



**ROMANIA**

**INSTITUTUL PENTRU DEZVOLTAREA RESURSELOR UMANE**

**CURSURI DE FORMARE PROFESIONALĂ AUTORIZATE de**  
Ministerul Muncii, Solidarității Sociale și Familiei și Ministerul Educației, Cercetării și Inovării

**Adresa:** Str. I. Ghe. Duca nr. 46, 900189 Constanța, România

**Tel/Fax:** 0241-616 310, 0341-425 307 **E-mail:** institut\_idru@yahoo.com

**www.idru.ro**

**ONCIOIU IONICA**  
**ONCIOIU FLORIN RĂZVAN**  
**CHIRIȚĂ SORIN**

# **CONTABILITATE PUBLICĂ**



## CUVÂNT ÎNAINTE

Lucrarea de față vine în întâmpinarea cerințelor studenților economiști care vor să aprofundeze problematica abordării contabilității instituțiilor publice. Tocmai de aceea, în elaborarea acestei cărți autorul s-a străduit să prezinte informații deosebit de utile celor doritori în a pătrunde și înțelege tainele acestei discipline.

Capitolele prezentate permit studierea și asimilarea cu ușurință a noțiunilor privind structurile patrimoniale specifice instituțiilor publice și se finalizează cu teste grilă și monografie contabilă.

Alternanța noțiunilor teoretice cu testele grilă conferă certitudinea stăpânirii cunoștințelor corespunzătoare în acest domeniu și contribuie la o mai bună receptare a evenimentelor vieții economice.

Autorii



# CUPRINS

## CUVÂNT ÎNAINTE

## Capitolul I. CONSIDERATII GENERALE PRIVIND CONTABILITATEA

### INSTITUȚIILOR PUBLICE..... 5

#### 1.1. Izvoarele contabilității instituțiilor publice ..... 5

#### 1.2. Concepte de bază privind contabilitatea publică..... 10

##### 1.2.1. Finanțarea instituțiilor publice ..... 10

##### 1.2.2. Principiile contabilității instituțiilor publice ..... 13

##### 1.2.3. Angajarea, lichidarea, ordonanțarea și plata cheltuielilor la instituțiile publice ca demers în gestiunea banului public ..... 15

##### 1.2.4. Necesitatea reformării sectorului public..... 23

## Capitolul II. ANALIZA ȘI FUNCȚIONAREA CONTURILOR .....29

#### 2.1. Conturile de capital..... 30

#### 2.2. Conturi de active fixe ..... 36

#### 2.3. Conturi de stocuri și producție în curs de execuție..... 42

#### 2.4. Conturi de terți..... 45

#### 2.5. Conturi de trezoreria statului și bănci comerciale..... 55

## Capitolul III. CHELTUIELILE PUBLICE .....61

## Capitolul IV. VENITURILE PUBLICE .....65

## Capitolul V. SITUAȚIILE FINANCIARE ALE INSTITUȚIILOR PUBLICE .....67

#### 5.1. Conceptul de situații financiare..... 67

#### 5.2. Situații financiare în contextul convergenței contabile internaționale..... 69

#### 5.3. Lucrări premergătoare închiderii exercițiului financiar ..... 70

#### 5.4. Situațiile financiare ale instituțiilor publice..... 74

## Capitolul VI. MONOGRAFIE CONTABILĂ PENTRU INSTITUȚII

## PUBLICE .....81

## Capitolul VII. TESTE GRILĂ DE AUTOEVALUARE .....91

## GLOSAR DE TERMENI.....99

## BIBLIOGRAFIE ..... 105



# CAPITOLUL I

## CONSIDERATII GENERALE PRIVIND CONTABILITATEA INSTITUȚIILOR PUBLICE

### 1.1. IZVOARELE CONTABILITĂȚII INSTITUȚIILOR PUBLICE

Contabilitatea, ca activitate specializată în măsurarea, evaluarea, cunoașterea, gestiunea și controlul activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, precum și a rezultatelor obținute din activitatea persoanelor juridice, trebuie să asigure înregistrarea cronologică și sistematică, prelucrarea, publicarea și păstrarea informațiilor cu privire la poziția financiară, performanța financiară și fluxurile de trezorerie, atât pentru cerințele interne ale acestora, cât și în relațiile cu creditorii, clienții, instituțiile publice și alți utilizatori.

În cursul său “Elemente și principii de știință contabilă” apărut la București, în anul 1947 profesorul Ștefan I. Dumitrescu prezenta contabilitatea publică astfel : “Caracteristica acestui fel de contabilitate este că, în sistemul său de socoteli nu vom găsi Cont de rezultate, întrucât nu are scop lucrativ. Vom avea, însă, un act de prevedere, cunoscut sub denumirea de buget referitor la veniturile și cheltuielile acelei administrații”<sup>1</sup>.

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

Cunoscută la început sub denumirea de contabilitate camerală sau cameralistă, această contabilitate a fost folosită în economia financiară sau camerală, în special, a statelor germane, deoarece în aceste state “întreaga gospodărire financiară era privită numai din punct de vedere al unei regulate executări, iar nu din punct de vedere al formării averii”<sup>2</sup>.

În state precum Italia și Elveția, în care legile financiare au cerut, în același timp o socoteală a averii, o astfel de contabilitate nu și-a putut găsi aplicarea.

În contabilitatea cameralistă operațiunile sunt înregistrate având în vedere numai veniturile și cheltuielile, nu însă și modificările de avere.

---

<sup>1</sup> Dumitrescu I.Ștefan , “Elemente și principii de știință contabilă”, București , 1947, pag. 245

<sup>2</sup> idem, pag. 253

“O unitate economică cu caracter administrativ public, fiind preocupată de realizarea veniturilor și efectuarea cheltuielilor necesare întreținerii acelei administrațiuni, contabilitatea sa nu urmărește prezentarea averii, cu modificările sale, în cercul procesului economic, ci în primul rând, supravegherea execuției celor propuse de o putere, în cazul Statului, de puterea legiuitoare. Ele ni se prezintă ca niște prevederi de venituri și cheltuieli în prealabil aprobate, sub forma unui buget. Stabilirea și executarea lor se face prin diferite organe administrative, recunoscute ca îndreptățite și competente”<sup>3</sup>.

Din aceste considerente, acest tip de contabilitate mai este cunoscut în prezent și sub denumirea de contabilitate bugetară.

În ceea ce privește meritul de a o fi relevat, pentru prima dată, părerile sunt împărțite: unii îl consideră drept părinte al contabilității cameraliste pe austriacul Mathias Puechberg, șeful contabilității Camerei, de la Curtea Imperială din Viena, care publică în 1772 o lucrare despre metoda sa de contabilitate. Alții, îl consideră pe profesorul Jung, din Heidelberg, care își publică lucrarea în 1786.

În România, punctul de plecare în evoluția contabilității publice îl constituie Unirea Principatelor Române(1859). Astfel, în timpul domnitorului Alexandru Ioan Cuza, la 29 noiembrie 1860 s-a votat Regulamentul de Finanțe, care a constituit prima lege de organizare financiară din țara noastră .

Reglementările și dispozițiile rudimentare ale acestui Regulament vor face obiectul unei revizuirii, care vor fi cuprinse în Legea contabilității generale a statului. Aceasta lege, votată în anul 1864 cuprinde și toate principiile dreptului bugetar. Astfel ea prevedea că ”toate veniturile și cheltuielile neapărate spre îndeplinirea deosebitelor servicii, așezate conform legilor, trebuiesc autorizate pentru fiecare an de o lege anuală de finanțe și formează Bugetul general al statului”<sup>4</sup>.

Apărută în baza Constituției române din anul 1864, această lege constituie prima “Lege a contabilității publice” care reglementează modul de elaborare, adaptare și execuție a bugetului de stat în țara noastră. Prin “Legea contabilității publice” din anul 1864, contabilitatea publică se extinde și în celelalte domenii ale administrației publice.

Pași importanți în domeniul contabilității publice și al administrației fiscale s-au făcut în următorii ani prin adoptarea unor legi cu caracter financiar - administrativ, după cum urmează:

1. în anul 1871 apare Legea pentru contribuții directe care reglementează constatarea și perceperea veniturilor publice;

---

<sup>3</sup> idem, pag. 426

<sup>4</sup> Bistriceanu Ghe., “Finanțe generale”, vol.I, U.R.A., București, 1992, pag. 236.



2. în anul 1877 apare Legea pentru recensământul contribuțiilor directe și prima lege de urmărire a veniturilor care cuprindea gradele de urmărire, privilegiile statului și prescripția;
3. în anul 1882 s-a introdus carnetul de contribuabil și a apărut Legea de organizare a Ministerului de Finanțe;
4. în anul 1897 s-a votat Legea pentru organizarea administrației financiare a statului , în baza căreia iau ființă administrațiile financiare.

Unirea din anul 1918 a determinat crearea unei sistem unitar financiar și fiscal precum și unificarea contabilității publice, întrucât varietatea sistemelor administrative, a sistemelor fiscale și a modului de oglindire prin contabilitatea publică a veniturilor și cheltuielilor publice preluate de la provinciile românești unite, a impus aceasta.

Cu ocazia prezentării primului buget unificat, Nicolae Titulescu, ministrul de finanțe de la acea dată, propune Reforma fiscală a României reîntregite inspirată din legislația financiară a statelor dezvoltate. Această reformă propunea unele principii importante pentru organizarea contabilității publice, printre care amintim:

1. reducerea cheltuielilor publice;
2. instituirea controlului preventiv al cheltuielilor publice;
3. ordonanțarea cheltuielilor materiale și de personal în 12 rate lunare egale;
4. introducerea impozitului pe venitul global .

Reforma fiscală a lui Vintilă Brătianu din anul 1923 - an în care s-a votat o nouă Constituție - a făcut să fie pusă în aplicare o nouă lege a contribuțiilor directe (Legea contribuțiilor directe din anul 1921 nu a fost aplicată în întregime datorită unor manevre politice) .

Aplicarea noului sistem de impozitare a însemnat introducerea în România a unor principii de impunere moderne compatibile cu cele din statele din apusul Europei .

În perioada 1921 - 1924 s-a realizat unificarea bugetară, reforma fiscală, precum și procesul de unificare și normalizare a contabilității publice. Dar, contabilitatea publică utilizată în această perioadă nu înregistra modificările suferite de patrimoniul public . Ea nu urmărea, de fapt, decât executarea bugetului cu ajutorul unor registre fără nici o legătură între ele. Cunoașterea situației reale a averii publice nu era posibilă în aceste condiții. În consecință, în anul 1929 apare noua Lege a contabilității publice care introduce sistemul de contabilitate în partidă dublă în administrarea statului și în aceea a celorlalte administrații publice.

Votată de senatul României la 26 iulie 1929 și promulgată prin Decret Regal la 31 iulie 1929, această lege marchează începutul perioadei de consolidare a administrației financiare din România.

“Prin Legea contabilității s-a căutat să se dea țării un instrument de control al averii publice și o nouă rânduială care să fie capabilă a înfățișa posibilitatea ca serviciile publice să se controleze în administrația lor financiară, atât prin ele înseși, cât și prin Înalta Curte de Conturi, după cum prevede Constituția”<sup>5</sup>.

Prevederile noii legi a contabilității publice din anul 1929 vizau:

1. introducerea anului bugetar de 12 luni în locul celui de 18 luni;
2. fixarea termenului legal în care se pregătește și se depune bugetul;
3. introducerea unei separări a cheltuielilor ordinare de cele de capital;
4. introducerea controlului preventiv pe lângă cel ulterior;
5. stabilirea ca faze ale actelor de cheltuieli: angajarea, lichidarea;
6. ordonanțarea și plata, întărindu-se controlul pentru fiecare fază;
7. destinație precisă între funcțiile de ordonator și aceea de gestionar de bani și bunuri publice;
8. înființarea Oficiului de licitații pe lângă Ministerul Finanțelor;
9. introducerea carnetului de impozite ale contribuabilului și controlul averii funcționarilor;
10. înființarea bugetului interior al fiecărui departament, precum și distribuția lunară a creditelor;
11. introducerea contabilității în partidă dublă.

La 25 decembrie 1929 se adoptă Legea pentru reprimarea evaziunii fiscale la contribuțiile directe, care determină accelerarea procesului de punere în aplicare a prevederilor Legii contabilității publice.

Un rol important în evoluția contabilității publice l-a avut înființarea școlilor comerciale cu durata cursurilor de 5 ani. Primele școli comerciale de acest tip s-au înființat în 1864 la Galați și București, apoi la Iași, Craiova, Constanța, Ploiești, Brăila etc. În anul 1913 ia ființă la București primul institut de învățământ economic superior, sub denumirea de “Academia de Înalte Studii Comerciale și Industriale”, după care o instituție similară s-a înființat în anul 1920 la Cluj .

Introducerea contabilității în partidă dublă, precum și înființarea școlilor cu profil economic au condus la îmbogățirea literaturii contabile.

Constantin Petrescu, fost elev al prof. Theodor Ștefănescu poate fi considerat un deschizător de drumuri în domeniul contabilității publice prin tratatul său publicat în 1901 Curs de contabilitate și administrație - primul tratat științific apărut în literatura noastră contabilă.

---

<sup>5</sup> Constantinescu C.G., Contabilitate publică, Administrația averii publice, Tipografia arta, București, 1931, pag.3

Spiridon Iacobescu a contribuit la dezvoltarea și modernizarea contabilității publice din România prin cursurile universitare și lucrările publicate cum ar fi “Contabilitate publică”, ținută după principiile contabilității duble.

O altă lucrare care a avut o contribuție valoroasă la progresul contabilității publice Românești a fost “Curs de contabilitate generală în legătură cu dreptul și legile speciale comerțului” apărută la Iași sub semnăturile profesorul Spiridon Iacobescu și Al. Sorescu .

Profesorul V.M.Iochim a avut o importantă contribuție la introducerea contabilității în partidă dublă în administrațiile publice. În colaborare cu profesorul George Aleseanu, elaborează și prezintă la Congresul Internațional de Contabilitate din anul 1931 lucrarea “L application de la comptabilite en partie double a l Etat , aux administrations locales et aux regies autonomes”.

Apariția lucrării Contabilitate în partidă dublă la municipii și orașe elaborată de Dem.Demetrescu, R.Constantinescu și N.Emanoil, este urmare a apariției legii contabilității publice din anul 1929, prin care s-a introdus contabilitatea în partidă dublă în administrațiile publice.

În cadrul lucrării Contabilitate generală publicată în anul 1947 de profesorul D.Voina, un capitol special este rezervat sectorului public și aplicării contabilității digrafice la contabilitatea publică.

În perioada economiei socialiste s-a practicat o normare excesivă a contabilității publice de factură politico - statală.

Problemele care s-au pus în organizarea contabilității în această perioadă au fost îndeosebi acelea ale perfecționării formelor de evidență în condițiile folosirii mijloacelor moderne de calcul. La progresul tehnicii contabile a contribuit, în primul rând, Direcția metodologiei și îndrumării contabile din cadrul Ministerului Finanțelor, care a elaborat an de an instrucțiuni și norme metodologice de aplicare a unui vast program legislativ.

Potrivit prevederilor Legii finanțelor publice nr. 500 / 2002 , contabilitatea publică cuprinde:

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

Ministerul Finanțelor Publice stabilește prin norme metodologice procedurile contabile și sistemul de raportare privind informațiile furnizate de contabilitatea publică .

## 1.2. CONCEPTE DE BAZĂ PRIVIND CONTABILITATEA PUBLICĂ

### 1.2.1. Finanțarea instituțiilor publice

O primă modalitate de definire a instituțiilor publice o prezintă Legea privind finanțele publice nr. 500/2002 potrivit căreia "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 al acestora.

Instituțiile publice în sensul Legii 189/1998 privind finanțele publice locale cuprind autoritățile unităților administrativ-teritoriale, instituțiile publice și serviciile publice de interes local, cu personalitate juridică, indiferent de modul de finanțare a activității acestora.

O altă modalitate de a defini instituțiile publice este aceea legată de caracteristicile bunurilor produse de către acestea și modul de verificare sau, altfel spus, de modul de distribuire a acestora către beneficiari.

Instituțiile publice pot fi clasificate după mai multe criterii, astfel:

*I. După importanța activității, instituțiile publice pot fi grupate în:*

a) Instituțiile administrației publice centrale ce cuprind: Parlamentul, Președinția României, Guvernul, ministerele și celelalte autorități centrale de specialitate ale administrației publice și instituțiile din subordinea lor directă.

b) Instituții ale administrației publice locale ce cuprind: consiliile comunale, orașenești, județene și Consiliul General al Municipiului București, ca autorități deliberative, și primarii, președinții consiliilor județene și primarul general al municipiului București, ca autorități executive.

*II. După statutul juridic, instituțiile publice se clasifică în:*

a) Instituții publice cu personalitate juridică, unități ai căror conducători au calitate de ordonatori de credite. Aceste instituții au patrimoniu propriu, cont curent deschis la trezorerie, buget propriu de venituri și cheltuieli, întrețin relații cu terții, conduc contabilitate proprie.

b) Instituții publice fără personalitate juridică, unități ai căror conducători nu au calitate de ordonatori de credite. Sunt instituții care funcționează ca entități distincte în subordinea sau pe lângă instituții cu personalitate juridică, nu au cont curent la trezorerie și nu conduc contabilitate proprie (grădinițe, școli generale, dispensare medicale etc.)

*III. După nivelul ierarhic, instituțiile publice se grupează în:*

a) Instituții publice superioare reprezintă unitățile ai căror conducători au calitate de ordonatori principali de credite (miniștrii și conducătorii celorlalte organe centrale de stat) care

primesc mijloacele bănești direct de la bugetul de stat și repartizează credite bugetare aprobate unităților ierarhic inferioare.

b) Instituții publice subordonate reprezintă unitățile ai căror conducători au calitatea de ordonatori secundari și terțiari de credite și primesc prin repartizare de la instituțiile ierarhic superioare mijloacele bugetare pentru acoperirea nevoilor proprii.

*IV. După regimul de finanțare, instituțiile publice pot fi:*

a) Instituții publice finanțate integral de la bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat, bugetul fondurilor speciale, bugetele locale, după caz .

Creditele bugetare ale acestor instituții publice și a celor din subordine sunt stabilite de ordonatorul de credite ierarhic superior și de comun acord cu Ministerul Finanțelor Publice în corpul ordonatorilor principali de credite.

La partea de venituri întâlnim "alocații de la bugetul X", iar la cheltuieli sumele alocate sunt defalcate după criteriul economic al clasificăției bugetare. În cazul în care aceste instituții încasează venituri, acestea vor fi virate integral la bugetul de la care sunt finanțate.

b) Instituții publice finanțate din venituri proprii și subvenții acordate din bugetul de stat din bugetele fondurilor speciale, sau din bugetele locale.

Majoritatea instituțiilor publice se încadrează în această categorie.

Subvențiile primite (care apar la partea de venituri) vin în completarea veniturilor proprii obținute din activitățile specifice desfășurate. Ordonatorul de credite superior stabilește cuantumul subvenției, dar nu și destinația acesteia (cheltuieli materiale, cheltuieli de personal, etc.) Conducătorul instituției face defalcarea tuturor veniturilor (venituri proprii plus subvenții) pe categorii de cheltuieli, urmând ca bugetul să fie vizat de ordonatorul superior.

c) Instituții publice finanțate integral din venituri proprii (autofinanțate).

Sunt similare instituțiilor publice prezentate anterior, cu diferența că acestea nu beneficiază de nici o subvenție de la ordonatorul superior de credite.

Instituția nu este autonomă câtă vreme este în subordinea unui ordonator de credite superior, iar bugetul propriu trebuie vizat de ordonatorul superior.

d) Instituții publice finanțate din credite externe sau fonduri nerambursabile. Fondurile externe rambursabile sau nerambursabile de care beneficiază instituțiile publice din țara noastră vin, cel mai adesea, în completarea alocațiilor de la bugetul de stat și a veniturilor proprii ale instituțiilor respective.

Pentru realizarea sarcinilor și funcțiilor ce-i revin, statul organizează o vastă rețea de instituții cu scopul de a presta servicii publice în vederea satisfacerii interesului general al populației. Prin

intermediul acestor instituții publice, statul desfășoară acțiuni în diferite domenii, așa cum rezultă ele din legile bugetare, astfel<sup>6</sup>:

I. Acțiuni privind serviciile publice generale desfășurate de către autoritățile publice (administrația prezidențială, autoritățile legislative, autoritățile executive, autoritățile judecătorești, alte autorități).

II. Acțiuni privind apărarea națională.

III. Acțiuni privind ordinea publică și siguranța națională.

IV. Acțiuni social-culturale:

- Învățământ;
- Sănătate;
- Cultură și religie;
- Sport și tineret;
- Asistență socială.

V. Acțiuni de dezvoltare publică, locuințe și servicii;

- Dezvoltare publică;
- Locuințe;
- Protecția mediului și gospodărirea apelor.

VI. Acțiuni economice:

- Industrie;
- Agricultură și Silvicultură;
- Transporturi și Comunicații;
- Alte acțiuni economice.

VII. Alte acțiuni: - Cercetare științifică.

*I. Finanțarea instituțiilor publice prestatoare de servicii publice generale:*

*Bugetul de stat.* Bugetul de stat reprezintă principala sursă de finanțare a instituțiilor prestatoare de servicii de interes general (în proporție de cel puțin 90%).

*Bugetele locale.* Organele administrației publice locale se finanțează din resursele constituite la nivelul bugetelor locale. Consiliile Județene și Consiliile Locale administrează bugete proprii.

*Venituri proprii.* Dintre ordonatorii principali de credite obțin venituri proprii doar Camera Deputaților, Ministerul Finanțelor Publice și Ministerul Justiției. De asemenea, pe lângă Institutul Național de Statistică se desfășoară și activități finanțate integral din venituri proprii.

---

<sup>6</sup> Moșneanu T. și colaboratorii, „Buget și trezorerie publică”, Ed, Universitară, București, 2003 .

*Fonduri externe nerambursabile.* Fondurile externe nerambursabile sunt folosite, în special, la cofinanțarea unor programe care vin în sprijinul aderării României la U.E.

## *II. Finanțarea apărării naționale:*

*Bugetul de stat.* Bugetul de stat constituie principala sursă de finanțare a apărării naționale. Tot de la bugetul de stat sunt susținute și acțiunile de integrare euroatlantică promovate de Ministerul de resort.

*Venituri proprii.* Legislația actuală permite organizarea unor activități finanțate integral din venituri proprii, cum ar fi: prestări de servicii, chirii organizarea cursurilor de conducători auto, reparații auto, inspecții tehnice auto.

*Fonduri externe.* Ministerul Apărării Naționale a beneficiat de fonduri externe destinate sprijinirii reformei armatei și asigurării asistenței pentru integrarea în NATO.

## *III. Finanțarea ordinii publice și siguranței naționale:*

*Bugetul de stat.* Bugetul de stat are prevăzute sume pentru finanțarea: administrației centrale de specialitate, poliției, pompierilor, jandarmeriei, unităților din sistemul penitenciar.

*Fonduri externe.* Instituțiile publice din domeniul ordinii publice și siguranței naționale pot beneficia de fonduri externe rambursabile sau nerambursabile.

### **1.2.2. Principiile contabilității instituțiilor publice**

Sub aspect economic, evaluarea este o activitate complexă al cărei scop este de a elabora principii, metode și procedee de stabilire a prețului real al elementelor patrimoniale și a patrimoniului economic în ansamblul său.

Principiile contabile reprezintă instrumentul de perfecționare și normalizare a contabilității. Ele sunt ipoteze și convenții contabile ce au apărut ca rezultat al observațiilor și experiențelor practice, plecând de la cazuri practice repetate s-a ajuns la generalizări. Aceste principii evoluează în timp - unele se perfecționează, altele apar sau dispar.

Deci, contabilitatea publică trebuie să respecte, cu bună credință, regulile și normele unitare, general valabile, ale contabilității generale, precum și principiile acesteia, și anume:

- Principiul prudenței, care nu admite subevaluarea veniturilor și supraevaluarea cheltuielilor, atât în procesul de întocmire a bugetelor, cât și în cel de execuție mai ales. Acest principiu în contabilitatea publică trebuie să se manifeste mai ales în ceea ce privește corecta evaluare și înregistrare a drepturilor bugetare pe care le au instituțiile publice;

- Principiul permanenței metodelor, care impune continuitatea regulilor și normelor privind modul de evaluare a veniturilor și criteriile de stabilire a creditelor bugetare, asigurându-se comparabilitatea în timp a informațiilor cu privire la structura bugetelor;
- Principiul continuității activității, care, în cazul contabilității publice, determină existența ei atât timp cât va exista sectorul public, iar acesta va exista atâta timp cât va exista organizarea statală. În această direcție am putea menționa, eventual, despre o dezvoltare a atribuțiilor contabilității publice, odată cu expansiunea sectorului public, ale cărui cheltuieli publice, a raportului dintre acestea și produsului intern brut, a crescut în ultimul secol de aproape cinci ori;
- Principiul independenței exercițiului, care determină începerea execuției bugetare la o anumită dată, încheierea ei la o altă dată precisă și, în consecință, a neadmiterii ca în această perioadă să se înregistreze venituri și să se efectueze cheltuieli care aparțin altor exerciții. Acest principiu l-am putea denumi și al “adaptabilității informației contabile la sistemul execuției bugetare folosit”, “de gestiune” sau “al exercițiului”. În acest sens, sectorul public a adoptat sistemul potrivit căruia are loc o evidențiere anuală a creditelor bugetare, a plăților de casă și a încasărilor la bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat și bugetele locale. Acest sistem impune valabilitatea creditelor bugetare deschise și repartizate numai în cadrul exercițiului bugetar respectiv; de asemenea, plățile de casă pot fi efectuate numai în limita și în cadrul termenului de valabilitate a creditelor. La partea de venituri sunt valabile numai acele încasări care se colectează în cursul anului financiar-bugetar, iar cele încasate după 31 decembrie se evidențiază pe exercițiul financiar următor;
- Principiul necompensării, care în contabilitatea publică își găsește expresia cea mai largă prin aceea că nu pot fi efectuate plăți direct din încasări, toate veniturile se înregistrează în buget, și pentru orice cheltuială care se efectuează există obligația unei aprobări. Unele excepții de la această regulă, mai ales în cazul fondurilor din mijloacele extrabugetare și speciale, nu infirmă principiul general;
- Principiul intangibilității bilanțului de deschidere se aplică numai parțial în situația contabilității publice, deoarece, în cazul fondurilor publice, veniturile cuvenite anului curent, dar încasate în anul viitor, se înregistrează, ca venit, în anul în care s-au încasat. De asemenea, și fondurile aprobate prin bugetele anuale și nefolosite în acel an își pierd valabilitatea la sfârșitul exercițiului. Numai în cazul anumitor bugete, ca de exemplu în cele din mijloace extrabugetare și fondurile speciale, care au dreptul să-și reporteze soldul execuției din anul precedent, am putea vorbi despre o anumită intangibilitate a bilanțului de deschidere;



- de asemenea, ca și în cazul unităților patrimoniale, unde răspunderea pentru organizarea și ținerea contabilității, în conformitate cu prevederile legii o are administratorul, și în cazul instituțiilor publice răspunderea, din acest punct de vedere, revine ordonatorului de credite (miniștri, conducătorii instituțiilor publice, centrale și locale etc.).

În esență, principiile contabile sunt un produs al practicilor de contabilitate, fiind acceptate atât de producătorii, cât și de utilizatorii informației contabile. De aceea, acestea mai figurează și sub denumirea de reguli sau convenții contabile. Fiind rezultate din practică, aceste principii se modifică o dată cu practica și teoria contabilă.

### **1.2.3. Angajarea, lichidarea, ordonanțarea și plata cheltuielilor la instituțiile publice ca demers în gestiunea banului public**

Execuția bugetară se bazează pe principiul separării atribuțiilor persoanelor care au calitatea de ordonator de credite de atribuțiile persoanelor care au calitatea de contabil.

Operațiunile specifice angajării, lichidării și ordonanțării cheltuielilor sunt în competența ordonatorului de credite și se efectuează pe baza avizelor compartimentelor de specialitate ale instituției publice. Plata cheltuielilor este asigurată de șeful compartimentului financiar - contabilitate în limita fondurilor disponibile.

Conducătorul instituției în calitate de ordonator de credite:

a) stabilește prin norme proprii documentele, circuitul acestora și persoanele împuternicite să efectueze operațiunile legate de angajarea, lichidarea, ordonanțarea și plata cheltuielilor, precum și organizarea, evidența și raportarea angajamentelor bugetare și legale;

b) stabilește prin act intern persoana desemnată și înlocuitorii acesteia care vor avea atribuții pe linia organizării și conducerii evidenței angajamentelor bugetare și legale în cadrul instituției;

c) răspunde pentru angajarea, lichidarea și ordonanțarea cheltuielilor:

- în faza de angajare a cheltuielilor, aprobă angajarea și ordonanțarea cheltuielilor;

- în faza de lichidare a cheltuielilor, vizează "Bun de plată" pe documentul care atestă pretenția creditorului;

- în faza de ordonanțare a cheltuielilor, emite și semnează "Ordonanțarea de plată" pentru efectuarea plății, dispunând în acest fel întocmirea documentelor de plată în vederea stingerii obligației instituției față de terțe persoane; el semnează "Ordonanțarea de plată" numai dacă persoana împuternicita să exercite controlul financiar preventiv a acordat viza;

- dacă este cazul, certifică pentru conformitate cu originalul copiile documentelor justificative care însoțesc ordonanțările la plată;

- confirmă că s-a finalizat operațiunea în situația emiterii ordonanțării de plată finale când plata "serviciului" se efectuează în rate.

Ordonatorul de credite nu are atribuții în faza de plată a cheltuielilor.

Compartimentul financiar - contabilitate:

- ține evidența creditelor bugetare aprobate în exercițiul bugetar curent, precum și a modificărilor intervenite pe parcursul exercițiului bugetar curent cu ajutorul contului 940 "Credite bugetare aprobate";
- ține evidența angajamentelor bugetare cu ajutorul contului 950 "Angajamente bugetare";
- compară datele din conturile 940 "Credite bugetare aprobate" și 950 "Angajamente bugetare" și determină creditele bugetare disponibile care pot fi angajate;
- ține evidența angajamentelor legale cu ajutorul contului 960 "Angajamente legale";
- la finele anului, înregistrează în creditul contului 960 "Angajamente legale" totalul plăților efectuate în cursul anului în contul angajamentelor legale încheiate. Datele se preiau din conturile 700 "Finanțarea bugetară privind anul curent".

Evidența angajamentelor bugetare și legale este ținută de Compartimentul financiar - contabilitate și de persoana împuternicită să exercite controlul financiar preventiv.

Persoana împuternicită să exercite controlul financiar preventiv :

- exercită controlul financiar preventiv în toate fazele execuției bugetare conform ordinului privind organizarea auditului intern și controlului financiar preventiv ;
- supraveghează organizarea și ținerea evidenței, actualizarea și raportarea angajamentelor bugetare și legale;
- ține evidența angajamentelor bugetare cu ajutorul contului 950 "Angajamente bugetare";
- ține evidența angajamentelor legale cu ajutorul contului 960 "Angajamente legale" ;
- în faza de lichidare a cheltuielilor confirmă că există o obligație certă și o sumă datorată, exigibilă la o anumită dată și prezintă documentele pentru viza "Bun de plată" .

Conducătorul compartimentului financiar – contabilitate în faza de plată a cheltuielilor:

- verifică condițiile de acceptare a documentelor la plată;
- semnează documentele de plată (prima semnătură);
- dispune suspendarea sau respingerea plății, dacă nu sunt îndeplinite condițiile legale pentru efectuarea plății.

Persoana împuternicită prin ordin să semneze cu a doua semnătură documentele de plată:

- verifică condițiile de acceptare a documentelor la plată;
- semnează documentele de plată (a doua semnătură). Execuția bugetară presupune parcurgerea a patru faze :
- angajarea cheltuielilor;

- ordonanțarea cheltuielilor;
- lichidarea cheltuielilor;
- plata cheltuielilor .

#### ***A. Angajarea cheltuielilor***

Angajarea reprezintă etapa în care instituția își creează obligații legale față de terțe persoane (angajament legal) și își rezervă creditele bugetare necesare acoperirii acestor obligații (angajament bugetar).

Angajarea oricărei cheltuieli îmbracă două forme: angajament legal și angajament bugetar.

a). Angajamentul legal reprezintă orice act juridic care generează sau ar putea genera o obligație de plată a unei instituții către o terță persoană, pentru un "serviciu efectuat" pe seama fondurilor publice.

Angajamentul legal poate avea forma unui contract de achiziție publică, comandă, convenție, contract de munca, act de control, acord de împrumut etc.

Angajamentul legal este precedat de un proiect de angajament legal. Acesta reprezintă o decizie de principiu luată de ordonatorul de credite în legătură cu obligația unei terțe persoane de a efectua un "serviciu" și concomitent de plată din fondurile bugetare a contravalorii acestuia.

Ordonatorul de credite nu are voie să angajeze cheltuieli într-o perioadă în care se știe că bunul, lucrarea sau serviciul nu va putea fi executat, recepționat și plătit până la data de 31 decembrie. Prin urmare, la încheierea unui angajament legal, ordonatorul de credite are obligația de a verifica "capacitatea" prestatorului de a efectua serviciul care face obiectul angajamentului legal și bună sa credință pe de-o parte, iar pe de altă parte să se asigure că instituția dispune de resursele bugetare necesare onorării obligațiilor ce decurg din angajamentul respectiv.

Pentru cheltuielile aferente acțiunilor multianuale de tipul program, proiect, investiție, etc. ordonatorul de credite poate încheia angajament legal pe o perioadă mai mare de un an. La încheierea angajamentului, pentru eşalonarea obligațiilor de executare a "serviciului" și implicit de plată a contravalorii lui, ordonatorul va avea în vedere nivelul creditelor bugetare cu aceasta destinație în anul bugetar în care se încheie angajamentul și nivelul creditelor bugetare prognozate pe anii următori.

Este posibil ca obligațiile aferente unor angajamente legale să nu poată fi plătite până la finele anului. Dacă neonorarea obligațiilor se datorează unor motive obiective acestea se vor plăti din creditele bugetare ale anului următor.

b) Angajamentul bugetar reprezintă actul prin care se rezervă din creditele bugetare sumele necesare acoperirii unor cheltuieli. În consecință, angajamentele bugetare aprobate nu pot depăși nivelele aprobate de credite bugetare aprobate.

Angajamentele bugetare pot fi :

- angajamente bugetare individuale;
- angajamente bugetare globale .

Angajamentul bugetar individual reprezintă operațiunea de rezervare a creditelor bugetare necesare acoperirii cheltuielilor generate de operațiuni noi care urmează să se efectueze în cursul exercițiului bugetar.

Se consideră angajamente legale și bugetare individuale de la data de 1 ianuarie a fiecărui an cu întreaga sumă a creditelor bugetare aprobate salariile personalului cuprins în statele de funcții anexate bugetului aprobat și obligațiile aferente acestora, pensiile și ajutoarele sociale stabilite conform legilor în vigoare, precum și cheltuielile cu dobânzile și alte cheltuieli aferente datoriei publice.

În situația în care se impune majorarea sau diminuarea angajamentelor legale menționate mai sus, este necesară elaborarea unor propuneri de modificare a angajamentelor legale și bugetare inițiale, însoțite de memorii justificative.

Angajamentul bugetar global se utilizează în cazul operațiunilor care se repetă în cursul aceluiași an bugetar și generează cheltuieli curente de natură administrativă.

Pentru cheltuielile de aceasta natură, la începutul anului, se întocmește un buget previzional care stă la baza propunerii de angajament bugetar și legal provizoriu.

Creditele bugetare neangajate, precum și creditele bugetare angajate și neutilizate până la finele exercițiului bugetar sunt anulate de drept.

În angajamentele legale individuale și cele provizorii, precum și în angajamentele bugetare individuale sau globale se precizează subdiviziunile bugetului aprobat.

Angajamentele legale individuale încheiate de ordonatorul de credite în timpul anului pentru cheltuieli de natura celor care fac obiectul angajamentelor legale provizorii, nu se supun vizei de control financiar preventiv dacă se încadrează în prevederile bugetului previzional și se supun la viză dacă depășesc prevederile bugetului previzional.

La sfârșitul anului persoana împuternicită să exercite control financiar preventiv compară cheltuielile efective pe anul bugetar cu cele previzionale și bugetul previzional cu angajamentele legale individuale aferente angajamentelor bugetare globale .

Dacă cheltuielile efective se încadrează în limitele bugetului previzional, sau depășirile sunt ne semnificative, persoana împuternicită să exercite control financiar preventiv avizează angajamentul bugetar global care devin definitive.

## ***B. Lichidarea cheltuielilor***

Lichidarea cheltuielilor este faza în procesul execuției bugetare în care se verifică existența angajamentelor, se determină sau se verifică realitatea sumei datorate, se verifică condițiile de exigibilitate ale angajamentului legal pe baza documentelor justificative care să ateste operațiunile respective.

Operațiunile de lichidare a cheltuielilor se efectuează de ordonatorul de credite.

Ordonatorul de credite verifică :

a) existența angajamentelor și îndeplinirea condițiilor de exigibilitate a obligației:

- dacă există angajament legal aprobat;
- dacă există angajament bugetar aprobat;
- dacă termenul de plată a obligației corespunde datelor cuprinse în angajamentele legale;

b) realitatea obligației de plată sau altfel spus realitatea pretenției creditorului:

- dacă bunurile au fost livrate, lucrările executate și serviciile prestate sau,
- dacă există un titlu care să justifice plata: titlu executoriu, acord de împrumut, etc.

Documentele care atestă bunurile livrate, lucrările executate și serviciile prestate sunt Factura fiscală, iar pentru salarii și indemnizații se utilizează statele de plată colective, întocmite de compartimentul de specialitate, cu excepția cazurilor în care este necesară lichidarea individuală.

c) realitatea sumei datorate: dacă obligația înscrisă în factură corespunde cu datele înregistrate în documentele instituției care atestă "efectuarea serviciului" (Proces-verbal de recepție, în cazul mijloacelor fixe, Nota de recepție și constatare de diferențe, în cazul bunurilor materiale, altele decât mijloacele fixe) Ordonatorul de credite sau persoana împuternicită să efectueze lichidarea verifică personal documentele justificative și confirmă pe propria răspundere că aceasta verificare a fost realizată.

Dacă sunt îndeplinite toate condițiile privind lichidarea cheltuielilor, ordonatorul de credite va aplica pe documentele care atestă obligația de plată (factura, stat de plată a salariilor) viza "Bun de plată" .

Acordarea vizei "Bun de plată " atestă că serviciul a fost efectuat corespunzător de către furnizor și că toate pozițiile din factură au fost verificate.

În acest fel se confirmă că :

- bunurile furnizate au fost recepționate, cu specificarea datei și a locului primirii;
- lucrările au fost executate și serviciile prestate;
- bunurile furnizate au fost înregistrate în gestiune și în contabilitate, cu specificarea gestiunii și a notei contabile de înregistrare;

- alte condiții prevăzute de lege sunt îndeplinite.

Dacă nu sunt îndeplinite toate condițiile privind lichidarea cheltuielilor, ordonatorul de credite nu înscrie pe documentele care atestă obligația de plată (factura, stat de plată a salariilor) confirmarea "Bun de plată".

Documentele care atestă parcurgerea fazei de lichidare a cheltuielilor stau la baza înregistrării în contabilitatea patrimonială a instituției publice pentru reflectarea serviciului efectuat și a obligației de plată față de terții creditor.

### ***C. Ordonanțarea cheltuielilor și ordonanțarea de plată***

Ordonanțarea cheltuielilor reprezintă faza în procesul execuției bugetare în care se confirmă că livrările de bunuri au fost efectuate sau alte creanțe au fost verificate și că plata poate fi realizată.

Ordonanțarea de plată este documentul intern prin care ordonatorul de credite dă dispoziție conducătorului Compartimentului financiar - contabilitate să întocmească instrumentele de plată a cheltuielilor.

Documentul utilizat pentru ordonanțarea la plată a cheltuielilor este

“Ordonanțare de plată”. El conține date cu privire la :

- exercițiul bugetar în care se înregistrează plata;
- subdiviziunea bugetară la care se înregistrează plata;
- suma de plată (în cifre și litere) exprimată în moneda națională sau în monedă străină, după caz;
- datele de identificare a beneficiarului plății;
- natura cheltuielilor;
- modalitatea de plată (virament sau numerar);
- data și semnătura ordonatorului de credite sau a persoanei delegate cu aceste atribuții;
- viza persoanelor autorizate din compartimentele de specialitate, care confirmă corectitudinea sumelor de plată, livrarea și recepționarea bunurilor, executarea lucrărilor și prestarea serviciilor, existența unui alt titlu care justifică plata, precum și, după caz, înregistrarea bunurilor în gestiunea instituției și în contabilitatea acesteia.

Ordonanțarea de plată va fi însoțită de :

- documentele justificative în original;
- în cazuri excepționale, sunt admise și copii ale documentelor justificative, certificate pentru conformitatea cu originalul de către ordonatorul de credite când plata se face în rate;
- prima ordonanțare de plată va fi însoțită de documentele justificative care dovedesc obligația către creditor pentru plata ratei respective;

- ordonanțările de plată ulterioare vor face referire la documentele justificative deja transmise conducătorului Compartimentului financiar - contabilitate;
- la emiterea ordonanțării de plată finale ordonatorul de credite confirmă ca operațiunea s-a finalizat.

Pe baza documentelor în original sau copiilor certificate pentru conformitate de ordonatorul de credite, avizate pentru control financiar preventiv, se emite ordonanțarea de plată.

Documentele justificative în original sunt trimise la Compartimentul financiar-contabilitate pentru a fi întocmite documentele de plată.

Ordonanțările de plată nevizate de persoana împuternicită să exercite control financiar preventiv sunt nule și fără valoare pentru conducătorul compartimentului financiar - contabilitate .

#### ***D. Plata cheltuielilor***

Plata cheltuielilor este faza finală a execuției bugetare prin care instituția publică este eliberată de obligațiile sale față de terții-creditori.

Plata în lei se efectuează, în limita creditelor bugetare și destinațiilor aprobate în condițiile dispozițiilor legale, prin unitățile de trezorerie și contabilitate publică la care își au conturile deschise.

Plata cheltuielilor este asigurată de șeful Compartimentului financiar - contabilitate în limita creditelor bugetare deschise și neutilizate sau a disponibilităților aflate în conturi, după caz.

Persoana desemnată de ordonatorul de credite confirmă că există o obligație certă și o sumă datorată, exigibilă la o anumită dată, și în acest caz ordonatorul de credite bugetare poate emite "Ordonanțarea de plata" pentru efectuarea plății.

Obiectivele controlului efectuat de șeful compartimentului financiar contabilitate :

- cheltuielile care urmează să fie plătite au fost angajate, lichidate și ordonanțate;
- există credite bugetare deschise / repartizate sau disponibilități în conturi de disponibil;
- subdiviziunea bugetului aprobat de la care se efectuează plata este cea corectă și corespunde naturii cheltuielilor respective;
- există toate documentele justificative care să justifice plata;
- semnăturile de pe documentele justificative aparțin ordonatorului de credite sau persoanelor desemnate de acesta să exercite atribuții ce decurg din procesul executării cheltuielilor bugetare, potrivit legii;
- beneficiarul sumelor este cel îndreptățit potrivit documentelor care atestă serviciul efectuat;

- suma datorată beneficiarului este corectă;
- documentele de angajare și ordonanțare au primit viza de control financiar preventiv;
- documentele sunt întocmite cu toate datele cerute de formular;
- alte condiții prevăzute de lege.

Instrumentele de plată utilizate de instituțiile publice, respectiv cecul de numerar și ordinul de plată pentru trezoreria statului, se semnează de două persoane autorizate în acest sens, dintre care prima semnătură este cea a conducătorului compartimentului financiar-contabilitate, iar a doua semnătură de o altă persoană cu atribuții în efectuarea plății.

Instrumentele de plată trebuie să fie însoțite de documentele justificative, prin care se certifică exactitatea sumelor de plată, recepția bunurilor și executarea serviciilor, conform angajamentelor legale încheiate.

#### Ordinele de plată

- se emit pe numele fiecărui creditor;
- se datează;
- în spațiul rezervat obiectul plății se înscrie și subdiviziunea bugetului aprobat de la care se face plata;
- se înscriu într-un registru distinct și vor purta un număr de ordine unic, începând cu numărul 1 în ordine crescătoare pentru fiecare ordonator de credite și pentru fiecare exercițiu bugetar;
- nu poate cuprinde plăți referitoare la mai multe subdiviziuni ale bugetului aprobat;
- se emit pe baza documentelor justificative din care să reiasă că urmează să se achite integral sau parțial o datorie contractată și justificată; se exceptează de la această regulă ordinele de plată ce se emit pentru plata de avansuri;
- acțiunile și categoriile de cheltuieli pentru care se pot acorda plăți în avans din fonduri publice sunt cele stabilite prin hotărâri ale Guvernului;
- sumele reprezentând plăți în avans nejustificate prin bunuri livrate, lucrări executate și servicii prestate până la sfârșitul anului se recuperează de către instituția publică care a acordat avansurile și se vor restitui bugetului din care au fost acordate, cu perceperea dobânzilor și penalităților de întârziere aferente, potrivit legii.

Operațiunile documentelor privind plata cheltuielilor sunt:

#### *a) Operațiuni premergătoare plății.*

Deschiderea de credite bugetare se efectuează potrivit normelor privind organizarea și funcționarea trezoreriilor statului; dreptul de administrare și dispoziție asupra conturilor de cheltuieli bugetare sau de disponibil, deschise la unitățile de trezorerie și contabilitate publică .



Plățile din creditele bugetare deschise se efectuează după comunicarea către trezorerie a împuternicirilor și a fișelor cu speciemenle de semnături ale persoanelor abilitate să efectueze plata, împreună cu amprenta ștampilei .

Instituția are obligația de a prezenta trezoreriei bugetul aprobat și repartizat pe trimestre, iar pentru efectuarea cheltuielilor de capital va prezenta trezoreriei programul de investiții aprobat în condițiile legii .

*b) Operațiuni privind plata propriu – zisă.*

După verificarea condițiilor mai sus menționate, pe baza anexei "Ordonanța de plată" și a documentelor justificative se întocmește și se semnează documentul de plată.

În cazul constatării unei erori în legătură cu plata ce urmează să fie efectuată, Compartimentul financiar - contabilitate suspendă sau respinge plata.

Respingerea la plată se realizează:

- în cazul în care nu există credite bugetare deschise și / sau repartizate ori disponibilitățile sunt insuficiente;
- când nu există confirmarea serviciului efectuat și documentele nu sunt vizate pentru "Bun de plată";
- când beneficiarul nu este cel față de care instituția are obligații;
- când nu există viza de control financiar preventiv pe ordonanța de plată și nici autorizarea prevăzută de lege.

Suspendarea plății se realizează:

- în cazul constatării unei erori în legătură cu plata motivele deciziei de suspendare a plății se prezintă într-o declarație scrisă care se trimite:
  - o ordonatorului de credite și, spre informare și
  - o persoanei împuternicite să exercite controlul financiar preventiv.

#### **1.2.4. Necesitatea reformării sectorului public**

Tendința de globalizare, însoțită de dezvoltarea dinamică a sistemelor sociale, așează statele naționale într-o poziție cu totul nouă, în care instituțiile și sistemele administrative trebuie să fie adaptate. Orice intervenție în domeniul reformei administrației publice implică modificări ale componentelor majore, incluzând administrația centrală, administrația locală și serviciile publice. Pe de altă parte, dezvoltarea democrației reclamă instituirea unei noi relații între cetățeni și administrație, creșterea și întărirea rolului autorităților locale și reconsiderarea parteneriatului cu societatea civilă.

Necesitatea reformei este impusă de patru categorii principale de motive:

1. Motive economice: creșterea economică redusă și diminuarea resurselor bugetare alocate administrației publice; nevoia sectorului privat de a avea o administrație modernă, flexibilă și deschisă parteneriatului public-privat;
2. Motive tehnologice: introducerea tehnologiei informațiilor și a comunicațiilor în administrația publică;
3. Motive sociologice: cetățenii, ca beneficiari ai serviciilor publice, sunt tot mai exigenți și nu mai acceptă ca necesitățile lor să fie determinate în mod exclusiv de ceea ce le oferă administrațiile;
4. Motive instituționale: integrarea României în structurile Uniunii Europene implică un alt mod de administrare a serviciilor, structura puternic ierarhizată lasă locul unor noi tipuri organizatorice bazate pe structuri descentralizate.

Reforma devine un proces amplu, cuprinzător, care schimbă modul de abordare a principalelor probleme cu care se confruntă, în prezent, administrația publică din România.

Obiectivele reformei sectorului public sunt :

1. Restructurarea profundă a administrației publice centrale și locale;
  - se are în vedere un larg proces de modernizare și adaptare a administrației publice la realitățile economiei și societății românești, răspunzând în același timp structurilor similare din țările Uniunii Europene și din alte state dezvoltate și menținând totodată elementele tradiționale valoroase ale administrației publice românești;
  - se urmărește întărirea, la nivel central, a abilităților strategice capabile să ghideze evoluția statului și să îi permită să reacționeze adecvat, simplu și cu costuri scăzute la schimbările externe și diversele interese;
  - proiectarea unui model organizațional general al structurilor administrative din cadrul puterii executive;
  - reducerea cheltuielilor guvernamentale;
  - dezvoltarea capacității de gestionare a autorităților locale;
2. Schimbarea de fond a raportului dintre administrație și cetățean;
  - se urmărește consolidarea și lărgirea cadrului de participare a societății civile la procesul decizional;
  - se are în vedere asigurarea transparenței actelor administrative și comunicarea operativă cu cetățenii;
3. Descentralizarea serviciilor publice și consolidarea autonomiei locale administrative și financiare;

- se va urmări accelerarea procesului de descentralizare a serviciilor publice și preluarea atribuțiilor de administrare și finanțare a unor activități de către autoritățile administrațiilor locale;
  - se are în vedere transferarea către autoritățile publice locale a activităților și resurselor corespunzătoare de la bugetul de stat pentru finanțarea unor servicii publice destinate comunităților locale: sănătate, cultură, poliție comunitară, pompieri, apărare civilă etc.;
  - așezarea pe baze noi, echitabile a impozitelor și taxelor locale;
4. Demilitarizarea treptată a unor servicii comunitare;
- preluarea evidenței populației și organizarea acesteia ca serviciu comunitar de către consiliile locale și consiliile județene (cartea de identitate, cartea de alegător, întocmirea listelor electorale permanente, permise auto, certificate de înmatriculare etc.);
  - transferarea în subordinea prefecturilor a activității de eliberare și evidență a pașapoartelor simple, organizarea unui serviciu public județean specializat;
  - organizarea unor servicii comunitare pentru situații de urgență (incendii, inundații, grindină, cutremure, îngheț) care vor prelua atribuțiile actuale ale unităților de pompieri și apărare civilă;
  - înființarea la nivelul fiecărei unități administrative - comună, oraș, municipiu - a poliției comunitare pentru ordinea publică, prin preluarea unor atribuții specifice de la inspectoratele de poliție.
5. Depolitizarea structurilor administrației publice și eliminarea clientelismului politic;
- se va aplica cu strictețe Legea privind statutul funcționarului public;
  - se va urmări gestionarea coerentă și corectă a carierei funcționarului public prin salarizare corespunzătoare, stimularea și asigurarea unor condiții normale de lucru în scopul respectării principiului stabilității și continuității în muncă.
6. Stoparea birocrăției în administrația publică;
- se va avea în vedere raționalizarea procedurilor administrative și introducerea echipamentelor și tehnologiilor informatice;
  - introducerea conceptului de informatizare a administrației publice;
  - generalizarea utilizării sistemului de ghișeu unic;
7. Coerența actului administrativ; perfecționarea managementului în administrație ;
- eficientizarea raporturilor dintre administrația publică centrală și locală, dintre autoritățile publice județene și cele din comune, orașe și municipii;
  - aplicarea unitară și eficientă a sistemului de norme și reglementări în administrația publică centrală și locală;
  - crearea unui sistem informațional integrat al administrației publice centrale și locale;

- fundamentarea deciziilor privind politicile sociale pe studii și expertize, constituindu-se oficii sociologice de coordonare metodologică la nivel central, precum și în cadrul consiliilor județene.

8. Aplicarea unor politici raționale de dezvoltare și modernizare a localităților rurale și urbane;

- acordarea statutului de comună unui număr de peste 1.000 de sate care îndeplinesc criteriile legale, asigurându-se astfel apropierea autorității administrative de cetățean;
- organizarea ca orașe a unui număr important de comune care, prin dotările tehnico-edilitare (alimentare cu apă și gaze, canalizare, telefonie), îndeplinesc statutul de localitate urbană;
- pregătirea condițiilor pentru organizarea administrativ-teritorială în conformitate cu standardele Uniunii Europene.

9. Întărirea autorității statului și a răspunderilor acestuia;

- respectarea strictă a drepturilor constituționale și legale a autorităților publice - ministere și agenții guvernamentale, prefecturi, consilii județene, consilii locale și primari;
- monitorizarea aplicării reformei administrative și a performanțelor operaționale ale autorităților publice centrale și locale;
- întărirea controlului gestiunii banului public și asigurarea transparenței cheltuielilor prin informarea periodică a contribuabililor;

10. Armonizarea cadrului legislativ cu reglementările Uniunii Europene;

- asigurarea coerenței și stabilității pe termen lung a cadrului legislativ în domeniul administrației publice centrale și locale;
- inițierea unei ample acțiuni de îmbunătățire a reglementărilor existente în domeniu și elaborarea unor reglementări noi, bazate pe principiile prevăzute de Constituție și Carta Europeană a Autonomiei Locale;
- Codul de procedură administrativă;
- Codul administrativ;
- Codul electoral.

Reforma contabilității publice necesită o recunoaștere reală și corectă a cheltuielilor. Aplicarea numai formală a principiilor și regulilor de contabilitate nu mărește transparența. De aceea contabilitatea publică necesită existența mai multor cadre specializate cu înaltă pregătire profesională și experiență în domeniu.

Contabilitatea publică poate oferi transparența informației numai dacă factorii de decizie și opinia publică sunt bine informați asupra naturii informațiilor furnizate și implicațiilor lor

financiare. Nu este însă întotdeauna reală această situație, chiar și în multe țări OCDE în care raportarea bugetară prin mijloace financiare este adesea inadecvată.

Pentru o transparență totală, guvernul ar trebui să fie pregătit să încurajeze auditul independent al declarațiilor financiare și al execuției bugetare, pentru a demonstra în mod concret cum sunt utilizați banii publici.



## **CAPITOLUL II**

### **ANALIZA ȘI FUNCȚIONAREA CONTURILOR**

Clasificarea conturilor constă în sistematizarea lor potrivit caracteristicilor comune și specifice ale acestora prin încadrarea în clase, grupe și subgrupe de conturi, după criterii, cu scopul de a realiza o ordine în mulțimea conturilor folosite în contabilitatea curentă.

În contabilitate pentru a se putea oglindi toate elementele patrimoniale din cadrul întreprinderii în totalitatea lor și pe părțile componente, se folosesc două feluri de conturi sintetice și conturi analitice.

Conturile sintetice sunt conturile de bază ale contabilității, cu ajutorul cărora se reflectă bunurile economice, procesele economice și sursele de finanțare a acestora în unitatea lor, grupate după caracteristicile generale, iar conturile analitice sunt folosite pentru a reflecta concomitent, părțile componente ale elementelor patrimoniale înregistrate în conturile sintetice, după însușirile lor specifice.

Conturile sintetice se folosesc din necesitatea generalizării datelor referitoare la existența și mișcarea elementelor patrimoniale. Aceasta determină faptul că toate operațiile economice și financiare înregistrate în aceste conturi trebuie să fie exprimate în etalon monetar.

Spre deosebire de conturile sintetice care înregistrează elementele patrimoniale grupate după caracteristicile lor generale, conturile analitice înregistrează elementele respective individualizate după însușirile specifice. Deci ele permit detalierea, adâncirea, dezvoltarea conturilor sintetice, fiind socotite conturi detaliate ale conturilor sintetice.

Numărul conturilor analitice pe care le poate dezvolta un cont sintetic este determinat de natura bunurilor economice, a proceselor economice și a surselor de finanțare reflectate în contul sintetic respectiv și de necesitățile de detaliere a cunoașterii conținutului economic al acestora cu ajutorul informațiilor contabile.

În fiecare unitate patrimonială funcționează în paralel și în strânsă legătură contabilitatea sintetică și contabilitatea analitică. Orice operație economică sau financiară înregistrată în contabilitatea analitică este necesar a fi reflectată și în cea sintetică.

Conturile analitice funcționează după aceleași reguli după care funcționează și contul sintetic de care aparțin, deoarece în ambele categorii de conturi se înregistrează aceleași elemente patrimoniale și deci au același conținut economic. Cu toate acestea reflectarea operațiilor economice și financiare în conturile analitice prezintă unele particularități față de conturile sintetice. Astfel spre deosebire de conturile sintetice în care elementele patrimoniale se înregistrează numai valoric, în conturile analitice elementele respective se pot reflecta fie numai

valoric ca și în conturile sintetice - așa cum este cazul bunurilor economice nemateriale, proceselor economice și surselor de finanțare - fie cantitativ și valoric în funcție de natura elementelor respective - ca în cazul bunurilor economice materiale, imobilizărilor corporale și stocurilor.

Utilizarea conturilor analitice prezintă o importanță deosebită pentru activitatea unității patrimoniale întrucât creează posibilitatea efectuării controlului gestionar prin urmărirea existentului și mișcării fiecărui element patrimonial în parte pe părțile componente, contribuind astfel la asigurarea integrității patrimoniului. Aceasta întrucât se reflectă pe elemente patrimoniale distincte, intrările, ieșirile și stocurile, cantitativ și valoric, în cadrul fiecărui depozit, magazin sau secție de producție a întreprinderii. De asemenea pe baza datelor din conturile analitice se pot stabili cu exactitate drepturile și obligațiile unității patrimoniale față de alte persoane juridice și fizice, separat pentru fiecare dintre acestea, se determină costul producției, separat pentru fiecare secție atelier sau fază de fabricație și în cadrul acestora pe produse, comenzi, lucrări și servicii.

Importanța conturilor analitice constă și în adâncirea procesului de sistematizare a informațiilor contabile, început cu ajutorul bilanțului și continuat cu ajutorul conturilor sintetice. Aceasta sistematizare se concretizează în adâncirea detalierii cunoașterii distincte a tuturor elementelor obiectului contabilității. Generalizarea informațiilor contabile se realizează prin centralizarea datelor din conturile sintetice cu ajutorul balanței de verificare și în final în cadrul bilanțului unde apar numai soldurile conturilor sintetice.

Atât sistematizarea cât și generalizarea informațiilor contabile sunt posibile datorită legăturilor reciproce care există între conturile sintetice și conturile analitice.

Planul de conturi general este un tablou al tuturor conturilor folosite de către un sector de activitate al economiei naționale.

## **2.1. CONTURILE DE CAPITAL**

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

Fondurile unei instituții publice 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.



Rezultatul patrimonial se stabilește la sfârșitul perioadei (lunar, sau cel mult la întocmirea situațiilor financiare) 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).

Activele fixe pot fi supuse reevaluării care se efectuează potrivit reglementarilor 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.

În cazul în care, ulterior recunoașterii inițiale ca activ, valoarea unui activ fix este determinată pe baza reevaluării activului respectiv, valoarea rezultată din reevaluare va fi atribuită activului, în locul costului de achiziție sau costului de producție, după caz. În astfel de cazuri, regulile privind amortizarea se aplică activului având în vedere valoarea acestuia, determinată în urma reevaluării.

Reevaluările trebuie făcute cu suficientă regularitate, astfel încât valoarea contabilă să nu difere substanțial de cea care ar fi determinată folosind valoarea justă la data bilanțului.

Dacă rezultatul reevaluării este o creștere a valorii contabile nete, aceasta se tratează astfel:

- ca o creștere a rezervei din reevaluare, din cadrul capitalurilor proprii, dacă nu a existat o descreștere anterioară, recunoscută ca o cheltuială aferentă aceluși activ (contul 105);
- ca un venit care să compenseze cheltuiala cu descreșterea recunoscută anterior la acel activ.

Dacă rezultatul reevaluării este o descreștere a valorii contabile nete, aceasta se tratează astfel:

- ca o scădere a rezervei din reevaluare, din cadrul capitalurilor proprii, cu valoarea minimă dintre valoarea acelei rezerve și valoarea descreșterii; eventuala diferență rămasă necoperită din rezervele din reevaluare existente se înregistrează ca o cheltuială; (contul 105).
- ca o cheltuială cu întreaga valoare a descreșterii, dacă în rezerva din reevaluare nu este înregistrată o sumă aferentă aceluși activ.

Contul 100 ține evidența fondului activelor fixe necorporale care nu se supun amortizării. Are funcția contabilă de pasiv. În credit se înregistrează activele fixe necorporale intrate în patrimoniu în corespondență cu debitul contului 206, iar în debit se înregistrează activele fixe

necorporale ieșite din patrimoniu în corespondența cu creditul contului 206. Soldul creditor al contului 100 reprezintă fondul activelor fixe necorporale la un moment dat.

Contul 101 ține evidența bunurilor care alcătuiesc domeniul public al statului și care nu se supun amortizării. Are funcția contabilă de pasiv. În credit se înregistrează bunurile intrate în domeniul public al statului în corespondență cu debitul conturilor 211, 212, 213, 215, iar în debitul contului se înregistrează bunurile ieșite din domeniul public al statului în corespondența cu creditul conturilor 211, 212, 213, 115. Soldul creditor reprezintă bunurile care alcătuiesc domeniul public al statului.

Contul 102 ține evidența bunurilor care alcătuiesc domeniul privat al statului care nu se supun amortizării. Are funcția contabilă de pasiv. În credit se înregistrează bunurile intrate în corespondența cu debitul conturilor 211, 212, 213, 214, 347 (valoarea bunurilor confiscate sau intrate în proprietatea privată a statului), iar în debitul contului se înregistrează bunurile ieșite din domeniul privat al statului în corespondența cu creditul conturilor 211, 212, 213, 214, 347, 359 (valoarea bunurilor confiscate sau intrate în proprietatea privată a statului ce sunt valorificate în regim de consignație). Soldul creditor reprezintă bunurile care alcătuiesc domeniul privat al statului.

Contul 103 ține evidența bunurilor care alcătuiesc domeniul public al unităților administrativ-teritoriale care nu se supun amortizării. Are funcția contabilă de pasiv și funcționează similar cu contul 101 fără a se mai utiliza contul 215.

Contul 104 ține evidența bunurilor care alcătuiesc domeniul privat al unităților administrativ-teritoriale care nu se supun amortizării. Are funcția contabilă de pasiv și funcționează similar cu contul 102 utilizând în locul contului 347 contul 349.

Contul 105 ține evidența diferențelor în plus sau în minus din reevaluarea activelor fixe corporale. Are funcția contabilă de pași. În credit se înregistrează creșterea de valoare rezultată din reevaluarea activelor fixe corporale în corespondența cu debitul conturilor 211, 212, 213, 214. În debitul contului 105 se înregistrează descreșterea de valoare rezultată din reevaluarea activelor fixe corporale în corespondența cu creditul conturilor 211, 212, 213, 214. Soldul creditor reprezintă valoarea rezervelor și reevaluarea activelor fixe corporale existente în instituțiile publice.

Contul 117 ține evidența rezultatului reportat care se preia la începutul fiecărui exercițiu bugetar din contul de rezultat patrimonial al exercițiului anterior. Este bifuncțional. În debitul contului se înregistrează deficitul patrimonial realizat în exercițiile bugetare precedente, iar în creditul contului se înregistrează excedentul patrimonial realizat în exercițiile precedente. Soldul debitor exprima deficitul patrimonial al exercițiilor bugetare precedente, iar soldul creditor exprima excedentul patrimonial al exercițiului bugetar precedent.

Contul 117 se creditează prin debitul conturilor:

- 121 cu excedentul patrimonial realizat în exercițiul curent transferat asupra rezultatului reportat la începutul exercițiului următor;
- 133 cu sumele transferate în contul de rezultat al bugetului fondului național unic de asigurări sociale de sănătate reprezentând utilizarea fondului de rezervă conform prevederilor legale.

Contul 117 se debitează în corespondența cu creditul conturilor :

- 121 cu deficitul patrimonial realizat în exercițiul curent transferat asupra rezultatului reportat la începutul exercițiului următor;
- 303 cu prețul de înregistrare al materialelor de natura obiectelor de inventar aflate în magazie sau în folosință la 31 decembrie 2005 care se scot din folosință;
- 463, 464, 465, 4664, 4665 cu sumele stinse prin scutire, anulare, prescripție și alte modalități prevăzute de lege reprezentând creanțe ale bugetului de stat, ale bugetului local, ale bugetului asigurărilor sociale de stat, ale bugetului asigurărilor pentru șomaj și ale bugetului fondului matinal unic de asigurări sociale de sănătate, după caz, dacă veniturile provin din anii precedenți.

Contul 121 ține evidența rezultatului patrimonial, este bifuncțional. În debitul contului se înregistrează cheltuielile efectuate de instituțiile publice după natura sau destinația lor, iar în credit veniturile realizate după natura și sursa lor. Soldul debitor exprimă deficitul patrimonial, iar soldul creditor exprimă excedentul patrimonial.

Contul 121 se debitează prin creditul conturilor:

- 117 cu excedentul patrimonial realizat în exercițiul curent transferat asupra rezultatului reportat la începutul exercițiului următor;
- 131 cu sumele repartizate la sfârșitul anului din excedentul anual al bugetului local pentru constituirea fondului de rulment;
- 520 cu soldul debitor al contului de disponibil la bugetului de stat la sfârșitul anului;
- 5211 cu excedentul patrimonial înregistrat la sfârșitul perioadei de către instituțiile finanțate din bugetul local (situație în care instituțiile publice finanțate din bugetul local obțin deficit înregistrarea este aceeași însă cu sumele în roșu);
- conturile din clasa a VI- a cu soldul debitor al acestora la sfârșitul perioadei în vederea închiderii și stabilirii rezultatului patrimonial;
- 709 cu soldul debitor al contului la sfârșitul perioadei în vederea închiderii și stabilirii rezultatului patrimonial.

Contul 121 se creditează prin debitul conturilor din clasa a 7-a de venituri în vederea închiderii acestora precum și prin debitul contului 117 cu deficitul patrimonial înregistrat în exercițiul curent care se transfera asupra rezultatului reportat la începutul exercițiului următor.

Contul 1391 ține evidența sumelor reprezentând fondul de dezvoltare a spitalului constituit legii. Este de pasiv. În credit se înregistrează sumele încasate reprezentând fondul de dezvoltare a spitalului în corespondența cu debitul contului 550, iar în debit se înregistrează cheltuielile de amortizare aferente activelor fixe achiziționate din fondul de dezvoltare a spitalului la sfârșitul perioadei prin creditul contului 6811. Soldul creditor reprezintă fondul de dezvoltare a spitalului la un moment dat.

Contul 151 ține evidența provizioanelor pentru litigii, pentru garanții acordate clienților și alte provizioane. Este de pasiv. În credit se înregistrează constituirea și majorarea provizioanelor în corespondență cu debitul contului 6812, iar în debit se înregistrează diminuarea și anularea provizioanelor în corespondență cu creditul contului 7812. Soldul creditor reprezintă provizioanele existente la un moment.

Contul 164 ține evidența la nivelul ministerelor și altor autorități publice centrale, a împrumuturilor interne și externe contractate de stat pe termen mediu și lung. Este de pasiv. În credit se înregistrează tragerile din împrumuturile interne și externe contractate de stat, iar în debit rambursarea acestor împrumuturi potrivit scadențelor din acordurile de împrumut. Soldul creditor reprezintă împrumuturi interne și externe contractate de stat nerambursate la un moment dat.

Se creditează prin debitul conturilor:

- 232, 234 și 409 cu avansurile în lei și în valută acordate furnizorilor de active fixe corporale, necorporale sau pentru livrări de bunuri, lucrări executate și prestări de servicii, după caz, din împrumuturi interne și externe contractate de stat, subîmprumutate beneficiarilor finali;
- 401, 404 cu plățile în lei și în valută dispuse sub forma de trageri din împrumuturi interne și externe contractate de stat achitate furnizorilor;
- 513 cu sumele intrate în contul de disponibil al instituției publice reprezentând valoarea din împrumuturi interne și externe contractate de stat;
- 665 cu diferențele de curs valutar nefavorabile rezultate din reevaluare la sfârșitul perioadei, a împrumuturilor interne și externe contractate de stat în valută;

Se debitează prin creditul conturilor:

- 512, 770 cu valoarea ratelor scadente achitate pentru rambursarea împrumuturilor interne și externe contractate de stat, din contul de disponibil de la bancă sau din finanțarea bugetară;

- 765 cu diferențele de curs valutar favorabile rezultate fie din reevaluare la sfârșitul perioadei a împrumutului, fie odată cu rambursarea acestora.

Contul 165 ține evidența la nivelul ministerelor, altor autorități publice și unităților administrativ teritoriale a împrumuturilor interne și externe garantate de stat pe termen mediu și lung. Este de pasiv și funcționează similar cu contul 164.

Se creditează cu debitul conturilor:

- 232, 234, 409, 401 și 404 după caz cu avansurile plătite și respectiv plățile efectuate din trageri din împrumuturi interne și externe garantate de stat;
- 665 cu diferențele de curs valutar nefavorabile aferente reevaluării împrumuturilor la sfârșitul perioadei;
- 514 cu tragerile din împrumuturi direct în contul de disponibil.

Se debitează prin creditul conturilor :

- 512 și 770 cu împrumuturile rambursate din contul de disponibil la bancă sau din finanțarea bugetară;
- 516 cu sumele reprezentând refinanțarea împrumuturilor interne și externe contractate de autoritățile administrației publice locale și garantate de stat;
- 5212 cu sumele reprezentând rambursarea împrumuturilor restante;
- 560 cu valoarea ratelor scadente achitate pentru rambursarea împrumuturilor interne și externe garantate de stat la instituțiile publice finanțate din venituri proprii;
- 765 cu diferențele favorabile de curs valutar aferente rambursării sau reevaluării împrumuturilor garantate de stat.

Contul 167 ține evidența altor împrumuturi și datorii asimilate pe termen scurt și lung. Este de pasiv. În credit se înregistrează sumele încasate din alte împrumuturi și datorii asimilate, iar în debit sumele rambursate. Soldul creditor reprezintă alte împrumuturi și datorii asimilate nerestituite.

Se creditează prin debitul conturilor :

- 212, 213 și 214 cu valoarea activelor fixe corporale primite în regim de leasing financiar conform prevederilor contractuale;
- 232 și 234 cu avansurile în lei și valută acordate furnizorilor de active fixe corporale și necorporale din contul de împrumut;
- 512 și 560 cu sumele încasate reprezentând alte împrumuturi și datorii asimilate;
- 665 cu diferențele de curs valutar nefavorabile rezultate din reevaluarea împrumuturilor în valută la sfârșitul perioadei.

Se debitează prin creditul conturilor :

- 404 cu obligația de plată a ratelor de leasing financiar pe baza facturilor emise de locator;

- 512, 560 și 770 cu valoarea ratelor scadente achitate pentru rambursarea altor împrumuturi și datorii asimilate;
- 765 cu diferențele de curs valutar favorabile cu ocazia rambursării sau reevaluării altor împrumuturi în valută.

Contul 168 ține evidența dobânzilor aferente împrumuturilor și datoriilor asimilate. Este de pasiv. În credit se înregistrează dobânzile datorate, iar în debit dobânzile plătite. Soldul creditor reprezintă dobânzile nerestituite.

## 2.2. CONTURI DE ACTIVE FIXE

Contul 203 ține evidența cheltuielilor de dezvoltare înregistrate ca active fixe necorporale. Este de activ. În debit se înregistrează valoarea lucrărilor și proiectelor de dezvoltare intrate în patrimoniu, iar în credit cheltuielile de dezvoltare cedate și respectiv scăzute din evidentă. Soldul debitor reprezintă valoarea cheltuielilor existente la un moment dat .

Contul se debitează prin creditul conturilor :

- 404 cu valoarea cheltuielilor de dezvoltare achiziționate de la terți;
- 721 cu valoarea cheltuielilor de dezvoltare realizate pe cont propriu;
- 779 cu valoarea cheltuielilor de dezvoltare primite cu titlu gratuit.

Se creditează prin debitul conturilor:

- 205 cu valoarea cheltuielilor de dezvoltare aferente concesiunilor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale etc.;
- 280 cu valoarea cheltuielilor de dezvoltare amortizate scăzute din evidentă;
- 658 cu valoarea neamortizată a cheltuielilor de dezvoltare transferate cu titlu gratuit;
- 691 cu valoarea neamortizată a cheltuielilor de dezvoltare vândute sau scoase din folosință.

Contul 205 ține evidența concesiunilor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale, drepturilor și activelor similare aparținând instituțiilor publice. Este de activ. În debit se înregistrează concesiunile, brevetele etc. intrate în patrimoniu, iar în credit valoarea concesiunilor, brevetelor etc. ieșite din patrimoniu. Soldul debitor exprimă valoarea concesiunilor, brevetelor etc. existente în patrimoniul instituțiilor publice la un moment dat.

Se debitează prin creditul conturilor :

- 203 cu valoarea cheltuielilor de dezvoltare aferente concesiunilor, brevetelor etc.;
- 233 cu valoarea concesiunilor, brevetelor etc. obținute în mai multe perioade care se recepționează;
- 404 cu valoarea concesiunilor, brevetelor etc. achiziționate de la terți;

- 721 cu valoarea concesiunilor, brevetelor etc. realizate pe cont propriu;
- 779 cu valoarea concesiunilor, brevetelor etc. primite cu titlu gratuit.

Se creditează prin debitul conturilor:

- 280, 658 și 691 după caz, cu valoarea concesiunilor, brevetelor etc. scăzute din evidență, amortizate și respectiv neamortizate.

Contul 206 ține evidența evenimentelor cultural sportive (reprezentării teatrale, programe de radio și televiziune, lucrări muzicale, evenimente sportive, lucrări literale artistice sau creative) înregistrate pe peliculă, pe benzi magnetice sau alte suporturi care nu se supun amortizării. Este de activ. Se debitează cu valoarea înregistrărilor evenimentelor cultural sportive intrate în patrimoniu în corespondență cu creditul contului 100 și se creditează cu ocazia ieșirii acestora în corespondență cu debitul contului 100. Soldul debitor reprezintă valoare înregistrărilor evenimentelor cultural sportive existente la un moment dat.

Contul 208 ține evidența altor active fixe necorporale (programe informatice) existente în patrimoniul instituțiilor publice. Este de activ. În debit se înregistrează intrările, iar în credit ieșirile din patrimoniu. Soldul debitor reprezintă valoarea altor active fixe necorporale existente la un moment dat.

Se debitează prin creditul conturilor:

- 404 cu valoarea celor achiziționate;
- 721 cu valoarea celor realizate pe cont propriu;
- 233 cu valoarea celor obținute în mai multe perioade recepționate;
- 774 cu valoarea celor intrate în patrimoniu instituțiilor publice plătite din fonduri externe nerambursabile de către autoritățile de implementare;
- 779 cu valoarea celor primite cu titlul gratuit;

Se creditează prin debitarea conturilor:

- 280, 658 și 691 cu valoarea celor ieșite din patrimoniu amortizate și respectiv neamortizate;

Contul 211 ține evidența terenurilor și a amenajărilor la terenuri (împrejmuiri, lucrări de acces, racordarea la sistemul de alimentare cu energie etc.) aparținând instituțiilor publice. Este de activ. În debit se înregistrează terenurile și amenajările la terenuri intrate în patrimoniu, iar în credit cele ieșite din patrimoniu. Soldul debitor reprezintă valoarea terenurilor și amenajărilor la terenuri existente la un moment dat în patrimoniu instituției publice.

Se debitează prin creditul conturilor:

- 101, 102, 103 sau 104 cu valoarea terenurilor și amenajărilor la terenuri intrate în patrimoniu public sau privat al statului sau al unităților administrativ-teritoriale, care nu se supun amortizării;

- 105 cu creșterea de valoare rezultată din reevaluarea terenurilor și amenajărilor la terenuri;
- 231 cu valoarea amenajărilor la terenuri în curs de execuție, recepționate, care se supun amortizării;
- 404 cu valoarea terenurilor și amenajărilor la terenuri achiziționate;
- 281 cu valoarea amortizării investițiilor efectuate de chiriaș la amenajările la terenuri luate cu chirie și restituite proprietarului;
- 481 cu valoarea de intrare a terenurilor și valoarea rămasă neamortizată a amenajărilor la terenuri primite de instituția superioară de la instituțiile subordonate (în contabilitatea instituției superioare) sau cele primite de instituții de la instituția superioară (în contabilitatea instituției care primește);
- 482 cu valoarea de intrare a terenurilor și valoarea rămasă neamortizată a amenajărilor la terenuri primite de la instituțiile subordonate aceleiași instituții publice (ordonator principal sau secundar) și respectiv cu valoarea la cost de producție a amenajărilor la terenuri realizate pe cont propriu;
- 774 cu valoarea amenajărilor la terenuri intrate în patrimoniul instituției publice, plătite din fonduri externe nerambursabile de către autoritățile de implementare;
- 779 cu valoarea terenurilor și amenajărilor la terenuri primite cu titlu gratuit.

Se creditează prin debitul conturilor:

- 101, 102, 103, 104 cu valoarea terenurilor și amenajărilor la terenuri, care nu se supun amortizării, ieșite din patrimoniu public sau privat al statului sau al unităților administrativ-teritoriale;
- 105 cu descreșterea de valoare rezultată din reevaluarea terenurilor și amenajărilor la terenuri;
- 281 cu valoarea amortizării amenajărilor la terenuri scăzute din evidență;
- 481, 482 cu valoarea de intrare a terenurilor și valoarea rămasă neamortizată a amenajărilor la terenuri transferate de instituția superioară instituțiilor subordonate, de instituțiile subordonate instituției superioare sau între instituțiile subordonate aceluiași ordonator principal sau secundar de credite (în contabilitatea instituției care transferă);
- 658 cu valoarea de intrare a terenurilor transferate cu titlu gratuit și cu valoarea neamortizată a amenajărilor la terenuri transferate cu titlu gratuit;
- 690 cu valoarea terenurilor și valoarea neamortizată a amenajărilor la terenuri distruse de calamități;
- 691 cu valoarea neamortizată a amenajărilor la terenuri vândute sau scoase din folosință.



Conturile 212, 213, 214 țin evidența activelor fixe corporale aparținând instituției publice. Sunt de activ. În debit se înregistrează intrările în patrimoniu, iar în credit ieșirile din patrimoniu.

Soldul debitor al fiecărui cont în parte reprezintă valoarea activelor fixe corporale existente la un moment dat în patrimoniul instituției publice.

Modul de debitare și creditare al conturilor 212, 213, 214 este similar cu cele ale contului 211 în plus la debitare fiind și următoarele corespondente:

- 167 cu valoarea activelor fixe corporale achiziționate în regim de leasing;
- 722 cu valoarea activelor corporale obținute pe cont propriu.

Contul 215 ține evidența altor active ale statului (zăcămintele, resurse biologice necultivate, rezerve de apă) care fac parte din teritoriul național. Este de activ. În debit se înregistrează valoarea altor active ale statului luate în evidență, care nu se supun amortizării în corespondență cu creditul contului 101, iar în credit se înregistrează valoarea aceluiași active scăzute din evidența în corespondență cu debitul contului 101. Soldul debitor reprezintă valoarea altor active ale statului existente în evidență.

Contul 231 ține evidența activelor fixe corporale în curs de execuție reprezentând cheltuieli pentru obiective de investiții care nu au fost terminate și recepționate până la sfârșitul perioadei. Este de activ. În debit se înregistrează cheltuieli aferente investițiilor neterminate la sfârșitul perioadei, iar în credit se înregistrează investițiile terminate, recepționate, puse în funcțiune și înregistrate ca active fixe corporale. Soldul debitor reprezintă valoarea activelor corporale neterminate (nerecepționate).

Contul 231 se debitează prin:

- 404 cu valoarea celor achiziționate;
- 722 cu valoarea celor realizate pe cont propriu;
- 779 cu valoarea celor primite cu titlu gratuit;
- 774 cu valoarea celor intrate în patrimoniu, plătite din fonduri externe nerambursabile de către autoritățile de implementare;
- 5221 cu sumele acordate instituțiilor și serviciilor publice de subordonare locală precum și agenților economici în vederea realizării de investiții în interesul colectivității.

Contul 231 se creditează prin :

- 211, 212, 213 și 214 cu valoarea activelor fixe corporale recepționate care se supun amortizării;
- 682 cu valoarea de intrare a activelor fixe care nu se supun amortizării la recepția finală a investiției;
- 658, 690 și 691 cu valoarea celor ieșite din patrimoniu prin transfer cu titlu gratuit, distruse de calamități și respectiv vândute sau scoase din folosință.

Contul 232 ține evidența avansurilor acordate furnizorilor de active fixe corporale. Este de activ. În debit se înregistrează valoarea avansurilor acordate furnizorilor de active fixe corporale prin creditul conturilor 162, 163, 164, 165, 167, 512, 513, 514, 515, 516, 517, 519, 5221, 550, 551, 553, 554, 556, 558, 560, 561, 562 și 770, iar în credit se înregistrează avansurile acordate care se decontează prin creditul contului 404. Soldul debitor reprezintă valoarea avansurilor acordate furnizorilor de active fixe corporale nedecontate.

Conturile 233 și 234 funcționează similar cu conturile 231 și 232.

Contul 260 ține evidența titlurilor de participare reprezentând acțiuni preluate de stat în contul creanțelor bugetare precum și acțiuni deținute în capitalul social al unor societăți comerciale sau al unor organisme financiare internaționale. Este de activ. În debit se înregistrează titlurile preluate în evidență, iar în credit valoarea titlurilor de participare scăzute din evidență. Soldul debitor reprezintă valoarea titlurilor de participare deținute.

Se debitează prin:

- 265 cu valoarea obligațiunilor nerăscumpărate la scadență și convertite în titluri de participare;
- 269 cu valoarea activelor financiare achiziționate și neachitate;
- 463, 465 și 466 cu valoarea titlurilor de participare rezultate din conversia creanțelor bugetului de stat, bugetului asigurărilor sociale de stat sau bugetelor fondurilor speciale;
- 765 cu diferențele de curs valutar favorabile rezultate în urma reevaluării titlurilor de participare în valută la sfârșitul perioadei.

Se creditează prin :

- 520, 525, 571 și 574 cu sumele încasate reprezentând valoarea contabilă a titlurilor de participare vândute precum și cu diferențele favorabile dintre valoarea contabilă a titlurilor de participare și prețul de vânzare;
- 664 cu valoarea titlurilor de participare cedate sau scăzute din evidență;
- 665 cu diferențele de curs valutar nefavorabile rezultate din reevaluarea la sfârșitul perioadei a titlurilor de participare în valută.

Contul 265 ține evidența altor titluri imobilizate reprezentând obligațiuni preluate de stat în contul creanțelor bugetare. Este de activ. În debit se înregistrează valoarea celor preluate în evidență, iar în credit valoarea celor scăzute din evidență. Soldul debitor reprezintă valoarea altor titluri imobilizate deținute.

Se debitează prin:

- 463 cu valoarea altor titluri imobilizate rezultate din conversia creanțelor bugetului de stat;
- 465 și 466 cu valoarea obligațiunilor rezultate din conversia creanțelor;

Se creditează prin :

- 260 cu valoarea obligațiunilor nerăscumpărate și convertite în titluri de participare;
- 520 cu sumele încasate reprezentând valoarea contabilă a obligațiunilor vândute precum și cu diferențele favorabile dintre valoarea contabilă și prețul de vânzare;
- 664 cu valoarea obligațiunilor cedate sau scăzute din evidență.

Contul 267 ține evidența împrumuturilor acordate pe termen mediu și lung precum și a depozitelor și garanțiilor plătite. Este de activ. În debit se înregistrează valoarea împrumuturilor acordate și a dobânzilor aferente creanțelor imobilizate precum și a garanțiilor depuse la furnizorii de utilități, iar în credit se înregistrează valoarea creanțelor imobilizate și a dobânzilor aferente încasate precum și a garanțiilor restituite de furnizori. Soldul debitor reprezintă valoarea împrumuturilor acordate și a altor creanțe imobilizate.

Se debitează prin:

- 512, 550, 551, 560, 561, 562 și 770 cu valoarea împrumuturilor pe termen mediu și lung acordate și a garanțiilor depuse la furnizorii de utilități;
- 763 cu veniturile din dobânzi aferente creanțelor imobilizate;
- 765 cu diferențele de curs valutar favorabile rezultate din reevaluarea la sfârșitul perioadei a creanțelor imobilizate în valută.

Se creditează prin:

- 512, 560, 561, 562 și 770 cu valoarea creanțelor imobilizate rambursate și a dobânzilor aferente încasate;
- 663 cu valoarea pierderilor din creanțe imobilizate;
- 665 cu diferențele de curs valutar nefavorabile rezultate în urma încasării sau reevaluării creanțelor imobilizate în valută.

Contul 269 ține evidența vărsămintelor de efectuat pentru activele financiare dobândite. Este de pasiv. În credit se înregistrează vărsămintele de efectuat, iar în debit vărsămintele efectuate. Soldul creditor reprezintă vărsămintele rămase de efectuat.

Se creditează prin:

- 260 cu valoarea acțiunilor subscribe și nevărsate;
- 665 cu diferențele de curs valutar nefavorabile rezultate din reevaluarea vărsămintelor de efectuat pentru active financiare în valută la sfârșitul perioadei.

Se debitează prin :

- 560 și 770 cu vărsămintele efectuate;
- 765 cu diferențele de curs valutar favorabile rezultate din reevaluarea datoriilor în valută sau aferente momentului efectuării vărsămintelor în valută.

### 2.3. CONTURI DE STOCURI ȘI PRODUCȚIE ÎN CURS DE EXECUȚIE

Contul 301 ține evidența stocurilor de materii prime. Este de activ. Se debitează cu materiile prime intrate în gestiune și se creditează cu valoarea celor ieșite din gestiune. Soldul debitor reprezintă valoarea materiilor prime existente în stoc.

Se debitează prin:

- 401 sau 408 cu valoarea materiilor prime achiziționate de la furnizori pe bază de factură sau fără factură;
- 307 cu prețul de înregistrare al produselor rezultate în urma sacrificării animalelor și pasărilor;
- 341 și 345 cu prețul de înregistrare a semifabricatelor sau produselor finite reținute din producția proprie și consumate ca materii prime;
- 351 cu valoarea materiilor prime readuse de la terți;
- 446 cu valoarea taxelor vamale aferente materiilor prime importate;
- 481 și 482 cu valoarea materiilor prime primite de la instituția superioară sau subordonată;
- 542 cu valoarea materiilor prime achiziționate din avansuri de trezorerie;
- 601 cu valoarea materiilor prime constate plus la inventar, restituite în magazie ca nefolosite;
- 779 cu valoarea materiilor prime primite cu titlu gratuit;
- 791 cu valoarea materiilor prime rezultate din dezmembrarea unor active fixe.

Se creditează prin:

- 307 cu valoarea materiilor prime date în folosință în prelucrare în instituție;
- 351 cu valoarea materiilor prime trimise la terți;
- 481 și 482 cu valoarea materiilor prime trimise instituțiilor superioare sau subordonate;
- 371 cu valoarea materiilor prime vândute ca atare;
- 601 cu valoarea materiilor prime consumate, constate lipsă la inventariere sau degradate;
- 658 și 690 cu valoarea materiilor prime transferate cu titlu gratuit sau distruse de calamități.

Conturile 302 și 303 funcționează similar cu contul 301.

Contul 304 ține evidența stocurilor de materiale rezerva de stat și de mobilizare. Este de activ. În debit se înregistrează intrările acestora în patrimoniu, iar în credit ieșirile acestora din patrimoniu. Soldul debitor reprezintă valoarea materialelor rezerva de stat și de mobilizare existente în stoc.

Se debitează prin:

- 401 și 408 pentru cele achiziționate pe baza de factura sau pe baza de aviz;
- 689 cu valoarea celor constate plus la inventar;
- 779 cu valoarea celor pentru înmprospătare primite cu titlu gratuit.

Se creditează prin:

- 371 cu valoarea celor vândute ca atare;
- 411 cu valoarea la cost de achiziție a celor împrumutate și pentru înmprospătarea stocurilor;
- 461 cu valoarea celor constate drept consumuri nelegale din custodie;
- 689 cu valoarea celor acordate ca ajutoare umanitare gratuite, constate lipsă și aprobate ca perisabilități precum și a celor scoase cu caracter definitiv inclusiv pentru prelevări de probe aprobate legal;
- 690 cu valoarea celor distruse de calamități.

Contul 305 ține evidența stocurilor de ambalaje rezerva de stat și de mobilizare. Funcționează similar cu contul 304.

Contul 307 ține evidența materialelor și a animalelor tinere și la îngrășat date spre sacrificare și prelucrare în instituții. Este de activ. În debit se înregistrează materialele date în prelucrare în corespondență cu creditul conturilor 301, 302 și 361, iar în credit cu valoarea materialelor rezultate din prelucrare în corespondență cu debitul conturilor 301 și 302 precum și cu valoarea pierderilor din calamități în corespondență cu debitul contului 690. Soldul debitor reprezintă valoarea materialelor în prelucrare în instituție.

Contul 309 ține evidența stocurilor de muniții și furnituri pentru apărare națională, ordine publică și siguranța națională. Este de activ. În debit se înregistrează intrarea acestora în patrimoniu, iar în credit ieșirile din gestiune. Soldul debitor reprezintă valoarea munițiilor și furniturilor pentru apărare națională, ordine publică și siguranța națională existente în stoc.

Contul 309 se debitează prin:

- 401 cu achizițiile;
- 481, 482 transfer între instituții;
- 609 cu cele constate plus la inventar;
- 779 cu cele primite cu titlu gratuit;
- 791 cu cele rezultate din dezmembrarea unor active fixe;

Contul 309 se creditează prin :

- 481, 482 cu cele transferate altor instituții;
- 609, 690 cu cele consumate, constate lipsă la inventar și respectiv distruse de calamități.

Conturile 331, 332 țin evidența producției neterminate și a lucrărilor în curs de execuție. Sunt de activ. În debit se înregistrează obținerea din producție proprie prin creditul contului 709, iar în

credit se înregistrează valoarea producției și lucrărilor neterminate la începutul fiecărei luni. Soldul debitor reprezintă valoarea producției neterminate și a lucrărilor în curs de execuție la sfârșitul lunii.

Conturile 341, 345, 346 țin evidența semifabricatelor, produselor finite și a produselor reziduale. Au funcția contabilă de activ. În debit se înregistrează intrările în patrimoniu prin creditul conturilor 354 (readuse de la terți), 709 (producție proprie și plus la inventar) și 401 (contravaloarea serviciilor prestate la terți cu ocazia trimiterii și primirii de la aceștia). În credit se înregistrează ieșirile din patrimoniu prin debitul conturilor 709 (vânzarea și lipsa la inventar), 354 (trimise la terți), 371 (vândute ca atare), 301, 302, 303 (materiale reținute pentru consum propriu din producția obținută în instituție), 658 (acordate cu titlu gratuit) și 690 (distruse de calamități). Soldul debitor reprezintă valoarea semifabricatelor, produselor finite și produselor reziduale existente în stoc.

Contul 347 ține evidența bunurilor confiscate sau intrate potrivit legii în proprietatea privată a statului la nivelul Direcțiilor Generale ale Finanțelor Publice județene și Administrație Finanțelor Publice ale sectoarelor municipiului București. Este de activ. În debit se înregistrează bunurile confiscate sau intrate în proprietatea privată a statului prin creditul conturilor 102 și 359, iar în credit se înregistrează bunurile scăzute din evidență prin debitul conturilor 102 și 359.

Contul 349 ține evidența la nivelul organelor unităților administrativ-teritoriale a bunurilor confiscate sau intrate în proprietatea privată a acestora. Soldul reprezintă bunurile confiscate sau intrate în proprietatea privată a statului.

Conturile din grupa 35 țin evidența stocurilor aflate la terți. Sunt de activ. În debit se înregistrează valoarea stocurilor trimise la terți prin creditul conturilor de stocuri și valoarea stocurilor achiziționate de la furnizori prin creditul contului 401. În credit se înregistrează valoarea stocurilor aduse de la terți prin debitul conturilor de stocuri, al stocurilor aflate la terți lipsa la inventar și valoarea celor pierdute din calamități (cheltuieli privind stocurile și 690). Soldul debitor reprezintă valoarea stocurilor trimise și aflate la terți.

Contul 361 ține evidența animalelor și păsărilor care potrivit legii nu sunt considerate active fixe. Este de activ. În debit se înregistrează animalele și păsările intrate în patrimoniu prin creditul conturilor 401, 408 (achiziții cu sau fără factură) 356 (readuse de la terți), 446 (taxe aferente importului), 481, 482 (primite prin transfer de la terți), 709 (producție proprie și plus la inventar) și 779 (primite cu titlu gratuit).

În credit se înregistrează cele ieșite din patrimoniu prin debitul conturilor 371 (vândute ca atare), 356 (trimise la terți), 481, 482 (transferate altor instituții), 690 (distruse de calamități), 307 (predate spre sacrificare în instituții) și 606 sau 709 (vândute și lipsă la inventar).

Soldul debitor reprezintă valoarea animalelor și păsărilor existente în patrimoniu.

Contul 371 ține evidența mărfurilor în patrimoniu, instituție. Este de activ. În debit se înregistrează intrările prin creditul conturilor 301, 302, 303, 341, 345, 346, 361, 381 (stocuri vândute ca atare), 357 (readuse de la terți), 378, 4428 (adaosul comercial și TVA neexigibilă pentru vânzarea cu amănuntul), 401, 408 (achiziție), 542 (achiziție din avans de trezorerie), 481,482 (primite prin transfer de la instituție), 146 (taxe vamale aferente importului), 779 (primite cu titlu gratuit), 607 (plus la inventar).

În credit se înregistrează mărfurile ieșite din gestiune prin debitul conturilor 357 (trimise la terți), 678, 4428 (scăzute din gestiune), 481, 482 (trimise prin transfer altor instituții), 690 (distruse de calamități), 658 (primite cu titlu gratuit), 607 (vânzare și lipsa la inventar). Soldul debitor reprezintă valoarea mărfurilor existente în stoc.

Contul 381 ține evidența ambalajelor și funcționează similar cu contul 371.

## **2.4. CONTURI DE TERȚI**

Contul 401 ține evidența decontărilor cu furnizorii de bunuri materiale, servicii și lucrări pe baza de factură. Este de pasiv. În credit se înregistrează datoriile față de furnizori, iar în debit plățile către aceștia. Soldul creditor reprezintă datoriile existente la un moment dat față de furnizori (exclusiv de active fixe).

Se creditează prin :

- conturile din clasa a III-a cu valoarea stocurilor achiziționate;
- 532 alte valori achiziționate;
- 4428 pentru cumpărările cu plata în rate;
- 408 odată cu sosirea facturilor anterior nesosite;
- 409 ambalaje care circula în sistemul restituirii directe, facturate la furnizori;
- 471 abonamente, chirii etc. efectuate anticipat;
- 601, 602 atunci când se folosește metoda inventarului intermitent;
- 610, 611, 612, 613, 614,,622, 623,, 624, 626, 628 și 629 cu sumele datorate pentru utilități și servicii;
- 665 cu diferențele nefavorabile de curs valutar;
- 677 cu sumele datorate furnizorilor pentru ajutoare (rechizite școlare, transport elevi, compensare medicamente etc.).

Se debitează prin:

- 162, 163, 164 și 165 cu plățile dispuse sub formă de trageri din împrumuturi;
- 403 cu valoarea efectelor de comerț acceptate;
- 409 cu ambalajele predate înapoi furnizorilor și cu decontarea avansurilor;

- 448 cu sumele datorate furnizorilor rescrise și datorate statului;
- 473 cu sumele clarificate reprezentând datori achitate;
- 512 până la 562, 770 cu sumele plătite furnizorilor;
- 765 cu diferențele favorabile de curs valutar;
- 771 cu sumele neachitate care urmează a fi compensate pe baza unor acte normative speciale.

Contul 403 ține evidența datoriilor amânate la plată pe baza efectelor de comerț. Este de pasiv. În credit se înregistrează datoriile amânate la plata, iar în debit achitarea datoriilor amânate anterior. Soldul creditor datoriile la un moment dat pe baza de efecte de comerț.

Se creditează prin debitul contului 401 (datorii amânate) și 665 (diferențe nefavorabile de curs valutar la sfârșitul anului aferente datoriilor amânate în valută).

Se debitează prin creditul conturilor 512 până la 562, 770 (datori achitate) și 765 (diferențe favorabile de curs valutar la sfârșitul anului și cu ocazia achitării datoriilor amânate în valută).

Contul 404 ține evidența datoriilor față de furnizorii de active fixe necorporale, corporale și în curs de execuție pe bază de factură, fiind de pasiv. În credit se înregistrează datoriile față de furnizorii de active fixe, iar în debit plățile. Soldul creditor reprezintă datoriile existente la un moment dat față de furnizorii de active.

Contul 404 se creditează prin :

- 167 și 168 cu valoarea ratelor și a dobânzilor aferente leasing-ului financiar;
- 2xx cu valoarea activelor fixe necorporale, corporale și neterminate achiziționate;
- 4426 TVA aferentă achizițiilor;
- 4428 TVA aferentă achizițiilor în rate;
- 665 diferențe nefavorabile de curs valutar la sfârșitul anului;
- 682 cu valoarea activelor fixe achiziționate care nu se supun amortizării.

Se debitează prin :

- 162, 163, 164 și 165 cu plățile sub formă de trageri din împrumuturi;
- 232 și 234 cu valoarea avansurilor decontate;
- 405 cu valoarea datoriilor amânate la plată pe baza efectelor de comerț;
- 473 cu sumele clarificate;
- 512 până la 562, 770 cu sumele plătite furnizorilor de active fixe;
- 765 cu diferențele de curs valutar la sfârșitul anului sau în momentul achitării;
- 771 cu sumele datorate și neachitate care urmează a fi compensate pe baza actelor normative speciale.



Contul 405 ține evidența datoriilor față de furnizorii de active amânate la plată pe baza efectelor de comerț. Funcționează similar cu contul 403 (în locul contului 401 se utilizează contul 404).

Contul 408 ține evidența datoriilor față de furnizori pentru achiziții fără factură. Este de pasiv. În credit se înregistrează datoriile, iar în debit datoriile achitate. Soldul creditor reprezintă datoriile date de furnizori fără factură.

Se creditează prin:

- conturile din clasa a III-a și 532 cu valoarea stocurilor și a altor valori achiziționate fără factură;
- 601 și 602 metoda inventarului intermitent;
- 610 până la 629 cu serviciile fără factură;
- 665 cu diferențele nefavorabile de curs valutar la sfârșitul anului;
- 4428 TVA aferentă intrărilor fără factură;
- 682 cu valoarea activelor fixe achiziționate fără factură care nu se supun amortizării.

Se debitează prin creditul contului 401 (odată cu sosirea facturilor) și 765 (cu diferențele favorabile de curs valutar la sfârșitul anului).

Contul 409 ține evidența avansurilor acordate și a ambalajelor care circulă în sistemul redistribuirii directe. Este de activ. În debit se înregistrează avansurile acordate furnizorilor și ambalajele primite de la furnizori, facturate de aceștia, iar în credit regularizarea avansurilor și predarea ambalajelor la furnizori. Soldul debitor reprezintă valoarea avansurilor acordate furnizorilor și a ambalajelor nerestituite încă acestora.

Se debitează prin creditul conturilor 162 până la 165, 512 până la 562, 770 (avansuri acordate), 401 (ambalaje primite de la furnizor) și 765 (diferențe favorabile de curs valutar la sfârșitul anului).

Se creditează prin debitul conturilor 401 (avansuri regularizate și ambalaje restituite furnizorilor), 608 (ambalaje nerestituite furnizorilor ca urmare a degradării) și 665 (diferențe nefavorabile de curs valutar la sfârșitul anului).

Contul 411 ține evidența sumelor de încasat de la clienți pe baza de factură. Este de activ. În debit se înregistrează creanțele față de clienți, iar în credit creanțele încasate de la clienți. Soldul debitor reprezintă valoarea sumelor de încasat față de clienți la un moment dat.

Se debitează prin :

- 134 cu valoarea bunurilor și serviciilor prestate de serviciile publice de interes local care desfășoară activități de natură economică și care au obligația calculării, înregistrării și recuperării uzurii prin preț sau tarif odată cu constituirea fondului de amortizare;

- 304 și 305 cu valoarea materialelor și ambalajelor rezervă de stat și mobilizare împrumutate precum și pentru înprospătarea stocurilor;
- 418 odată cu întocmirea facturilor;
- 419 cu avansurile datorate de clienți și cu ambalajele facturate clienților;
- 4427 TVA aferenta ieșirilor;
- 4428 TVA aferenta vânzărilor în rate;
- 448 cu veniturile datorate bugetelor;
- 472 cu veniturile înregistrate în avans;
- 532 cu tichetele de masă nefolosite, returnate unităților emitente;
- 701 până la 708 cu vânzările și prestațiile de servicii către clienți;
- 467 cu sumele de restituit contribuabililor după acoperirea obligațiilor față de creditorii bugetari;
- 714 cu creanțele reactivate;
- 765 cu diferențele favorabile de curs valutar la sfârșitul anului.

Se creditează prin :

- 413 cu valoarea creanțelor amânate la încasare pe baza de efecte de comerț;
- 419 cu avansurile decontate și cu ambalajele restituite de clienți;
- 4427 TVA aferenta avansurilor decontate;
- 448 cu sumele datorate bugetului și virate acestuia;
- 473 cu sumele clarificate încasate anterior;
- 511 cu cecurile primite de la clienți;
- 467 cu întregirea prețului bunului adjudecat cu ocazia licitației;
- 512, 528, 529, 531, 550, 557, 560, 561 și 562 cu sumele încasate de la clienți;
- 654 cu valoarea creanțelor față de clienți incerti sau în litigiu scoși din evidență;
- 665 cu diferențele nefavorabile de curs valutar la sfârșitul anului și cu ocazia încasării.

Contul 413 ține evidența efectelor comerciale de primit de la clienți (creanțe amânate la încasare pe baza de efecte de comerț). Este de activ. În debit se înregistrează creanțele amânate, iar în credit încasarea acestora. Soldul debitor reprezintă valoarea creanțelor amânate pe baza de efecte de comerț.

Se debitează prin creditul conturilor 411 (amânare) și 765 (diferențe favorabile de curs valutar la sfârșitul anului) și se creditează prin debitul conturilor 511, 512, 528, 550, 560, 561 și 562 (creanțe încasate) și 665 (diferențe nefavorabile de curs valutar la sfârșitul anului și cu ocazia încasării).

Contul 418 ține evidența creanțelor din vânzări și prestări fără factură. Este de activ. În debit se înregistrează creanțele direct fără factură, iar în credit emiterea facturilor. Soldul debitor reprezintă creanțele existente la un moment dat fără factură.

Se debitează prin :

- 4428 TVA aferenta vânzărilor fără factură;
- 472 venituri in avans fără factură;
- 701 până la 708 cu vânzări fără factură;
- 765 cu diferențe favorabile de curs valutar la sfârșitul anului.

Se creditează prin debitul contului 411 (cu ocazia întocmirii facturilor) și 665 (cu diferențe nefavorabile de curs valutar la sfârșitul anului).

Contul 419 ține evidența avansurilor primite de la clienți. Este de pasiv. În credit se înregistrează avansurile încasate de la clienți, iar în debit avansurile decontate. Soldul creditor reprezintă avansurile primite de la clienți și nedecontate.

Se creditează prin :

- 512, 531, 550, 560, 561, 562 cu avansurile încasate;
- 411 cu ambalajele facturate și trimise clienților;
- 665 cu diferențele nefavorabile de curs valutar la sfârșitul anului.

Se debitează prin :

- 411 cu ocazia decontării avansurilor și primirea ambalajelor de la clienți;
- 708 cu valoarea ambalajelor nerestituite de clienți și facturate acestora;
- 765 cu diferențele favorabile de curs valutar la sfârșitul anului.

Contul 421 ține evidența drepturilor cuvenite salariaților. Este de pasiv. În credit se înregistrează salariile și drepturile de natură salarială cuvenite personalului în corespondență cu debitul contului 641, iar în debit se înregistrează reținerile salariale (425, 431, 437, 444, 427, 228-impunatii), salariile achitate (512, 513, 514, 531, 551, 560, 561, 562, 770) și cu salariile neridicate în termen (426). Soldul creditor reprezintă sumele datorate personalului reprezentând drepturi salariale.

Contul 422 ține evidența drepturilor cuvenite pensionarilor. Este de pasiv. În credit se înregistrează pensiile, ajutoarele IOVR cuvenite pensionarilor în corespondență cu debitul contului 676 , iar în debit se înregistrează pensiile achitate (770) și cu reținerile din pensii (444, 427, 428) precum și pensiile neridicate în termen (426). Soldul creditor reprezintă drepturile cuvenite pensionarilor neachitate la un moment dat.

Contul 423 ține evidența ajutoarelor de boală, indemnizațiilor pentru îngrijirea copilului etc. Este de pasiv. În credit se înregistrează ajutoarele datorate personalului în corespondență cu debitul contului 431, iar în debit se înregistrează reținerile din ajutoare (444, 431, 425, 427, 428),

ajutoare neridicate în termen (426) precum și ajutoarele achitate (531 și 770). Soldul creditor reprezintă ajutoarele materiale datorate personalului la un moment dat.

Contul 425 ține evidența avansurilor chenzinale acordate personalului. Este de activ. În debit se înregistrează avansurile acordate (512, 513, 514, 531, 560, 561, 562 și 770) precum și avansurile neridicate în termen (426), iar în credit se înregistrează avansurile chenzinale reținute din drepturile salariale (421 și 423). Soldul debitor reprezintă avansurile chenzinale acordate și nereținute la un moment dat.

Contul 426 ține evidența salariilor, pensiilor și ajutoarelor materiale neridicate în termen legal. Este de pasiv. În credit se înregistrează drepturile neridicate în termen (421, 422, 423, 424, 425), iar în debit se înregistrează drepturile neridicate în termen care se prescriu și se datorează statului (448) precum și drepturile neridicate în termen achitate (512, 513, 514, 531, 552, 560, 561, 562, 770). Soldul creditor reprezintă drepturile neridicate în termen.

Contul 427 ține evidența reținerilor din salarii, pensii și ajutoare datorate terților (rate CAR, pensii alimentare etc.). Este de pasiv. În credit se înregistrează sumele reținute și datorate terților (421, 422, 423), iar în debit se înregistrează sumele reținute anterior și achitate terților (512, 513, 514, 560, 561, 562, 770). Soldul creditor reprezintă sumele reținute personalului și pensionarilor datorate terților și neachitate acestora.

Contul 428 ține evidența altor creanțe și datorii în legătură cu personalul, fiind un cont bifuncțional. În credit se înregistrează sumele reținute pentru stingerea debitelor datorate instituției (421, 422, 423, 424), sumele încasate de la salariați (531), concediile de odihnă neefectuate până la sfârșitul anului (641), CAS aferent concediilor de odihnă neefectuate până la sfârșitul anului (645) precum și cheltuieli efectuate din fondul destinat stimulării personalului (647), iar în debit se înregistrează datoriile prescrise ce trebuie vărsate la buget (448), sumele achitate personalului (531), tichetele de călătorie acordate personalului (532), TVA aferentă debitelor (4427), sumele datorate de personal reprezentând avansuri nejustificate (542), chiriile datorate de salariați (706) precum și debitele din salarii care se constituie venit al instituției (719). Soldul debitor reprezintă valoarea altor creanțe în legătură cu personalul, iar soldul creditor reprezintă valoarea altor datori în legătură cu personalul.

Contul 429 ține evidența decontărilor cu elevii, studenții și doctoranzii (burse). Este de pasiv. În credit se înregistrează bursele datorate (679), iar în debit se înregistrează bursele plătite (531, 770), precum și bursele neridicate în termen (462). Soldul creditor reprezintă bursele datorate și neachitate.

Contul 431 ține evidența contribuțiilor datorate de instituție și reținute angajaților acesteia pentru asigurările sociale, pentru asigurările sociale de sănătate și pentru fondul accidentelor de muncă și boli profesionale. Este de pasiv. În credit se înregistrează contribuțiile instituției prin

645 și reținerile din salarii și ajutoare materiale prin debitul conturilor 421 și 423. În debit se înregistrează ajutoarele materiale datorate personalului (indemnizații pentru boală, ajutoare pentru deces etc.) care se rețin din CASS și FAMPB prin creditul contului 423, precum și contribuțiile achitate prin creditul conturilor 512, 513, 514, 551, 560, 561, 562 și 770. Soldul creditor reprezintă contribuțiile instituției și cele reținute personalului datorate la un moment dat.

Contul 437 ține evidența fondului de șomaj datorat de instituție și reținut din salariile personalului. Este de pasiv. În credit se înregistrează fondul de șomaj datorat și reținut prin debitul conturilor 645 și 421, iar în debit se înregistrează achitarea fondului de șomaj prin creditul conturilor 512, 513, 514, 551, 560, 561, 562 și 770. Soldul creditor reprezintă fondul de șomaj datorat la un moment dat.

Contul 438 ține evidența ajutoarelor sociale datorate reprezentând drepturi pentru donatorii de sânge, alocații și alte ajutoare pentru copii, alocații de încredințare și plasament familial, ajutoare anuale pentru veteranii de război, ajutoare pentru încălzirea locuinței, alocații și indemnizații pentru persoanele cu handicap. Este pasiv. În credit se înregistrează sumele datorate persoanelor fizice reprezentând ajutoare sociale prin debitul contului 667, iar în debit se înregistrează plățile ajutoarelor sociale prin creditul conturilor 531 și 770. Soldul creditor reprezintă ajutoarele sociale datorate beneficiarilor la un moment dat.

Contul 4423 ține evidența taxei pe valoarea adăugată datorată bugetului de stat. Este de pasiv. În credit se înregistrează TVA de plată la sfârșitul fiecărei luni în urma regularizării prin debitul contului 4427, iar în debit se înregistrează TVA achitat bugetului de stat prin creditul conturilor 528, 531, 550, 560, 561, 562 precum și cu TVA de plata compensată cu TVA de recuperat. Soldul creditor reprezintă TVA datorată bugetului de stat la un moment dat.

Contul 4424 ține evidența TVA de recuperat de la bugetul de stat. Este de activ. În debit se înregistrează regularizarea TVA prin creditul contului 4426, iar în credit se înregistrează compensarea TVA de recuperat cu TVA de plata precum și cu sumele încasate de la buget reprezentând TVA de recuperat prin debitul conturilor 550, 560, 561, 562. Soldul debitor reprezintă creanțele față de bugetul de stat reprezentând TVA de recuperat.

Contul 4426 ține evidența TVA aferentă intrărilor impozabile în patrimoniul instituției publice. Este de activ. În debit se înregistrează TVA aferentă achizițiilor prin creditul conturilor 401 și 404, TVA aferentă cumpărărilor cu plata în rate devenită exigibilă (4428), TVA aferentă importurilor plătită în vamă (512 până 562) precum și TVA aferentă bunurilor achiziționate și decontate din avansuri de trezorerie (542). În credit se înregistrează regularizarea TVA (4424 și 4427) și TVA deductibilă devenită nedeductibilă ca urmare a prorataei (635). Soldul debitor reprezintă TVA aferentă intrărilor înaintea regularizării TVA. La sfârșitul fiecărei luni acest cont nu prezintă sold.

Contul 4427 ține evidența TVA aferenta vânzărilor, prestărilor de servicii, lucrărilor executate, unităților cu amănuntul și donațiilor. Este de pasiv. În credit se înregistrează TVA aferenta vânzărilor și imputărilor (411 și 4282), TVA aferentă vânzărilor cu încasări în numerar (531) și TVA aferentă gratuităților sau devenită exigibilă (635 și 4428). În debit se înregistrează regularizarea TVA (4426 și 4423), precum și TVA aferenta avansurilor primite anterior de la clienți cu ocazia regularizării acestora (411). La sfârșitul lunii acest cont nu prezintă sold.

Contul 4428 ține evidența TVA aferenta vânzărilor și cumpărărilor cu plata în rate sau fără factură, precum și TVA aferentă prețului de vânzarea cu amănuntul. Este un cont bifuncțional. În credit se înregistrează TVA aferentă vânzărilor în rate și fără factură (411 și 418), TVA aferentă mărfurilor cu amănuntul (371) și TVA devenită exigibilă (4426). În debit se înregistrează TVA aferentă mărfurilor vândute cu amănuntul cu ocazia destocării (371), TVA aferenta cumpărărilor în rate și fără factură (401, 404 și 408), precum și TVA devenită exigibilă (4427). Soldul debitor și creditor reprezintă TVA neexigibilă.

Contul 444 ține evidența impozitului reținut din veniturile personalului și pensionarilor. Este de pasiv. În credit se înregistrează impozitul reținut și datorat bugetului de stat (421, 422 și 423), în debit se înregistrează achitarea impozitului (560, 561, 562 și 770). Soldul creditor reprezintă impozitul pe veniturile din salarii și pensii datorat bugetului de stat.

Contul 446 ține evidența altor impozite și taxe datorate bugetului de stat și bugetelor locale. Este de pasiv. În credit se înregistrează taxele vamale aferente importului de bunuri și active fixe (301 până la 381, 213, 214). În debit se înregistrează datoriile achitate bugetului de stat și bugetelor locale (560, 561, 562, 770). Soldul creditor reprezintă alte impozite și taxe datorate la un moment dat.

Contul 448 ține evidența altor datorii și creanțe față de bugetul statului. Este bifuncțional. În credit se înregistrează sumele datorate și prescrise care urmează a fi virate bugetului de stat (401, 426, 428, 462), stocurilor rezultate din casare activelor fixe care au fost achiziționate din alocații bugetare și care urmează a se vira la buget (302, 303), sumele reprezentând venituri datorate bugetului (411), diferența dintre valoarea de înlocuire și valoarea contabilă a activelor fixe imputate, dobânzile aferente disponibilităților din conturi ce urmează a se vira bugetului de stat (512, 518), plusul de numerar constat la inventariere (531), precum și sumele încasate de la buget reprezentând vărsăminte efectuate în plus (560, 561, 562, 770). În debit se înregistrează sumele datorate bugetului și virate acestuia (411, 461, 512 până la 562, 770). Soldul creditor reprezintă alte datorii față de bugetul de stat, iar soldul debitor alte creanțe față de bugetul de stat.

Contul 458 ține evidența sumelor de primite de la autoritățile de implementare a fondurilor externe nerambursabile pe baza cererilor de fonduri în contabilitatea beneficiarilor finali. Este de

activ. În debit se înregistrează fondurile de primit (774), iar în credit fondurile încasate (515). Soldul debitor reprezintă creanțele reprezentând fonduri externe nerambursabile la un moment dat.

Contul 461 ține evidența decontărilor cu debitorii diverși. Este de activ. În debit se înregistrează materialele și ambalajele rezerva de stat și mobilizare constatate sub forma consumurilor nelegale (304 și 305), sumele imputate și datorate bugetului de stat (448), creanțele reactivitate (714), investițiile cedate (764), diferențele favorabile de curs valutar la sfârșitul perioadei (765) dobânzile și alte venituri financiare de încasat de la debitorii diverși (766 și 768), activele fixe vândute la terți (791), fondurile speciale constituite (135, 136, 137), împrumuturile obligatate obținute (161), precum și cheltuieli de executare silită înregistrate în sarcina debitorului și achitate de creditorul bugetar din contul de cheltuieli bugetare (770). În credit se înregistrează sumele reținute șomerilor pentru stingerea debitelor (424), sumele virate bugetului de către debitorii (448), debitele încasate (512 până la 562 și 770), diferențele nefavorabile de curs valutar la sfârșitul perioadei sau cu ocazia încasării acestor debite în valută (665) și la sfârșitul perioadei cu cheltuielile preluate de la instituții din afara sistemului (601 până 658).

Contul 462 ține evidența datoriilor față de persoane fizice și juridice (creditori diverși). Este de pasiv. În credit se înregistrează datoriile din burse neridicate în termen (429), din sume încasate și necuvenite (512 până 562), din plăți compensatorii acordate angajatorilor pentru stimularea angajării șomerilor (676) precum și diferențele nefavorabile de curs valutar (665). În debit se înregistrează datoriile prescrise (448), datoriile achitate (512 până la 562, 770), diferențele favorabile de curs valutar (765). Soldul creditor reprezintă datoriile față de creditorii diverși.

Contul 4681 ține evidența împrumuturilor acordate pe termen scurt din bugetul de stat pentru înființarea unor instituții sau activități finanțate integral din venituri proprii. Este de activ. În debit se înregistrează împrumuturile acordate de ordonatorii principali (770), iar în credit împrumuturile rambursate (770 și 5741). Soldul debitor reprezintă împrumuturile acordate pe termen scurt.

Contul 469 ține evidența dobânzilor aferente împrumuturilor pe termen scurt acordate. Este de activ. În debit se înregistrează dobânzile de încasat (766), iar în credit încasarea acestora (512 până 560). Soldul debitor reprezintă dobânzile de încasat pentru împrumuturile pe termen scurt acordate.

Contul 471 ține evidența cheltuielilor efectuate în avans. Este de activ. În debit se înregistrează dobânzile aferente exercițiilor viitoare (168) precum și sumele achitate în avans (401, 512 până 562, 770). În credit se înregistrează sumele repartizate în perioadele următoare pe

cheltuieli conform scadentelor (6xx). Soldul debitor reprezintă cheltuielile efectuate în perioada curentă aparținând perioadelor viitoare.

Contul 472 ține evidența veniturilor înregistrate în avans. Este de pasiv. În credit se înregistrează veniturile efectuate în avans (411, 418, 512 până la 562), iar în debit se înregistrează sumele încasate anticipat și restituite (512 până la 562) și veniturile în avans care reprezintă venituri ale perioadei curente (7xx). Soldul creditor reprezintă veniturile înregistrate în perioada curentă dar care aparțin perioadelor viitoare.

Contul 473 ține evidența sumelor în curs de clarificare și este de activ. În debit se înregistrează sumele încasate care necesită clarificări și sume plătite ce necesită lămuriri (512 până la 562, 770). În credit se înregistrează sumele achitate și clarificate (401,404), sumele clarificate pe cheltuieli (6xx) precum și sumele încasate și neclarificate (512 până la 562, 770). Soldul debitor reprezintă sume aflate în curs de clarificare.

Contul 481 ține evidența raporturilor de decontare intervenite între instituții publice reprezentând active fixe, materiale și sume transmise și primite. Este bifuncțional. În debit se înregistrează activele fixe transmise (2xx și 3xx), sume virate (512 până la 562), precum și închiderea conturilor de cheltuieli la sfârșitul perioadei la instituțiile subordonate cu suma cheltuielilor transmise instituției superioare (2xx, 3xx, 5xx). În credit se înregistrează activele și sumele primite (2xx,3xx,5xx), precum și la sfârșitul perioadei cu suma cheltuielilor preluate de la instituțiile subordonate (6xx). Soldul debitor reprezintă sumele și activele transmise, iar soldul creditor activele și sumele primite.

Contul 482 ține evidența decontărilor numai între instituții subordonate și funcționează similar cu 481.

Contul 483 ține evidența decontărilor din operații în participație. Este bifuncțional. În credit se înregistrează sumele și cheltuielile primite prin transfer de la coparticipanți (5xx, 6xx), precum și veniturile realizate din operații în participație transferate coparticipanților (7xx). În debit se înregistrează sumele achitate și veniturile primite prin transfer (5xx, 7xx), cheltuielile transferate (6xx) și amortizarea transmisă de proprietar coparticipantului care ține evidența (2811). Soldul debitor și creditor reprezintă decontări din operații în participație.

Grupa 49 ține evidența ajustărilor pentru deprecierea creanțelor. Conturile au funcția de pasiv. În credit se înregistrează constituirea și majorarea ajustărilor (68x), iar în debit se înregistrează reducerea și anularea ajustărilor (78x). Soldul creditor reprezintă ajustările pentru deprecierea creanțelor.



## 2.5. CONTURI LA TREZORERIA STATULUI ȘI BĂNCI COMERCIALE

Contul 510 ține evidența disponibilului din împrumuturi de la trezoreria statului. Este de activ. În debit se înregistrează sumele intrate din împrumuturi de la trezoreria statului, iar în credit se înregistrează sumele achitate din contul de disponibil (404, 405), sume achitate și aflate în curs de clarificare (473), precum și sumele restituite și ieșirile din contul de disponibil (581). Soldul debitor reprezintă disponibilitățile din împrumuturi de la trezoreria statului.

Contul 511 ține evidența valorilor de încasat (cecuri și efecte de comerț). Este de activ. În debit se înregistrează primirea valorilor de încasat (411, 413) și diferențe favorabile de curs valutar (765). În credit se înregistrează încasarea cecurilor și efectelor de comerț (512 până 562). Soldul debitor reprezintă valorile de încasat.

Contul 512 ține evidența disponibilităților în lei și în valută aflate în conturi la bănci. Este bifuncțional. În debit se înregistrează încasările în contul de la bancă, iar în credit se înregistrează plățile din contul de la bancă. Soldul debitor reprezintă disponibilul aflat în conturile de la bănci, iar soldul creditor reprezintă liniile de credit obținute.

Se debitează prin :

- împrumuturi încasate (167);
- împrumuturi acordate anterior și rambursate (267);
- încasări de la clienți , inclusiv avansuri (411, 413, 419);
- dobânda încasată la disponibilul din cont care urmează să se vireze la buget ;
- încasări de debitorii diverși (461);
- încasări necuvenite (462);
- dobânzi încasate pentru împrumuturi pe termen acordate (469);
- venituri în avans încasate (472);
- încasări neclarificate (473);
- sume primite în cadrul decontărilor reciproce și de la coparticipanți (481, 482);
- cecuri și efecte de comerciale încasate (511);
- dobânzi aferente conturilor la bănci încasate (518);
- împrumuturi pe termen scurt primite (519);
- intrări/încasări din alte conturi proprii (581);
- venituri încasate (7xx);
- fonduri externe nerambursabile încasate (774).

Se creditează prin :

- dobânzi și împrumuturi rambursate (164 până la 168);
- avansuri acordate plătite (232, 234, 409);

- sume achitate furnizorilor (401,403, 404, 405);
- sume achitate din contul de disponibilul de la bancă, salariaților, bugetelor etc. (421, 425,426, 427, 431, 437, 4423, 4426, 448, 462, 471, 472, 473, 481, 483);
- răscumpărarea obligațiunilor(505, 509);
- sume achitate sub forma de dobânzi , rambursări de credite (518, 519);
- achiziția altor valori cu achitare imediată (532);
- sume virate în alte conturi ale instituției (581);
- comisioane bancare achitate (627);
- diferențe nefavorabile de curs valutar (665);
- sume neutilizate și restituite reprezentând fonduri externe nerambursabile (774).

Contul 513 ține evidența împrumuturilor interne și externe contractate de stat. Este de activ. În debit se înregistrează tragerile din împrumuturi (164), sumele intrate în contul de disponibil din alte conturi de trezorerie (581), din dobânzi încasate aferente disponibilităților aflate în conturi la bănci (518), precum și cele neclarificate (473). În credit se înregistrează plățile din contul de disponibil sub formă de avansuri (232, 234, 409), pentru datorii (401, 404, 405, 421, 425, 426, 427) și către alte conturi de trezorerie (581). Soldul debitor reprezintă sumele existente în contul de disponibil din împrumuturi interne și externe contractate de stat.

Contul 514 ține evidența împrumuturilor interne și externe garantate și funcționează similar cu contul 513 (în locul contului 164 se folosește contul 165).

Contul 515 ține evidența disponibilului din fonduri externe nerambursabile pentru finanțarea unor programe stabilite prin memorandumurile de finanțare încheiate cu instituțiile finanțatoare externe. Este de activ. În debit se înregistrează sumele primite de la autoritățile de implementare reprezentând fonduri nerambursabile (458) precum și alte sume intrate în contul de disponibil (473, 518, 581, 765, 774). În credit se înregistrează rambursările din fonduri externe nerambursabile privind împrumuturile contractate sau garantate de autoritățile administrației publice locale (162, 163), precum și sumele achitate din fonduri externe nerambursabile (232, 234, 409, 401, 404, 405, 471, 473, 581, 627, 665). Soldul debitor reprezintă disponibilitățile existente reprezentând fonduri externe nerambursabile rămase de utilizat.

Contul 518 ține evidența dobânzilor de plătit (5186) sau de încasat (5187). Este bifuncțional. În debit contului 5186 se înregistrează dobânzile plătite din conturi de disponibilități (512, 516, 517, 5212, 560, 770), iar în credit se înregistrează dobânzile datorate (666). Soldul creditor al contului 5186 reprezintă dobânzile de plătit. În debitul contului 5187 se înregistrează dobânzile de primit (766 , 448), iar în credit se înregistrează dobânzile încasate (512, 516, 517, 5212, 560, 770). Soldul debitor al contului 5187 reprezintă dobânzile de încasat.

Contul 519 ține evidența împrumuturilor pe termen scurt primite de la bănci, trezoreria statului, bugetul de stat sau bugetele locale. Este de pasiv. În credit se înregistrează împrumuturile primite (510, 516, 517, 560, 562), precum și plățile efectuate direct din împrumuturi pe termen scurt (232, 234, 409, 401, 404). În debit se înregistrează creditele pe termen scurt rambursate (5212, 560, 562, 770), creditele nerambursate (5192) și diferențele favorabile de curs valutar (765). Soldul creditor reprezintă împrumuturile pe termen scurt datorate.

Contul 531 ține evidența numerarului existent în casieria instituțiilor publice. Este de activ. În debit se înregistrează încasările în numerar, iar în credit plățile efectuate în numerar. Soldul debitor reprezintă numerarul existent în casierie.

Contul 532 ține evidența altor valori (timbri, tichete de călătorie, bilete de tratament). Este de activ. În debit se înregistrează achiziția altor valori (401, 408, 512, 542, 550, 560, 561, 562, 770) precum și valoarea nominală a tichetelor de masa nefolosite restituite de salariați (719). În credit se înregistrează valoarea carburanților procurați pe baza de bonuri valorice pentru combustibil (3022), valoarea nominală a tichetelor de masă nefolosite și returnate către unitățile emitente (411), valoarea tichetelor și a altor valori acordate personalului (4282), valoarea tichetelor și билетelor de călătorie utilizate pentru transportul personal (624), valoarea timbrelor consumate (626) și valoarea nominală a tichetelor de masă acordate salariaților (642). Soldul debitor reprezintă alte valori existente în patrimoniul instituției publice.

Contul 541 ține evidența acreditivelor deschise la bănci pentru efectuarea de plăți în favoarea terților. Este de activ. În debit se înregistrează acreditivetele deschise la dispoziția terților (581) și diferențele favorabile de curs valutar (765). În credit se înregistrează plățile efectuate din acreditive (401, 404), comisioanele bancare (627), închiderea acreditivelor (581) și diferențele nefavorabile de curs valutar (665). Soldul debitor reprezintă acreditivetele deschise la dispoziția terților.

Contul 542 ține evidența avansurilor de trezorerie. Este de activ. În debit se înregistrează avansurile acordate (531) și diferențele favorabile de curs valutar (765), iar în credit se înregistrează justificarea avansurilor (3xx, 401, 404, 4281, 4426, 532, 6xx, 531). Soldul debitor reprezintă avansurile de trezorerie ramase de justificat.

Contul 550 ține evidența fondurilor cu destinație specială constituite conform reglementărilor legale în vigoare. Este de activ. În debit se înregistrează sumele încasate pentru constituirea fondurilor cu destinație specială (776, 411, 413, 419, 461, 462, 464,, 465, 4664, 473, 481, 4424, 1391, 581) precum și diferențele favorabile de curs valutar (765). În credit se înregistrează sumele plătite pentru acțiuni ce se finanțează potrivit legii din fonduri cu destinație specială (232, 234, 409, 401, 403, 404, 405, 267, 4423, 4426, 448, 473, 481, 532, 581, 627) precum și

diferențele nefavorabile de curs valutar (665). Soldul debitor reprezintă disponibilul existent din fonduri cu destinație specială.

Contul 551 ține evidența sumelor primite de la buget sub forma alocațiilor bugetare cu destinație specială. Este de activ. În debit se înregistrează sumele încasate reprezentând alocații de la buget pentru cheltuieli cu destinație specială (773) precum și cu sumele intrate în contul de disponibil (461, 462, 469, 581), iar în credit se înregistrează plățile efectuate (232, 234, 409, 401, 403, 404, 405, 421, 425, 431, 437, 448, 462, 581, 773 - alocații bugetare ramase neutilizate și restituite). Soldul debitor reprezintă disponibilul existent în cont.

Contul 552 ține evidența sumelor primite de la alte instituții publice sau de la agenții economici în vederea efectuării unor operațiuni de mandat precum și pentru păstrarea unor drepturi bănești neridicate în termen legal de beneficiari. Este de activ. În debit se înregistrează sumele încasate (462, 581), iar în credit sumele plătite din cont (401, 426, 462, 581). Soldul debitor reprezintă disponibilul existent în cont.

Contul 557 ține evidența la nivelul Direcțiilor Generale ale Finanțelor Publice județene, respectiv al municipiului București a sumelor încasate din valorificarea bunurilor intrate în proprietatea privată a statului, în contul de disponibil deschis la trezoreria statului. Este de activ. În debit se înregistrează sumele încasate din valorificarea bunurilor confiscate (411, 462, 581), iar în credit se înregistrează plățile efectuate în vederea acoperirii cheltuielilor ocazionate de valorificarea bunurilor (401, 581), precum și sumele vărsate în contul bugetului de stat (448). Soldul debitor reprezintă disponibilul existent în cont.

Contul 558 ține evidența sumelor obținute din cofinanțarea de la buget în completarea fondurilor externe nerambursabile pentru finanțarea unor programe sau proiecte. Este de activ. În debit se înregistrează sumele încasate reprezentând cofinanțare suplimentară (778), iar în credit se înregistrează sumele plătite pentru realizarea programelor sau proiectelor (232, 234, 409, 401, 404). Soldul debitor reprezintă disponibilul existent în cont.

Contul 560 ține evidența sumelor încasate din venituri proprii la nivelul instituțiilor publice finanțate integral din venituri proprii. Este de activ. În debit se înregistrează încasările din venituri proprii, iar în credit plățile efectuate. Soldul debitor reprezintă disponibilul existent în cont.

Conturile 561 și 562 țin evidența sumelor încasate din venituri proprii și subvenții (finanțare mixtă) respectiv din venituri proprii aferente activităților autofinanțate. Sunt de activ și funcționează similar cu contul 560.

Contul 581 ține evidența viramentelor între conturile de disponibilități sau între acestea și casierie. Este bifuncțional. În debit se înregistrează sumele virate dintr-un cont de trezorerie în

alt cont de trezorerie, iar în credit se înregistrează sumele intrate într-un cont de trezorerie din alt cont de trezorerie. Contul nu prezintă sold.



## **CAPITOLUL III**

### **CHELTUIELILE PUBLICE**

Cheltuielile publice sunt ocazionate de realizarea rolului statului ca autoritate publică și ca actor economic și ele sunt suportate de cetățenii acestuia .

Întrucât rolul statului este atins prin intermediul politicilor publice, pe care autoritățile publice le transpun în viață, cheltuielile publice pot fi definite ca fiind costurile realizării politicilor publice.

Cheltuielile publice pot fi privite și ca fiind acțiunile care stabilesc obligații ce vor avea drept rezultat plăți imediate sau viitoare, care au ca sursă de finanțare veniturile publice și în special veniturile fiscale. Această definiție pune în evidență rolul de alocator de resurse al statului, care, folosind veniturile din impozite și taxe strânse de la contribuabili, satisface cererile acestora, prin ocazionarea de cheltuieli publice.

Rezultă, deci, că acestea depind de politicile publice întreprinse de puterile publice, dar și de resurse care includ veniturile fiscale și împrumutul public .

În cadrul instituțiilor publice contabilitatea cheltuielilor se ține în conturi distincte, după natură și destinație.

Conturile de cheltuieli au funcție contabilă de activ. Se debitează cu cheltuielile efectuate în cursul perioadei de gestiune și se creditează la decontarea (repartizarea) cheltuielilor asupra rezultatelor.

Prin funcția contabilă, conturile de venituri sunt asimilate conturilor de pasiv. Se creditează cu veniturile realizate în cursul perioadei de gestiune, se debitează cu încorporarea veniturilor în rezultate.

Conturile de cheltuieli și de venituri se închid, după caz, lunar, sau cel mai târziu la întocmirea situațiilor financiare prin contul 121 “Rezultatul patrimonial”. Cheltuielile se repartizează asupra rezultatului, iar veniturile se încorporează în rezultate. La rândul sau contul 121 “Rezultatul patrimonial” este un cont de bilanț, fiind inclus în categoria conturilor de capitaluri. Soldul creditor al contului evidențiază excedentul patrimonial, iar soldul debitor deficitul patrimonial. În felul acesta contul 121 “Rezultatul patrimonial” realizează legătura dintre conturile de cheltuieli și venituri, pe de o parte, și conturile de bilanț, pe de altă parte.

Cheltuielile reflectă costul bunurilor și serviciilor utilizate în vederea realizării serviciilor publice sau veniturilor, după caz, precum și subvenții, transferuri, asistenta socială acordată, aferente unei perioade de timp.

În categoria cheltuielilor privind stocurile sunt delimitate cheltuielile privind: materiile prime, materialele consumabile, materiale de natura obiectelor de inventar, materiale nestocate, animale și păsări, mărfuri, ambalaje, alte stocuri. Conturile utilizate sunt cele incluse în grupa 60 „Cheltuieli privind stocurile”.

Cheltuielile ocazionate de lucrările și serviciile executate de terți includ: energie și apă, întreținere și reparații, chirii, prime de asigurare, deplasări, detașări transferări. Conturile utilizate sunt cele incluse în grupa 61 „Cheltuieli cu lucrările și serviciile executate de terți”.

Cheltuielile cu alte servicii executate de terți includ: comisioane și onorarii, protocol, reclamă și publicitate, transportul de bunuri și personal, servicii poștale și taxe de telecomunicații, servicii bancare și asimilate, alte servicii executate de terți și alte cheltuieli autorizate prin dispozițiile legale. Conturile utilizate sunt cele incluse în grupa 62 „Cheltuieli cu alte servicii executate de terți”.

Cheltuielile cu personalul includ: salariile personalului, drepturile salariale în natura, contribuțiile angajatorilor pentru asigurări sociale, asigurări de șomaj, asigurări sociale de sănătate, accidente de munca și boli profesionale, alte cheltuieli privind asigurările și protecția socială, indemnizații de delegare detașare. Conturile utilizate sunt cele incluse în grupa 64 „Cheltuieli cu personalul”.

În categoria altor cheltuieli operaționale se includ: pierderi din creanțe și debitori diverși și alte cheltuieli operaționale. Conturile utilizate sunt cele incluse în grupa 65 „Alte cheltuieli operaționale”.

Cheltuielile financiare includ: pierderi din creanțe imobilizate, cheltuieli privind investițiile financiare cedate, diferențe de curs valutar, dobânzi, sume de transferat bugetului de stat reprezentând câștiguri din schimb valutar în cadrul programelor PHARE, SAPARD, ISPA, alte pierderi-cheltuieli neeligibile PHARE, SAPARD, ISPA. Toate operațiile privind cheltuielile financiare sunt înregistrate prin conturile din grupa 66 „Cheltuieli financiare”.

Alte cheltuieli finanțate din buget includ: subvenții, transferuri curente între unități ale administrației publice, transferuri de capital între unități ale administrației publice, transferuri interne, transferuri în străinătate, asigurări sociale, ajutoare sociale, alte cheltuieli. Conturile utilizate sunt cele incluse în grupa 67 „Alte cheltuieli finanțate din buget”.

Cheltuielile de capital includ: cheltuieli operaționale privind amortizările, provizioanele și ajustările pentru depreciere, cheltuieli cu active fixe neamortizabile, cheltuieli financiare privind amortizările, provizioanele și ajustările pentru pierderea de valoare, cheltuieli privind rezerva de stat și de mobilizare. Conturile utilizate sunt cele incluse în grupa 68 „Cheltuieli cu amortizările, provizioanele și ajustările pentru depreciere sau pierderile de valoare”.



Cheltuielile extraordinare sunt acelea care apar ca urmare a evenimentelor extraordinare, cum sunt: calamitățile naturale, valoarea rămasă neamortizată a activelor fixe vândute sau scoase din folosință înainte de expirarea duratei de viață. În activitatea extraordinară sunt cuprinse acele evenimente, distincte de activitățile curente ale instituțiilor, care apar neregulat și cu frecvență redusă. Conturile utilizate sunt cele incluse în grupa 69 „Cheltuieli extraordinare”.



## CAPITOLUL IV

### VENITURILE PUBLICE

Veniturile reprezintă impozite, taxe, contribuții și alte sume de încasat, potrivit legii, precum și prețul bunurilor vândute și serviciilor prestate, după caz, aferente unei perioade de timp.

Realizarea veniturilor bugetare se face în funcție de necesitatea repartiției venitului național, structura economiei naționale, gradul de dezvoltare teritorială a țării și nivelul de dezvoltare a forțelor de producție. În acest context, creșterea veniturilor bugetare este un obiectiv al politicii macroeconomice, influențat de o serie de factori.

Veniturile se înregistrează în contabilitatea instituțiilor publice pe baza documentelor care atesta crearea dreptului de creanță, avize de expediție, facturi, alte documente legal întocmite sau în momentul încasării efective a acestora, în situația în care nu exista documente anterioare încasării pentru înregistrarea creanței.

Veniturile din activități economice includ: venituri din vânzarea produselor finite, venituri din vânzarea semifabricatelor, venituri din vânzarea produselor reziduale, venituri din lucrări executate și servicii prestate, venituri din studii și cercetări, venituri din chirii, venituri din vânzarea mărfurilor, venituri din activități diverse și variația stocurilor. Conturile utilizate sunt cele incluse în grupa 70 „Venituri din activități economice”.

Veniturile din alte activități operaționale includ: venituri din creanțe reactivate și debitori diverși și alte venituri operaționale. Conturile utilizate sunt: 714 “Venituri din creanțe reactivitate și debitori diverși” și 719 “Alte venituri operaționale”.

Veniturile din producția de active fixe sunt: venituri din producția de active fixe necorporale și venituri din producția de active fixe corporale. Conturile utilizate pentru reflectarea acestor venituri sunt: 721 “Venituri din producția de active fixe necorporale” și 722 “Venituri din producția de active fixe corporale”.

Grupa veniturilor fiscale include veniturile bugetului general consolidat, înregistrate pe baza declarațiilor fiscale și a deciziilor emise de organul fiscal. Se dezvoltă în analitic pe structura clasificăției bugetare.

Grupa “Venituri din contribuții de asigurări” cuprinde: venituri din contribuțiile angajatorilor (contribuțiile pentru asigurări sociale, contribuțiile pentru asigurări de șomaj, contribuțiile pentru asigurări sociale de sănătate, contribuțiile pentru accidente de muncă și boli profesionale și alte contribuții pentru asigurări sociale) și venituri din contribuțiile asiguraților (contribuțiile pentru asigurări sociale, contribuțiile pentru asigurări de șomaj, contribuțiile pentru asigurări sociale de sănătate, și alte contribuții ale altor persoane pentru asigurări sociale). Aceste venituri sunt

recunoscute la momentul constatării, înregistrate pe baza declarațiilor fiscale și a deciziilor emise de organul fiscal. Se dezvoltă în analitic pe structura clasificății bugetare. Conturile utilizate fac parte din grupa 74 „Venituri din contribuții de asigurări”.

Veniturile nefiscale cuprind: veniturile din proprietate și veniturile din vânzări de bunuri și servicii. Veniturile sunt recunoscute la momentul încasării, neexistând obligația de a întocmi declarații conform legii. Se dezvoltă în analitic pe structura clasificății bugetare. Conturile utilizate fac parte din grupa 75 „Venituri nefiscale”.

În grupa veniturilor financiare sunt incluse: veniturile din creanțe imobilizate, veniturile din investiții financiare cedate, venituri din diferențe de curs valutar, venituri din dobânzi, sume de primit de la bugetul de stat pentru acoperirea pierderii din schimb valutar ( PHARE, SAPARD, ISPA), alte venituri financiare, sume de primit de la bugetul de stat pentru acoperirea altor pierderi. Conturile care reflectă aceste venituri fac parte din grupa 76 “Venituri financiare”.

Veniturile din reluarea provizioanelor și ajustărilor pentru depreciere sau pierdere de valoare se evidențiază distinct în funcție de natura acestora.

Grupa veniturilor extraordinare cuprinde: venituri din despăgubiri din asigurări obținute din asigurarea bunurilor în urma calamităților și venituri din valorificarea unor bunuri.

## **CAPITOLUL V**

### **SITUAȚIILE FINANCIARE ALE INSTITUȚIILOR PUBLICE**

#### **5.1. CONCEPTUL DE SITUAȚII FINANCIARE**

Factorii care au favorizat apariția și folosirea evolutivă a însemnărilor contabile au fost: apariția proprietății private, adâncirea diviziunii sociale a muncii, creșterea producției materiale, intensificarea schimbului și apariția creditului.

Istoria contabilității arată că în momentul în care oamenii au început să schimbe bunuri, au fost preocupați să păstreze urmele tranzacțiilor și rezultatelor lor. Practic, o economie de troc nu era în măsură să favorizeze dezvoltarea contabilității și a tehnicilor sale. Apariția banilor a constituit factorul determinant pentru dezvoltarea contabilității, cu toate că aceasta avea încă un caracter empiric, ea limitându-se la înregistrarea încasărilor și plăților și la prezentarea soldului monetar deținut la un moment dat.

De-a lungul istoriei autorii care făceau referire la noțiunea de bilanț nu vizau aspectul centralizator și sintetizator al acestuia, specific situațiilor contabile de sinteză, ci îl priveau ca pe un cont oarecare.

Autorul care pune în mod științific pentru prima dată, problema necesității bilanțului anual este Simon Stevin din Bruges, în lucrarea sa “Wiscontige Gedachtenissen” apărută în 1608 în cinci volume. Obligatoritatea întocmirii bilanțului anual a fost reglementată ulterior (1673), în Franța, prin ordonanța dată de Colbert.

Un rol important în elaborarea dispozițiilor cuprinse în această ordonanță l-a avut Jacques Savary, care publică 2 ani mai târziu lucrarea “Le parfait negociant ou instruction generale pour tout ce qui regard le comerce de marchandises de France et de pays etrangers”, în care scoate în evidență importanța bilanțului în cunoașterea situației economice și a rezultatelor obținute de o întreprindere .

În 1685 Mathieu de la Porte publică o lucrare de contabilitate retipărită în mai multe ediții, cea mai importantă fiind ediția din 1712 “La science des negociants et des teneurs de livres” în care stabilește și conținutul bilanțului indicând ceea ce trebuie să se înscrie în partea stângă a acestuia, pe care o denumește “Doit” (activ) și ce trebuie să se treacă în partea lui dreaptă, pe care o numește “Avoir” (pasiv) .

Olandezul Claes Pietersz de Deventer, profesor la Amsterdam, aduce printre altele “importante îmbunătățiri cu privire la lucrările de închidere a conturilor și la apropierea balanței de bilanțul de închidere, fundamentează pentru prima dată și aproape ireproșabil,

regulile privind întocmirea unui bilanț real bazat pe inventar și pe reevaluarea justă a bunurilor existente.

În lucrarea “Comptabilite personnelle “ publicată la Paris în anul 1898 de L.Barrachin în colaborare cu profesorul Delval, bilanțul este “darea de seamă prezentată proprietarului de către garantul comercial”. În concepția lor, activul bilanțier reprezintă adunarea generală a debitorilor, iar pasivul pe cea a creditorilor.

În 1914, apare la Lyon lucrarea “La theorie positive de la comptabilite” a cărei autor J.Dumarchey definește bilanțul ca o expresie a corelației care există între activ, pasiv și situația netă. Deși, autorul consideră bilanțul ca fiind o situație de sinteză întocmită la un moment dat, “el îl studiază în succesiunea momentelor sale constitutive, adică sub aspect dinamic”.

Probleme legate de bilanț sunt abordate și în lucrarea lui Gabriel Faure “Comptabilite generale” publicată în 1924. El explică noțiunea de bilanț și conținutul acestuia și face aprecieri critice asupra lui, considerând că apar în bilanț, anumiți termeni necorespunzători cum ar fi: conturile de ordine, de diverși etc.

L.Quesnot publică la Paris în 1927 lucrarea “Administration financiere – Methodes comptables et bilan”. În concepția sa bilanțul constituie fundamentul analizei financiare și reprezintă expresia situației unei societăți, “o situație convențională”, “o balanță a soldurilor”. Autorul consideră că bilanțul poate fi întocmit în orice moment din viața unei întreprinderi, singura diferență fiind determinată de modalitățile de evaluare.

O definiție extinsă a bilanțului este dată de Francis Rouse în lucrarea “Normalisation comptable”. În accepțiunea sa “bilanțul este materializarea rezumată a inventarului. El expune după forma ecuației contabile, cu sinceritate și prudență, lista componentelor activelor și datoriilor întreprinderii la o anumită dată, precum și valoarea lor. Componentele situației nete îl constituie soldul. Se numește, de asemenea, valoarea acesteia din urmă “activ net” pentru că ea trebuie să coincidă cu cea a întreprinderii la aceeași dată, dacă ea ar fi lichidată (și, de fapt, pe piață, această valoare nu va fi corectată decât de variabile exogene).

Bilanțul este un document oficial destinat informării terților și el posedă calitatea de probă în fața tribunalelor”.

În concepția autorilor belgieni Joseph Antoine și Jean- Paul Cornil, bilanțul reprezintă “un tablou care sintetizează patrimoniul întreprinderii” fiind “fotografia situației sale la un moment dat (în general sfârșitul exercițiului). El se prezintă în două părți: activul (utilizarea resurselor) și pasivul (originea surselor)”. Din această definiție rezultă că bilanțul nu trebuie să cuprindă decât bunurile asupra cărora întreprinderea este proprietară.

În definițiile mai recente, bilanțul constituie o “listă, la o anumită dată, a elementelor de activ, a elementelor de pasiv și a capitalurilor proprii ale unei întreprinderi care prezintă la data stabilirii sale o situație a drepturilor și obligațiilor întreprinderii, precum și descrierea mijloacelor utilizate”.

Continuând seria definițiilor, profesorul francez Bernard Colasse consideră bilanțul “o schematizare conceptuală (un model)” care prezintă “schema situației întreprinderii la un moment dat”. În concepția sa bilanțul “nu redă imaginea întreprinderii așa cum o oglindă reflectă imaginea noastră, ci creează o imagine a acesteia”.

Cu toate că, definițiile date bilanțului diferă de la un autor la altul, elementul comun al acestor definiții îl constituie faptul că bilanțul “descrie separat la închiderea exercițiului, elemente active și pasive ale întreprinderii și face să apară, de manieră distinctă, capitalurile proprii”.

Problematika bilanțului a continuat și continuă să preocupe specialiștii fără a se ajunge la un consens în ceea ce privește definirea lui.

## **5.2. SITUAȚII FINANCIARE ÎN CONTEXTUL CONVERGENȚEI CONTABILE INTERNAȚIONALE**

Dezvoltarea economiei mondiale și-a pus amprenta și asupra evoluției contabilității. Contabilitatea contemporană se caracterizează prin trei fenomene: normalizare, armonizare și internaționalizare.

“La nivel internațional, normalizarea contabilă comportă elaborarea de reguli sau de norme aplicabile, în totalitate sau parțial, la un ansamblu de țări, la un ansamblu de întreprinderi sau de câte un ansamblu de specialiști ai profesiei contabile. Normalizarea contabilă internațională presupune existența de autorități capabile să elaboreze reguli sau norme, să le facă obligatorii și să sancționeze nerespectarea lor”.<sup>7</sup>

Instituția prin care se realizează normalizarea contabilă internațională este International Accounting Standards Committee: IASC. Carta de creare a acestui organism a fost semnată la Londra, în data de 29 iunie 1973, de către reprezentanții principalelor organizații contabile din Australia, Canada, Franța, Germania, Japonia, Mexic, Olanda, Marea Britanie, Irlanda și Statele Unite. Obiectivul acestui organism este elaborarea și publicarea

---

<sup>7</sup> Feleagă, N., Sisteme contabile comparate, Ediția a II-a, Vol.I, Contabilitățile anglo-saxone, Editura Economică, “Biblioteca de contabilitate”, pag.15

de norme contabile internaționale ce trebuiesc respectate, cu ocazia prezentării anuale a situațiilor financiare.

În procesul normalizării, rolul dominant poate reveni statelor sau instanțelor politice, asociațiilor internaționale sau profesiei contabile. Consiliul IASC recunoaște că guvernele pot stabili în particular cerințe diferite sau suplimentare pentru scopurile proprii, Aceste cerințe, însă, nu ar trebui să influențeze în nici un caz situațiile financiare publicate în beneficiul altor utilizatori.

Dacă procesul de normalizare constă în conceperea și elaborarea normelor contabile, armonizarea contabilă are drept atribut realizarea compatibilității între aceste norme. Asistăm în prezent la o vastă mișcare de armonizare contabilă pe plan mondial care vizează, cu predilecție, modul de întocmire și prezentare a informației contabile în conturile anuale.

Preocupările de armonizare internațională a regulilor și practicilor contabile au dat naștere, de fapt, la o contabilitate internațională.

Deși, situațiile financiare pot părea similare de la o țară la alta, există diferențe care pot fi determinate de o varietate de factori sociali, economici și juridici, precum și de faptul că, anumite țări, în momentul stabilirii cerințelor naționale, au avut în vedere necesitățile diverșilor utilizatori ai situațiilor financiare.

### **5.3. LUCRĂRI PREMERGĂTOARE ÎNCHIDERII EXERCITIULUI FINANCIAR**

Întocmirea documentelor de sinteză și raportare contabilă constituie un proces complex care se concretizează într-un șir de lucrări, unele dintre ele având un caracter preliminar, iar altele reprezentând întocmirea propriu-zisă a acestora .

Lucrările preliminare sau pregătitoare le preced pe cele de completare propriu-zisă și au rolul de a verifica , pregăti și confrunța datele contabilității , astfel încât ele să asigure reflectarea cât mai fidelă a realității. Asemenea lucrări constau în :

- verificarea înregistrării în conturi a tuturor operațiunilor;
- întocmirea balanței de verificare;
- inventarierea generală a patrimoniului;
- înregistrarea operațiilor de regularizare;
- întocmirea balanței de verificare după inventariere;
- închiderea conturilor .



Verificare înregistrării în conturi a tuturor operațiilor urmărește, în primul rând, dacă toate operațiile au fost consemnate în documente justificative și, în al doilea rând, dacă toate documentele au fost înregistrate în contabilitate.

Întocmirea perfectarea și înregistrarea tuturor documentelor justificative se apreciază pe baza corelațiilor de control dintre contabilitate și evidența operativă, dintre evidența cronologică și cea sistematică, dintre conturile sintetice și cele analitice dezvoltătoare.

În urma acestei verificări se pot constata: neîntocmirea sau netransmiterea la timp a documentelor justificative, neînregistrarea în conturi a anumitor operații fie din omisiune, fie din lipsa documentelor justificative .

În vederea asigurării înregistrării în conturi a tuturor operațiilor economico-financiare aferente activității desfășurate de instituțiile publice, Ministerul Finanțelor publice elaborează în fiecare an “Norme metodologice de încheiere a exercițiului bugetar”, care aduc precizări suplimentare în legătură cu modalitățile și termenele referitoare la executarea operațiilor și evidențierea lor în contabilitate .

Astfel, ordonatorii de credite vor dispune măsuri privind angajarea fondurilor până la sfârșitul anului, în limita creditelor bugetare aprobate și deschise și numai pentru cheltuieli strict necesare funcționării instituțiilor. Aceste măsuri presupun, printre altele, verificarea zilnică a operațiilor de deschidere și repartizare a creditelor bugetare, precum și plăților înregistrate în extrasele de cont, iar în cazul în care unele dintre ele nu aparțin instituției, corectarea erorilor în mod operativ .

Avansurile acordate pe baza contractelor încheiate cu furnizorii se regularizează în luna decembrie, astfel încât la sfârșitul anului să se reflecte în bunuri achiziționate, lucrări executate și servicii prestate; sumele rămase neutilizate trebuie restituite ordonatorilor de credite .

De asemenea, este necesar ca instituțiile publice să urmărească lichidarea immobilizărilor de fonduri în debitori, clienți sau alte creanțe; sumele încasate refac plățile de casă sau sunt virate la buget, dacă provin din finanțarea bugetară a anilor precedenți .

Instituțiile publice care încasează venituri pentru bugetele de stat sau bugetele locale, după caz, prin conturi colectoare au obligația să verse la bugetul respectiv, pe capitole și subcapitole ale clasificăției bugetare, soldurile aflate în conturile colectoare aferente, care nu pot să apară cu sold în bilanțul de încheiere .

Întocmirea balanței de verificare înaintea inventarierii are drept scop furnizarea informațiilor cu privire la situația scriptică a patrimoniului, care urmează a fi comparată cu situația reală determinată prin inventariere .

Legea contabilității nr. 82 / 1991 cu modificările ulterioare prevede: “Pentru verificarea înregistrării corecte în contabilitate a operațiunilor patrimoniale se întocmește lunar bilanța de verificare” .

Relațiile de control proprii bilanței sunt cele din debitul și creditul conturilor, dintre evidența sintetică și cea analitică. Dintre acestea, cea care oferă informația privind înregistrarea în conturi a tuturor documentelor justificative este aceea că totalul rulajului debitor sau creditor trebuie să fie egal cu totalul rulajului calculat în registru - jurnal.

Cu ajutorul bilanței de verificare se urmărește și concordanța dintre totalul soldurilor debitoare și creditoare din registrul “Cartea Mare” și totalul soldurilor finale debitoare și creditoare din bilanță.

Bilanța de verificare se întocmește atât pentru conturile sintetice, cât și pentru cele analitice; pentru conturile analitice se poate întocmi numai situația soldurilor.

Prin intermediul bilanței de verificare analitice se verifică concordanța dintre conturile sintetice și conturile lor analitice.

Inventarierea are ca scop principal stabilirea situației reale a patrimoniului fiecărei unități și cuprinde toate elementele patrimoniale, precum și bunurile deținute cu orice titlu, aparținând altor persoane juridice sau fizice .

Inventarierea reprezintă ansamblul operațiilor prin care se constată existența tuturor elementelor de activ și de pasiv, cantitativ și valoric sau numai valoric, după caz, existente în patrimoniul unității, la data la care aceasta se efectuează .

Necesitatea includerii în sfera inventarierii a tuturor elementelor patrimoniale existente în unitate (indiferent de dreptul de proprietate asupra lor) este determinată de funcția gestionară a contabilității .

Unitățile patrimoniale sunt obligate să procedeze la inventarierea generală a patrimoniului cel puțin odată pe an, de regulă, cu ocazia închiderii exercițiului financiar .

Inventarierea se desfășoară la locurile de existență, de depozitare sau păstrare a bunurilor, prin procedee specifice (numărare, cântărire, măsurare etc.) pentru bunurile corporale și compararea pe bază de registru sau documente justificative confirmate de terți pentru cele nemateriale .

Rezultatele inventarierii se înscriu în listele de inventariere care grupează bunurile inventariate pe gestiuni și categorii de bunuri. Pentru bunurile inventariate care aparțin terților, se deschid liste separate, o copie de pe aceste liste fiind, de obicei, trimisă și persoanei juridice sau fizice căreia îi aparțin respectivele bunuri .

Evaluarea elementelor patrimoniale cu ocazia inventarierii se face potrivit legislație în vigoare, la valoarea actualizată sau de utilitate a fiecărui element, denumită valoare de inventar, stabilită în funcție de utilitatea bunului în unitate și prețul pieței .

Rezultatele inventarierii se consemnează într-un proces-verbal de inventariere, în care se înscriu:

- perioada de gestiune inventariată;
- persoanele care au făcut inventarierea;
- diferențele constatate;
- compensările efectuate;
- bunurile depreciate;
- creanțele și datoriile incerte și în litigiu;
- alte elemente specifice inventarierii.

În concluzie, inventarierea are ca obiectiv constatarea faptică a existenței cantitative și calitative ale elementelor de activ și de pasiv ale unei unități , a modului de executare a sarcinilor de către gestionari, precum și stabilirea eventualelor diferențe față de evidența scriptică.

Înregistrarea operațiilor de regularizare reprezintă acele operații contabile prin care situația “scriptică” este adusă la nivelul situației “reale” determinată prin inventariere .

Comparând stocurile factice constatate cu ocazia inventarierii cu soldurile scriptice din evidența contabilă, se pot constata diferențe în plus (dacă soldurile factice sunt mai mari decât cele scriptice), sau diferențe în minus (în situația inversă).

Aceste diferențe fac obiectul operațiilor de regularizare (compensarea plusurilor sau minusurilor de inventar, acordarea de perisabilități normale, înregistrarea plusurilor sau minusurilor de inventar).

Compensările cantitative între lipsurile și plusurile de inventar sunt admise numai în cazul în care există riscul de confuzie între acestea, fără a diminua însă patrimoniul unității. Operația de compensare se realizează, de regulă, pentru aceeași perioadă de gestiune și același gestionar .

Calculul scăzământelor legale și acordarea perisabilităților este prevăzut de lege pentru anumite elemente stocabile, pe timpul transportului , manipulării sau depozitării.

În urma operațiilor de compensare cantitativă și de stabilire a perisabilităților pot rezulta plusuri de inventar sau lipsuri de inventar .

Pentru toate plusurile și minusurile constatate, precum și pentru valorile materiale și bănești deteriorate, degradate sau distruse se cer gestionarilor note explicative, în care aceștia trebuie să arate cauzele, împrejurările care au condus la apariția acestora.

Plusurile de inventar se înregistrează în contabilitate a instituțiilor publice în mod distinct , în funcție de natura elementului inventariat:

- plusurile de inventar de natura imobilizărilor și stocurilor se înregistrează în contabilitate ca intrări în gestiune (regula generală);
- plusurile de casă se înregistrează ca o obligație față de bugetul statului (particularitate pentru instituțiile publice).

Minusurile de inventar se înregistrează în contabilitate în funcție de felul acestora (de cauzele lor) :

- minusurile neimputabile se înregistrează în contabilitate ca ieșiri din gestiune cu afectarea cheltuielilor;
- minusurile imputabile se înregistrează în contabilitate ca ieșiri din gestiune care generează creșterea creanțelor unității față de personalul propriu sau față de terți (debitori) .

Întocmirea balanței de verificare după inventariere se face după ce au fost contabilizate operațiile de regularizare și înregistrare în registrul jurnal. Balanța conturilor după inventariere pregătește informația necesară închiderii conturilor de bilanț și a celor de venituri și cheltuieli.

Închiderea conturilor de cheltuieli și venituri și stabilirea rezultatului execuției bugetare reprezintă ultimul stadiu pregător al redactării bilanțului.

După închiderea conturilor de venituri și cheltuieli, investițiile publice întocmesc balanța de verificare după închidere.

După efectuarea acestor lucrări premergătoare se procedează la întocmirea propriu-zisă a bilanțului contabil, prin completarea formularului tipizat la toate rubricile pe care le cuprinde, atât la activ cât și la pasiv, a anexelor și raportului de gestiune, conform metodologiei Ministerului Finanțelor Publice.

#### **5.4. SITUAȚIILE FINANCIARE ALE INSTITUȚIILOR PUBLICE**

Instituțiile prin care se asigură serviciile publice generale - organele puterii și administrației de stat, organele legislative, judecătorești, organele puterii executive centrale și locale – sunt, ca orice persoane juridice, titulare de patrimoniu. Ele posedă un ansamblu de bunuri corporale și necorporale necesare desfășurării activității lor social – economice, bunuri din a căror utilizare și gestionare rezultă drepturi și obligații cu valoare economică . Cuantificarea patrimoniului, atât la nivel global, cât și la nivel structural, se realizează prin bilanț contabil. Bilanțul evidențiază în etalon monetar echilibrul dintre bunurile economice și sursele lor de finanțare, precum și rezultatele activității.

Instituțiile publice întocmesc trimestrial și anual situații financiare în care se reflectă situația patrimoniului și rezultatele activității, a execuției bugetului de venituri și cheltuieli. Situațiile financiare ale instituțiilor publice sintetizează indicatori de bază ai activității contabile, statistice și tehnic operative din activitatea instituțiilor și au un caracter unitar din punct de vedere al structurii și conținutului.

Situațiile financiare ale instituțiilor publice din țara noastră se constituie într-o formație de documente de sinteză elaborate de Ministerul Finanțelor Publice. Pentru anul 2009 setul de formulare care compun Situațiile financiare ale instituțiilor publice conține :

- bilanțul;
- contul de execuție bugetară;
- detalierea cheltuielilor;
- disponibil din mijloace cu destinație specială;
- situația activelor fixe;
- situația creanțelor și datoriilor;
- plăți restante;
- situația privind execuția cheltuielilor bugetare angajate;
- raport de analiză pe bază de bilanț .

Prima componentă a situațiilor financiare ale instituțiilor publice este bilanțul contabil . Acesta se prezintă ca un tablou ce reunește elementele patrimoniale sub cele două aspecte: componența materială și proveniența. Conform principiilor contabilității, activul bilanțului cuprinde totalitatea mijloacelor sau resurselor aflate în folosința instituției, iar pasivul, sursele din care s-au procurat, respectiv finanțat aceste mijloace. Indicatorii bilanțieri prin care sunt grupate și generalizate elementele de activ și de pasiv se numesc posturi de bilanț.

Posturile sunt structurate, asamblate la rândul lor, în capitole și grupe de activ și, respectiv, de pasiv.

Ordinea de dispunere a indicatorilor în activul bilanțului este cea inversă gradului de lichiditate (de la imobilizări corporale, la disponibilități bănești). Grupele de activ sunt următoarele:

GRUPA A: Active fixe, terenuri, obiecte de inventar și alte bunuri. GRUPA B: Mijloace bănești, decontări, cheltuieli și materiale.

Pasivul bilanțului cuprinde sursele de finanțare în ordinea inversă a exigibilității, grupate în :

GRUPA A: Fonduri .

GRUPA B :Finanțarea de la buget, venituri proprii, decontări și alte surse.

Contul de execuție a bugetului instituției publice (Anexa 10 din setul de formulare ce compun situațiile financiare).

Contul de execuție a bugetului instituțiilor publice se întocmește de către ordonatorii de credite atât pentru mijloacele bugetare, cât și pentru cele extrabugetare pe structura clasificăției bugetare, corespunzător bugetului de venituri și cheltuieli aprobat. Contul de execuție bugetară prezintă situația realizării bugetului până la data întocmirii situațiilor financiare bugetare .

Contul de execuție bugetară prezintă comparativ veniturile prevăzute a se realiza, precum și veniturile realizate, respectiv, creditele bugetare prevăzute a se consuma și cheltuielile bugetare realizate sub cele două aspecte: plăți nete de casă și cheltuieli efective .

Dacă bugetul de venituri și cheltuieli este un document previzional, care estimează mărimea indicatorilor, contul de execuție prezintă mărimea efectivă a acestora precum și gradul de îndeplinire a ceea ce instituția și-a propus .

Rezultatul exercițiului este cuprins atât în bilanțul contabil, cât și în contul de execuție. Deosebirea rezidă în faptul că bilanțul constată rezultatul, în vreme ce contul de execuție îl explică. În bilanț rezultatul apare ca o sursă pentru susținerea activului ce se regularizează cu bugetul în funcție de modul de finanțare a instituției, iar în contul de execuție, ca un produs al alocării de fonduri pe seama instituției și al utilizării acestora, conform destinației aprobate. De aceea, contul de execuție apare ca o anexă a bilanțului.

Necesitatea unei evidențe riguroase a cheltuielilor făcute din banii publici a impus includerea acestei anexe în Situațiile financiare ale instituțiilor publice. Ea cuprinde aceleași rubrici ca și contul de execuție bugetară, dar se referă exclusiv la cheltuieli. Acestea sunt enumerate conform clasificăției economice astfel:

*A. CHELTUIELI CURENTE*

TITLUL I . CHELTUIELI DE PERSONAL

TITLUL II .CHELTUIELI MATERIALE ȘI SERVICII

TITLUL III . SUBVENȚII

TITLUL IV. PRIME

TITLUL V. TRANSFERURI

TITLUL VI. DOBÂNZI

*B. CHELTUIELI DE CAPITAL*

TITLUL VII . CHELTUIELI DE CAPITAL

*C. OPERAȚIUNI FINANCIARE*

TITLUL VIII . ÎMPRUMUTURI ACORDATE

## TITLUL IX . RAMBURSĂRI DE CREDITE , PLĂȚI DE DOBÂNZI , ȘI COMISIOANE LA CREDITE

Fiecare categorie de cheltuieli reunește mai multe titluri, acestea, la rândul lor, se defalcă pe tipuri de cheltuieli, după destinație, mergându-se pe subdiviziuni ale clasificării bugetare.

Situație privind execuția cheltuielilor bugetare angajate cuprinde pe subdiviziunile clasificăției bugetare aprobat :

- credite bugetare aprobate;
- angajamentele bugetare;
- creditele bugetare disponibile;
- angajamente legale;
- plățile aferente angajamentelor legale;
- angajamente legale de plătit .

Disponibil din mijloace cu destinație specială constituie de fapt o fișă a contului 119 desfășurată pe analitice; ea este concepută după modelul clasic al oricărui cont; în prima jumătate sunt înscrise denumirea fondurilor (spre exemplu: „Sume primite ca donații și sponsorizări”; „Garanții materiale reținute gestionarilor” etc.), iar în cea de-a doua apar rubricile care asigură exprimarea clară și completă a stării și mișcării respectivelor elemente patrimoniale:

- a) disponibil la începutul anului, adică soldul inițial ce reflectă existentul valoric la debutul perioadei de gestiune;
- b) încasări / plăți, adică rulajele debitoare și creditoare înregistrate în cursul perioadei de gestiune ca urmare a operațiunilor economice efectuate;
- c) disponibil la sfârșitul perioadei sau soldul final, deci disponibilul care există în momentul încheierii perioadei considerate.

Această anexă se completează la instituțiile care folosesc sume prin redistribuire de fonduri speciale, precum și alte instituții care gestionează fonduri speciale potrivit altor reglementări decât legea anuală a bugetului de stat .

Situația activelor imobilizate reprezintă de fapt o balanță a conturilor de imobilizări în care sunt reliefate: soldul la începutul anului, creșterile, reducerile, soldul final, valoarea aferentă duratei normale de utilizare consumată, valoarea aferentă duratei normale de utilizare rămasă a imobilizărilor instituției, pe feluri: imobilizări corporale (terenuri și amenajări de terenuri, construcții, echipamente tehnologice, aparate și instalații de măsurare, control și reglare mijloace de transport, animale și plantații, mobilier și aparatură birotică precum și imobilizări corporale în curs), imobilizări necorporale și imobilizări financiare .

Situația creanțelor și datoriilor cuprinde două părți: în prima parte sunt menționate creanțele instituției publice, iar în a doua parte datoriile acesteia.

Totalul creanțelor incluse în această anexă se compune din:

- împrumuturi temporare din fondul de tezaur;
- credite acordate potrivit legii;
- împrumuturi temporare acordate potrivit legii;
- debitori;
- debitori din sume ce urmează a fi încasate de la buget;
- împrumuturi acordate agenților economici;
- clienți;
- taxa pe valoarea adăugată de recuperat;
- alte creanțe;
- dobânzi de încasat .

Totalul obligațiilor de plată cuprinse în acest formular cuprinde :

- împrumuturi pentru investiții;
- împrumuturi din contul general al trezoreriei statului;
- decontări cu salariații;
- creditori;
- decontări cu bugetul statului;
- taxa pe valoarea adăugată de plată;
- decontări privind asigurările sociale;
- furnizori;
- decontări privind contribuția pentru bugetul asigurărilor pentru șomaj;
- bursieri și doctoranzi;
- credite bancare;
- finanțări din credite externe guvernamentale;
- finanțări din credite externe cu garanția statului;
- finanțarea din împrumuturi de la trezorerie;
- dobânzi aferente împrumuturilor pentru investiții.

Atât pentru creanțe, cât și pentru datorii se va preciza soldul la începutul anului și la finele perioadei precum și termenul de lichiditate a activului (sub un an și peste un an), respectiv termenul de exigibilitate a pasivului (sub un an, între unu și cinci ani, peste cinci ani).

Instituția poate fi angajată patrimonial față de diverși terți, cum ar fi: furnizori - cei care au drept de creanță asupra instituției în urma livrărilor de mărfuri, prestărilor de servicii sau executărilor de lucrări - stat - prin bugetul statului, bugetul asigurărilor sociale,



bugetele fondurilor speciale, bugetele locale - bănci și alți creditori. Angajamentele instituției pot fi onorate din alocații bugetare, venituri extrabugetare, fonduri speciale sau alte surse în funcție de finanțare.

După încheierea bilanțului, a contului de execuție bugetară și a anexelor se întocmește raportul de analiză pe bază de bilanț a situației economico - financiare la data raportării sau raportul explicativ, cum mai este denumit.

Raportul explicativ, ca piesă componentă a situațiilor financiare întocmite de instituția publică, reprezintă o bază de analiză complexă a activității desfășurate de aceasta pe o anumită perioadă .

Raportul explicativ reia toate datele cifrice din tabele și descrie întreaga activitate a instituției, conform specificului său. Categoriile cuprinse în documente sunt detaliate, fiind prezentate în componentele lor.

Acest raport conține, în principal, informații cu privire la : prezentarea situației unității patrimoniale și evoluția sa în perioada raportată, precum și referiri la elemente deosebite intervenite în activitatea instituției publice, după încheierea exercițiului bugetar.

Structura raportului diferă de la o instituție la alta, ea poate fi schițată după obiectivele comune, care se analizează în cadrul acestui raport.

Prin acest raport, conducerea unității confirmă pe propria răspundere, prin semnătură, că datele înscrise în documentele de sinteză sunt corecte, conforme cu realitatea și că toate operațiunile au fost efectuate cu respectarea legislației în vigoare, urmărindu-se folosirea cât mai eficientă a tuturor resurselor, indiferent de proveniența lor.

Ansamblul situațiilor financiare trebuie să dea o imagine fidelă, clară și completă a patrimoniului, a situației financiare și a rezultatelor executării bugetului instituției publice.



## CAPITOLUL VI

### MONOGRAFIE CONTABILĂ PENTRU INSTITUȚII PUBLICE

La o instituție publică au loc în anul 2009, următoarele operații:

1. Se cumpără materiale în suma de 13 mii lei de la furnizori, iar pe baza facturilor se efectuează recepția:

%	=		13.000
600.02		„Furnizori privind „Materiale de întreținere activitatea curentă” și gospodărire”	4.000
600.09		„Alte material””	9.000

2. Se efectuează o reparație în valoare de 5,8 mii lei, la un activ corporal, și se primește factura:

410.01	=		5.800
		„Cheltuielile instituției de la buget”	
		„Furnizori privind activitatea curentă”	

3. Se ridică numerar din trezorerie, suma fiind de 1,9 mii lei:

13.01	=		1.900
		„Casa în lei”	
		„Finanțare de la bugetul de stat privind anul curent”	

4. Se acordă avans de deplasare unui salariat, în sumă de 900 lei:

220.01	=		900
		„Avansuri spre decontare”	
		„Casa în lei”	

5. Se prestează servicii unui agent economic în valoare de 15.000 lei și se emite factura către client:

225.01	=		15.000
		„Clienți din activitatea curentă”	
		„Venituri de realizat”	

6. Se achită factura de energie electrică, suma fiind de 19.800 lei:

410.01	=	700.01	19.800
„Cheltuielile instituției de la buget”		„Finanțare de la bugetul de stat privind anul curent”	

7. Se ridică numerar, în valoare de 15.210 lei pentru cumpărare de piese auto:

13.01	=	700.01	15.210
„Casa în lei”		„Finanțarea de la bugetul de stat privind anul curent”	

Pe baza facturii se efectuează recepția materialelor:

600.04	=	234.01	15.210
„Materiale cu caracter Funcțional”		„Furnizori privind activitatea curentă”	

Se achită furnizorul prin casă:

234.01	=	13.01	15.210
”Furnizori privind activitatea curentă”		„Casa în lei”	

8. Se achiziționează carburanți pe baza bonurilor cantități fixe (BCF), în valoare de 25 mii lei:

600.04	=	159.04	25.000
„Materiale cu caracter Funcțional”		„Bonuri cantități fixe pentru carburanți”	

9. Se primesc active corporale prin transfer, în valoare de 207.750 lei, de la altă instituție publică:

%	=	307	207.750
013.06		„Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul privat al statului”	27.500
„Mobilier, aparatură birotică, alte mijloace fixe”			

013.04			180.250
„Mijloace de transport”			

10. Se dau în folosință obiecte de inventar în suma de 6.230 lei, concomitent restituindu-se temporar la depozit la starea a IV-a altele, valoarea acestora fiind de 1.530 lei:

602.02	=	603	6.230
„Obiecte de inventar restituite la magazie”		„Obiecte de inventar în folosință”	

603	=	602.01	1.530
„Obiecte de inventar în folosință”		„Obiecte de inventar în magazie”	

11. Se consumă materiale în valoare de 29.190 lei, pentru diverse sectoare ale instituției:

410.01	=	%	26.690
„Cheltuielile instituției de la buget”		600.09	1.500
		„Alte materiale”	
		600.02	190
		„Materiale pentru întreținere și gospodărire”	

410.01	=	600.04	25.000
„Cheltuielile instituție de la buget”		„Materiale cu caracter funcțional”	

12. Se cumpăra materiale pentru protecția muncii în sumă de 3 mii lei:

410.01	=	234.01	3.000
„Cheltuielile instituției de la buget”		„Furnizori privind activitatea curentă”	

Concomitent se înregistrează în gestiune materialele:

602.01	=	311	3.000
„Obiecte de inventar în magazie”		„Fondul obiectelor de inventar”	

13. Se acorda avans concediu odihnă în valoare de 1.000 lei:

220.01	=	13.01	1.000
„Avansuri spre decontare” „Casa în lei”			

14. Se evidențiază cheltuielile cu salariile brute care sunt de 45 mii lei:

410.01	=	230	45.000
„Cheltuielile instituției „Decontări cu salariații” de la buget”			

15. Din fondul brut de salarii se evidențiază reținerile aferente:

230	=	%	45.000
„Decontări cu salariații”			
		233.02	4.275
		„Contribuția personalului privind pensia suplimentară”	
		233.04	2.925
		„Contribuția personalului la asigurările sociale de sănătate”	
		235.02	450
		„Contribuția personalului la fondul de șomaj”	
		232.01	8.500
		„Decontări privind impozitul pe salarii”	
		220.01	1.000
		„Avansuri spre decontare”	
		231.06	1.000
		„Garanții gestionari”	
		231.09	26.850
		„Diverse rețineri”	

16. Se evidențiază cheltuielile instituției cu asigurările și protecția socială:

410.01	=	%	14.400
--------	---	---	--------

„Cheltuielile instituției de la buget”	233.01	9.900
	„Decontări privind contribuția instituției la asigurările sociale de stat pentru pensii”	
	233.03	3.150
	„Decontări privind contribuția instituției la asigurările sociale de sănătate”	
	235.01	1.350
	„Contribuția unității la fondul de șomaj”	

17. Se plătesc salariile pe card:

231.09	=	700.01	26.850
„Diverse rețineri”		„Finanțarea de la bugetul de stat privind anul curent”	

18. Se virează contribuțiile reținute de la salariați:

%	=	700.01	17.150
233.02		„Finanțarea de la bugetul de stat privind pensia suplimentară;	4.275
233.03		„Contribuția personalului la asigurările sociale de sănătate”	2.925
235.02		„Contribuția personalului la fondul de șomaj”	450
232.01		„Decontări privind impozitul pe salarii”	8.500

119.01.11		1.000
„Garanții gestionari”		

19. Se virează contribuțiile instituției față de asigurările și protecția socială:

%	=	700.01	14.400
233.01		„Finanțarea de la bugetul de stat privind anul curent”	9.900
„Decontări privind contribuția instituției la asigurările sociale de stat pentru pensii”			
233.03			3.150
„Decontări privind contribuția instituției la asigurările sociale de sănătate”			
235.01			1.350
„Contribuția unității la fondul de șomaj”			

20. Contravaloarea facturii se virează la bugetul statului:

531.07	=	232.04	15.000
„Venituri de realizat”		„Decontări cu bugetul statului”	

21. Depunerea sumei cu foaie de vărsământ:

232.04	=	13.01	15.000
„Decontări cu bugetul Statului”		„Casa în lei”	

22. Se achită furnizorii:

234.01	=	700.01	21.800
„Furnizori pentru activitatea curentă”		„Finanțarea de la bugetul de stat privind anul curent”	



23. În urma obținerii aprobării de la ordonatorul secundar de credite, are loc o licitație pentru vânzarea unui activ corporal. Valoarea de înregistrare în contabilitate este de 65 mii lei, iar activul se vinde cu suma de 25.000 lei. Activul corporal casat este înregistrat la valoarea de 19 mii lei. Au loc următoarele operațiuni:

a) la vânzarea activului corporal:

- scoaterea din evidență:

307	=	013.04	65.000
-----	---	--------	--------

„Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul privat al statului”	„Mijloace de transport”
--	-------------------------

- evidențierea datoriei:

220.19	=	531.08	25.000
--------	---	--------	--------

„Alți debitori”	„Venituri de realizat din vânzări bunuri”
-----------------	---

- se încasează suma:

13.01	=	220.19	25.000
-------	---	--------	--------

„Casa în lei”	„Alți debitori”
---------------	-----------------

- se evidențiază datoria de virat la bugetul statului:

531.08	=	232.04	25.000
--------	---	--------	--------

„Venituri de realizat din vânzări bunuri”	„Decontări cu bugetul statului”
---	---------------------------------

- depunerea banilor cu foaie de vărsământ:

232.04	=	13.01	25.000
--------	---	-------	--------

„Decontări cu bugetul Statului”	„Casa în lei”
---------------------------------	---------------

b) la casarea activului fix:

- scoaterea din evidență:

307	=	013.06	19.000
-----	---	--------	--------

„Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul privat al statului”	„Mobilier, aparatura birotică, alte active fixe”
--	--

- recuperarea materialelor:

600.04 = 531.08 2.000

„Materiale cu caracter Funcțional”  
„Venituri de realizat din vânzări bunuri”

- vânzarea materialelor:

220.19 = 600.04 2.000

„Alți debitori” „Materiale cu caracter funcțional”

- încasarea sumei:

13.01 = 220.19 2.000

„Casa în lei” „Alți debitori”

- se evidențiază datoria de virat la bugetul statului:

531.08 = 232.04 2.000

„Venituri de realizat din vânzări bunuri”  
„Decontări cu bugetul statului”

- depunerea banilor cu foaie de vărsământ:

232.04 = 13.01 2.000

„Decontări cu bugetul Statului”  
„Casa în lei”

24. În urma aprobării unor fonduri, se execută o investiție constând în construirea unui garaj pentru mașini, cheltuielile totale fiind de 520 mii lei. La terminarea lucrării se emite factura:

410.01 = 234.02 520.000

„Cheltuielile instituției de la buget”  
„Furnizori pentru activitatea de investiții”

25. Se achită furnizorul:

234.02 = 700.01 520.000

„Furnizori pentru activitatea de investiții”  
„Finanțare de la buget de stat privind activitatea de investiții”

26. Se înregistrează activul corporal în gestiune:

013.01 = 306 520.000

„Construcții”  
 „Fondul bunurilor  
 care alcătuiesc domeniul  
 public al statului”

27. Se primesc ca donație obiecte de inventar în sumă de 20 mii lei, sub forma de scaune tapisate:

602.01	=	311	20.000
„Obiecte de inventar în magazie”		„Fondul obiectelor de inventar”	

28. Se casează obiecte de inventar și materiale:

311	=	603	31.271
„Fondul obiectelor de inventar”		„Obiecte de inventar în folosință”	

410.01	=	600.04	15.213
„Cheltuielile instituției de la buget”		„Materiale cu caracter funcțional”	

29. Se transferă animale tinere și la îngrășat în categoria de active corporale:

702.01	=	610	15.400
„Finanțarea de la buget privind anii precedent”		„Animale tinere și la îngrășat”	

013.05	=	307	15.400
„Animale și plantații”		„Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul privat al statului”	

30. Unitatea primește ca sponsorizare o suma de 10.000 lei:

119.01.10	=	337	10.000
„Sume primite ca donație”		„Fonduri cu destinație specială”	

31. Se cumpăra materiale în valoare de 10.000 lei, se achită furnizorul și se dau spre consum materialele:

- se cumpără materialele:

600.09	=	234.01	10.000
„Alte materiale”		„Furnizori pentru activitatea curentă”	

- se achită furnizorul:

234.01	=	119.01.10	10.000
„Furnizori pentru activitatea curentă”		„Sume primite ca sponsorizare”	

- se consumă materialele:

421	=	600.09	10.000
„Cheltuielile din fonduri cu destinație specială”		„Alte materiale”	

32. Se justifică avansul de deplasare primit:

410.01	=	220.01	900
„Cheltuielile instituției de la buget”		„Avansuri spre decontare”	

33. Se înregistrează amortizarea lunară:

410.01	=	%	99.285
„Cheltuielile instituției de la buget”		05.02	15.120
		„Amortizare echipamente tehnologice”	
		05.03	2.145
		„Amortizare aparate și instalații”	
		05.04	49.825
		„Amortizare mijloace de transport”	
		05.06	32.195
		„Amortizare mijloace de transport”	

## CAPITOLUL VII

### TESTE GRILĂ DE AUTOEVALUARE

1. Bugetul public este format din:
  - a) bugetul de stat, bugetele locale, bugetul asigurărilor sociale de stat, bugetul fondurilor speciale, bugetul trezoreriei statului;
  - b) bugetul altor instituții publice și activităților finanțate integral sau parțial din venituri proprii, bugetul fondurilor externe nerambursabile, bugetul de stat, bugetele locale, bugetul asigurărilor sociale de stat, bugetul fondurilor speciale, bugetul trezoreriei statului;
  - c) bugetul fondurilor externe nerambursabile, bugetul de stat, bugetele locale, bugetul asigurărilor sociale de stat, bugetul fondurilor speciale, bugetul altor instituții publice și activităților finanțate integral sau parțial din venituri proprii.
  
2. Inventarierea patrimoniului reprezintă ansamblul operațiunilor prin care se constată existența tuturor :
  - a) elementelor de activ și de pasiv;
  - b) elementelor de activ;
  - c) elementelor de activ și de pasiv, cantitativ și valoric.
  
3. Situațiile financiare ale instituțiilor publice sunt compuse din următoarele documente:
  - a) bilanț contabil, contul de rezultat patrimonial, situația fluxurilor de trezorerie, situația modificărilor în structura activelor / capitalurilor, anexe la situațiile financiare (care includ: politici contabile și note explicative), contul de execuție bugetară;
  - b) bilanț contabil, contul de rezultat patrimonial, situația fluxurilor de trezorerie, anexe la situațiile financiare (care includ : politici contabile și note explicative), contul de execuție bugetară;
  - c) bilanț contabil, contul de rezultat patrimonial, situația fluxurilor de trezorerie, situația modificărilor în structura activelor / capitalurilor, contul de execuție bugetară.
  
4. Prin ordonatori de credite se înțelege:

- a) conducătorii instituțiilor publice mandatați să contribuie la proiecția bugetului și execuția lui;
  - b) persoanele desemnate să urmărească proiectarea bugetelor;
  - c) conducătorii instituțiilor publice mandatați prin lege să urmărească buna gestionare a fondurilor alocate de la bugetul de stat.
5. Bunurile din patrimoniul cultural național:
- a) se supun amortizării;
  - b) se supun amortizării liniare;
  - c) nu se supun amortizării.
6. Fondurile speciale se aprobă prin:
- a) legea bugetului de stat;
  - b) legea bugetului asigurărilor sociale de stat;
  - c) legi speciale.
7. Muzeele, colecțiile de artă declarate de interes public național fac parte din :
- a) domeniul public al statului;
  - b) domeniul public al județelor;
  - c) domeniul privat al statului.
8. Controlul financiar preventiv propriu constă în:
- a) controlul sistematic a operațiunilor din punct de vedere al: legalității, regularității, eficienței și eficacității;
  - b) verificarea sistematică a operațiunilor din punct de vedere al: legalității, regularității și încadrarea în angajamentele bugetare aprobate;
  - c) verificarea sistematică a operațiunilor din punct de vedere al: legalității, regularității, eficienței și eficacității și încadrarea în angajamentele bugetare aprobate.
9. Clasificația bugetară cuprinde veniturile grupate în:
- a) capitole, subcapitole, titluri;
  - b) capitole, subcapitole, titluri, articole;
  - c) capitole, subcapitole.
10. Valoarea justă a activelor fixe se determină de :

- a) un salariat al compartimentului contabilitate;
  - b) un salariat al compartimentului achiziții investiții;
  - c) un evaluator autorizat.
11. Evidența creanțelor bugetare se realizează pe baza:
- a) declarațiilor fiscale, decizii emise de organul fiscal;
  - b) decizii emise de organul fiscal, procese-verbale de impunere;
  - c) declarațiilor fiscale.
12. Activele fixe deținute în administrare de instituțiile publice sunt formate din:
- a) active fixe necorporale, corporale, și financiare;
  - b) active fixe necorporale, corporale;
  - c) active fixe necorporale, necorporale în curs de execuție, corporale, corporale în curs de execuție și financiare.
13. Înregistrările contabile privind stocurile se realizează utilizând metoda:
- a) inventarului permanent;
  - b) inventarului intermitent;
  - c) inventarului permanent sau intermitent.
14. Înregistrările reprezentațiilor teatrale, programele de radio sau televiziune, lucrările muzicale, evenimentele sportive, lucrările literare, artistice ori recreative efectuate pe pelicule, benzi magnetice sau alte suporturi:
- a) nu se amortizează;
  - b) se amortizează;
  - c) se supun amortizării liniare.
15. Costumele și decorurile destinate spectacolelor sunt:
- a) active fixe necorporale;
  - b) materiale de natura obiectelor de inventar;
  - c) active fixe corporale.
16. În categoria autorităților administrației publice locale se includ:
- a) consiliul local, primarul, consiliul județean, prefectul;

- b) consiliul județean, instituții de stat de subordonare locală, prefectul, consiliul județean;
- c) consiliul județean, instituții de stat de subordonare locală, prefectul, consiliul județean, consiliul local, primarul.

17. Scoaterea din funcțiune a activelor fixe necorporale și corporale și în curs, la care conducătorii sunt ordonatori principali sau secundari de credite, se face cu aprobarea :

- a) ordonatorul secundar;
- b) ordonatorului principal;
- c) ordonatorului principal sau secundar de credite, după caz.

18. Creanțele și datoriile în valută se înregistrează în contabilitate:

- a) numai în lei;
- b) în lei și valută;
- c) nu se înregistrează.

19. Transmiterea fără plată, de la o instituție publică la alta, se va face pe bază de :

- a) proces-verbal de predare primire aprobat de ordonatorul principal de credite al instituției publice care a solicitat să-i fie transmis bunul respectiv;
- b) proces-verbal de predare primire aprobat de ordonatorul principal de credite al instituției publice care a solicitat să-i fie transmis bunul respectiv, precum și de ordonatorul de credite care îl are în administrare;
- c) proces-verbal de predare primire aprobat de ordonatorul de credite care îl are în administrare.

20. La ieșirea din gestiune stocurile se evaluează și se înregistrează în contabilitate prin aplicarea următoarelor metode:

- a) FIFO; LIFO;
- b) FIFO, CMP;
- c) FIFO, LIFO, CMP.

21. Impozitul pe profit este un venit:

- a) nefiscal;
- b) fiscal;



c) contribuție fiscală.

22. Ansamblurile și schiturile istorice și arheologice fac parte din :

- a) domeniul public al statului;
- b) domeniul public al județelor;
- c) domeniul privat al statului.

23. Clasificația bugetară cuprinde veniturile grupate în:

- a) capitole, subcapitole, titluri;
- b) capitole, subcapitole, titluri, articole;
- c) capitole, subcapitole.

24. Valoarea justă a activelor fixe se determină de :

- a) un salariat al compartimentului contabilitate;
- b) un salariat al compartimentului achiziții investiții;
- c) un evaluator autorizat.

25. Evidența creanțelor bugetare se realizează pe baza:

- a) declarațiilor fiscale, decizii emise de organul fiscal;
- b) decizii emise de organul fiscal, procese-verbale de impunere;
- c) declarațiilor fiscale.

26. Evaluarea activului fix necorporal la întocmirea bilanțului se face la :

- a) valoarea de intrarea, mai puțin ajustările cumulate de valoare;
- b) valoarea de intrare;
- c) valoarea de inventar.

27. Înregistrările contabile privind stocurile se realizează utilizând metoda:

- a) inventarului permanent;
- b) inventarului intermitent;
- c) inventarului permanent sau intermitent.

28. Activele financiare cuprind :

- a) titluri de participare, obligațiuni, alte titluri immobilizate;
- b) obligațiuni, acțiuni, alte titluri immobilizate, creanțe immobilizate;

c) titluri de participare, alte titluri imobilizate si creanțe imobilizate.

29. Avansurile acordate furnizorilor de active fixe :

- a) se evidențiază distinct;
- b) se înregistrează pe cheltuieli;
- c) se înregistrează ca un activ fix;

30. La intrarea în gestiune stocurile se evaluează și se înregistrează în contabilitate la:

- a) costul de achiziție, costul de producție sau valoarea justă;
- b) costul de achiziție și costul de producție;
- c) costul de achiziție, costul de producție, valoarea justă sau valoarea de inventar.

31. Activele circulante (curente) cuprind:

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

32. Investițiile efectuate la activele fixe luate cu chirie și pentru amenajarea terenurilor, lacurilor și bălților sunt:

- a) active fixe necorporale;
- b) nu sunt active fixe;
- c) active fixe corporale.

33. Bunurile din patrimoniul cultural național:

- a) se supun amortizării;
- b) nu se supun amortizării;
- c) se supun amortizării liniare.

34. Obligațiunile cu dobândă sau cu discount se evaluează la intrarea în patrimoniu :

- a) la costul de achiziție, sau la valoarea stabilită potrivit contractelor;
- b) la valoarea stabilită potrivit contractelor;
- c) la costul de achiziție.

35. Titlurile de participare reprezintă drepturile sub formă de :

- a) obligațiuni;
- b) acțiuni;
- c) acțiuni și obligațiuni.



## GLOSAR DE TERMENI

1. **Finanțele publice** exprimă relații economice care se formează în procesul de constituire și repartizare a fondurilor publice în scopul satisfacerii nevoilor de interes general ale societății. Ele sunt asociate cu statul, cu unitățile administrativ-teritoriale și alte servicii și instituții de drept public implicate în procesul de constituire, repartizare și utilizare a fondurilor publice.
2. **Bugetul** este un document prin care sunt prevăzute și aprobate în fiecare an veniturile și cheltuielile sau, după caz, numai cheltuielile.
3. **Procesul bugetar** este constituit din etape consecutive de elaborare, aprobare, executare și control ale bugetului, care se încheie cu aprobarea contului general de execuție a acestuia.
4. **Legea bugetară anuală** este legea care prevede și autorizează, pentru fiecare an, veniturile și cheltuielile cuprinse în bugetul de stat, și bugetele fondurilor speciale, anexe la acesta, bugetul asigurărilor sociale de stat și bugetul fondului pentru plata ajutorului de șomaj, anexă la acesta.
5. **Legea de rectificare** este legea care modifică în cursul anului bugetar legea bugetară anuală.
6. **Anul bugetar** este anul financiar pentru care se aprobă bugetul. Altfel spus, acesta este anul calendaristic care începe la 1 ianuarie și se încheie la 31 decembrie.
7. **Buna gestiune financiară** o constituie asigurarea legalității, regularității, economicității, eficacității și eficienței în angajarea și utilizarea fondurilor publice și administrarea patrimoniului public.
8. **Cadrul multianual** este o perioadă de timp care include proiecțiile indicatorilor macroeconomici ale veniturilor și cheltuielilor publice pe termen mediu, în general 3 ani.
9. **Clasificația bugetară** este gruparea, într-o ordine obligatorie și după criterii unitare, precis determinate, a veniturilor și cheltuielilor cuprinse în bugetele instituțiilor și serviciilor publice și bugetele activităților finanțate din venituri extrabugetare; se utilizează atât în faza de elaborare și aprobare a bugetelor respective, cât și în execuția acestora, servind la înscrierea în bugete a veniturilor în funcție de natura și proveniența lor și a cheltuielilor în raport cu obiectivul sau cu acțiunea căreia îi sunt destinate aceste cheltuieli, precum și cu caracterul economic al operațiunilor în care acestea se concretizează.

10. **Clasificația economică** este clasificarea cheltuielilor după caracterul lor pentru a evalua natura și efectul economic al operațiunilor respective.
11. **Clasificația funcțională** este clasificarea cheltuielilor după obiectul lor pentru a evalua alocarea fondurilor publice unor activități sau obiective; ea arată domeniul spre care se îndreaptă acele cheltuieli.
12. **Articolul bugetar** reprezintă o subdiviziune a clasificății cheltuielilor bugetare în funcție de caracterul economic al operațiunilor în care acestea se concretizează și care desemnează natura unei cheltuieli, indiferent de acțiunea sau domeniul la care se referă.
13. **Creditul bugetar** reprezintă suma aprobată în bugetele instituțiilor și serviciilor publice și în bugetele activităților finanțate integral din venituri extrabugetare, și reprezintă suma limită maximă până la care se pot angaja și efectua plăți de casă și cheltuieli efective.
14. **Creditul bugetar** mai este definit ca fiind suma aprobată prin buget, suma maximă până la care se pot efectua plăți în contul creditelor de angajament, contractate în cursul exercițiului bugetar și/sau din exercițiile anterioare pentru acțiuni multianuale.
15. **Fondul de rezervă bugetară** este fondul prevăzut la partea de cheltuieli a bugetelor. Cuantumul acestui fond se stabilește odată cu elaborarea și adoptarea bugetului respectiv, fiind destinat finanțării unor acțiuni sau sarcini intervenite în cursul anului, precum și înlăturării efectelor unor calamități naturale.
16. **Fondul de rulment** este partea din excedentul anual bugetar definitiv al bugetului local, care se constituie la nivelul fiecărei unități administrativ-teritoriale și se utilizează potrivit prevederilor prezentei legi.
17. **Deschiderea de credite bugetare** înseamnă aprobarea comunicată ordonatorului principal de credite de către Trezoreria Statului din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, în limita căreia se pot efectua repartizări de credite bugetare și /sau efectua plăți de casă.
18. **Alocarea** reprezintă autorizarea ordonatorilor de credite de a angaja și/sau efectua plăți pe destinațiile aprobate într-o perioadă, dată de limita creditelor bugetare deschise sau a creditelor bugetare repartizate, după caz.
19. **Alocațiile bugetare** reprezintă fluxurile financiare rezultate din fondurile publice aprobate prin bugetul de stat, repartizate pe trimestre, destinate finanțării unor acțiuni sau obiective precis stabilite prin legea bugetului.
20. **Angajamentul bugetar** reprezintă orice act prin care o autoritate publică competentă potrivit legii, afectează fonduri publice unei anumite destinații, în limita creditelor bugetare aprobate.

21. **Angajamentul legal** reprezintă orice act cu efecte juridice din care rezultă sau ar putea rezulta o obligație pe seama fondurilor publice.
22. **21.Creditele destinate unor acțiuni multianuale** sunt sumele alocate unor programe, proiecte, subproiecte, obiective și alte asemenea, care se desfășoară pe o perioadă mai mare de un an și determină credite de angajament și credite bugetare.
23. **Creditul de angajament** este costul total al obligațiilor juridice contractate, în timpul exercițiului bugetar și în limitele aprobate, pentru acțiunile multianuale.
24. **Virarea de credite bugetare** este diminuarea creditului bugetar de la o subdiviziune a clasificăției bugetare care prezintă disponibilități de credite și majorarea corespunzătoare a unei alte subdiviziuni la care creditele sunt insuficiente, cu respectarea dispozițiilor legale privind efectuarea operațiunilor respective.
25. **Lichidarea cheltuielilor** este faza în procesul de execuție bugetară în care se verifică existența angajamentelor, se determină sau se verifică realitatea și suma datorată, se verifică condițiile de exigibilitate ale angajamentului.
26. **Ordonanțarea cheltuielilor** este faza în procesul execuției bugetare în care se confirmă că livrările de bunuri și serviciile au fost efectuate sau alte creanțe au fost verificate și că plata poate fi efectuată.
27. **Plata cheltuielilor** este actul final prin care instituția publică achită obligațiile sale față de terți.
28. **Execuția de casă a bugetului** reprezintă un complex de operațiuni care se referă la încasarea, păstrarea și eliberarea de resurse financiare pentru efectuarea cheltuielilor publice. La baza execuției de casă a bugetului stau următoarele principii: delimitarea atribuțiilor persoanelor care dispun de utilizarea resurselor financiare de atribuțiile celor care execută încasarea acestora. Unitatea de casă, potrivit căreia veniturile fiecărui buget sunt concentrate în întregime în cont, de unde se eliberează resurse financiare pentru efectuarea cheltuielilor, fiind interzisă efectuarea de plăți direct din veniturile bugetare încasate. **Execuția bugetară** mai este definită ca fiind activitatea de încasare a veniturilor bugetare și de efectuare a cheltuielilor aprobate prin buget.
29. **Trezorerie** - totalitatea operațiunilor bănești, financiare și bugetare, efectuate de către autoritățile executive, pentru mobilizarea mijloacelor bănești necesare îndeplinirii sarcinilor și funcțiilor acestora.
30. **Trezoreria Statului** este o instituție financiară prin intermediul căreia se derulează constituirea și utilizarea fondurilor publice sub un strict control fiscal și financiar preventiv. Gestionează datoria publică, inclusiv serviciul acesteia, efectuează plasamente

financiare, atrage disponibilități bănești din economie în vederea acoperirii temporare a deficitelor bugetare și efectuează operațiuni care țin de intervenția statului în economie.

31. **Vărsământul** reprezintă plata unei sume, efectuată de un agent economic sau de o instituție publică ori financiară, în vederea stingerii unei obligații legale către buget.
32. **Veniturile bugetare** sunt resursele bănești care se cuvin componentelor bugetului general consolidat din mijloace bugetare și extrabugetare (o anumită cotă din soldul de la sfârșitul anului în baza unor prevederi legale), formate din impozite, taxe, contribuții și alte vărsăminte.
33. **Fondurile speciale** sunt venituri publice constituite prin legi specifice, legi prin care se stabilesc și destinațiile acestora.
34. **Sumele defalcate** reprezintă părți din unele venituri ale bugetului de stat, care se alocă unităților administrativ-teritoriale în vederea echilibrării bugetelor proprii ale acestora.
35. **Donația** reprezintă încasarea nerambursabilă, pentru care nu se datorează nimic în schimb.
36. **Mijloacele de echilibrare** reprezintă fluxuri financiare derulate dinspre bugetul de stat sau bugetele ierarhice superioare spre bugetele locale sau bugetele ierarhic inferioare pentru acoperirea diferenței (deficitului) dintre veniturile proprii mai mici și cheltuielile, mai mari, prevăzute prin bugetele respective. La noi în țară ele se manifestă sub forma cotelor defalcate sau sumelor defalcate din impozitul pe venit și taxa pe valoarea adăugată.
37. **Co-finanțarea** reprezintă finanțarea unui program, proiect, subproiect, obiectiv și alte asemenea, parțial prin credite bugetare, parțial prin finanțarea provenită din surse externe.
38. **Transferurile** sunt fluxuri financiare nerambursabile, care se creează, de obicei, prin bugetul de stat, și sunt destinate finanțării unor obiective și acțiuni precis stabilite, cuprinse într-un buget ierarhic inferior.
39. **Cheltuielile bugetare** sunt cheltuieli aprobate și efectuate prin componentele bugetului general consolidat, în limitele și cu destinațiile stabilite prin bugetele respective.
40. **Plățile de casă** reprezintă operațiunile de plăți prin decontări fără numerar și în numerar, efectuate de către instituțiile publice prin conturile lor deschise la Trezoreria Statului sau prin casieriile lor proprii, pentru plăți de salarii, aprovizionări de bunuri materiale sau servicii de la terțe persoane juridice sau fizice.
41. **Plățile nete de casă** reprezintă diferența dintre plățile de casă efectuate în contextul punctului 39 și eventualele operațiuni de restituiri de fonduri care au diminuat cuantumul plăților inițiale. Operațiunea se mai numește și “reântregire de credite bugetare”, dacă restituirea de sume privește finanțarea anului curent, iar dacă restituirea de sume (din



vânzări de materiale etc.) privește finanțarea anilor precedenți, atunci acele restituiri se fac venit la bugetul din care s-au efectuat plățile inițiale. În acest ultim caz nu mai are loc operațiunea de “reântregire de credite bugetare”.

42. **Excedentul bugetar** este partea veniturilor bugetare care depășește nivelul cheltuielile bugetare într-un an bugetar anume.
43. **Deficitul bugetar** este partea cheltuielilor ce nu poate fi acoperită din veniturile proprii bugetare pe anul respectiv.
44. **Echilibrul bugetar** reprezintă egalitatea dintre veniturile bugetare în cadrul unui exercițiu bugetar.
45. **Buna gestiune financiară** o constituie asigurarea legalității, regularității, economicității, eficacității și oportunității, în angajarea și utilizarea fondurilor publice și administrarea patrimoniului public.



## BIBLIOGRAFIE

- [1] Alberta Chițu, *Analiza cheltuielilor instituțiilor publice*, în Revista Finanțe Publice și Contabilitate nr.8, iulie – august 2006.
- [2] Anghelache Gabriela, Belean Pavel, *Finanțe publice ale României*, Editura Economică, 2003.
- [3] Belean Pavel, Anghelache Gabriela, *Trezoreria statului, Organizarea, funcționarea și sistemul contabil*, Editura Economică, București, 2004.
- [4] Gheorghe Filip și alții, *Finanțe*, Editura Sedcom Libris, Iași, 2001.
- [5] Gheorghe Voinea, *Finanțe Publice Locale*, Editura Junimea, Iași, 2002.
- [6] Gheorghe Voinea, *Finanțe locale - Suport de curs*, 2006/2007.
- [7] Ionescu Luminița, *Bugetul și Contabilitatea Instituțiilor Publice*, Editura Fundației România de Măine, București, 2002.
- [8] Ișan Vasile, Cocriș Vasile, *Sectorul Public, Iluzia bunăstării generale*, Editura Ankarom, Iași, 1997.
- [9] Lefter Chirică, Bănuț Alexandru, *Finanțe Publice, Contabilitate Bugetară și de Trezorerie*, Vol.1, Editura Economică, 2002.
- [10] Morariu Ana, Suciuc Gheorghe, *Contabilitatea Instituțiilor Publice*, Editura Universitară, București, 2004.
- [11] Moșteanu Tatiana, și alții, *Buget și Trezorerie publică*, Editura Universitară, București, 2003.
- [12] Moșteanu Tatiana și alții, *Finanțe Buget, Sinteze teoretice și aplicații practice*, Editura Economică, 2001.
- [13] Moșteanu Tatiana, Attila György, *Buget și Trezorerie Publică – Studii de caz comentate*, Editura Universitară, București, 2005.
- [14] Parlăgi Anton, Ifimoaie Cristian, *Serviciile publice locale*, Editura Economică, București, 2001.
- [15] Popeangă Gabriel, *Managementul Finanțelor publice locale*, Editura Expert, București, 2002.
- [16] Popescu Nicolae, *Finanțe Publice*, Editura Economică, București, 2002.
- [17] Roman Constantin, *Gestiunea Financiară a Instituțiilor Publice*, Vol.2, Editura Economică, București, 2000.
- [18] Ștefura Gabriel, *Procesul Bugetar în România*, Tipografia Moldova, Iași, 2004.

- [19] Ștefura Gabriel, *Bugete Publice și Fiscalitate*, Editura Universității „Alexandru Ioan Cuza”, Iași 2005.
- [20] \* \* \* *Dicționarul Explicativ al Limbii Române*, Ed. Univers Enciclopedic, București, 1998.
- [21] \* \* \* *Legea Contabilității nr.82/1991* cu completările și modificările ulterioare.
- [22] \* \* \* *Legea nr. 17/2000* privind asistența socială a persoanelor vârstnice modificată și completată prin *Legea nr. 281 din 06.iulie.2006* publicată în Monitorul Oficial nr. 600 din 11 iulie 2006.
- [23] \* \* \* *Legea nr. 215/2001* a administrației publice locale, modificată prin *Legea nr.286/6 iulie 2006* și republicată în Monitorul Oficial nr. 123/20 februarie 2007.
- [24] \* \* \* *Legea nr. 416/2001* privind venitul minim garantat, modificată și completată, Monitorul Oficial nr. 401/2001
- [25] \* \* \* *Legea nr. 500/2002* privind finanțele publice, publicată în Monitorul Oficial nr. 597/13 aug. 2002
- [26] \* \* \* *Legea nr. 201/2003* pentru aprobarea Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 146/2002 privind formarea și utilizarea resurselor derulate prin trezoreria statului publicată în Monitorul Oficial nr. 351 din 22 mai 2003.
- [27] \* \* \* *Legea nr. 272/2004* privind protecția și promovarea drepturilor copilului, publicată în Monitorul Oficial, partea I nr.557 din 23/06/2004.
- [28] \* \* \* *Legea nr. 51/2006* privind serviciile comunitare de utilități publice, publicată în Monitorul Oficial nr. 254/21 mar. 2006.
- [29] \* \* \* *Legea nr. 195/2006* legea cadru a descentralizării publicată în Monitorul Oficial nr. 453/25 mai. 2006.
- [30] \* \* \* *Legea nr. 251/ 2006* pentru modificarea și completarea Legii nr. 188/1999 privind Statutul funcționarilor publici, publicată în Monitorul Oficial nr. 574/4 iul. 2006.
- [31] \* \* \* *Legea 273/2006*, privind finanțele publice locale publicată în Monitorul Oficial nr. 618/18.07.2006.
- [32] \* \* \* *Legea nr. 448/2006* privind protecția și promovarea drepturilor persoanelor cu handicap publicată în Monitorul Oficial, Partea I nr. 1006 din 18/12/2006.
- [33] \* \* \* *Legea nr. 486/2006* bugetului de stat pe anul 2007, publicată în Monitorul Oficial nr.1043 din 29/12/2006.
- [34] \* \* \* *Ordin nr. 1792/2002* pentru aprobarea Normelor metodologice privind angajarea, lichidarea, ordonanțarea și plata cheltuielilor instituțiilor publice, precum și organizarea, evidența și raportarea angajamentelor bugetare și legale, Publicat în Monitorul Oficial nr. 37 din 23 ianuarie 2003.

- [35] \* \* \* *Ordonanța de urgență nr. 92/2004* privind reglementarea drepturilor salariale și a altor drepturi ale funcționarilor publici pentru anul 2005, publicat în Monitorul Oficial nr. 1091/23 noi. 2004.
- [36] \* \* \* *Anuarul Statistic al României, anii 1999-2008.*
- [37] [www.arhiva.ise.ro](http://www.arhiva.ise.ro).
- [38] [www.bidf.ro](http://www.bidf.ro).
- [39] [www.cdep.ro](http://www.cdep.ro).
- [40] [www.falr.ro](http://www.falr.ro).
- [41] [www.insse.ro](http://www.insse.ro).
- [42] [www.mfinante.ro/legislație](http://www.mfinante.ro/legislație).