Principles*, WILEY, 2004;
21. **Demetrescu C.G.,** *Istoria contabilității*, Editura științifică, Bucureşti, 1972;
22. **Demetrescu C.G., Puchiță V., Possler L., Voica V.,** *Contabilitatea, știință fundamentală și aplicativă*, Editura Scrisul Românesc, Craiova, 1979;
23. **Dincă Gh., Damian R.,** *Financing on Higher Education in Romania (1997)*;
24. **Drăgan C.M.,** *Contabilitatea instituțiilor publice*, Editura Asociației Europene de Studii și Consultanță, Bucureşti, 2005;
25. **Elliott, B., Elliott, J.,** *Financial Accounting and Reporting, 9th edition*, Pretince Hall, 2005;
26. **Feleagă L., Feleagă N.,** *Contabilitate financiară - O abordare europeană și internațional., Sisteme contabile comparate, Ediția a II-a, vol. I-III, Contabilitățile anglo-saxone*, Editura Economică, Biblioteca de contabilitate;
27. **Feleagă N., Malciu L.,** *Politici și opțiuni contabile*, Editura Economică, Bucureşti, 2003;
28. **Feleagă N.,** *Controverse contabile*, Editura Economică, Bucureşti, 1996;
29. **Feleagă, N.,** *Sisteme contabile comparate*, Editura economică, Bucureşti, 1999;
30. **Germond B.P.,** *Bonnault, revision et certification des comptes, 2-e edition*, Editura Masson, 1992;
31. **Greceanu-Cocoş V.,** *Contabilitatea instituțiilor publice, comentată și actualizată, vol. III*, Editura Lucman, Bucureşti, 2004;
32. **Gisberto-Chițu A., Tudorache S., Pitulice C.,** *Contabilitatea și gestiunea instituțiilor publice*, Editura CECCAR, Bucureşti, 2003;

33. **Hirsch W.Z. and Rufolo A.M.**, *Public Finance and Expenditures in Federal System*, Harcourt Brace Jovanovich, Washington D. C., 1990;
34. **Holcombe R.G.**, *Public Sector Economic*, Wadsworth Publishing Company, California, 1998;
35. **Iacobescu Sp., Sorescu Al.**, *Curs de contabilitate comercială generală*, Biblioteca contabilă, București, Editura a II-a, vol. II, 1928 și vol. III, 1933;
36. **Ionescu L.**, *Bugetul și contabilitatea instituțiilor publice*, Editura Fundației România de mâine, București, 2000;
37. **Ionescu L.**, *Contabilitatea instituțiilor din administrația publică locală*, Editura Economică, București, 2001;
38. **Ivan St., Bădescu M., Neagu A.**, *Administrație publică*, Editura Luminalex, București 2002;
39. **Marinescu, P.**, *Managementul instituțiilor publice*, Editura Universității din București, 2003;
40. **Morariu A., Suciu Gh.**, *Contabilitatea instituțiilor publice*, Editura Universitaria, București, 2004;
41. **Moșteanu T.**, *Finanțe publice. Suport de curs*, Editura ASE, București, 2005;
42. **Moșteanu T. și colectiv**, *Finanțe publice. Note de curs și seminar*, Ediția a III-a, Editura Universitară, București, 2008;
43. **Moșteanu T. și colectiv**, *Finanțe publice. Note de curs și seminar*, Editura Tribuna Economică, 2002;
44. **Moșteanu T., Attila G.**, *Buget și Trezorerie Publică*, Editura Universitară, București, 2005;
45. **Moșteanu, T., coord**, *Buget și trezorerie publică*, Editura Universitară, București, 2008;
46. **Munteanu V., coordonator**, *Auditul intern la întreprinderi și instituții publice-teorie și practică*, Editura Pro Universitaria, București, 2009;
47. **Munteanu V., coordonator**, *Bazele contabilității*, Editura Pro Universitaria, București, 2012;
48. **Musgrave R. A.**, *The Theory of Public Finance*, Mc. Graw- Hill, 1959;
49. **Nec J., Wright G - coordonatori**, *Finanțe publice-teorie și practică în tranziția central-europeană*, Editura Ars Longa, 2000;
50. **Paciolo L.**, *Tratat de contabilitate în partidă dublă*, Editura Junimea, Iași, 1981;

51. **Petrescu C.**, *Contabilitate și administrație*, Iași, 1901;
52. **Pitulice C., Glăvan M.**, *Contabilitate instituțiilor publice*, Editura Conta Plus, București, 2007;
53. **Raffegeau J., Dufils P., Carre J., Lopater C.**, *Memento pratique Francis Lefebvre, Comptable*, 1992, Editura Francis Lefebvre, Paris, 1992;
54. **Raude V., Pagat J.C.**, “*Cours sur les règles de la comptabilité publique*”, École nationale des services du Trésor, Paris, 1991;
55. **Ristea M.**, *Metode și politici contabile de întreprindere*, Editura Tribuna Economică, București, 2001;
56. **Ristea M.**, *Bilanțul în gestiunea patrimoniului*, Editura Academiei R.S.R., București, 1989;
57. **Ristea M.**, *Noul sistem contabil din România*, Editura Cartimex, București, 1994;
58. **Ristea, M.**, *Contabilitatea întreprinderii*, Editura Mărgăritar, 2004;
59. **Ristea, M., Dumitru, C.G.**, *Contabilitate aprofundată*, Editura Universitară, București, 2003;
60. **Roman C-tin**, *Gestiunea financiară a instituțiilor publice, vol. I și II*, Editura Economică, București, 2000, respectiv 2004;
61. **Roman C-tin**, *Gestiunea financiară a instituțiilor publice. Contabilitatea instituțiilor publice*, Ediția a II-a, Editura Economică, București, 2006;
62. **Rousse F.**, *Normalisation comptable, Principes et pratiques, Collection Methodologie*, Editura Ministère de la Cooperation et du Developpement, Paris, 1989;
63. **Rusu D.**, *Fra Luca di Borgo și doctrinele contabilității în cultura economică românească*, Editura Junimea, Iași, 1991;
64. **Salmi, J. and Hauptman A.M.**, *Resource allocation mechanisms in tertiary education: a typology and an assessment*, 2006;
65. **Săcărin, M.**, *Grupurile de societăți și repere ale întreprinderii conturilor consolidate*, Editura Economică, 2003;
66. **Scarlat C., Popescu D.**, *Implicația aderării României la UE asupra instituțiilor publice*, Institutul European, Iași, 2002;
67. **Stoica E.**, *Sistemul de contabilitatea publică și bugetar*, *Revista finanțe publice și contabilitate*, București, septembrie 2004;

68. **Tilea D.M.**, *Contribuții la perfecționarea contabilității în unitățile de învățământ din România*, 2012;
69. **Tilea D.M.**, *Contabilitatea Instituțiilor Publice*, Editura Pro Universitaria, București, 2011;
70. **Tilea D.M.**, *Euras Academic Jurnal, winter Issue, 2010*, Istanbul, Treasury control and budget in modern company, pag. 84 – 92;
71. **Tiron T.A., Gherasim I.**, *Contabilitatea instituțiilor publice*, Editura Dacia, Cluj- Napoca, 2002;
72. **Todea N., Tilea D.M., Stanciu I.**, *Revista Română de statistică, Seminarul științific Național „Octav Onicescu”*, 2010, ISSN 1018-046 CNCSIS, categoria B+, Analiza procesului de bugetare în instituțiile de învățământ, pag. 163-169;
73. **Văcărel I., coordonator, Bistriceanu Gh.D., Anghelache G., Bodnar M., Bercea F., Moșteanu T., Georgescu F.**, *Finanțe publice*, Ediția a IV-a, Editura Didactică și Pedagogică, R.A., București, 2006;
74. **Voinea, D., Rusu, D.**, *Introducere la “Fra Luca di Borgo și doctrinele contabilității în cultura economică românească”*, Ed. Junimea, Iași, 1991;
75. **Webster W.**, *Accounting for managers*, McGraw Hill, USA, 2003;
76. Federația Internațională a Contabililor, Standarde internaționale de contabilitate pentru sectorul public, Editura CECCAR, București, 2006;
77. Finance Statistics Manual, International Monetary, 2001;
78. IASB, Standarde Internaționale de Contabilitate, traducere din limba engleză, Editura CECCAR, 2005;
79. IASB, Standarde Internaționale de Contabilitate, în limba engleză, 2006;
80. IPSASB, Standardele Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public, Editura CECCAR, 2005;
81. Manualul de Standarde Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public, Volumul I, Editura CECCAR, București, 2009;
82. Proiect de twinning, Îmbunătățirea organizării și performanței sistemului de contabilitate publică, Ministerul Finanțelor Publice, București, 2002;
83. Regulation No.1.606/2002 of the European Parliament and of the Council of 19 July 2002 on the application of the International Accounting Standards;
84. Sistemul European de Conturi ESA ‘95

85. Wiley IFRS – 2007, Interpretarea și aplicarea Standardelor Internaționale de Contabilitate și Raportare Financiară (Drept de INSTALATIIr 2007 John Wiley & Sons, Inc.) BMT Publishing House, București, 2007 (Traducere și interpretare Mirela Păunescu);

Legislație

1. ***Legea nr. 500/2002 privind finanțele publice MO. 597/2002 cu modificările ulterioare;
2. ***Legea nr. 273/2006 privind finanțele publice locale MO. 618/2006 cu modificările ulterioare;
3. *** Legea nr. 672/2002 privind auditul public intern, Monitorul Oficial al României nr. 953/2002;
4. ***Legea contabilității nr. 82/1991, republicată (r3) în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 48/14.01.2005;
5. ***Legea nr. 32/1994 privind sponsorizarea, cu modificările și completările ulterioare;
6. ***OUG nr. 64/2007 privind datoria publică MO.439/2007 cu modificările ulterioare Legile bugetare anuale;
7. *** OMFP nr. 1792/2002 pentru aprobarea Normelor metodologice privind angajarea, lichiditatea, ordonanțarea și plata cheltuielilor instituțiilor publice, precum și organizarea și funcționarea trezoreriei finanțelor publice, MO.30/2003, cu modificările ulterioare Ordonanța nr. 146/2002 privind utilizarea resurselor derulate prin trezoreria statului, MO.824/2002 cu modificările ulterioare;
8. ***OMFP nr. 1917/2005, pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea contabilităților publice. Planul de conturi pentru instituțiile publice și instrucțiunile de aplicare a acestuia, cu modificările și completările ulterioare., Ediția a IV a 12. 02. 2010, Contabilitatea Instituțiilor Publice, volumul 80;
9. ***OMFP nr. 616/2006, pentru aprobarea Normelor metodologice privind întocmirea, semnarea, depunerea, componența și modul de completarea situațiilor financiare trimestriale ale instituțiilor publice în anul 2006, precum și modelele acestora, cu modificările și completările ulterioare;

10. ***OMFP nr. 994/1994, privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Legii nr. 32/1994 privind sponsorizarea;
11. ***Regulamentul Consiliului Comunității Europene nr. 1605/2002 privind Regulamentul Financiar aplicabil bugetului general al Comunității Europene;
12. ***Regulamentul Comisiei Comunității Europene nr. 2342/2002 privind reguli detaliate de implementare a Regulamentului financiar aplicabile bugetului general.