

## **Fundamente privind organizarea contabilității instituțiilor publice (principiile bugetare, ordonatorii de credite, clasificția bugetară, principiile contabile, planul de conturi)**

### **Obiectul contabilității publice**

Obiectul de studiu, **patrimoniul**, reprezintă totalitatea bunurilor, a valorilor economice pe care le gestionează o instituție publică, precum și totalitatea drepturilor și obligațiilor pe care aceasta și le asumă în legătură cu bunurile pe care le posedă.

De remarcat faptul că **patrimoniul public** aparține statului sau unităților administrativ-teritoriale, bunurile de uz sau interes public din această categorie **neputând face obiectul actelor de vânzare-cumpărare, donațiilor sau altor forme de schimbare a proprietății**, putând fi totuși concesionate sau închiriate temporar, fiind dominat de principiul inalienabilității. Spre deosebire de cea publică, **proprietatea privată** face parte din circuitul civil, bunurile din această categorie putând fi înstrăinate cu respectarea prevederilor legale<sup>1</sup>.

În sensul prevederilor Legii finanțelor publice nr. 500/2002, **instituții publice reprezintă** denumirea generică ce include Parlamentul, Administrația Prezidențială, ministerele, celelalte organe de specialitate ale administrației publice, alte autorități publice, instituțiile publice autonome, precum și instituțiile din subordinea acestora, indiferent de modul de finanțare a acestora.

În sensul prevederilor Ordonanței de urgență a Guvernului privind finanțele publice locale nr. 45/2003, aprobată cu modificări și completări, **instituții publice reprezintă** denumirea generică ce include comunele, orașele, municipiile, sectoarele municipiului București, județele, municipiul București, instituțiile și serviciile publice din subordinea acestora, cu personalitate juridică, indiferent de modul de finanțare a activității acestora.

### **Planul de conturi general pentru instituții publice**

Cu ajutorul conturilor contabile se asigură prezentarea situației reale și exacte a patrimoniului și a modului de implementare a bugetului.

Planul de conturi actual utilizat de instituțiile publice a fost elaborat și aprobat prin **OMFP nr. 1917/2005**, fiind **actualizat prin OMFP 2021/2013**.

Toate instituțiile publice ai căror conducători au calitatea de ordonatori de credite principali, secundari sau terțiari, precum și activitățile autofinanțate au obligația de a utiliza Planul de conturi pentru instituții publice (prezentat în Anexa nr. 1). Acesta este structurat în 8 clase simbolizate după sistemul zecimal<sup>2</sup>:

- 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 trezorerii și instituții de credit";
- clasa 6 "Conturi de cheltuieli";
- clasa 7 "Conturi de venituri și finanțări";
- clasa 8 „Conturi speciale (în afara bilanțului).

**Începând cu 1.01.2014**, Planul de conturi pentru instituții publice și instrucțiunile de aplicare a acestuia aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice **nr.1917/2005** cu modificările și completările ulterioare, se completează **contabilitatea analitică a conturilor cu următoarele informații: cod sector, sursă de finanțare și clasificare venituri (capitol, subcapitol, paragraf), clasificare funcțională cheltuieli (capitol, subcapitol, paragraf) și clasificare economică cheltuieli (titlu, articol, alineat)**, potrivit „Dezvoltării conturilor sintetice în conturi analitice în scop de raportare a Balanței de verificare la Ministerul Finanțelor Publice”.

Cu ajutorul acestor conturi, instituțiile publice înregistrează operațiunile economico-financiare pe baza **principiilor contabilității de drepturi și obligații (de angajamente), respectiv în momentul creării, transformării sau dispariției/anulării unei valori economice, a unei creanțe sau unei obligații.**

<sup>1</sup> Legea nr. 213/17 noiembrie 1998 privind proprietatea publică și regimul juridic al acesteia.

<sup>2</sup> Se observă că denumirea acestora și componența sunt aproximativ aceleași ca pentru agenții economici (întreprinderi), conturile specifice derivând din însăși specificul instituțiilor publice.

Corespondențele stabilite în cadrul funcțiunii fiecărui cont nu sunt limitative.

### Organizarea și conducerea contabilității instituțiilor publice

Instituțiile publice se delimitează de agenții economici printr-o serie de **caracteristici**, cum ar fi:

- ✓ nu desfășoară, **de regulă**, activități productive, plasându-și **obiectul de activitate în sfera nematerială** (sănătate, învățământ, cultură etc.);
- ✓ **nu realizează, de regulă, venituri**, acoperirea cheltuielilor proprii fiind realizată pe baza fondurilor primite de la buget în acest sens. În situația în care realizează în mod **accidental** și în volum redus venituri, acestea sunt virate integral bugetului central sau local, în funcție de subordonare, de unde primesc apoi credite bugetare necesare acoperirii integrale a cheltuielilor proprii. În cazul în care instituțiile obțin **venituri proprii importante** (veniturile cantinelor instituțiilor de învățământ, venituri din taxe de intrare la muzee, venituri din închirieri de bunuri etc.), finanțarea se realizează fie prin primirea de la buget a unor **subvenții** care să acopere cheltuielile rămase neacoperite, fie prin **autofinanțare**. Există și instituții publice cum ar fi inspectoratele județene pentru persoanele cu dizabilități (handicapați) care sunt finanțate din fonduri cu destinație specială sau extrabugetară;
- ✓ **întocmesc obligatoriu bugete** de cheltuieli și eventual de venituri prin intermediul cărora este determinat necesarul de resurse financiare pentru îndeplinirea sarcinilor ce le revin;
- ✓ **îndeplinesc anumite sarcini și obiective social-publice** cum ar fi: învățământ, sănătate, cultură, artă, apărare națională etc., sau economice: întreținerea străzilor, parcurilor, acțiuni agrozooveterinare etc.;
- ✓ utilizează în cadrul planului general unele **conturi specifice**, evidența contabilă fiind adaptată la particularitățile impuse de obiectul de activitate;
- ✓ contabilitatea se conduce în partidă dublă de către toate instituțiile publice;
- ✓ **trimestrial** și anual, întocmesc darea de seamă contabilă (**situații financiare**) ce se depune la organele ierarhice superioare sau la D.G.F.P. județene;
- ✓ **dispun de un volum important de active fixe** (în special clădiri, mijloace de transport, mobilier și aparatură birotică) **fără a avea însă caracter productiv**. Înlocuirea activelor fixe uzate integral se face, de regulă, pe baza finanțării bugetare;
- ✓ folosesc cantități însemnate de **mijloace circulante** pentru îndeplinirea sarcinilor și obiectivelor care le revin, procurate pe seama finanțării bugetare și a altor surse (mijloace de autofinanțare, mijloace speciale etc.);
- ✓ trebuie să folosească în condiții de **maximă eficiență** valorile materiale și bănești pe care le au la dispoziție (control din partea Curții de Conturi, etc.).

### Ordonatorii de credite – Rol și răspundere

Ordonatorii de credite au un rol deosebit în procesul de elaborare și execuție a bugetelor, având dreptul de a da **dispoziții cu privire la utilizarea creditelor bugetare**.

Ordonatorii de credite sunt **conducătorii instituțiilor publice** cărora li s-au aprobat credite pentru asigurarea funcționării unităților pe care le conduc sau a celor a căror activitate o coordonează.

Ordonatorii de credite se împart în trei **categorii**, și anume:

1. **ordonatori principali de credite;**
2. **ordonatori secundari de credite;**
3. **ordonatori terțiari de credite.**

**Ordonatorii principali de credite** la nivel central (republican) se regăsesc în persoana **miniștrilor** și conducătorilor celorlalte instituții publice centrale. La nivel local, ordonatorii principali de credite sunt **președinții consiliilor județene**, primarul general al municipiului București și **primarii** celorlalte unități administrativ-teritoriale. Ordonatorii principali primesc credite bugetare pentru nevoi proprii și pentru repartizare către instituții subordonate (ordonatori secundari sau terțiari) direct din bugetul republican sau din bugetele locale, în funcție de subordonare. Cu alte cuvinte, rolul primordial al ordonatorilor principali îl reprezintă **repartizarea creditelor bugetare instituțiilor ierarhic inferioare, puterea de a modifica bugetele acestora și de a aproba efectuarea de cheltuieli în limita și destinația aprobate prin bugetul propriu**.

Conform reglementărilor în vigoare<sup>3</sup>, ordonatorii principali de credite repartizează creditele bugetare aprobate, după reținerea a 10% din valoarea lor cu scopul asigurării prudenței în execuția bugetară. Nu

<sup>3</sup> Legea nr. 500/2002 privind finanțele publice, cu modificările ulterioare.

sunt afectate totuși cheltuielile de personal și cele care decurg din obligații internaționale. În semestrul al doilea al exercițiului bugetar, ordonatorii principali, după ce Guvernul a examinat execuția bugetară a primului semestru, acordă ordonatorilor subordonați reținerea anterioară de 10%.

**Ordonatorii terțiari de credite** sunt conducătorii instituțiilor care nu au în subordine unități cu personalitate juridică, primind creditele bugetare numai pentru nevoi proprii, fără a avea dreptul de a repartiza credite altor instituții. De remarcat faptul că aceștia primesc creditele bugetare prin repartizare de la ordonatorii principali sau secundari în cazul instituțiilor republicane, respectiv doar de la ordonatorii principali de credite pentru instituțiile locale. De exemplu, calitatea de ordonator terțiar se acordă directorilor de școli și de spitale etc.

**Ordonatorii secundari de credite** reprezintă o verigă intermediară între ordonatorii principali și cei terțiari, fiind întâlniți doar la nivel central. La nivel local nu se întâlnesc ordonatori secundari ca urmare a faptului că funcționarea lor nu se justifică. Ordonatorii secundari de credite sunt conducătorii instituțiilor centrale care au în subordine instituții cu personalitate juridică, sau a instituțiilor publice cu personalitate juridică care sunt în subordinea ordonatorilor principali. Ei sunt cei care repartizează creditele bugetare primite direct de la ordonatorii principali pentru nevoile proprii ale ordonatorilor terțiari republicani. Ordonatorii secundari au aceleași drepturi ca și ordonatorii principali în ceea ce privește utilizarea creditelor puse la dispoziție, diferă numai sursa acestor credite.

În cazul în care există instituții bugetare cu volum redus de cheltuieli proprii (grădinițe, creșe, dispensare, școli generale etc.), fără organe proprii de contabilitate, acestea sunt finanțate direct de ordonatorul principal sau secundar prin acordarea de avansuri și justificarea ulterioară a acestora sau prin achitarea directă a cheltuielilor lor. Cu alte cuvinte, activitatea acestor instituții bugetare este încorporată în activitatea instituției superioare (ordonatorul principal sau secundar).

### Principii contabile aplicate de instituțiile publice

Toate principiile contabile valabile în cazul contabilității financiare (a agenților economici) rămân valabile și pentru instituțiile publice, (regăsindu-se în legea contabilității nr. 82/1991, republicată, modificată și completată), și anume:

- **Principiul continuității activității** - presupune ca instituția publică își continuă în mod normal funcționarea, fără a intra în stare de desființare sau reducere semnificativă a activității. Dacă ordonatorii de credite au luat cunoștință de unele elemente de nesiguranță legate de anumite evenimente care pot duce la incapacitatea acestora de a-și continua activitatea, aceste elemente trebuie prezentate în notele explicative.
- **Principiul permanenței metodelor** – metodele de evaluare trebuie aplicate în mod consecvent de la un exercițiu financiar la altul.
- **Principiul prudenței** – evaluarea trebuie făcută pe o bază prudentă și în special:
  - trebuie să se țină cont de toate angajamentele apărute în cursul exercițiului financiar curent sau al unui exercițiu precedent, chiar dacă acestea devin evidente numai între data bilanțului și data depunerii acestuia;
  - trebuie să se țină cont de toate deprecierea.
- **Principiul contabilității pe bază de angajamente** – efectele tranzacțiilor și ale altor evenimente sunt recunoscute atunci când tranzacțiile și evenimentele se produc și nu pe măsură ce numerarul sau echivalentul său este încasat sau plătit și sunt înregistrate în evidențele contabile și raportate în situațiile financiare ale perioadelor de raportare. Situațiile financiare întocmite în baza acestui principiu oferă informații nu numai despre tranzacțiile și evenimentele trecute care au determinat încasări și plăți, dar și despre resursele viitoare, respectiv obligațiile de plată viitoare. Acest principiu se bazează pe independența exercițiului potrivit căruia toate veniturile și toate cheltuielile se raportează la exercițiul la care se referă, fără a se ține seama de data încasării veniturilor, respectiv data plății cheltuielilor.
- **Principiul intangibilității** - bilanțul de deschidere pentru fiecare exercițiu financiar trebuie să corespundă cu bilanțul de închidere al exercițiului financiar precedent.
- **Principiul necompensării** – orice compensare între elementele de activ și de datorii sau între elementele de venituri și cheltuieli este interzisă, cu excepția compensărilor între active și datorii permise de reglementările legale, numai după înregistrarea în contabilitate a veniturilor și cheltuielilor

la valoarea integrală.

La acestea se adaugă patru principii contabile inspirate din Standardele internaționale de contabilitate sau directivele europene, și anume:

- **Principiul evaluării separate a elementelor de activ și de datorii** – componentele elementelor de activ sau de datorii trebuie evaluate separat.
- **Principiul comparabilității informațiilor** – elementele prezentate trebuie să dea posibilitatea comparării în timp a informațiilor.
- **Principiul materialității (pragului de semnificație)** – orice element care are o valoare semnificativă trebuie prezentat distinct în cadrul situațiilor financiare iar elementele cu valori ne semnificative dar care au aceeași natură sau au funcții similare trebuie însumate și prezentate într-o poziție globală. Un element patrimonial este considerat semnificativ dacă omiterea sa ar influența în mod vădit decizia utilizatorilor situațiilor financiare.
- **Principiul prevalenței economicului asupra juridicului** (realității asupra aparenței) – informațiile contabile prezentate în situațiile financiare trebuie să fie credibile, să respecte realitatea economică a evenimentelor sau tranzacțiilor, nu numai forma lor juridică.

**Abaterile** de la principiile generale prezentate mai sus pot fi efectuate în cazuri excepționale. Astfel de abateri trebuie prezentate în notele explicative, precum și motivele care le-au determinat, împreună cu o evaluare a efectului acestora asupra valorii activelor, datoriilor, poziției financiare și a rezultatului patrimonial.

### Clasificarea bugetară

Satisfacerea nevoilor generale ale societății necesită mobilizarea la dispoziția statului și a altor autorități publice a unor importante fonduri bănești<sup>4</sup>. Documentul cu caracter de lege prin care se fundamentează și previzionează atât veniturile anuale ce urmează a fi mobilizate cât și cheltuielile ce urmează a fi efectuate pe destinații, îl reprezintă **bugetul de stat**<sup>5</sup>. Anual, în cadrul acestuia se aprobă impozitele, taxele și cotele de impunere, precum și celelalte venituri ale statului care urmează să se perceapă. De asemenea, se aprobă creditele bugetare pe destinații.

În scopul cunoașterii diversității impozitelor, taxelor și destinațiilor cheltuielilor bugetare, se impune gruparea acestora după criterii unitare. Această **grupare a veniturilor și cheltuielilor bugetare într-o ordine unitară și obligatorie este stabilită prin clasificarea bugetară**, fiind elaborată de Ministerul Finanțelor Publice prin dispoziții legale.

Astfel, clasificarea bugetară se elaborează și apoi se aprobă prin Ordin al ministrului economiei și finanțelor, care se publică în Monitorul Oficial, căpătând caracter obligatoriu pentru toate instituțiile publice.

Clasificarea bugetară rezidă de fapt în gruparea unitară și obligatorie pe diviziuni și subdiviziuni a veniturilor și cheltuielilor bugetare. Fiecare sumă încasată pentru buget sau plătită din credite bugetare trebuie încadrată obligatoriu într-o subdiviziune a clasificării bugetare corespunzătoare venitului realizat sau cheltuielii efectuate.

**Criteriile** ce stau la baza grupării veniturilor și cheltuielilor pot fi:

- a. **criteriul funcțional** – prin care se asigură gruparea veniturilor și cheltuielilor **în funcție de obiectivele urmărite de stat**. Clasificarea funcțională grupează veniturile și cheltuielile pe *părți, capitole și subcapitole*. Prin *clasificarea funcțională* la venituri, „partea” grupează veniturile în „venituri curente” și „venituri din capital”, fiecare din acestea având subdiviziuni distincte după natura lor, cum ar fi „veniturile fiscale” și „veniturile nefiscale”, desfășurarea adâncindu-se pe „capitole” și „subcapitole”, respectiv pe acte normative de bază care reglementează sursele de venituri. La cheltuieli gruparea pe „părți” arată destinația corespunzătoare acțiunilor principale, iar „capitolele” și „subcapitolele” oglindesc repartizarea cheltuielilor după natura lor, pe acțiuni și activități.

<sup>4</sup> M. Opreșcu, N. Sichigea, M. Drăcea, J. Hurtupan, *Finanțe și contabilitate*, Editura Universitaria, 1999, pag. 9.

<sup>5</sup> Bugetul de stat include toate veniturile și cheltuielile statului, constituirea și utilizarea de mijloace financiare în afara bugetului fiind interzise. Fac excepție fondurile speciale care se constituie în afara bugetului de stat, fiind aprobate tot prin Legea anuală a bugetului de stat.

- b. **criteriul economic** – prin care se asigură gruparea veniturilor și cheltuielilor în funcție de natura lor. Clasificația economică grupează cheltuielile pe titluri, în cadrul fiecărui titlu pe articole, iar unele articole sunt desfășurate pe alineate, în caz de necesitate;
- c. **criteriul administrativ sau departamental** – prin care se asigură codificarea ordonatorilor principali de credite, și pornind de la această codificare, la nivelul fiecărui ordonator principal de credite se realizează gruparea veniturilor și cheltuielilor după celelalte criterii (funcțional și economic). Astfel, clasificarea în profil departamental asigură gruparea veniturilor și cheltuielilor bugetare pe ministere, alte instituții centrale și consilii județene.

Spre deosebire de clasificarea funcțională care indică destinația cheltuielilor pe acțiunile pentru care sunt efectuate, precum și ordinea în care apar în bugetul de stat și în bugetele locale, clasificarea economică indică felul cheltuielilor efectuate de instituțiile bugetare, fiind comună tuturor instituțiilor, permițând astfel centralizarea cheltuielilor de același fel (cheltuieli de personal, cheltuieli materiale și servicii etc.) pe ministere, ramuri de activitate, unități administrativ-teritoriale și pe total buget public național.

În concluzie, clasificarea bugetară<sup>6</sup> exprimă structura bugetului și ordonează într-un mod sistematic, unitar, codificat și obligatoriu repartizarea veniturilor și cheltuielilor bugetului de stat reflectând modul de organizare a mobilizării veniturilor și destinația acestora într-o perioadă anumită de timp, de regulă un an.

Prin Legea finanțelor publice se prevede că instituțiile publice sunt finanțate, în conformitate cu prevederile legale, integral de la bugetul de stat sau bugetele locale, din venituri extrabugetare și subvenții acordate de la bugetul de stat sau bugetele locale și integral din veniturile extrabugetare.

Pe baza acestor reglementări veniturile și cheltuielile instituțiilor publice finanțate parțial sau integral din mijloace extrabugetare se grupează de asemenea pe clasificarea funcțională și economică.

Dimensionarea cheltuielilor se face în strânsă corelare cu obiectivele stabilite prin programe care vizează, rezolvarea problemelor de importanță națională și locală deosebită.

### Considerații generale privind etapele procesului bugetar

Activitatea bugetară parcurge, conform legii finanțelor publice, următoarele etape:

- **elaborarea proiectului bugetului**. Prima variantă se elaborează de Ministerul Finanțelor Publice pe baza propunerilor instituțiilor publice, a evoluției economice din perioada premergătoare și a tendințelor conjuncturale manifestate pe plan intern și internațional (prețuri, stabilitatea monedei, puterea de cumpărare a monedei naționale, priorități ale statului etc.). Evaluarea veniturilor și cheltuielilor bugetare reprezintă o chestiune care necesită cunoștințe de specialitate, experiență și artă, deopotrivă;
- **aprobarea proiectului bugetului**. Această etapă presupune analize suplimentare în comisiile de specialitate parlamentare, dezbateri, concilieri și amendamente, sfârșind cu ratificarea de către președintele României;
- **executarea bugetului**. Această etapă se referă la încasarea veniturilor și efectuarea cheltuielilor bugetare căzând în responsabilitatea Guvernului. Cu privire la efectuarea cheltuielilor bugetare sunt necesare câteva **precizări suplimentare**. Astfel, cheltuielile bugetare trebuie efectuate numai în limita aprobată prin buget ca limită maximă și numai pentru destinația aprobată, respectând întotdeauna patru momente succesive, și anume:
  1. **Angajarea** reprezintă asumarea obligației de către stat de a plăti prin stabilirea sumei limită în care se poate încadra o instituție sau o societate finanțată de la buget;
  2. **Lichidarea** înseamnă verificarea efectuării contraprestației și determinarea sumei datorate;
  3. **Ordonanțarea** constă în emiterea ordinului de plată<sup>7</sup> în favoarea furnizorului sau celui îndreptățit;
  4. **Plata** reprezintă 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 plăitori ai trezoreriei.
- **închiderea exercițiului bugetar** se referă la elaborarea contului general de execuție bugetară care

<sup>6</sup> E. Drehuță, Gh. Neamțu, *Bugetul public*, Editura Agora, Bacău, 1992, pag. 21.

<sup>7</sup> La nivelul instituțiilor publice, fiind vorba de bani ai poporului/statului, ordinele de plată trebuie să poarte obligatoriu viza controlului preventiv (CFP).

reflectă toate operațiile efectuate și stabilește deficitul sau excedentul bugetar. Această etapă are la bază raportările financiare ale ordonatorilor principali de credite depuse la Ministerul Finanțelor Publice. Acesta din urmă este cel care întocmește **contul general de execuție bugetară**. Conturile de execuție bugetară pentru bugetele locale sunt întocmite de primării, fiind ulterior aprobate de organele de decizie alese (consilii locale). **Contul general de execuție bugetară se aprobă de către Parlament.**

În cadrul ALOP se întocmesc următoarele documente: Propunere de angajare, Angajament bugetar individual/global și Ordonanță de plată și Ordin de plată (cod bugetar din Forexebug).

**Procesul bugetar** reprezintă totalitatea operațiilor de natură tehnică și normativă necesare parcurgerii etapelor activității bugetare (prezentate anterior).

### **Contabilitatea capitalurilor proprii în instituțiile publice. (definiție, tipologie, sistemul de conturi, recunoașterea și evaluarea elementelor de capitaluri proprii, tratamente contabile specifice fondurilor, rezervelor din reevaluare, rezultatului patrimonial, rezultatului reportat).**

#### **Capitalurile proprii și datoria publică – Noțiune, importanță, structură**

Analizând situațiile financiare pentru instituții publice, capitalurile înlocuiesc pasivul și reprezintă situația poziției financiare a instituțiilor publice.

Conform reglementărilor naționale în vigoare<sup>8</sup>, **capitalul propriu** al unei instituții publice reprezintă interesul rezidual al statului sau unităților administrativ-teritoriale, în calitate de proprietari ai activelor unei instituții publice după deducerea tuturor datoriilor.

Capitalurile proprii se mai numesc și **active nete sau patrimoniu net și se determină ca diferență între active și datorii.**

**Total active** = total pasive

**Total pasive** = **cap proprii + datorii (împrumuturi)**

**Cap proprii** = **total active – datorii (împrumuturi)**

Prin diferență cu capitalurile întreprinderilor (agenților economici) se poate remarca faptul că la nivelul instituțiilor publice **lipsește categoria de capitaluri permanente**. Logica poate fi descoperită dacă se ia în considerare faptul că instituțiile publice nu au posibilitatea de a contracta în mod direct împrumuturi pe termen lung cu instituțiile de credit, acestea fiind întâlnite sub forma datoriei publice. Datoria publică reprezintă datoria publică guvernamentală la care se adaugă datoria publică locală.

**Datoria publică guvernamentală** - cuprinde totalitatea obligațiilor financiare interne și externe ale statului, la un moment dat, provenind din **împrumuturile contractate direct sau garantate de Guvern**, prin Ministerul Finanțelor Publice, în numele României, de pe piețele financiare.

Guvernul este autorizat să contracteze în mod direct împrumuturi de la instituțiile financiare internaționale sau de la alți creditori, numai prin Ministerul Finanțelor Publice și să **le subîmprumute unor beneficiari finali în scopul prevăzut de lege** (contul 164).

**Subîmprumutarea** împrumuturilor contractate de Guvern, prin Ministerul Finanțelor Publice, în numele statului, beneficiarilor finali se face pe baza unor **acorduri de împrumut subsidiar** încheiate între Ministerul Finanțelor Publice și aceștia sau, după caz, pe baza unor acorduri de împrumut subsidiar și garanție, încheiate între Ministerul Finanțelor Publice, pe de o parte, autoritățile administrației publice locale coordonatoare ale activității beneficiarilor finali și, după caz, garante ale sumelor subîmprumutate acestora și beneficiarii finali ai împrumutului, pe de altă parte.

*Instrumentele datoriei publice guvernamentale* includ, fără a se limita la acestea: **titluri de stat** emise pe piața internă sau externă, **împrumuturi de stat de la bănci**, de la alte instituții de credit,

<sup>8</sup> Norma metodologică din 12/12/2005 la **OMFP 1917/2005** privind organizarea și conducerea contabilității instituțiilor publice, planul de conturi pentru instituții publice și instrucțiunile de aplicare a acestuia, publicată în Monitorul Oficial, Partea I nr. 1186bis din 29/12/2005

persoane juridice române sau străine, împrumuturi de stat de la guverne și agenții guvernamentale străine, instituții financiare internaționale, sau de la alte organizații internaționale, împrumuturi temporare din disponibilitățile contului curent general al Trezoreriei Statului, garanții de stat.

**Datoria publică locală** - reprezintă totalitatea obligațiilor financiare interne și externe ale autorităților administrației publice locale, la un moment dat, provenind din împrumuturi contractate direct sau garantate de acestea de pe piețele financiare.

Împrumuturile contractate sau garantate de autoritățile administrației publice locale fac parte din datoria publică a României, dar nu reprezintă obligații ale Guvernului, iar plata serviciului datoriei publice aferentă acestor împrumuturi se va efectua exclusiv din bugetele locale și prin împrumuturi pentru refinanțarea datoriei publice locale.

*Instrumentele datoriei publice locale* sunt: titluri de valoare, împrumuturi de la societățile bancare sau de la alte instituții de credit.

Emiterea și lansarea titlurilor de valoare se pot face direct de către autoritățile administrației publice locale sau prin intermediul unor agenții ori al altor instituții specializate (contul 161).

Consiliile locale, județene și Consiliul General al Municipiului București, după caz, pot aproba contractarea de împrumuturi interne sau externe, pe termen scurt (contul 5196), mediu și lung (contul 162) sau garantarea acestora (contul 163) pentru realizarea de investiții publice de interes local, precum și pentru refinanțarea datoriei publice locale.

**Capitalurile proprii** unei instituții publice *cuprind*: fondurile, rezultatul patrimonial, rezultatul reportat, rezervele din reevaluare.

**1. Fondurile** unei instituții publice, ca și componente ale capitalurilor proprii, includ: fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul public al statului, fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul privat al statului, fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul public al unităților administrativ-teritoriale, fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul privat al unităților administrativ-teritoriale, fondul activelor fixe necorporale, fonduri în afara bugetelor locale, etc.

**Domeniul public** este alcătuit din bunurile prevăzute în Constituție, exemplificate în anexa la Legea nr. 213/1998 privind proprietatea publică și regimul juridic al acesteia și din orice alte bunuri<sup>9</sup> care, potrivit legii sau prin natura lor, sunt de uz sau de interes public și sunt dobândite de stat sau de unitățile administrativ-teritoriale prin modalitățile prevăzute de lege.

Bunurile din domeniul public sunt **inalienabile, insesizabile și imprescriptibile**, după cum urmează:

- a) nu pot fi înstrăinate; ele pot fi date numai în administrare, concesiune sau închiriere, în condițiile legii;
- b) nu pot fi supuse executării silite și asupra lor nu se pot constitui garanții reale;
- c) nu pot fi dobândite de către alte persoane prin uzucapiune sau prin efectul posesiei de bună credință asupra bunurilor mobile.

Bunurile din domeniul public pot fi date, după caz în administrarea regiilor autonome și instituțiilor publice și nu se amortizează.

**Domeniul privat**<sup>10</sup> al statului sau al unităților administrativ-teritoriale este alcătuit din bunuri aflate în proprietatea lor și care nu fac parte din domeniul public. Bunurile din domeniul privat al statului și unităților administrativ-teritoriale sunt supuse regimului juridic de drept comun, dacă legea nu dispune altfel.

<sup>9</sup> Domeniul public **maritim** (țărmurile mării și iazurile de apă sărată, faleza și plaja mării, marea teritorială, solul și subsolul mării teritoriale și al apelor maritime interioare), domeniul public **fluvial** (cursurile de apă navigabile, lacurile și canalele navigabile, apele subterane, izvoarele etc.), domeniul public **aerian** (spațiul atmosferic situat deasupra teritoriului statului), domeniul public **terestru** (căile de comunicație terestră, rutieră și feroviară, rețelele electrice și de telecomunicație, amplasamentele localităților, rețelele de canalizare, halele, piețele, parcurile, rezervațiile și monumentele naturii, bibliotecile, muzeele, casele de cultură, cimitirele), domeniul public **cultural** (bunuri cu valoare artistică deosebită, cu valoare istorică și documentară deosebită și bunuri cu valoare științifică de monument al naturii de importanță deosebită) și domeniul public **militar** (bunuri destinate scopului militar).

<sup>10</sup> Sunt incluse aici toate bunurile corporale neafectate nici folosinței publice, nici serviciilor publice, dar care fac obiectul unei pure exploatații financiare din partea administrației locale (de exemplu: imobile închiriate, păduri date în exploatare, drumuri rurale neafectate circulației publice, faleze publice neamenajate, iazuri nenavigabile, tractoare, căruțe, cai de muncă aparținând patrimoniilor întreprinderilor și serviciilor publice care nu posedă o adaptare specială în vederea utilizării exclusive în interes public).

### Trecerea bunurilor dintr-un domeniu în altul

Trecerea bunurilor din domeniul privat al statului sau al unităților administrativ-teritoriale în domeniul public al acestora, se face după caz prin hotărâre a Guvernului, a consiliului județean, respectiv a Consiliului General al Municipiului București ori a consiliului local.

Trecerea în domeniul public a unor bunuri din patrimoniul societăților comerciale, la care statul sau o unitate administrativ-teritorială este acționar, se poate face numai cu plată și cu acordul adunării generale a acționarilor societății comerciale respective. În lipsa acordului menționat, bunurile societății comerciale respective pot fi trecute în domeniul public numai prin procedura exproprierii pentru cauza de utilitate publică și după o justă și prealabilă despăgubire.

Dreptul de proprietate publică încetează, dacă bunul a pierit ori a fost trecut în domeniul privat.

### 2. Rezultatul patrimonial și rezultatul reportat

**Rezultatul patrimonial** se stabilește la sfârșitul perioadei (lunar, sau cel mult la întocmirea situațiilor financiare, fiind concretizat în **excedent sau deficit**) prin închiderea conturilor de venituri și finanțări și a conturilor de cheltuieli (contul 121).

La începutul exercițiului, soldul contului de rezultat patrimonial de la sfârșitul anului se transferă asupra rezultatului reportat.

**Rezultatul reportat** exprimă rezultatul patrimonial al exercițiilor financiare anterioare (contul 117).

**3. Rezerve din reevaluare.** Activele fixe pot fi supuse reevaluării care se efectuează potrivit reglementărilor legale, caz în care sunt prezentate în bilanț la valoarea reevaluată și nu la costul lor istoric. Reevaluarea acestora se face, cu excepțiile prevăzute de reglementările legale, la valoarea justă. Valoarea justă se determină pe baza unor evaluări efectuate de evaluatori autorizați sau de comisii tehnice constituite, în condițiile legii.

### Contabilitatea capitalului, rezervelor și fondurilor

- reflectarea valorii înregistrărilor evenimentelor cultural-sportive **intrate** în patrimoniu potrivit legii<sup>11</sup>:

<b>206</b> „Înregistrări ale evenimentelor cultural-sportive”	*	=	<b>100</b> „Fondul activelor fixe necorporale”
---	---	---	--

- înregistrarea valorii înregistrărilor evenimentelor cultural-sportive **ieșite** din patrimoniu potrivit legii:

<b>100</b> „Fondul activelor fixe necorporale”	*	=	<b>206</b> „Înregistrări ale evenimentelor cultural-sportive”
--	---	---	---

- reflectarea valorii activelor fixe corporale care alcătuiesc **domeniul public** al statului intrate în patrimoniu, potrivit legii, care nu se supun amortizării<sup>12</sup>:

<b>211</b> „Terenuri și amenajări la terenuri” <b>212</b> „Construcții” <b>213</b> „Instalații tehnice, mijloace de transport, animale și plantații” <b>215</b> „Alte active ale statului” <sup>13</sup>	*	=	<b>101</b> „Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul public al statului”
---	---	---	---

<sup>11</sup> Înregistrări ale evenimentelor cultural-sportive, respectiv **reprezentării teatrale, programe de radio sau televiziune, lucrări muzicale, evenimente sportive, lucrări literare, artistice ori recreative efectuate pe pelicule, benzi magnetice sau alte suporturi**, se reflectă cu ajutorul contului 206.

<sup>12</sup> **Ieșirea din patrimoniu se va reflecta în mod invers.**

<sup>13</sup> **Alte active ale statului** (zăcăminte, resurse biologice necultivate, rezerve de apă). Resursele minerale situate pe teritoriul țării, în subsolul țării și al platoului continental în zona economică a României din Marea Neagră, delimitate conform principiilor dreptului internațional și reglementărilor din convențiile internaționale la care România este parte, fac obiectul exclusiv al proprietății publice și aparțin statului român.

Potrivit legislației în vigoare, în categoria resurselor minerale se includ:

cărbunii, minereurile feroase, neferoase, de aluminiu și roci alumifere, de metale nobile, radioactive, substanțele utile nemetalifere, rocile utile, pietrele prețioase și semiprețioase, gazele necombustibile, apele geotermale, apele minerale

- înregistrarea valorii activelor fixe corporale care alcătuiesc **domeniul privat** al statului intrate în patrimoniu, potrivit legii, care **nu se supun amortizării**:

%	=	<b>102</b> „Fondul bunurilor care alcătuiesc <b>domeniul privat</b> al statului”
<b>211</b> „Terenuri și amenajări la terenuri”		
<b>212</b> „Construcții”		
<b>213</b> „Instalații tehnice, mijloace de transport, animale și plantații”		
<b>214</b> „Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active fixe corporale”		

- reflectarea valorii **bunurilor confiscate** sau intrate, potrivit legii, în proprietatea privată a statului:

<b>347</b> „Bunuri confiscate sau intrate, potrivit legii, în proprietatea privată a statului”	=	<b>102</b> „Fondul bunurilor care alcătuiesc <b>domeniul privat</b> al statului”
--	---	--

- înregistrarea valorii bunurilor confiscate sau intrate, potrivit legii, în proprietatea privată a statului, **valorificate** în regim de consignație:

<b>102</b> „Fondul bunurilor care alcătuiesc <b>domeniul privat</b> al statului”	=	<b>359</b> „Bunuri în custodie sau în consignație la terți”
--	---	---

- reflectarea valorii activelor fixe corporale care alcătuiesc **domeniul public** al unităților administrativ-teritoriale intrate în patrimoniu, potrivit legii, care nu se supun amortizării:

%	=	<b>103</b> „Fondul bunurilor care alcătuiesc <b>domeniul public</b> al unităților administrativ-teritoriale”
<b>211</b> „Terenuri și amenajări la terenuri”		
<b>212</b> „Construcții”		
<b>213</b> „Instalații tehnice, mijloace de transport, animale și plantații”		

- evidențierea valorii activelor fixe corporale care alcătuiesc **domeniul privat** al unităților administrativ-teritoriale intrate în patrimoniu, potrivit legii, care nu se supun amortizării:

%	=	<b>104</b> „Fondul bunurilor care alcătuiesc <b>domeniul privat</b> al unităților administrativ-teritoriale”
<b>211</b> „Terenuri și amenajări la terenuri”		
<b>212</b> „Construcții”		
<b>213</b> „Instalații tehnice, mijloace de transport, animale și plantații”		
<b>214</b> „Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active fixe corporale”		

- reflectarea valorii bunurilor confiscate sau intrate, potrivit legii, în proprietatea privată a unităților administrativ-teritoriale (**distrugea lor se va reflecta în mod invers**):

<b>349</b> „Bunuri confiscate sau intrate, potrivit legii, în proprietatea privată a unității administrativ-teritoriale”	=	<b>104</b> „Fondul bunurilor care alcătuiesc <b>domeniul privat</b> al unităților administrativ-teritoriale”
--	---	--

naturale (gazoase și plate), apele minerale terapeutice, etc. Zăcămintele reprezintă rezerve descoperite de minerale, atât de suprafață cât și subterane, care sunt exploatabile economic, ținând seama de nivelul relativ al prețurilor. Zăcămintele cuprind rezervele de cărbune, de petrol și gaze naturale, rezervele de minereuri metalifere și minereuri nemetalifere (contul 215).

- evidențierea valorii activelor fixe corporale care alcătuiesc domeniul privat al unităților administrativ-teritoriale ieșite din patrimoniu, potrivit legii:

104 „Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul privat al unităților administrativ-teritoriale”	=	*	% 211 „Terenuri și amenajări la terenuri” 212 „Construcții” 213 „Instalații tehnice, mijloace de transport, animale și plantații” 214 „Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active fixe corporale”
--	---	---	---

- reflectarea valorii bunurilor confiscate sau intrate, potrivit legii, în proprietatea privată a unităților administrativ-teritoriale, scăzute din evidență (inclusiv distruse):

104 „Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul privat al unităților administrativ-teritoriale”	=	*	349 „Bunuri confiscate sau intrate, potrivit legii, în proprietatea privată a unității administrativ-teritoriale”
--	---	---	---

- înregistrarea valorii bunurilor confiscate sau intrate, potrivit legii, în proprietatea privată a unităților administrativ-teritoriale, valorificate în regim de consignație:

104 „Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul privat al unităților administrativ-teritoriale”	=	*	359 „Bunuri în custodie sau în consignație la terți”
--	---	---	--

- evidențierea valorii activelor fixe corporale care alcătuiesc domeniul public/privat al statului/adm locale, ieșite din patrimoniu, potrivit legii, se realizează prin inversarea înregistrării intrării, după caz.

- reflectarea excedentului patrimonial realizat în exercițiul curent transferat asupra rezultatului reportat la începutul exercițiului următor:

Ven – chelt = rezultat (7xx = 121, 121 = 6xx)

ven > chelt rezulta excedent, iar contul 121 are sold creditor (pasiv)

ven < chelt rezulta deficit, iar contul 121 are sold debitor (activ)

121 „Rezultatul patrimonial”	=	*	117 „Rezultatul reportat”
------------------------------	---	---	---------------------------

- evidențierea deficitului patrimonial înregistrat în exercițiul curent, transferat asupra rezultatului reportat la începutul exercițiului următor:

117 „Rezultatul reportat”	=	*	121 „Rezultatul patrimonial”
---------------------------	---	---	------------------------------

- înregistrarea la sfârșitul perioadei, a soldurilor debitoare ale conturilor de cheltuieli în vederea închiderii acestora și stabilirii rezultatului patrimonial:

121 „Rezultatul patrimonial”	=	*	% 601 „Cheltuieli cu materiile prime” ----- 691 „Cheltuieli extraordinare din operațiuni cu active fixe”
------------------------------	---	---	---

- reflectarea la sfârșitul perioadei, a soldului debitor al contului 709 „Variația stocurilor” în vederea închiderii acestuia și stabilirii rezultatului patrimonial:

121 „Rezultatul patrimonial”	=	*	709 „Variația stocurilor”
------------------------------	---	---	---------------------------

- evidențierea la sfârșitul perioadei, a soldurilor creditoare ale conturilor de venituri în

vederea închiderii acestora și stabilirii rezultatului patrimonial:

%	*	=	121 „Rezultatul patrimonial”
709 „Variația stocurilor”			
770 „Finanțarea de la buget”			
791 „Venituri din valorificarea unor bunuri ale statului”			
	*		

**Contabilitatea activelor curente/circulante în instituțiile publice. (definiție, tipologie, sistemul de conturi, evaluarea inițială, evaluarea la ieșire, evaluarea la data bilanțului, ajustări pentru depreciere, tratamente contabile specifice stocurilor, creanțelor, investițiilor financiare pe termen scurt, trezoreriei).**

**Stocurile și producția în curs de execuție – conținut și evaluare**

Din prisma situațiilor financiare, **activele circulante** (curente) cuprind:

- stocuri, inclusiv valoarea serviciilor prestate pentru care nu a fost întocmită factura;
- creanțe;
- investiții pe termen scurt;
- casa și conturi la bănci.

În cadrul acestui capitol sunt prezentate aspectele legate de contabilitatea stocurilor instituțiilor publice.

**Stocurile sunt active circulante:**

- a) deținute pentru a fi vândute pe parcursul desfășurării normale a activității;
- b) în curs de producție în vederea vânzării în procesul desfășurării normale a activității: sau
- c) sub formă de materii prime, materiale și alte consumabile ce urmează să fie folosite în desfășurarea activității curente a instituției, în procesul de producție sau pentru prestarea de servicii.

În cadrul stocurilor se **cuprind**: materiile prime, materialele consumabile, materialele de natura obiectelor de inventar, produsele, animalele și păsările, mărfurile, ambalajele, producția în curs de execuție și bunurile aflate în custodie, pentru prelucrare sau în consignatie la terți.

Sunt incluse de asemenea, stocurile de materii prime strategice și de alte stocuri cu o importanță deosebită pentru economia națională.

**Materiale rezervă de stat și de mobilizare.** Rezerva de stat cuprinde bunuri din proprietatea publică a statului care se constituie în scopul de a interveni operativ pentru protecția populației, a economiei și pentru apărarea țării, în situații excepționale determinate de calamități naturale, epidemii, epizootii, accidente industriale sau nucleare, fenomene sociale sau economice, conjuncturi externe sau în caz de război (cont 3041).

**Ambalajele rezervă de stat și de mobilizare** - cuprind ambalajele aferente bunurilor ce se constituie în rezerva de stat și de mobilizare (contul 305).

În categoria **altor stocuri** intră: **municiile** și furniturile pentru apărare națională, ordine publică și siguranță națională, precum și alte stocuri specifice altor instituții publice (contul 309).

**Bunurile confiscate sau intrate, potrivit legii, în proprietatea privată a statului**, precum și bunurile de acest fel aflate în custodie sau în consignatie la terți sunt evidențiate de către direcțiile generale ale finanțelor publice județene, respectiv a municipiului București, sau alte instituții ale statului potrivit prevederilor legale în vigoare (contul 347).

**Bunurile confiscate sau intrate, potrivit legii, în proprietatea privată a unităților administrative-teritoriale** se evidențiază în contabilitatea acestora (contul 349).

**Animale și păsări** cuprind includ animalele născute vii și cele tinere de orice fel (taurine, porcine, ovine-caprine, cabaline, etc.) crescute pentru producție (lână, lapte, blană, etc.), reproducție, muncă, reprezentatie (spectacole), expunere (în parcuri și grădini zoologice), precum și animalele și păsările la îngrășat pentru a fi valorificate (contul 361).

### Contabilitatea stocurilor de materii și materiale

- înregistrarea valorii materiilor prime și materialelor consumabile date în prelucrare în instituție:

307 „Materiale date în prelucrare în instituție”	*	=	% 301 „Materii prime” 302 „Materiale consumabile”
--	---	---	---

- evidențierea costului efectiv al animalelor și păsărilor predate pentru sacrificare în instituție:

307 „Materiale date în prelucrare în instituție”	*	=	361 „Animale și păsări”
--	---	---	-------------------------

- reflectarea prețului de înregistrare al produselor (ce se vor utiliza ulterior de instituție ca materii prime) rezultate în urma sacrificării animalelor și păsărilor:

301 „Materii prime”	*	=	307 „Materiale date în prelucrare în instituție”
---------------------	---	---	--

- înregistrarea valorii pierderilor din calamități:

690 „Cheltuieli cu pierderi din calamități”	*	=	% 301 „Materii prime”
			309 „Alte stocuri”

- înregistrarea valorii la preț de înregistrare a semifabricatelor și produselor finite reținute din producția proprie și consumate ca materii prime sau materiale:

301 „Materii prime” sau 302 „Materiale consumabile”	*	=	% 341 „Semifabricate” 345 „Produse finite”
---	---	---	--

- reflectarea valorii la preț de înregistrare a materiilor și materialelor achiziționate de la furnizori, precum și, după caz, a valorii serviciilor prestate aferente materiilor prime intrate în gestiune, aduse de la terți, pe bază de factură:

% 301 „Materii prime”	*	=	401 „Furnizori”
309 „Alte stocuri”			

~ În cazul în care achiziția nu poate fi înregistrată conform facturii (întrucât aceasta nu a putut fi întocmită de furnizor) atunci în locul contului 401 „Furnizori” se va utiliza contul 408 „Furnizori - facturi nesosite”

- evidențierea valorii taxelor vamale aferente materiilor prime, materialelor și obiectelor de inventar aprovizionate din import:

% 301 „Materii prime” 302 „Materiale consumabile” 303 „Materiale de natura obiectelor de inventar”	*	=	446 „Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”
---	---	---	---

- reflectarea valorii materiilor și materialelor primite cu titlu gratuit:

% 301 „Materii prime”	*	=	779 „Venituri din bunuri și servicii primite cu titlu gratuit”
309 „Alte stocuri”			

- înregistrarea valorii stocurilor de materiale rezultate din dezmembrarea unor active fixe:

%	=	<b>791</b> „Venituri din valorificarea unor bunuri ale statului”
<b>301</b> „Materii prime”		
<b>302</b> „Materiale consumabile”		
<b>303</b> „Materiale de natura obiectelor de inventar”		
<b>309</b> „Alte stocuri”		

- înregistrarea valorii la cost de achiziție a materialelor/ambalajelor rezervă de stat și de mobilizare acordate în condițiile legii ca ajutoare umanitare gratuite, constatate lipsă și aprobate ca perisabilități legale, reprezentând prelevări de probe aprobate legal, respectiv scoase cu caracter definitiv:

<b>689</b> „Cheltuieli privind rezerva de stat și de mobilizare”	=	%
		<b>304</b> „Materiale rezervă de stat și de mobilizare”
		<b>305</b> „Ambalaje rezervă de stat și de mobilizare”

- evidențierea valorii materialelor și ambalajelor rezervă de stat și de mobilizare constatate plus la inventar:

%	=	<b>689</b> „Cheltuieli privind rezerva de stat și de mobilizare”
<b>304</b> „Materiale rezervă de stat și de mobilizare”		
<b>305</b> „Ambalaje rezervă de stat rezerva de stat”		

- reflectarea valorii munițiilor și furniturilor pentru apărare națională, ordine publică și siguranță națională, precum și a altor stocuri specifice unor instituții constatate plus la inventar:

<b>309</b> „Alte stocuri”	=	<b>609</b> „Cheltuieli cu alte stocuri”
---------------------------	---	---

- reflectarea valorii la preț de înregistrare a materialelor consumabile rezultate din scoaterea din funcțiune a activelor fixe achiziționate din alocații bugetare, care urmează a se vira la buget:

%	=	<b>448</b> „Alte datorii și creanțe cu bugetul”
<b>302</b> „Materiale consumabile”		
<b>303</b> „Materiale de natura obiectelor de inventar”		

- înregistrarea valorii carburanților procurați pe bază de bonuri valorice:

<b>30202</b> „Combustibili”	=	<b>53204</b> „Bonuri valorice pentru carburanți auto”
-----------------------------	---	---

- reflectarea valorii produselor finite reținute din producția proprie și folosite ca obiecte de inventar:

<b>303</b> „Materiale de natura obiectelor de inventar”	=	<b>345</b> „Produse finite”
---	---	-----------------------------

- înregistrarea valorii la preț de înregistrare a materiilor prime, materialelor consumabile și a obiectelor de inventar transferate cu titlu gratuit:

<b>658</b> „Alte cheltuieli operaționale”	=	%
		<b>301</b> „Materii prime”
		<b>302</b> „Materiale consumabile”
		<b>303</b> „Materiale de natura obiectelor de inventar”
	*	

- reflectarea valorii la preț de înregistrare a munițiilor și furniturilor pentru apărare națională, ordine publică și siguranță națională, precum și a altor stocuri specifice unor instituții incluse în cheltuieli la momentul consumului, sau constatate lipsă la inventar:

<b>609</b> „Cheltuieli cu alte stocuri”	=	<b>309</b> „Alte stocuri”
	*	

### Contabilitatea produselor

Evidența produselor instituțiilor publice se realizează cu ajutorul conturilor din grupa 34 „Produse”, grupă care cuprinde următoarele conturi: 341 „Semifabricate”, 345 „Produse finite”, 346 „Produse reziduale”, 347 „Bunuri confiscate sau intrate, potrivit legii, în proprietatea privată a statului”, 348 „Diferențe de preț la produse”, 349 „Bunuri confiscate sau intrate, potrivit legii, în proprietatea privată a unităților administrativ-teritoriale”.

- evidențierea valorii la preț de înregistrare a produselor intrate în gestiune din activitatea proprie, la sfârșitul perioadei, precum și a plusurilor la inventar:

%	=	<b>709</b> „Variația stocurilor”
<b>341</b> „Semifabricate”		
<b>345</b> „Produse finite”		
<b>346</b> „Produse reziduale”		
	*	

- reflectarea valorii la preț de înregistrare a produselor vândute, precum și lipsurile constatate la inventar:

<b>709</b> „Variația stocurilor”	=	%
		<b>341</b> „Semifabricate”
		<b>345</b> „Produse finite”
		<b>346</b> „Produse reziduale”
	*	

- reflectarea valorii la preț de înregistrare a produselor transferate în magazinele proprii de desfacere (devin mărfuri):

<b>371</b> „Mărfuri”	=	%
		<b>341</b> „Semifabricate”
		<b>345</b> „Produse finite”
		<b>346</b> „Produse reziduale”
	*	

- înregistrarea valorii la preț de înregistrare a semifabricatelor transferate cu **titlu gratuit**:

<b>658</b> „Alte cheltuieli operaționale”	=	%
		<b>341</b> „Semifabricate”
		<b>345</b> „Produse finite”
		<b>346</b> „Produse reziduale”
	*	

- reflectarea valorii pierderilor din **calamități** reprezentând produse:

<b>690</b> „Cheltuieli cu pierderi din calamități”	=	%
		<b>341</b> „Semifabricate”
		<b>345</b> „Produse finite”
		<b>346</b> „Produse reziduale”
	*	

- evidențierea valorii la preț de înregistrare a produselor finite reținute din producția proprie și folosite ca obiecte de inventar sau ca ambalaje:

%	=	345 „Produse finite”
303 „Materiale de natura obiectelor de inventar”		
381 „Ambalaje”	*	
➤ înregistrarea valorii bunurilor confiscate sau intrate, potrivit legii, în proprietatea privată a statului:		
347 „Bunuri confiscate sau intrate, potrivit legii, în proprietatea privată a statului”	=	102 „Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul privat al statului”
➤ reflectarea valorii bunurilor confiscate sau intrate, potrivit legii, în proprietatea privată a unităților administrativ-teritoriale:		
349 „Bunuri confiscate sau intrate, potrivit legii, în proprietatea privată a unităților administrativ-teritoriale”	=	104 „Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul privat al unităților administrativ-teritoriale”
➤ înregistrarea valorii bunurilor confiscate sau intrate, potrivit legii, în proprietatea privată a statului sau a unităților administrativ-teritoriale, lăsate în custodie sau în consignație la terți:		
359 „Bunuri în custodie sau în consignație la terți”	=	%
		347 „Bunuri confiscate sau intrate, potrivit legii, în proprietatea privată a statului”
		349 „Bunuri confiscate sau intrate, potrivit legii, în proprietatea privată a unităților administrativ-teritoriale”
➤ reflectarea valorii bunurilor confiscate sau intrate, potrivit legii, în proprietatea privată a statului, scăzute din evidență:		
102 „Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul privat al statului”	=	347 „Bunuri confiscate sau intrate, potrivit legii, în proprietatea privată a statului”
➤ înregistrarea valorii bunurilor confiscate sau intrate, potrivit legii, în proprietatea privată a unităților administrativ-teritoriale, scăzute din evidență:		
104 „Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul privat al unităților administrativ-teritoriale”	=	349 „Bunuri confiscate sau intrate, potrivit legii, în proprietatea privată a unităților administrativ-teritoriale”

### Contabilitatea creanțelor

Creanțele instituțiilor publice se clasifică, la rândul lor, în creanțe curente și creanțe necurente (acestea intră în categoria activelor imobilizate).

În **contabilitatea clienților** se înregistrează operațiunile privind livrările de mărfuri și produse, lucrările executate și serviciile prestate (contul 411).

Creanțele incerte se înregistrează distinct în contabilitate (contul 41108).

Operațiunile privind vânzările de bunuri, executările de lucrări și prestările de servicii, efectuate pe baza efectelor comerciale, se înregistrează în conturile corespunzătoare de efecte de primit (contul 413).

Efectele comerciale scontate neajunse la scadență se înregistrează într-un cont în afara bilanțului și se menționează în notele explicative.

Efectele comerciale trebuie să îndeplinească condițiile de formă și fond prevăzute de legislația în

vigoare, fără de care validitatea lor poate fi contestată sau anulată.

Bunurile vândute, lucrările executate și serviciile prestate pentru care nu s-au întocmit facturi, se evidențiază distinct în contabilitate (contul 418).

Avansurile primite de la clienți se înregistrează în contabilitate într-un cont distinct (contul 419).

Creanțele în valută se înregistrează în contabilitate atât în lei, la cursul de schimb de la data efectuării operațiunilor, comunicat de Banca Națională a României, cât și în valută.

### Contabilitatea decontărilor cu clienții

- reflectarea valorii la cost de achiziție a materialelor și ambalajelor rezervă de stat și de mobilizare împrumutate și pentru **împrospătarea** stocurilor:

411 „Clienți”	*	
	=	%
		304 „Materiale rezervă de stat și de mobilizare”
		305 „Ambalaje rezervă de stat și de mobilizare”

- înregistrarea valorii la preț de vânzare a produselor, lucrărilor executate și serviciilor, studiilor și contractelor de cercetare livrate clienților, precum și **valorii chiriilor de încasat**, a prețului de vânzare a mărfurilor și a sumelor reprezentând venituri din activități diverse, pentru care s-au întocmit facturi:

411 „Clienți”	*	
	=	%
		751 „Venituri din vânzări de bunuri și servicii”
		750 „Venituri din proprietate”

- reflectarea taxei pe valoarea adăugată neexigibilă aferentă bunurilor livrate, lucrărilor executate și serviciilor prestate, potrivit legii, cuprinsă în facturi sau alte documente legale emise către clienți (în cazul în care instituția publică este înregistrată în scopuri de TVA):

411 „Clienți”	*	
	=	44207 „Taxa pe valoarea adăugată colectată”

- reflectarea sumelor încasate de la clienți pentru livrări de bunuri, executări de lucrări sau prestări de servicii:

	*	
%	=	411 „Clienți”
512 „Conturi la bănci”		
531 „Casa”		
550 „Disponibil din fonduri cu destinație specială”		
560 „Disponibil al instituțiilor publice finanțate integral din venituri proprii”		
-----		
562 „Disponibil al activităților finanțate din venituri proprii”		

- înregistrarea sumelor încasate în contul de disponibil deschis la unitățile de trezorerie a statului reprezentând sume obținute din valorificarea bunurilor supuse executării silită:

528 „Disponibil din sume încasate în cursul procedurii de executare silită”	*	
	=	411 „Clienți”

- înregistrarea sumelor încasate de la clienți din valorificarea bunurilor intrate în proprietatea privată a statului:

	*	
--	---	--

557 „Disponibil din valorificarea bunurilor intrate în proprietatea privată a statului”	=	411 „Clienți”	
	*		
➤ evidențierea valorii efectelor comerciale primite de la clienți:			
511 „Valori de încasat”	=	413 „Efecte de primit de la clienți”	
	*		
➤ înregistrarea valorii cecurilor primite de la clienți:			
51102 „Cecuri de încasat”	=	411 „Clienți”	
	*		
➤ reflectarea diferențelor de curs valutar nefavorabile rezultate în urma încasării clienților în valută, precum și la sfârșitul perioadei, cu diferențele de curs valutar nefavorabile rezultate din reevaluarea clienților în valută:			
665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar”	=	411 „Clienți”	%
	*	413 „Efecte de primit de la clienți”	
	*	418 „Clienți - facturi de întocmit”	

### Contabilitatea decontărilor realizate prin intermediul trezoreriei statului și a instituțiilor de credit

Se realizează cu ajutorul conturilor din clasa 5 „Conturi la trezoreria statului și instituții de credit”.

Activitatea de trezorerie cuprinde toate operațiunile privind **încasările și plățile curente**.

**Contabilitatea trezoreriei** asigură evidența existenței și mișcării titlurilor de plasament, a altor valori de trezorerie, a disponibilităților existente în **conturi la trezoreria statului**, Banca Națională a României, băncile comerciale (instituții de credit) și în casierie.

În scopul întăririi rolului finanțelor publice și al asigurării unei discipline bugetare ferme (urmărirea folosirii banului public), **instituțiile publice** indiferent de sistemul de finanțare și de subordonare, inclusiv activitățile de pe lângă unele instituții publice, finanțate integral din venituri proprii, **efectuează operațiunile de încasări și plăți prin unitățile teritoriale ale trezoreriei statului** în raza cărora își au sediul și unde au deschise conturile de venituri, cheltuieli și disponibilități, în condiții de siguranță. Este **interzis instituțiilor publice de a efectua operațiunile de mai sus prin băncile comerciale, cu excepția situațiilor prevăzute de lege**.

În vederea efectuării cheltuielilor prevăzute în buget, instituțiile publice au obligația de a prezenta trezoreriei statului la care au conturile deschise, bugetul de venituri și cheltuieli/bugetul de cheltuieli, aprobat în condițiile legii.

Creditele bugetare aprobate prin bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat, bugetele fondurilor speciale, bugetele locale, pot fi folosite de instituțiile publice finanțate de la buget, la cererea ordonatorilor de credite **numai după deschiderea și repartizarea creditelor bugetare** (după aprobarea bugetului de cheltuieli).

Creditele bugetare aprobate în bugetul instituțiilor publice finanțate integral sau parțial din venituri proprii pot fi folosite în limita disponibilităților existente în cont **(decontările sunt urmărite automat prin FOREXEBUG în sensul încadrării acestora în prevederile bugetelor de venituri și cheltuieli aprobate)**.

Contabilitatea instituțiilor publice asigură înregistrarea plăților de casă<sup>14</sup> și a cheltuielilor

<sup>14</sup> **Plățile nete de casă** reprezintă un concept specific contabilității publice și semnifică fluxurile monetare (**plățile efectuate pe seama fondurilor publice** generate în urma unor evenimente sau tranzacții care au efect asupra elementelor de activ și de pasiv ale instituției (de exemplu: plata salariilor, achitarea furnizorilor etc.).

efective<sup>15</sup>, pe subdiviziunile clasificăției bugetare, potrivit bugetului aprobat.

### Casa, conturi la trezoreria statului și instituții de credit – conținut și evaluare

**Disponibilitățile instituțiilor publice la trezoreria statului și bănci** cuprind: disponibilul din împrumuturi din disponibilitățile contului curent general al trezoreriei statului (contul 510), valorile de încasat sub forma cecurilor (contul 511), disponibilul în lei și valută al instituțiilor publice păstrat la băncile comerciale (contul 512), disponibilitățile în lei și valută provenind din împrumuturi interne și externe contractate de stat (contul 513) și garantate de stat (contul 514), disponibilul din **fonduri externe nerambursabile** (contul 515), disponibilul din împrumuturi interne și externe contractate de autoritățile administrației publice locale (contul 516) și garantate de acestea (contul 517), dobânzile de plătit (contul 5181), dobânzile de încasat (contul 5182), împrumuturi pe termen scurt primite (contul 519).

Operațiunile privind încasările și plățile în **valută** se înregistrează în contabilitate la **cursul zilei**, comunicat de Banca Națională a României.

La finele perioadei, disponibilitățile în valută și alte valori de trezorerie (acreditive, depozite pe termen scurt în valută) se evaluează la cursul de schimb în vigoare la acea dată, iar diferențele de curs rezultate se înregistrează în contabilitate ca venituri sau cheltuieli din diferențe de curs valutar, după caz.

Instituțiile publice pot ridica din contul de finanțare sau din conturile de disponibil, după caz, deschise la trezoreria statului, sume pentru efectuarea de plăți în numerar, reprezentând drepturi de personal, precum și pentru alte cheltuieli care nu se justifică a fi efectuate prin virament.

**Încasările efectuate zilnic de către instituțiile publice prin casieria proprie se depun obligatoriu în conturile bugetare respective deschise la trezoreria statului** și reprezintă venituri ale bugetului de stat, ale bugetelor locale, bugetului asigurărilor sociale de stat, bugetelor fondurilor speciale, iar **plățile în numerar se realizează obligatoriu după ce instituția retrage sumele necesare din conturile de la Trezorerie** (nu se permit plăți în numerar din sumele încasate în numerar; practic, orice încasări în numerar se depun în conturile de la trezorerie, urmând ca plățile în numerar să se realizeze din sumele retrase din conturile de la trezorerie).

Veniturile încasate în numerar care sunt lăsate potrivit legii la dispoziția instituțiilor ca venituri proprii, se depun în conturile de disponibilități ale acestora.

**Disponibil al instituțiilor publice finanțate integral sau parțial din venituri proprii.** Veniturile proprii ale instituțiilor publice, precum și subvențiile primite de la buget în completarea acestora, se încasează, se administrează, se utilizează și se contabilizează potrivit dispozițiilor legale (conturile 560, 561).

Excedentele rezultate din execuția bugetelor instituțiilor publice finanțate din venituri proprii și subvenții acordate de la buget, **se regularizează** la sfârșitul anului cu bugetul din care au fost acordate subvențiile, în limita sumelor primite de la acesta.

**Excedentele anuale rezultate din execuția bugetelor instituțiilor publice finanțate integral din venituri proprii, se reportează în anul următor.**

- evidențierea sumelor intrate în cont reprezentând împrumuturi din disponibilitățile contului curent general al trezoreriei statului:

510 „Disponibil din împrumuturi din disponibilitățile contului curent general al trezoreriei statului”	*	519 „Împrumuturi pe termen scurt”
--	---	-----------------------------------

- înregistrarea sumelor achitate furnizorilor din împrumuturi de la trezoreria statului:

<div style="text-align: right; margin-bottom: 5px;">%</div> 404 „Furnizori de active fixe” 405 „Efecte de plătit pentru active fixe”	*	510 „Disponibil din împrumuturi din disponibilitățile contului curent general al trezoreriei statului”
---	---	--

<sup>15</sup> **Cheltuielile efective** reprezintă echivalentul bănesc al **consumurilor** de resurse, reflectând gradul de utilizare a banului public pus la dispoziția instituției prin bugetul general.

- înregistrarea valorii cecurilor și a efectelor comerciale încasate:

	*	
%	=	<b>511</b> „Valori de încasat”
<b>512</b> „Conturi la trezorerii și instituții de credit”		
<b>560</b> „Disponibil al instituțiilor publice finanțate integral din venituri proprii”		
-----		
<b>562</b> „Disponibil al activităților finanțate din venituri proprii”		
	*	

- reflectarea sumelor încasate în contul de disponibil deschis la instituțiile de credit:

	*	
%	=	%
<b>512</b> „Conturi la trezorerii și instituții de credit”		<b>167</b> „Alte împrumuturi și datorii asimilate”
		<b>411</b> „Clienți”
		<b>413</b> „Efecte de primit de la clienți”
		<b>519</b> „Împrumuturi pe termen scurt”
		<b>581</b> „Viramente interne”
		<b>751</b> „Venituri din vânzări de bunuri și servicii”
		<b>774</b> „Finanțarea din fonduri externe nerambursabile”
	*	

- reflectarea sumelor achitate din contul de disponibil deschis la instituțiile de credit:

	*	
%	=	<b>512</b> „Conturi la trezorerii și instituții de credit”
<b>164</b> „Împrumuturi interne și externe contractate de stat”		
-----		
<b>168</b> „Dobânzi aferente împrumuturilor și datoriilor asimilate”		
<b>232</b> „Avansuri acordate pentru active fixe corporale”		
<b>234</b> „Avansuri acordate pentru active fixe necorporale”		
<b>401</b> „Furnizori”		
-----		
<b>409</b> „Furnizori - debitori”		
<b>421</b> „Personal - salarii datorate”		
<b>425</b> „Avansuri acordate personalului”		
<b>426</b> „Drepturi de personal neridicate”		
<b>427</b> „Rețineri din salarii și din alte drepturi datorate terților”		
<b>431</b> „Asigurări sociale”		
<b>44203</b> „Taxa pe valoarea adăugată de plată”		
<b>44206</b> „Taxa pe valoarea adăugată deductibilă”		
<b>532</b> „Alte valori”		
<b>581</b> „Viramente interne”		
<b>627</b> „Cheltuieli cu serviciile bancare și asimilate”		
<b>774</b> „Finanțarea din fonduri externe nerambursabile”		
	*	

- reflectarea sumelor intrate în contul special de disponibil al instituției publice, reprezentând valoarea tragerilor din împrumuturi interne și externe contractate de stat:

<b>513</b> „Disponibil din împrumuturi interne și externe contractate de stat”	=	<b>164</b> „Împrumuturi interne și externe contractate de stat”
--	---	---

- înregistrarea sumelor achitate din contul de disponibil din împrumuturi interne și externe contractate de stat:

%	=	<b>513</b> „Disponibil din împrumuturi interne și externe contractate de stat”
<b>232</b> „Avansuri acordate pentru active fixe corporale”		
<b>234</b> „Avansuri acordate pentru active fixe necorporale”		
<b>401</b> „Furnizori”		
<b>404</b> „Furnizori de active fixe”		
<b>405</b> „Efecte de plătit pentru active fixe”		
<b>409</b> „Furnizori - debitori”		
<b>421</b> „Personal - salarii datorate”		
<b>425</b> „Avansuri acordate personalului”		
<b>426</b> „Drepturi de personal neridicate”		
<b>427</b> „Rețineri din salarii și din alte drepturi datorate terților”		
<b>431</b> „Asigurări sociale”		
<b>44206</b> „Taxa pe valoarea adăugată deductibilă”		
<b>627</b> „Cheltuieli cu serviciile bancare și asimilate”		

- reflectarea sumele încasate în contul de disponibil din fonduri externe nerambursabile:

<b>515</b> „Disponibil din fonduri externe nerambursabile”	=	% <b>581</b> „Viramente interne” <b>774</b> „Finanțarea din fonduri externe nerambursabile”
--	---	---

### Contabilitatea decontărilor cu numerar

- evidențierea sumelor încasate/intrate în numerar:

<b>531</b> „Casa”	=	% <b>411</b> „Clienți” <b>419</b> „Clienți - creditori” <b>42802</b> „Alte creanțe în legătură cu personalul” <b>44207</b> „Taxa pe valoarea adăugată colectată” <b>542</b> „Avansuri de trezorerie” <b>581</b> „Viramente interne” <b>751</b> „Venituri din vânzări de bunuri și servicii”
-------------------	---	--

- reflectarea sumelor plătite/ieșite în numerar:

%	=	<b>531</b> „Casa”
<b>401</b> „Furnizori”		
<b>404</b> „Furnizori de active fixe”		
<b>409</b> „Furnizori - debitori”		
<b>421</b> „Personal - salarii datorate”		
<b>423</b> „Personal - ajutoare și indemnizații datorate”		
<b>425</b> „Avansuri acordate personalului”		

426 „Drepturi de personal neridicate”		
428 „Alte datorii și creanțe în legătură cu personalul”		
429 „Bursieri și doctoranzi”		
438 „Alte datorii sociale”		
44203 „Taxa pe valoarea adăugată de plată”		
44206 „Taxa pe valoarea adăugată deductibilă”		
542 „Avansuri de trezorerie”		
581 „Viramente interne”		
658 „Alte cheltuieli operaționale”		
	*	
➤ reflectarea valorii timbrelor fiscale și poștale, a biletelor de tratament și odihnă, a tichetelor și biletelor de călătorie, bonurilor valorice pentru carburanți auto, biletelor cu valoare nominală, tichetelor de masă și altor valori plătite din contul de disponibil, din avansuri de trezorerie, din fonduri cu destinație specială sau din finanțarea de la buget:		
	*	
532 „Alte valori”	=	%
		512 „Conturi la bănci”
		560 „Disponibil al instituțiilor publice finanțate integral din venituri proprii”
		-----
		562 „Disponibil al activităților finanțate din venituri proprii”
		542 „Avansuri de trezorerie”
		550 „Disponibil din fonduri cu destinație specială”
		770 „Finanțarea de la buget”
	*	
➤ înregistrarea valorii carburanților procurați pe bază de bonuri valorice:		
	*	
30202 „Combustibili”	=	53204 „Bonuri valorice pentru carburanți auto”
	*	
➤ înregistrarea valorii tichetelor și biletelor de călătorie folosite pentru transportul de personal:		
	*	
624 „Cheltuieli cu transportul de bunuri și personal”	=	53203 „Tichete și bilete de călătorie”
	*	
➤ reflectarea valorii timbrelor poștale, consumate:		
	*	
626 „Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații”	=	53201 „Timbre fiscale și poștale”
	*	
➤ înregistrarea valorii nominale a tichetelor de masă acordate salariaților:		
	*	
642 „Cheltuieli salariale în natură”	=	53206 „Tichete de masă”
	*	
➤ reflectarea avansurilor de trezorerie acordate în numerar:		
	*	
542 „Avansuri de trezorerie”	=	531 „Casa”
	*	
➤ înregistrarea sumelor plătite furnizorilor din avansuri de trezorerie:		
	*	
	%	=
401 „Furnizori”		542 „Avansuri de trezorerie”
404 „Furnizori de active fixe”		
	*	
➤ reflectarea sumelor restituite în numerar reprezentând avansuri de trezorerie neutilizate:		
	*	
531 „Casa”	=	542 „Avansuri de trezorerie”

- înregistrarea valorii timbrelor fiscale și poștale, a biletelor de tratament și odihnă, a tichetelor și biletelor de călătorie, bonurilor valorice pentru carburanți auto, biletelor cu valoare nominală, tichetelor de masă și altor valori plătite din avansuri de trezorerie:

<b>532 „Alte valori”</b>	=	<b>542 „Avansuri de trezorerie”</b>
--------------------------	---	-------------------------------------

- reflectarea cheltuielilor decontate din avansurile de trezorerie primite:

<div style="text-align: right; margin-bottom: 5px;">%</div> <b>610 „Cheltuieli privind energia și apa”</b> <b>612 „Cheltuieli cu chiriile”</b> <hr style="border-top: 1px dashed black;"/> <b>614 „Cheltuieli cu deplasări, detașări, transferări”</b> <b>622 „Cheltuieli privind comisioanele și onorariile”</b> <hr style="border-top: 1px dashed black;"/> <b>626 „Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații”</b> <b>628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”</b> <b>646 „Cheltuieli cu indemnizațiile de delegare, detașare și alte drepturi salariale”</b>	=	<b>542 „Avansuri de trezorerie”</b>
---	---	-------------------------------------

#### Contabilitatea disponibilărilor din fonduri cu destinație specială

- înregistrarea sumelor încasate în contul de disponibil a fondurilor cu destinație specială:

<b>550 „Disponibil din fonduri cu destinație specială”</b>	=	<b>776 „Fonduri cu destinație specială”</b>
--	---	---

- evidențierea sumelor achitate (avansuri, garanții depuse la furnizori pentru utilități, plăți furnizori, TVA virată bugetului etc.) din contul de disponibil din fonduri cu destinație specială:

<div style="text-align: right; margin-bottom: 5px;">%</div> <b>409 „Furnizori - debitori”</b> <b>401 „Furnizori”</b> <b>403 „Efecte de plătit”</b> <b>404 „Furnizori de active fixe”</b> <b>405 „Efecte de plătit pentru active fixe”</b> <b>44203 „Taxa pe valoarea adăugată de plată”</b> <b>44206 „Taxa pe valoarea adăugată deductibilă”</b> <b>532 „Alte valori”</b> <b>581 „Viramente interne”</b> <b>627 „Cheltuieli cu serviciile bancare și asimilate”</b>	=	<b>550 „Disponibil din fonduri cu destinație specială”</b>
--	---	--

- evidențierea sumelor încasate în contul de disponibil reprezentând venituri din alocații bugetare cu destinație specială primite de la buget:

<b>551 „Disponibil din alocații bugetare cu destinație specială”</b>	=	<b>773 „Venituri din alocații bugetare cu destinație specială”</b>
--	---	--

- reflectarea alocațiilor bugetare rămase neutilizate la sfârșitul anului, restituite potrivit legii:

<b>773</b> „Veniturile din alocații bugetare cu destinație specială”	=	<b>551</b> „Disponibil din alocații bugetare cu destinație specială”
	*	
➤ evidențierea sumelor primite de la alte instituții publice și agenți economici în vederea efectuării unor operațiuni de mandat:		
	*	
<b>552</b> „Disponibil pentru sume de mandat și sume în depozit”	=	<b>462</b> „Creditori”
	*	
➤ înregistrarea sumelor plătite furnizorilor din contul de mandat pentru materiale achiziționate, lucrări executate și servicii prestate:		
	*	
<b>401</b> „Furnizori”	=	<b>552</b> „Disponibil pentru sume de mandat și sume în depozit”
	*	
➤ reflectarea sumelor încasate de la clienți din valorificarea bunurilor intrate în proprietatea privată a statului:		
	*	
<b>557</b> „Disponibil din valorificarea bunurilor intrate în proprietatea privată a statului”	=	<b>411</b> „Clienți”
	*	
➤ reflectarea sumelor plătite furnizorilor pentru materiale achiziționate sau pentru lucrări executate și servicii prestate, în vederea valorificării bunurilor legal confiscate sau intrate, potrivit legii, în proprietatea statului:		
	*	
<b>401</b> „Furnizori”	=	<b>557</b> „Disponibil din valorificarea bunurilor intrate în proprietatea privată a statului”
	*	

### Contabilitatea disponibilărilor instituțiilor publice și activităților finanțate integral sau parțial din venituri proprii

➤ evidențierea sumelor încasate în contul de disponibil la instituțiile publice finanțate integral din venituri proprii:	*	
	*	
<b>560</b> „Disponibil al instituțiilor publice finanțate integral din venituri proprii”	=	%
		<b>167</b> „Alte împrumuturi și datorii asimilate”
		<b>411</b> „Clienți”
		<b>413</b> „Efecte de primit de la clienți”
		<b>419</b> „Clienți - creditori”
		<b>44204</b> „Taxa pe valoarea adăugată de recuperat”
		<b>751</b> „Venituri din vânzări de bunuri și servicii”
		<b>764</b> „Venituri din investiții financiare cedate”
	*	
➤ înregistrarea sumelor achitate din contul de disponibil la instituțiile publice finanțate integral din venituri proprii:		
	*	
%	=	<b>560</b> „Disponibil al instituțiilor publice finanțate integral din venituri proprii”
<b>165</b> „Împrumuturi interne și externe garantate de stat”		
<b>167</b> „Alte împrumuturi și datorii asimilate”		
<b>168</b> „Dobânzi aferente împrumuturilor și datoriilor asimilate”		
<b>232</b> „Avansuri acordate pentru active fixe corporale”		

234 „Avansuri acordate pentru active fixe necorporale”  
 267 „Creanțe immobilizate”  
 401 „Furnizori”  
 403 „Efecte de plătit”  
 404 „Furnizori de active fixe”  
 405 „Efecte de plătit pentru active fixe”  
 409 „Furnizori - debitori”  
 421 „Personal - salarii datorate”  
 425 „Avansuri acordate personalului”  
 426 „Drepturi de personal neridicate”  
 427 „Rețineri din salarii și din alte drepturi datorate terților”  
 431 „Asigurări sociale”  
 44203 „Taxa pe valoarea adăugată de plată”  
 44206 „Taxa pe valoarea adăugată deductibilă”  
 444 „Impozit pe venitul din salarii”  
 446 „Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”  
 532 „Alte valori”  
 554 „Disponibil din amortizarea activelor fixe deținute de serviciile publice de interes local”  
 627 „Cheltuieli cu serviciile bancare și asimilate”

- reflectarea subvențiilor primite în contul de disponibil al instituțiilor publice finanțate din venituri proprii și subvenții:

561 „Disponibil al instituțiilor publice finanțate din venituri proprii și subvenții”	=	772 „Venituri din subvenții”
---	---	------------------------------

- reflectarea subvențiilor rămase neutilizate la sfârșitul perioadei, regularizate cu bugetul din care au fost acordate:

772 „Venituri din subvenții”	=	561 „Disponibil al instituțiilor publice finanțate din venituri proprii și subvenții”
------------------------------	---	---

**Contabilitatea datoriilor în instituțiile publice. (definiție, tipologie, sistemul de conturi, evaluarea inițială, evaluarea la momentul decontării, evaluarea la data bilanțului, tratamente contabile specifice decontărilor cu furnizorii, salariații, protecția socială, bugetul statului, creditorii, decontărilor între instituții, tratamente contabile specifice provizioanelor).**

**Contabilitatea decontărilor cu furnizorii**

- înregistrarea valorii la preț de înregistrare a stocurilor achiziționate de la furnizori, pe bază de factură:

301 „Materii prime”	=	401 „Furnizori”
381 „Ambalaje”	*	

- evidențierea valorii timbrelor fiscale și poștale, a biletelor de tratament și odihnă, a tichetelor și biletelor de călătorie, **bonurilor valorice pentru carburanți auto**, biletelor cu valoare nominală, tichetelor de masă și altor valori achiziționate de la furnizori:

$$\frac{532 \text{ „Alte valori”}}{\quad} = \frac{401 \text{ „Furnizori”}}{\quad}$$

- reflectarea valorii consumului de energie și apă, inclusă pe cheltuieli, a lucrărilor de întreținere și reparații executate de terți, a chiriilor datorate terților, respectiv a primelor de asigurare datorate terților:

$$\frac{\begin{array}{l} \% \\ 610 \text{ „Cheltuieli privind energia și apa”} \\ 611 \text{ „Cheltuieli cu întreținerea și} \\ \text{reparațiile”} \\ 612 \text{ „Cheltuieli cu chiriile”} \\ 613 \text{ „Cheltuieli cu primele de asigurare”} \end{array}}{\quad} = \frac{401 \text{ „Furnizori”}}{\quad}$$

- înregistrarea cheltuielilor de transport și cazare facturate de furnizori, a valorii comisioanelor și onorariilor datorate terților, a cheltuielilor de protocol, reclamă și publicitate datorate terților, precum și a cheltuielilor pentru transportul de bunuri și transportul de personal datorate terților:

$$\frac{\begin{array}{l} \% \\ 614 \text{ „Cheltuieli cu deplasări, detașări,} \\ \text{transferări”} \\ 622 \text{ „Cheltuieli privind comisioanele} \\ \text{și onorariile”} \\ 623 \text{ „Cheltuieli de protocol, reclamă} \\ \text{și publicitate”} \\ 624 \text{ „Cheltuieli cu transportul de} \\ \text{bunuri și personal”} \end{array}}{\quad} = \frac{401 \text{ „Furnizori”}}{\quad}$$

- reflectarea valorii serviciilor poștale și a taxelor de **telecomunicații** datorate terților și a sumelor datorate pentru alte servicii executate de terți:

$$\frac{\begin{array}{l} \% \\ 626 \text{ „Cheltuieli poștale și taxe de} \\ \text{telecomunicații”} \\ 628 \text{ „Alte cheltuieli cu serviciile} \\ \text{executate de terți”} \end{array}}{\quad} = \frac{401 \text{ „Furnizori”}}{\quad}$$

- înregistrarea sumelor datorate terților pentru alte **cheltuieli autorizate prin dispoziții legale**:

$$\frac{629 \text{ „Alte cheltuieli autorizate prin} \\ \text{dispoziții legale”}}{\quad} = \frac{401 \text{ „Furnizori”}}{\quad}$$

- reflectarea sumelor datorate furnizorilor pentru bunuri livrate, lucrări executate, servicii prestate (**rechizite și manuale școlare**, **transport elevi**, studenți, șomeri etc., tratament balnear și odihnă, **compensarea prețurilor la medicamente**, drepturi în natură pentru elevi etc):

$$\frac{677 \text{ „Ajutoare sociale”}}{\quad} = \frac{401 \text{ „Furnizori”}}{\quad}$$

- evidențierea taxei pe valoarea adăugată deductibilă cuprinsă în facturi sau alte documente legale emise de furnizori (în cazul instituțiilor publice înregistrate în scopuri de TVA):

$$\frac{44206 \text{ „Taxa pe valoarea adăugată} \\ \text{deductibilă”}}{\quad} = \frac{\quad \%}{\quad} \\ \frac{\quad}{\quad} = \frac{401 \text{ „Furnizori”}}{\quad} \\ \frac{\quad}{\quad} = \frac{404 \text{ „Furnizori de active fixe”}}{\quad}$$

- reflectarea valorii acceptate a efectelor comerciale de plătit:

$$\frac{\quad}{\quad} = \frac{\quad}{\quad}$$

<b>401</b> „Furnizori”	=	<b>403</b> „Efecte de plătit”
_____	*	_____
➤ înregistrarea plăților în lei și valută:		
_____	*	_____
<b>401</b> „Furnizori”	=	%
și		
<b>404</b> „Furnizori de active fixe”		<b>162</b> „Împrumuturi interne și externe contractate de autoritățile administrației publice locale”
_____		-----
		<b>165</b> „Împrumuturi interne și externe garantate de stat”
		<b>512</b> „Conturi la bănci”
		-----
		<b>517</b> „Disponibil din împrumuturi interne și externe garante de autoritățile administrației publice locale”
		<b>519</b> „Împrumuturi pe termen scurt primite”
		<b>531</b> „Casa”
		<b>541</b> „Acreditiv”
		<b>542</b> „Avansuri de trezorerie”
		<b>550</b> „Disponibil din fonduri cu destinație specială”
		-----
		<b>554</b> „Disponibil din amortizarea activelor fixe deținute de serviciile publice de interes local”
		<b>556</b> „Disponibil din depozite speciale constituite pentru construirea de locuințe”
		-----
		<b>558</b> „Disponibil din contribuția națională aferentă programelor/proiectelor finanțate din fonduri externe nerambursabile”
		<b>560</b> „Disponibil al instituțiilor publice finanțate integral din venituri proprii”
		561-----
		<b>562</b> „Disponibil al activităților finanțate din venituri proprii”
		<b>770</b> „Finanțarea de la buget”
	*	_____
➤ reflectarea sumelor datorate și neachitate diverșilor furnizori de bunuri și servicii/de active fixe care au intrat în acțiunea de stingere a unor obligații bugetare prin compensare, potrivit legii:		
_____	*	_____
<b>401</b> „Furnizori”	=	<b>771</b> „Finanțarea în baza unor acte normative speciale”
_____	*	_____
➤ evidențierea sumelor datorate furnizorilor, convenite bugetului, după prescrierea lor:		
_____	*	_____
<b>401</b> „Furnizori”	=	<b>448</b> „Alte datorii și creanțe cu bugetul”
_____	*	_____
➤ înregistrarea valorii datoriilor prescrise sau anulate, la instituțiile publice finanțate integral din venituri proprii:		
_____	*	_____
<b>401</b> „Furnizori”	=	<b>751.04</b> „Diverse venituri”
_____	*	_____
➤ evidențierea valorii activelor fixe achiziționate de la terți:		
_____	*	_____

%	=	<b>404 „Furnizori de active fixe”</b>
<b>20x „Active fixe necorporale”</b>		
<b>212 „Construcții”</b>		
-----		
<b>214 „Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale”</b>		
<b>231 „Active fixe corporale în curs de execuție”</b>		
<b>233 „Active fixe necorporale în curs de execuție”</b>		
-----		
	*	-----
➤ înregistrarea valorii de intrare a <b>activelor fixe care nu se supun amortizării</b> , potrivit legii <sup>16</sup> :		
	*	-----
<b>682 „Cheltuieli cu activele fixe neamortizabile”</b>	=	<b>404 „Furnizori de active fixe”</b>
-----		
	*	-----
➤ înregistrarea obligației de plată a ratelor de leasing financiar pe baza facturilor emise de locator, precum și a valorii dobânzilor datorate și facturate potrivit prevederilor contractuale, în cazul leasingului financiar:		
	*	-----
%	=	<b>404 „Furnizori de active fixe”</b>
<b>167 „Alte împrumuturi și datorii asimilate”</b>		
<b>168 „Dobânzi aferente împrumuturilor și datoriilor asimilate”</b>		
-----		
	*	-----

### Contabilitatea decontărilor cu personalul

➤ înregistrarea salariilor și alte drepturi salariale convenite personalului angajat:		
	*	-----
<b>641 „Cheltuieli cu salariile personalului”</b>	=	<b>421 „Personal - salarii datorate”</b>
-----		
	*	-----
➤ reflectarea reținerilor pe statele de salarii:		
	*	-----
<b>421 „Personal - salarii datorate”</b>	=	%
		<b>427 „Rețineri din salarii și din alte drepturi datorate terților”</b>
		<b>444 „Impozit pe venitul din salarii și din alte drepturi” (10%)</b>
		<b>42802 „Alte creanțe în legătură cu personalul”</b>
		<b>43102 „Contribuțiile asiguraților pentru asigurări sociale” (25%)</b>
		<b>43104 „Contribuțiile asiguraților pentru asigurări sociale de sănătate” (10%)</b>
-----		
	*	-----
➤ reflectarea sumelor plătite prin virament/numerar salariaților reprezentând salarii și alte drepturi convenite potrivit legii:		
	*	-----

<sup>16</sup> concomitent se va reflecta recepția activului fix neamortizabil (21x = 102 sau 104)

<b>421</b> „Personal - salarii datorate”	=	%
		<b>512</b> „Conturi la bănci”
		<b>514</b> „Disponibil din împrumuturi interne și externe garantate de stat”
		<b>531</b> „Casa”
		<b>551</b> „Disponibil din alocații bugetare cu destinație specială”
		<b>560</b> „Disponibil al instituțiilor publice finanțate integral din venituri proprii”
		<b>562</b> „Disponibil al activităților finanțate din venituri proprii”
		<b>770</b> „Finanțarea de la buget”
	*	
➤ înregistrarea sumelor datorate personalului, reprezentând ajutoare suportate din contribuțiile angajatorilor pentru asigurări sociale ( <b>indemnizații de boală</b> pentru incapacitate temporară de muncă, a celor pentru îngrijirea copilului, a ajutoarelor de deces și a altor ajutoare acordate):		
<b>431</b> „Asigurări sociale”	=	<b>423</b> „Personal - ajutoare și indemnizații datorate”
	*	
➤ evidențierea sumelor plătite personalului reprezentând ajutoare și indemnizații cuvenite potrivit legii		
<b>423</b> „Personal - ajutoare și indemnizații datorate”	=	%
		<b>531</b> „Casa”
		<b>770</b> „Finanțarea de la buget”
	*	
➤ evidențierea cheltuielilor efectuate din <b>fondul destinat stimulării personalului</b> :		
<b>647</b> „Cheltuieli din fondul destinat stimulării personalului”	=	<b>42801</b> „Alte datorii în legătură cu personalul”
	*	
➤ reflectarea sumelor datorate de personal reprezentând debite din salarii, ajutoare și indemnizații, sporuri necuvenite și avansuri nejustificate, în situația în care constituie venit al instituției:		
<b>42802</b> „Alte creanțe în legătură cu personalul”	=	<b>751</b> „Venituri din vânzări de bunuri și servicii”
	*	
~ Le fel se înregistrează și imputațiile de recuperat de la personal, la valoarea contabilă a bunului imputat, în situația în care constituie venit al instituției, precum și cota parte din valoarea echipamentului de lucru suportată de personal.		
➤ înregistrarea burselor acordate elevilor, studenților și doctoranzilor, pe baza statelor de plată întocmite:		
<b>679</b> „Alte cheltuieli”	=	<b>429</b> „Bursieri și doctoranzi”
	*	
➤ reflectarea sumelor plătite prin virament/în numerar elevilor, studenților și doctoranzilor, reprezentând bursele acordate potrivit reglementărilor în vigoare:		
<b>429</b> „Bursieri și doctoranzi”	=	%
		<b>770</b> „Finanțarea de la buget”
		<b>531</b> „Casa”
	*	

**Contabilitatea decontărilor cu asigurările sociale și protecția socială**

- sănătate, reținute din drepturile salariale, potrivit legii:

%	=	
421 „Personal - salarii datorate”	=	431 „Asigurările sociale”
423 „Personal - ajutoare și indemnizații datorate”	=	(conturile 43102 și/sau 43104)

- înregistrarea contribuția angajatorului asiguratorie pentru muncă (CAM 2,25%), potrivit legii:

*	=	
64507 „Cheltuieli cu contribuția asiguratorie pentru muncă”	=	431 06 Contribuția asiguratorie pentru muncă

- reflectarea sumelor datorate unor persoane fizice (drepturi pentru donatorii de sânge, alocații și alte ajutoare pentru copii, ajutor pentru încălzirea locuinței, protecția persoanelor cu handicap, ajutoare sociale etc.):

*	=	
677 „Ajutoare sociale”	=	438 „Alte datorii sociale”

- înregistrarea sumelor virate bugetului asigurărilor sociale:

*	=	%
431 „Asigurări sociale”	=	512 „Conturi la bănci”
		-----
		514 „Disponibil din împrumuturi interne și externe garantate de stat”
		551 „Disponibil din alocații bugetare cu destinație specială”
		560 „Disponibil al instituțiilor publice finanțate integral din venituri proprii”
		-----
		562 „Disponibil al activităților finanțate din venituri proprii”
		770 „Finanțarea de la buget”

**Contabilitatea decontărilor cu bugetul statului, bugetul local și bugetul asigurărilor sociale de stat**

Se ține cu ajutorul conturilor din grupa 44 „Bugetul statului, bugetul local, bugetul asigurărilor sociale de stat și conturi asimilate”.

În privința TVA se cuvine a face câteva remarci. Astfel, conform Codului fiscal (Legea nr. 227/2015, cu modificările și completările ulterioare) instituțiile publice **nu sunt persoane impozabile** pentru activitățile desfășurate în calitate de autorități publice, chiar dacă pentru desfășurarea acestor activități se percep cotizații, onorarii, redevențe, taxe sau alte plăți. Fac însă excepție acele activități care ar produce distorsiuni concurențiale dacă instituțiile publice ar fi tratate ca persoane neimpozabile.

Instituțiile publice sunt considerate persoane impozabile, conform legii, pentru o serie de activități de interes general, desfășurate în calitate de autorități publice, dar care sunt **scutite de taxă fără drept de deducere**, respectiv:

- **activitatea de învățământ** prevăzută în Legea educației, precum și prestările de servicii și livrările de bunuri strâns legate de aceste activități, efectuate de instituțiile publice sau de alte entități autorizate;
- livrările de bunuri sau prestările de servicii realizate de **căminele și cantinele** organizate pe lângă instituțiile publice și entitățile autorizate prin Legea educației, în folosul exclusiv al persoanelor direct implicate în activitățile scutite ale instituțiilor de învățământ;
- **spitalizarea**, îngrijirile medicale și operațiunile strâns legate de acestea, desfășurate de

unități autorizate pentru astfel de activități, indiferent de forma de organizare, precum: spitale, sanatorii, centre de sănătate rurale sau urbane, dispensare, cabinete și laboratoare medicale, centre de îngrijire medicală și de diagnostic, baze de tratament și recuperare, stații de salvare și alte unități autorizate să desfășoare astfel de activități;

- **transportul bolnavilor** și al persoanelor accidentate, în vehicule special amenajate în acest scop, de către entități autorizate în acest sens;
- livrările de organe, sânge și lapte, de proveniență umană;
- **meditațiile acordate în particular** de cadre didactice din domeniul învățământului școlar, preuniversitar și universitar, etc.

Conform Codului fiscal sunt reglementate o serie de **activități** pentru care instituțiile publice sunt tratate ca **persoane impozabile**, respectiv:

- ✓ livrarea de bunuri noi, produse pentru vânzare;
- ✓ transport de bunuri și de persoane;
- ✓ furnizarea de apă, gaze, energie electrică, energie termică, agent frigorific și altele de aceeași natură;
- ✓ activitatea târgurilor și expozițiilor comerciale;
- ✓ telecomunicațiile;
- ✓ servicii prestate în porturi și aeroporturi;
- ✓ depozitarea;
- ✓ activitățile organismelor de publicitate comercială;
- ✓ activitățile agențiilor de călătorie;
- ✓ activitățile magazinelor pentru personal, cantine, restaurante și alte localuri asemănătoare;
- ✓ operațiunile posturilor publice de radio și televiziune.
- înregistrarea închiderii conturilor de TVA la sfârșitul lunii:

~ atunci când TVA deductibilă este mai mare decât TVA colectată:

	*		
%	=		
44207 „Taxa pe valoarea adăugată colectată”			44206 „Taxa pe valoarea adăugată deductibilă”
44204 „Taxa pe valoarea adăugată de recuperat”			

~ atunci când TVA colectată este mai mare decât TVA deductibilă:

	*		
44207 „Taxa pe valoarea adăugată colectată”	=		%
			44206 „Taxa pe valoarea adăugată deductibilă”
			44203 „Taxa pe valoarea adăugată de plată”

- reflectarea taxei pe valoarea adăugată de recuperat, compensată:

	*		
44203 „Taxa pe valoarea adăugată de plată”	=		44204 „Taxa pe valoarea adăugată de recuperat”

- înregistrarea taxei pe valoarea adăugată achitată în numerar/prin virament bugetului de stat:

	*		
44203 „Taxa pe valoarea adăugată de plată”	=		%
			531 „Casa”
			550 „Disponibil din fonduri cu destinație specială”
			560 „Disponibil al instituțiilor publice finanțate integral din venituri proprii”
			-----
			562 „Disponibil al activităților finanțate din venituri proprii”

- înregistrarea sumelor datorate bugetului reprezentând impozit pe venitul din salarii reținut din drepturile bănești convenite salariaților și din ajutoare și indemnizații convenite salariaților, potrivit legii:

%	*	_____
421 „Personal - salarii datorate”	=	444 „Impozit pe venitul din salarii și din alte drepturi”
423 „Personal - ajutoare și indemnizații datorate”	*	_____

- reflectarea sumelor virate la buget reprezentând impozit pe venitul din salarii, ajutoare și indemnizații:

_____	*	_____
444 „Impozit pe venitul din salarii și din alte drepturi”	=	%
_____	*	_____
		560 „Disponibil al instituțiilor publice finanțate integral din venituri proprii”
		-----
		562 „Disponibil al activităților finanțate din venituri proprii”
		770 „Finanțarea de la buget”
_____	*	_____

### Contabilitatea decontărilor între instituții publice

- evidențierea valorii de intrare a terenurilor și a valorii activelor fixe corporale rămasă neamortizată transferate instituțiilor subordonate (în contabilitatea instituției superioare) sau instituției superioare (în contabilitatea instituțiilor subordonate):

_____	*	_____
48102 „Decontări privind activele fixe”	=	%
_____	*	_____
		211 „Terenuri și amenajări la terenuri”
		-----
		214 „Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active fixe corporale”
_____	*	_____

- înregistrarea valorii la preț de înregistrare a stocurilor transferate instituțiilor subordonate (în contabilitatea instituției superioare) sau instituției superioare (în contabilitatea instituției subordonate)

_____	*	_____
48103 „Decontări privind stocurile”	=	%
_____	*	_____
		301 „Materii prime”
		-----
		303 „Materiale de natura obiectelor de inventar”
		309 „Alte stocuri”
		361 „Animale și păsări”
		371 „Mărfuri”
		381 „Ambalaje”
_____	*	_____

- reflectarea sumelor virate din conturile de disponibilități în cadrul decontărilor reciproce:

_____	*	_____
48101 „Decontări privind operațiuni financiare”	=	%
_____	*	_____
		512 „Conturi la bănci”
		531 „Casa”
_____	*	_____

- evidențierea la instituția superioară, a sumelor virate instituțiilor subordonate pentru alimentarea conturilor de disponibil în vederea efectuării cheltuielilor:

_____	*	_____
-------	---	-------

<b>48101</b> „Decontări privind operațiuni financiare”	=	%
		<b>550</b> „Disponibil din fonduri cu destinație specială”
		<b>560</b> „Disponibil al instituțiilor publice finanțate integral din venituri proprii”
		-----
		<b>562</b> „Disponibil al activităților finanțate din venituri proprii”

➤ înregistrarea la sfârșitul perioadei, a închiderii conturilor de cheltuieli la instituțiile subordonate cu suma cheltuielilor transmise instituției superioare:

<b>48109</b> „Alte decontări”	=	<b>6xx</b> „Conturi de cheltuieli”
-------------------------------	---	------------------------------------

## Contabilitatea veniturilor și cheltuielilor în instituțiile publice

- înregistrarea la sfârșitul perioadei, a soldurilor debitoare ale conturilor în vederea închiderii acestora și stabilirii rezultatului patrimonial:

<b>121</b> „Rezultatul patrimonial”	*	=	<b>6xx</b> „Conturi de cheltuieli”
	*		

- reflectarea valorii la preț de înregistrare a munițiilor și furniturilor pentru apărare națională, ordine publică și siguranță națională, precum și a altor stocuri specifice unor instituții incluse în cheltuieli la momentul consumului, constatate lipsă la inventar, precum și cele degradate și care nu mai pot fi folosite:

<b>609</b> „Cheltuieli cu alte stocuri”	*	=	<b>309</b> „Alte stocuri”
	*		

- înregistrarea valorii munițiilor și furniturilor pentru apărare națională, ordine publică și siguranță națională, precum și a altor stocuri specifice unor instituții constatate **plus la inventar, sau restituite la magazie ca nefolosite**:

<b>309</b> „Alte stocuri”	*	=	<b>609</b> „Cheltuieli cu alte stocuri”
	*		

- evidențierea valorii consumului de energie și apă inclusă pe cheltuieli, cu sau fără factură (aviz de însoțire a mărfii):

<b>610</b> „Cheltuieli privind energia și apă”	*	=	%
	*		<b>401</b> „Furnizori”
			<b>408</b> „Furnizori - facturi nesosite”

- înregistrarea la sfârșitul perioadei, a cheltuielilor preluate de la instituții din afara sistemului, pe bază de documente justificative:

%	*	=	<b>461</b> „Debitori”
<b>610</b> „Cheltuieli privind energia și apă”			
<b>629</b> „Alte cheltuieli autorizate prin dispoziții legale”			
<b>658</b> „Alte cheltuieli operaționale”			

- reflectarea cheltuielilor decontate din avansurile de trezorerie primite:

<b>6xx</b> „Conturi de cheltuieli”	*	=	<b>542</b> „Avansuri de trezorerie”
	*		

- evidențierea cheltuielilor de transport și cazare facturate de furnizori:

<b>614</b> „Cheltuieli cu deplasări, detașări, transferări”	*	=	<b>401</b> „Furnizori”
	*		

- înregistrarea sumelor datorate terților pentru alte **cheltuieli autorizate prin dispoziții legale**:

<b>629</b> „Alte cheltuieli autorizate prin dispoziții legale”	*	=	%
	*		<b>401</b> „Furnizori”
			<b>408</b> „Furnizori - facturi nesosite”

- evidențierea valorii nominală a tichetelor de masă acordate salariaților:

<b>642</b> „Cheltuieli salariale în natură”	*	=	<b>53206</b> „Tichete de masă”
	*		

- reflectarea cheltuielilor efectuate din fondul destinat stimulării personalului:

<b>647</b> „Cheltuieli din fondul destinat stimulării personalului”	*	=	<b>42801</b> „Alte datorii în legătură cu personalul”
	*		

- evidențierea valorii neamortizate a activelor fixe și stocurilor **transferate cu titlu gratuit**:

<b>658</b> „Alte cheltuieli operaționale”	*	%
	=	
		<b>203</b> „Cheltuieli de dezvoltare”
		<b>205</b> „Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi și active similare”
		<b>208</b> „Alte active fixe necorporale”
		<b>211</b> „Terenuri și amenajări la terenuri”
		<b>212</b> „Construcții”
		-----
		<b>214</b> „Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active fixe corporale”
		<b>231</b> „Active fixe corporale în curs de execuție”
		<b>233</b> „Active fixe necorporale în curs de execuție”
		<b>301</b> „Materii prime”
		-----
		<b>303</b> „Materiale de natura obiectelor de inventar”
		<b>341</b> „Semifabricate”
		<b>345</b> „Produce finite”
		<b>346</b> „Produce reziduale”
		<b>361</b> „Animale și păsări”
		<b>371</b> „Mărfuri”
		<b>381</b> „Ambalaje”

- înregistrarea plăților efectuate reprezentând alte cheltuieli operaționale (inclusiv titlu gratuit):

<b>658</b> „Alte cheltuieli operaționale”	*	<b>531</b> „Casa”
	=	

- reflectarea valorii titlurilor de participare și altor titluri imobilizate cedate sau scoase din evidență:

<b>664</b> „Cheltuieli din investiții financiare cedate”	*	%
	=	
		<b>260</b> „Titluri de participare”
		<b>265</b> „Alte titluri imobilizate”

- evidențierea **plăților efectuate din contul de finanțare bugetară reprezentând subvenții** de la buget și transferuri:

<b>670</b> „Subvenții”	*	%
	=	
		<b>770</b> „Finanțarea de la buget”
		-----
<b>674</b> „Transferuri în străinătate”	*	

- înregistrarea sumelor datorate furnizorilor pentru bunuri livrate, lucrări executate, servicii prestate (**rechizite și manuale școlare, transport elevi**, studenți, șomeri etc., tratament balnear și odihnă, compensarea prețurilor la medicamente, drepturi în natură pentru elevi etc.):

<b>677</b> „Ajutoare sociale”	*	<b>401</b> „Furnizori”
	=	

- reflectarea sumelor datorate unor persoane fizice (**drepturi pentru donatorii de sânge**, alocații și alte ajutoare pentru copii, ajutor pentru încălzirea locuinței, protecția persoanelor cu handicap, ajutoare sociale etc.):

	*	
--	---	--

- |   |   |  |
|---|---|--|
| <b>677 „Ajutoare sociale”</b>   | = | <b>438 „Alte datorii sociale”</b>  |
|   | * |  |
| ➤ evidențierea plăților efectuate din contul de finanțare bugetară reprezentând ajutoare sociale acordate de la buget și burse:   |   |  |
| %   | = | <b>770 „Finanțarea de la buget”</b>  |
| <b>677 „Ajutoare sociale”</b><br><b>679 „Alte cheltuieli”</b>   | * |  |
|   | * |  |
| ➤ înregistrarea <b>burselor cuvenite</b> elevilor, studenților și doctoranzilor, pe baza statelor de plată întocmite:   |   |  |
| <b>679 „Alte cheltuieli”</b>  | = | <b>429 „Bursieri și doctoranzi”</b>  |
|   | * |  |
| ➤ evidențierea valorii de intrare a <b>activelor fixe care nu se supun amortizării</b> , potrivit legii, pe bază de facturi sau pentru care urmează să se primească facturi:  |   |  |
| <b>682 „Cheltuieli cu activele fixe neamortizabile”</b>   | = | %  |
|   | * | <b>404 „Furnizori pentru active fixe”</b><br><b>408 „Furnizori - facturi nesosite”</b>   |
|   | * |  |
| concomitent: <b>2xx = 102 sau 104</b>   |   |  |
| ➤ înregistrarea valorii la cost de achiziție a materialelor/ambalajelor rezervă de stat și de mobilizare reprezentând prelevări de probe aprobate legal, acordate în condițiile legii ca <b>ajutoare umanitare gratuite</b> , constatate lipsă și aprobate ca perisabilități legale sau scoase cu caracter definitiv: |   |  |
| <b>689 „Cheltuieli privind rezerva de stat și de mobilizare”</b>  | = | %  |
|   | * | <b>304 „Materiale rezervă de stat și de mobilizare”</b><br><b>305 „Ambalaje rezervă de stat și de mobilizare”</b>                |
|   | * |  |
| ➤ reflectarea valorii materialelor/ambalajelor rezervă de stat și de mobilizare constatate plus la inventar:  |   |  |
| %   | = | <b>689 „Cheltuieli privind rezerva de stat și de mobilizare”</b>   |
| <b>304 „Materiale rezervă de stat și de mobilizare”</b><br><b>305 „Ambalaje rezervă de stat și de mobilizare”</b>   | * |  |
|   | * |  |
| ➤ evidențierea valorii terenurilor, a valorii neamortizate a celorlalte active fixe corporale, a valorii activelor fixe corporale în curs de execuție și a valorii stocurilor <b>distruse de calamități</b> :   |   |  |
| <b>690 „Cheltuieli cu pierderi din calamități”</b>  | = | %  |
|   | * | <b>211 „Terenuri și amenajări la terenuri”</b><br><b>212 „Construcții”</b>   |
|   | * | <b>214 „Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active fixe corporale”</b> |
|   | * | <b>231 „Active fixe corporale în curs de execuție”</b>   |
|   | * | <b>233 „Active fixe necorporale în curs de execuție”</b>   |
|   | * | <b>301 „Materii prime”</b>   |

- 309** „Alte stocuri”  
**341** „Semifabricate”  
**345** „Produse finite”  
**346** „Produse reziduale”  
**351** „Materii și materiale aflate la terți”  
 -----  
**358** „Ambalaje aflate la terți”  
**361** „Animale și păsări”  
**371** „Mărfuri”  
**381** „Ambalaje”
- \_\_\_\_\_ \* \_\_\_\_\_  
 ➤ înregistrarea **valorii neamortizate a activelor fixe vândute sau scoase din folosință**:  
 \_\_\_\_\_ \* \_\_\_\_\_  
**691** „Cheltuieli extraordinare din operațiuni cu active fixe” = %  
**203** „Cheltuieli de dezvoltare”  
 -----  
**208** „Alte active fixe necorporale”  
**211** „Terenuri și amenajări la terenuri”  
**212** „Construcții”  
 -----  
**214** „Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active fixe corporale”  
**231** „Active fixe corporale în curs de execuție”  
**233** „Active fixe necorporale în curs de execuție”  
 \_\_\_\_\_ \* \_\_\_\_\_
- evidențierea valorii la cost de producție a stocului de produse în curs de execuție, la sfârșitul perioadei, stabilită pe bază de inventar:  
 \_\_\_\_\_ \* \_\_\_\_\_  
 % = **709** „Variația stocurilor”  
**331** „Produse în curs de execuție”  
**332** „Lucrări și servicii în curs de execuție”  
 \_\_\_\_\_ \* \_\_\_\_\_
- înregistrarea valorii la preț de înregistrare sau cost de producție a produselor intrate în gestiune din activitatea proprie la finele perioadei, precum și a plusurilor la inventar:  
 \_\_\_\_\_ \* \_\_\_\_\_  
 % = **709** „Variația stocurilor”  
**341** „Semifabricate”  
**345** „Produse finite”  
**346** „Produse reziduale”  
 \_\_\_\_\_ \* \_\_\_\_\_
- reflectarea valorii la preț de înregistrare a produselor finite vândute, precum și lipsurile constatate la inventar:  
 \_\_\_\_\_ \* \_\_\_\_\_  
**709** „Variația stocurilor” = %  
**341** „Semifabricate”  
**345** „Produse finite”  
**346** „Produse reziduale”  
 \_\_\_\_\_ \* \_\_\_\_\_
- reflectarea la sfârșitul perioadei, a soldului debitor al contului 709 în vederea închiderii acestuia și stabilirii rezultatului patrimonial:  
 \_\_\_\_\_ \* \_\_\_\_\_  
**121** „Rezultatul patrimonial” = **709** „Variația stocurilor”  
 \_\_\_\_\_ \* \_\_\_\_\_
- evidențierea la sfârșitul perioadei, a soldului creditor al conturilor de venituri în vederea închiderii acestora și a stabilirii rezultatului patrimonial:  
 \_\_\_\_\_ \* \_\_\_\_\_

- |                                  |   |                                     |
|----------------------------------|---|-------------------------------------|
| <b>7xx</b> „Conturi de venituri” | = | <b>121</b> „Rezultatul patrimonial” |
|                                  | * |                                     |
- reflectarea valorii **datoriilor prescrise sau anulate**, pentru instituțiile publice finanțate integral din venituri proprii:
- |                        |   |   |
|------------------------|---|---|
| <b>401</b> „Furnizori” | = | <b>751</b> „Venituri din vânzări de bunuri și servicii” |
|                        | * |   |
- evidențierea sumelor datorate de personal privind debite din salarii, ajutoare și indemnizații, sporuri necuvenite și avansuri nejustificate, în situația în care acestea constituie venituri ale unității, a imputațiilor de recuperat de la personal, la valoarea contabilă a bunului imputat, în situația în care acestea constituie venituri ale unității, precum și a cotei-părți din valoarea echipamentului de lucru suportată de personal:
- |  |   |   |
|--|---|---|
| <b>428</b> „Alte datorii și creanțe în legătură cu personalul” | = | <b>751</b> „Venituri din vânzări de bunuri și servicii” |
|  | * |   |
- înregistrarea valorii datoriilor prescrise sau anulate:
- |                        |   |   |
|------------------------|---|---|
| <b>462</b> „Creditori” | = | <b>751</b> „Venituri din vânzări de bunuri și servicii” |
|                        | * |   |
- reflectarea sumelor încasate în contul de disponibil, reprezentând diferențele favorabile dintre valoarea contabilă a investițiilor financiare și prețul de cesiune:
- |   |   |  |
|---|---|--|
| %<br><b>512</b> „Conturi la bănci”<br><b>560</b> „Disponibil al instituțiilor publice finanțate integral din venituri proprii”<br><b>562</b> „Disponibil al activităților finanțate din venituri proprii” | = | <b>764</b> „Venituri din investiții financiare cedate” |
|   | * |  |
- evidențierea valorii **ratelor scadente**, achitate din credite bugetare pentru rambursarea împrumuturilor interne și externe, a altor împrumuturi, precum și a dobânzilor aferente acestora:
- |  |   |                                     |
|--|---|-------------------------------------|
| %<br><b>162</b> „Împrumuturi interne și externe contractate de autoritățile administrației publice locale”<br><b>163</b> „Împrumuturi interne și externe garantate de autoritățile administrației publice locale”<br><b>164</b> „Împrumuturi interne și externe contractate de stat”<br><b>165</b> „Împrumuturi interne și externe garantat de stat”<br><b>167</b> „Alte împrumuturi și datorii asimilate”<br><b>168</b> „Dobânzi aferente împrumuturilor și datoriilor asimilate” | = | <b>770</b> „Finanțarea de la buget” |
|  | * |                                     |
- înregistrarea valorii avansurilor acordate furnizorilor pentru active fixe corporale și necorporale achiziționate din credite bugetare:
- |   |   |                                     |
|---|---|-------------------------------------|
| %<br><b>232</b> „Avansuri acordate pentru active fixe corporale”<br><b>234</b> „Avansuri acordate pentru active | = | <b>770</b> „Finanțarea de la buget” |
|   | * |                                     |

- fixe necorporale”
- înregistrarea sumelor plătite din credite bugetare furnizorilor, salariaților și reținerilor aferente salariilor:
- |  |   |                                     |
|--|---|-------------------------------------|
|  | * |                                     |
| %  | = | <b>770 „Finanțarea de la buget”</b> |
| <b>401 „Furnizori”</b>   |   |                                     |
| <b>409 „Furnizori - debitori”</b>                                  |   |                                     |
| <b>421 „Personal - salarii datorate”</b>                           |   |                                     |
| <b>423 „Personal - ajutoare și indemnizații datorate”</b>          |   |                                     |
| <b>425 „Avansuri acordate personalului”</b>                        |   |                                     |
| <b>426 „Drepturi de personal neridicate”</b>                       |   |                                     |
| <b>427 „Rețineri din salarii datorate terților”</b>                |   |                                     |
| <b>431 „Asigurări sociale”</b>                                     |   |                                     |
| <b>438 „Alte datorii și creanțe sociale”</b>                       |   |                                     |
| <b>444 „Impozitul pe venitul din salarii și din alte drepturi”</b> |   |                                     |
|  | * |                                     |
- reflectarea plăților efectuate din contul de finanțare bugetară reprezentând subvenții de la buget și transferuri:
- |  |   |                                     |
|--|---|-------------------------------------|
|  | * |                                     |
| %  | = | <b>770 „Finanțarea de la buget”</b> |
| <b>670 „Subvenții”</b>   |   |                                     |
| <b>671 „Transferuri curente între unități ale administrației publice”</b>    |   |                                     |
| <b>672 „Transferuri de capital între unități ale administrației publice”</b> |   |                                     |
| <b>673 „Transferuri interne”</b>   |   |                                     |
| <b>674 „Transferuri în străinătate”</b>                                      |   |                                     |
|  | * |                                     |
- evidențierea plăților efectuate din contul de finanțare bugetară reprezentând asigurări sociale și ajutoare sociale:
- |                                |   |                                     |
|--------------------------------|---|-------------------------------------|
|                                | * |                                     |
| %                              | = | <b>770 „Finanțarea de la buget”</b> |
| <b>676 „Asigurări sociale”</b> |   |                                     |
| <b>677 „Ajutoare sociale”</b>  |   |                                     |
| <b>679 „Alte cheltuieli”</b>   |   |                                     |
|                                | * |                                     |
- reflectarea sumelor ridicate în numerar din cont sau virate în alte conturi de trezorerie:
- |                                |   |                                     |
|--------------------------------|---|-------------------------------------|
|                                | * |                                     |
| <b>581 „Viramente interne”</b> | = | <b>770 „Finanțarea de la buget”</b> |
|                                | * |                                     |
- evidențierea altor valori plătite din finanțarea de la buget:
- |                          |   |                                     |
|--------------------------|---|-------------------------------------|
|                          | * |                                     |
| <b>532 „Alte valori”</b> | = | <b>770 „Finanțarea de la buget”</b> |
|                          | * |                                     |
- înregistrarea sumelor încasate în contul de finanțare bugetară reprezentând avansuri restituite în anul curent pentru active fixe corporale și necorporale:
- |                                     |   |   |
|-------------------------------------|---|---|
|                                     | * |   |
| <b>770 „Finanțarea de la buget”</b> | = | %   |
|                                     |   | <b>232 „Avansuri acordate pentru active fixe corporale”</b>   |
|                                     |   | <b>234 „Avansuri acordate pentru active fixe necorporale”</b> |
|                                     | * |   |
- înregistrarea subvențiilor primite în contul de disponibil:
- |   |   |                                     |
|---|---|-------------------------------------|
|   | * |                                     |
| <b>561 „Disponibil al instituțiilor publice finanțate din venituri proprii și</b> | = | <b>772 „Venituri din subvenții”</b> |
|   | * |                                     |

- subvenții”
- reflectarea subvențiilor rămase neutilizate la sfârșitul perioadei, regularizate cu bugetul din care au fost acordate:
- |                              |   |   |
|------------------------------|---|---|
| 772 „Venituri din subvenții” | = | 561 „Disponibil al instituțiilor publice finanțate din venituri proprii și subvenții” |
|------------------------------|---|---|
- evidențierea sumelor încasate în contul de disponibil reprezentând venituri din alocații bugetare cu destinație specială primite de la buget:
- |   |   |   |
|---|---|---|
| 551 „Disponibil din alocații bugetare cu destinație specială” | = | 773 „Venituri din alocații bugetare cu destinație specială” |
|---|---|---|
- înregistrarea alocațiilor bugetare rămase neutilizate la finele anului, restituite potrivit legii:
- |   |   |   |
|---|---|---|
| 773 „Venituri din alocații bugetare cu destinație specială” | = | 551 „Disponibil din alocații bugetare cu destinație specială” |
|---|---|---|
- reflectarea valorii altor active fixe necorporale și corporale intrate în patrimoniul instituției publice, plătite din fonduri externe nerambursabile de către Agențiile/Autoritățile de implementare
- |  |   |   |
|--|---|---|
| <p style="text-align: center;">%</p> 208 „Alte active fixe necorporale”<br>211 „Terenuri și amenajări la terenuri”<br>213 „Instalații tehnice, mijloace de transport, animale și plantații”<br>214 „Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active fixe corporale”<br>231 „Active fixe corporale în curs de execuție”<br>233 „Active fixe necorporale în curs de execuție” | = | 774 „Finanțarea din fonduri externe nerambursabile” |
|--|---|---|
- înregistrarea sumelor intrate în contul special de disponibil în valută al instituției publice care beneficiază de fonduri externe nerambursabile, potrivit memorandumurilor de finanțare încheiate:
- |   |   |   |
|---|---|---|
| 515 „Disponibil din fonduri externe nerambursabile” | = | 774 „Finanțarea din fonduri externe nerambursabile” |
|---|---|---|
- reflectarea valorii serviciilor finanțate din fonduri externe nerambursabile achitate de către Agențiile/Autoritățile de Implementare (la beneficiarii finali):
- |   |   |   |
|---|---|---|
| 628 „Alte cheltuieli cu alte servicii executate de terți” | = | 774 „Finanțarea din fonduri externe nerambursabile” |
|---|---|---|
- înregistrarea sumelor cu destinație specială încasate în contul de disponibil:
- |   |   |                                      |
|---|---|--------------------------------------|
| 550 „Disponibil din fonduri cu destinație specială” | = | 776 „Fonduri cu destinație specială” |
|---|---|--------------------------------------|
- evidențierea valorii activelor fixe și stocurilor primite cu titlu gratuit:
- |   |   |  |
|---|---|--|
| <p style="text-align: center;">%</p> 203 „Cheltuieli de dezvoltare”<br>205 „Concesiuni, brevete, licențe, | = | 779 „Venituri din bunuri și servicii primite cu titlu gratuit” |
|---|---|--|

	mărci comerciale, drepturi și active similare”		
	<b>208</b> „Alte active fixe necorporale”		
	<b>211</b> „Terenuri și amenajări la terenuri”		
	-----		
	<b>214</b> „Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active fixe corporale”		
	<b>301</b> „Materii prime”		
	-----		
	<b>309</b> „Alte stocuri”		
	<b>361</b> „Animale și păsări”		
	<b>371</b> „Mărfuri”		
	<b>381</b> „Ambalaje”		
	-----	*	-----
➤	înregistrarea valorii serviciilor prestate cu titlu gratuit de către terți:		
	-----	*	-----
	<b>628</b> „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”	=	<b>779</b> „Venituri din bunuri și servicii primite cu titlu gratuit”
	-----	*	-----
➤	evidențierea valorii stocurilor rezultate din dezmembrarea unor active fixe:		
	-----	*	-----
	<b>301</b> „Materii prime”	=	<b>791</b> „Venituri din valorificarea unor bunuri ale statului”
	<b>302</b> „Materiale consumabile”		
	<b>303</b> „Materiale de natura obiectelor de inventar”		
	<b>309</b> „Alte stocuri”		
	-----	*	-----
➤	înregistrarea valorii activelor fixe corporale și necorporale vândute:		
	-----	*	-----
	<b>461</b> „Debitori”	=	<b>791</b> „Venituri din valorificarea unor bunuri ale statului”
	-----	*	-----