

Victor MUNTEANU

Doina Maria TILEA
Dragoș Laurențiu ZAHARIA

Vasile BLEOTU

Contabilitatea și raportarea financiară la instituțiile publice

Ediția a II-a revizuită



EDITURA UNIVERSITARĂ
București 2014

CUPRINS

| | |
|--|-----------|
| CUPRINS | 5 |
| PREFAȚĂ | 9 |
| | |
| CAPITOLUL I: SECTORUL INSTITUȚIILOR PUBLICE – LOCUL, ROLUL ȘI IMPORTANȚA ACESTUIA PE PLAN INTERNAȚIONAL ȘI ÎN ROMÂNIA | 10 |
| 1.1. Definiția și cadrul legal privind instituțiile publice | 10 |
| 1.2. Clasificarea și sfera de cuprindere a instituțiilor publice..... | 10 |
| 1.3. Bugetul - tablou evaluator și comparativ al veniturilor și cheltuielilor publice | 12 |
| 1.3.1. Principii și reguli bugetare | 13 |
| 1.3.2. Componentele bugetului public..... | 14 |
| 1.3.3. Finanțarea bugetară a cheltuielilor publice..... | 16 |
| 1.3.4. Organizarea sistemului bugetar în România..... | 24 |
| 1.3.5. Etapele procesului bugetar..... | 25 |
| 1.4. Viața instituțiilor publice: constituire, funcționare, dizolvare, lichidare | 27 |
| 1.5. Evoluția sectorului instituțiilor publice pe plan internațional și în România | 28 |
| 1.6. Situația actuală și de perspectivă a sectorului instituțiilor publice în România și în lume | 29 |
| | |
| CAPITOLUL II: ASPECTE GENERALE ȘI PARTICULARITĂȚI PRIVIND INSTITUȚIILE PUBLICE | 31 |
| 2.1. Aspecte istorice privind contabilitatea instituțiilor publice | 31 |
| 2.2. Particularități ale contabilității instituțiilor publice | 37 |
| 2.2.1. Documentele specifice instituțiilor publice și registrele de contabilitate | 38 |
| 2.2.2. Principiile contabilității publice..... | 41 |
| 2.2.3. Situațiile (rapoartele) financiare întocmite de instituțiile publice..... | 42 |
| 2.2.4. Planul de conturi al instituțiilor publice..... | 47 |
| | |
| CAPITOLUL III: CONVERGENȚE ȘI ARMONIZĂRI ÎN CONTABILITATEA INSTITUȚIILOR PUBLICE | 49 |
| 3.1. Rolul și specificul reformei contabile în sectorul instituțiilor publice..... | 49 |
| 3.1.1. Etapele reformei contabile în sectorul instituțiilor publice din România | 49 |
| 3.1.2. Vechiul sistem contabil versus noul sistem contabil al instituțiilor publice..... | 51 |
| 3.2. Armonizare și normalizare în contabilitatea instituțiilor publice | 52 |
| 3.2.1. Definiția conceptelor de armonizare și normalizare în contabilitate | 52 |
| 3.2.2. Evoluția procesului de armonizare și normalizare în contabilitate pe plan internațional în România..... | 52 |
| 3.2.3. Specificul procesului de armonizare și normalizare în contabilitatea instituțiilor publice..... | 53 |
| | |
| CAPITOLUL IV: CONTABILITATEA CAPITALURILOR | 55 |
| 4.1. Rolul și importanța capitalurilor | 55 |
| 4.2. Contabilitatea rezervelor din reevaluare..... | 57 |
| 4.3. Contabilitatea specifică provizioanelor | 58 |

| | |
|---|------------|
| 4.4. Contabilitatea specifică datoriilor necurente | 60 |
| 4.4.1. Contabilitatea privind împrumuturile din emisiunea de obligațiuni..... | 60 |
| 4.4.2. Contabilitatea specifică tranzacțiilor în leasing..... | 61 |
| 4.5. Practici contabile privind capitalurile..... | 63 |
| CAPITOLUL V: CONTABILITATEA ACTIVELOR FIXE..... | 72 |
| 5.1. Rolul și importanța activelor fixe | 72 |
| 5.2. Politici contabile specifice activelor fixe..... | 75 |
| 5.2.1. Evaluarea activelor fixe | 75 |
| 5.2.2. Contabilitatea tranzacțiilor și evenimentelor privind activele fixe corporale..... | 80 |
| 5.2.3. Contabilitatea activelor fixe financiare..... | 82 |
| 5.3. Practici contabile privind activele fixe | 83 |
| CAPITOLUL VI: CONTABILITATEA STOCURILOR..... | 92 |
| 6.1. Rolul și importanța stocurilor | 92 |
| 6.2. Politici contabile privind stocurile..... | 94 |
| 6.2.1. Evaluarea stocurilor | 94 |
| 6.2.2. Suporturi informaționale privind stocurile | 96 |
| 6.3. Modalitățile de exploatare a stocurilor în instituțiile publice | 99 |
| 6.4. Practici contabile privind stocurile | 102 |
| CAPITOLUL VII: CONTABILITATEA CREANȚELOR ȘI DATORIILOR..... | 112 |
| 7.1. Importanța creanțelor și datoriilor curente | 112 |
| 7.2. Politici contabile privind creanțele și datoriile | 112 |
| 7.2.1. Evaluarea creanțelor și datoriilor..... | 112 |
| 7.2.2. Contabilitatea decontărilor cu furnizorii și clienții..... | 113 |
| 7.2.3. Contabilitatea privind decontările cu bugetul statului | 114 |
| 7.3. Practici contabile privind creanțele și datoriile curente..... | 116 |
| CAPITOLUL VIII: CONTABILITATEA TREZORERIEI | 121 |
| 8.1. Rolul și importanța trezoreriei | 121 |
| 8.2. Politici contabile privind trezoreria | 124 |
| 8.3. Contabilitatea investițiilor pe termen scurt..... | 125 |
| 8.4. Casa, conturi la trezoreria statului și bănci..... | 125 |
| 8.5. Practici contabile privind trezoreria..... | 127 |
| CAPITOLUL IX: CONTABILITATEA CHELTUIELILOR ȘI VENITURILOR..... | 134 |
| 9.1. Concepte și tipologii privind cheltuielile și veniturile..... | 134 |
| 9.2. Practici contabile privind cheltuielile și veniturile | 135 |
| CAPITOLUL X: PERFECTIONAREA CONTABILITĂȚII INSTITUȚIILOR PUBLICE ÎN CONFORMITATE CU STANDARDELE INTERNAȚIONALE DE CONTABILITATE DIN SECTORUL PUBLIC..... | 138 |
| 10.1. Analiza critică a sistemului contabil actual în instituțiile publice | 138 |
| 10.2. Standarde Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public..... | 140 |
| 10.2.1. Conformitate cu standardele internaționale de contabilitate..... | 142 |
| 10.2.2. Contabilitate de casă sau contabilitate de angajamente | 146 |
| 10.3. Regulamentele Comisiei Europene privind “Prezentarea conturilor și a contabilității” | 150 |

| | |
|---|------------|
| 10.3.1. Convergența sistemului de raportare al instituțiilor publice cu Standardele Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public referitoare la prezentarea situațiilor financiare (IPSAS 1 și IPSAS 2) | 151 |
| 10.3.2. Convergența normelor naționale cu Standardele Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public referitor la elementele de bilanț (active și datorii) | 170 |
| 10.3.3. Convergența normelor naționale cu Standardele Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public referitor la elementele din Contul de rezultat patrimonial (venituri și cheltuieli) | 182 |
| BIBLIOGRAFIE | 210 |

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 10 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.

Prin prisma acestor valențe ale cărții, considerăm că specialiștii și mai ales studenții, vor fi determinați în studiul acestei lucrări, fiind îndreptați să solicite autorilor clarificări, particularizări și explicații.

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

În conformitate cu prevederile Legii privind finanțele publice nr. 500/2002, publicată în Monitorul Oficial al României nr. 597 din 13 august 2002, cu modificările și completările ulterioare, instituțiile publice includ: Parlamentul, Administrația Prezidențială, ministerele, celelalte organe de specialitate ale administrației publice, alte autorități publice, instituții publice autonome, precum și instituțiile din subordinea acestora indiferent de modul de finanțare a acestora.

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.

În ceea ce privește definirea *instituțiilor publice* în majoritatea cazurilor se fac numeroase confuzii. Dacă am pune întrebarea: “Care din următoarele entități le considerați instituții publice ? (Ministerul Finanțelor Publice, Institutul Național de Statistică, Universitatea Valahia din Târgoviște, Regia Autonomă de Transport București)”, sigur răspunsul va fi “toate!”, argumentul fiind că toate aparțin statului. Putem trage concluzia, urmare acestei întrebări că nu se cunoaște care este sfera de cuprindere a sectorului public. Definiția dată de reprezentanții Fondului Monetar Internațional este aceea că sectorul public, pe de o parte include entitățile ce aparțin administrației guvernamentale centrale și locale, iar pe de altă parte include entitățile cu scop productiv, implicate în mecanismele pieței în obținerea de profit.¹

Urmare a celor de mai sus, instituțiile publice sunt acele entități care aparțin administrației guvernamentale centrale și locale care furnizează servicii publice pentru satisfacerea nevoilor colective, au ca obiectiv bunăstarea socială și nu maximizarea profitului și sunt finanțate în majoritatea cazurilor din bugetul public (de stat, local, asigurări) și sunt înființate prin legi sau hotărâri de guvern date în acest sens.

1.2. Clasificarea și sfera de cuprindere a instituțiilor publice

Instituțiile publice din România reprezintă acele organisme prin care statul și unitățile sale administrativ – teritoriale își organizează și desfășoară activitățile.

Clasificarea instituțiilor publice se realizează conform următoarelor criterii:

¹ Finance Statistics Manual, International Monetary Fund, 2001

După natura activității, instituțiile publice se împart în:²

- **instituții de administrație publică**, reprezintă acele instituții de interes central sau local care exercită puterea legislativă: Guvernul, ministerele, consiliile județene, primăriile;
- **instituții de specialitate** cu caracter funcțional, reprezintă acele instituții care fac parte din domenii precum: cercetare, învățământ, cultură, apărare, ordine publică, sănătate, asigurări, juridic, fiscal;
- **instituții deliberative** - sunt acele instituții ce reprezintă puterea legislativă la nivel central și local precum: Parlamentul, consiliile locale și partea deliberativă a consiliilor județene.

După sfera de interes:

- **instituții de interes național** - sunt instituțiile care desfășoară activități cu impact la nivel național
- **instituții de interes local** - sunt instituțiile care desfășoară activități cu impact la nivel local, județ sau unitate administrative teritorială
- **instituții cu personalitate juridică** – sunt instituțiile care au patrimoniu propriu, buget de venituri și cheltuieli, își conduc contabilitatea proprie, au conturi deschise la unitățile de trezorerie, întrețin relații cu terții, iar conducătorii acestora au calitatea de ordonatori de credite bugetare;
- instituții fără personalitate juridică – sunt acele instituții care funcționează distinct pe lângă instituțiile cu personalitate juridică sau în subordinea acestora, dar nu își conduc contabilitatea proprie, nu au cont deschis la unitățile de trezorerie, iar conducătorii acestora nu au calitatea de ordonatori de credite bugetare (exemplu: creșe, grădinițe, școli, unele clinici universitare, etc.).

După nivelul ierarhic:

- **instituții ierarhic superioare** – sunt instituțiile care au competențe și drepturi sporite în desfășurarea activității, respectiv în repartizarea și utilizarea fondurilor;
- **instituții ierarhic inferioare** – sunt instituțiile care au acces la mijloacele bugetare aferente nevoilor numai prin intermediul instituțiilor ierarhic superioare.

După regimul de finanțare:³

- integral din bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat, bugetele fondurilor speciale, după caz;
- din venituri proprii și subvenții acordate de la bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat, bugetele fondurilor speciale, după caz;
- integral, din veniturile proprii.

După modul de prezentare:

- **instituții publice la nivel central:** Președinția, Parlamentul, Guvernul, ministerele precum și alte organe de specialitate ale administrației publice centrale;

² *Tiron-Tudor, A., Gherasim, I., Tecar, S. (2003), Contabilitatea instituțiilor publice de învățământ superior, Editura Dacia, Cluj – Napoca, pag.10*

³ *Legea finanțelor publice nr. 500/2002, cu modificările și completările ulterioare*

- **instituții publice la nivel local:** consiliile județene, consiliile locale, primăriile precum și alte instituții publice de interes local.

După domeniul în care își manifestă autoritatea:

- **instituții publice care acționează în domeniul legislativ:** Parlamentul (respectiv Senatul și Camera Deputaților), consiliile județene și consiliile locale;
- **instituții publice care acționează în domeniul executiv:** Guvernul, ministerele, prefecturile, primăriile;
- **instituții publice care acționează în domeniul judecătoresc:** Înalta Curte de Casație și Justiție, Consiliul Superior al Magistraturii, parchetele, instanțele judecătorești.

După obiectul activității sau modul de finanțare al activității curente și de capital:⁴

- **instituții administrative:** ministerele, prefecturile, primăriile, alte organisme centrale;
- **instituții de specialitate:** justiție, procuratură, învățământ, medicale.

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.

Principalele sfere de activitate ale instituțiilor publice sunt:

- administrația publică;
- învățământul;
- cultura;
- cercetarea științifică;
- sănătatea;
- apărarea națională;
- ordinea publică;
- activitățile de interes strategic;
- justiția;
- transporturile și telecomunicațiile;
- protecția mediului;
- asistența și protecția socială.

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 trăsături⁵:

- este un act de previziune;
- este un act de autorizare;

⁴ **Ionescu, L.**, *Contabilitatea instituțiilor din administrația publică*, Editura Economică, București, 2001

⁵ **Moșteanu T., coordonator**, *Finanțe publice. Note de curs și aplicații pentru seminar*, Editura Universitară, București, 2008, pag. 288-299

- 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 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 bugetare⁶:

- **principiul universalității** (veniturile și cheltuielile se includ în buget în totalitate, în sume brute, fără a fi afectate unei anumite cheltuieli bugetare);
- **principiul publicității**, potrivit căruia sistemul bugetar este deschis și transparent, aceasta realizându-se prin:
 - dezbateră publică a proiectelor de buget, cu prilejul aprobării acestora;
 - dezbateră publică a conturilor generale anuale de execuție a bugetelor, cu prilejul aprobării acestora;
 - publicarea în Monitorul Oficial al României;
 - mijloacele de informare în masă, prin difuzarea de informații asupra conținutului bugetului, exceptând informațiile și documentele nepublicabile, prevăzute de lege.
- **principiul unității**, conform căruia veniturile și cheltuielile bugetare se înscriu într-un singur document. Reuniunea tuturor veniturilor și cheltuielilor într-un singur buget de stat creează o imagine de ansamblu și cât mai clară asupra resurselor financiare ale statului și destinațiilor lor;
- **principiul anualității** (veniturile și cheltuielile bugetare sunt aprobate prin lege pe o perioadă de un an, care corespunde exercițiului bugetar și toate încasările și plățile)⁷;
- **principiul specializării bugetare** (veniturile și cheltuielile bugetare se înscriu și se aprobă în buget, potrivit clasificăției bugetare);
- **principiul unității monetare** (toate operațiunile bugetare se exprimă în moneda națională);

⁶ *Bistriceanu G.D., Popescu G.H., Bugetul de Stat al României, Editura Universitară, București, 2007, pag. 26-34*

⁷ *Dascalu 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.13*

- **principiul echilibrării bugetare** presupune acoperirea integrală a cheltuielilor din veniturile ordinare ale bugetului. Echilibrul bugetar are în vedere elaborarea unor bugete balansate, precum și păstrarea echilibrului în perioada de execuție a bugetului.
- **principiul realității bugetare**, acest principiu nu apare în Legea finanțelor publice și are în vedere două aspecte:

- înscrierea în buget a veniturilor bugetare posibil de realizat, deci cu un grad de certitudine cât mai mare, și a cheltuielilor necesare perioadei bugetare, prioritare în condițiile perioadei date;

- modul de elaborare și de execuție a bugetului să aibă la bază date verificabile și ușor de identificat.

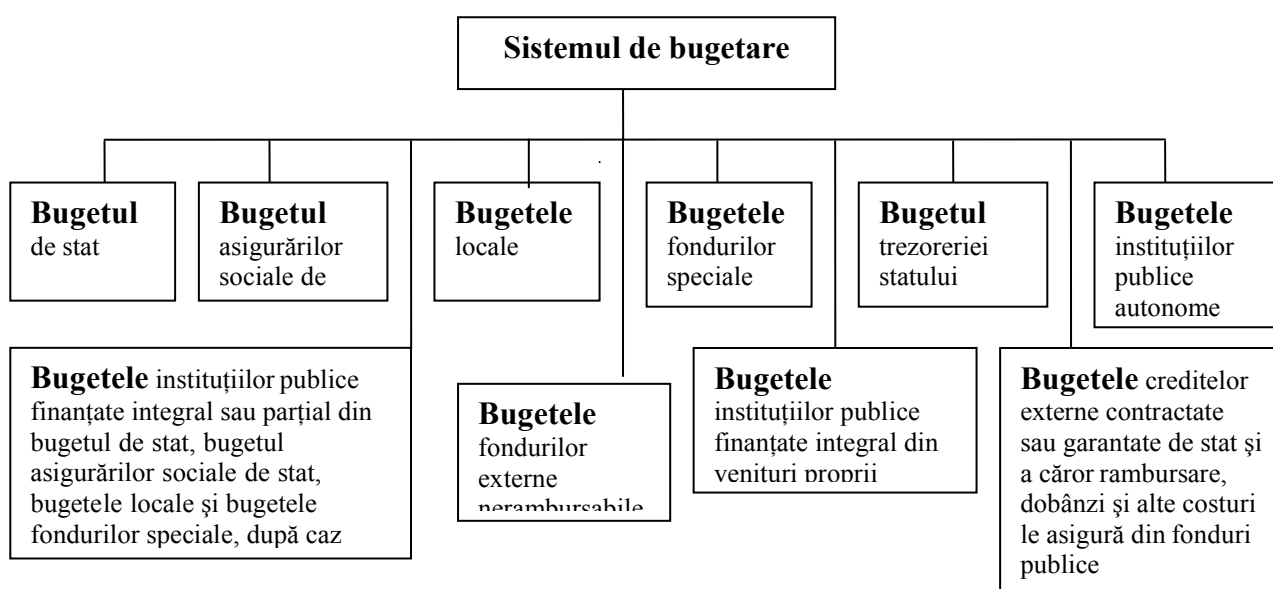
- **principiul neafectării veniturilor bugetare** este un principiu al bugetului de stat potrivit căruia veniturile bugetare, după încasare trebuie depersonalizate, să-și piardă individualitatea și proveniența și sunt utilizate pentru efectuarea cheltuielilor bugetare, oricare ar fi acestea. Potrivit acestui principiu nu se admite ca un anumit venit bugetar să fie afectat pentru finanțarea unor anumite cheltuieli.

Bugetarea este un element major al activității de date financiare. Bugetarea este procesul de alocare a resurselor la nevoile prioritare ale unei instituții. Adoptarea unui buget implică faptul că o serie de decizii au fost făcute de către consiliul de conducere, în funcție de nevoia de resurse. Bugetul prevede, de asemenea, un instrument important pentru controlul și evaluarea resurselor.

1.3.2. Componentele bugetului public

Componentele bugetului public sunt un sistem unitar de bugete format prevăzut în figura 2.1.⁸:

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

⁸ Moșteanu T., coordonator, *op. cit.*, pag. 289

❖ **Bugetul de stat.** Ca buget al administrației centrale de stat, bugetul de stat este elaborat și administrat de Guvern și aprobat de Parlament prin **lege**. El cuprinde veniturile și cheltuielile repartizate prin legea bugetară anuală, care sunt de importanță centrală.

La închiderea exercițiului bugetar, reprezentanții puterii executive prezintă rapoarte cu privire la activitatea lor de mobilizare a resurselor și de folosire a cheltuielilor, în concordanță cu legea bugetului. În mod concret, există mai multe documente referitoare la bugetul de stat.

❖ **Bugetul asigurărilor sociale de stat**⁹ este alimentat din contribuția pentru asigurări sociale plătită de angajatori, contribuția individuală a salariaților la asigurările sociale, contribuția celor care beneficiază de bilete de tratament și de odihnă și alte venituri. Cheltuielile acestui buget vizează protecția socială și îmbracă forma pensiilor, trimiterilor la tratament balnear și odihnă, indemnizațiilor și ajutoarelor de asigurări sociale etc.

❖ **Bugetele locale** dimensionează prevederile bugetare ale cheltuielilor în raport cu nevoile lor proprii, în corelare cu resursele pe care le pot mobiliza din impozite, taxe și celelalte venituri stabilite de legea bugetară. Rezultatele execuției bugetelor locale reprezentând excedente, rămân la dispoziția unităților. Autonomia stimulează inițiativa locală în realizarea veniturilor și satisfacerea cerințelor sociale locale.

În cazul în care bugetele nu-și pot acoperi cheltuielile din venituri proprii stabilite în conformitate cu legea, acestea pot beneficia de transferuri de fonduri bănești de la bugetul de stat. În acest fel, unitățile administrativ-teritoriale care se confruntă cu greutăți de ordin economic și financiar pot fi sprijinite pentru acoperirea unor cheltuieli care nu suportă amânare și nici nu pot fi diminuate. Bugetele județene reprezintă o verigă distinctă în cadrul bugetelor locale. Ele cuprind venituri și cheltuieli finanțate pentru obiective și acțiuni de interes județean.

❖ **Bugetele fondurilor speciale** se întocmesc în legătură cu dimensionarea resurselor și cheltuielilor necesare pentru finanțarea anumitor obiective și acțiuni necesare în perioada considerată, pentru care se constituie prelevări obligatorii predestinate acestora, pe baza unor legi speciale (prin care se instituie asemenea fonduri).

❖ **Bugetul trezoreriei generale a statului** cuprinde resursele și cheltuielile trezoreriei, ca instituție, privind activitatea prin care aceasta își îndeplinește funcțiile.

❖ **Bugetul instituțiilor publice autonome** cuprind resursele și cheltuielile acelor instituții publice centrale, care nu sunt subordonate nici unei alte instituții.

❖ **Bugetele instituțiilor publice finanțate integral sau parțial din bugetul de stat** includ cheltuieli anuale ale instituțiilor publice ce funcționează doar pe baza resurselor primite de la bugetul de stat, în funcție de sistemul de finanțare și sunt în subordinea instituțiilor publice autonome, sau cuprind veniturile și cheltuielile anuale ale instituțiilor publice ce primesc subvenții de la bugetele mai sus menționate, după caz, în completarea fondurilor proprii (în cazul finanțării parțiale) și sunt în subordinea instituțiilor publice autonome. *În situația învățământului de stat acesta trebuie să întocmească distinct bugete pentru fiecare din cele două subcapitole ale clasificăției funcționale.*

⁹ Moșteanu T., Attila G., *Buget și Trezorerie Publică, Editura Universitară, București, 2005, pag. 42-87*