

CAPITOLUL I: ELEMENTE GENERALE PRIVIND CONTABILITATEA PUBLICĂ

- 1.1. Obiectul contabilității publice**
- 1.2. Organizarea și conducerea contabilității instituțiilor publice**
- 1.3. Moneda și cursul de înregistrare**
- 1.4. Documente justificative și registre de contabilitate**
 - 1.4.1. Documente justificative - prevederi generale**
 - 1.4.2. Forma de înregistrare în contabilitate**
 - 1.4.3. Registrele de contabilitate**
 - 1.4.4. Balanța de verificare**
 - 1.4.5. Arhivarea, păstrarea și reconstituirea documentelor**
 - 1.4.6. Sistemul informatic**
- 1.5. Exercițiul financiar (bugetar)**

1.1. Obiectul contabilității publice

Instituțiile publice au obligația să organizeze și să conducă contabilitatea proprie, respectiv contabilitatea financiară și după caz, contabilitatea de gestiune.

Contabilitatea, ca activitate specializată în măsurarea, evaluarea, cunoașterea, gestiunea și controlul activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, precum și a rezultatelor obținute din activitatea instituțiilor publice, 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 pentru utilizatori externi: Guvernul, Parlamentul, creditorii, clienții, dar și alți utilizatori (organismele financiare internaționale)¹.

¹ ORDIN nr. 1.917 din 12 decembrie 2005, actualizat, pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea contabilității instituțiilor publice, Planul de conturi pentru instituțiile publice și instrucțiunile de aplicare a acestuia

Contabilitatea instituțiilor publice asigură informații ordonatorilor de credite cu privire la execuția bugetelor de venituri și cheltuieli, rezultatul execuției bugetare, patrimoniul aflat în administrare, rezultatul patrimonial (economic), costul programelor aprobate prin buget, dar și informații necesare pentru întocmirea contului general anual de execuție a bugetului de stat, a contului anual de execuție a bugetului asigurărilor sociale de stat și fondurilor speciale.

Obiectul contabilității instituțiilor publice² finanțate din bugetul de stat, bugetele locale și din mijloacele extrabugetare îl constituie patrimoniul public și cel privat aflat în administrarea acestora, veniturile și cheltuielile bugetare și extrabugetare, drepturile și obligațiile rezultate din activitatea desfășurată, cu respectarea prevederilor legale.

În obiectul contabilității publice se cuprinde distribuția primară a venitului național, prin înregistrarea veniturilor bugetare formate în acest proces: impozitul pe profit, impozitul pe salarii, taxa pe valoare adăugată, contribuția la asigurările sociale, contribuția la fondul de șomaj, contribuția la asigurările sociale de sănătate etc.

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

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

²Stefan Ionel, *Finanțele și contabilitatea instituțiilor publice*, Ed. Mirton, Timișoara, 2008

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

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

a) **Instituțiile administrației publice centrale** ce cuprind: Parlamentul³ (intervine, în calitate de legiuitor, prin aprobarea actelor normative cu incidență în dreptul financiar, precum și ca participant direct la procedura bugetară prin autorizarea modului de colectare și utilizare a resurselor financiare ale statului și prin controlul modului de executarea bugetului de către Guvern), Președinția României, Guvernul (este autoritatea de gestiune generală a finanțelor publice; acesta stabilește limitele de cheltuieli, elaborează proiectul bugetului de stat, execută bugetul de stat, coordonează politica fiscală și monetară), ministerele și celelalte autorități centrale de specialitate ale administrației publice și instituțiile din subordinea lor directă.

b) **Instituțiile 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.

B. După statutul juridic, instituțiile publice se clasifică în:

a) **Instituții publice cu personalitate juridică**, unități ai căror conducători *au calitatea 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 calitatea 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.)

C. După nivelul ierarhic, instituțiile publice se grupează în:

³ <http://legeaz.net/dictionar-juridic/institutie-publica>

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.

D. 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.

Domeniile în care acționează instituțiile statului producătoare de bunuri publice sunt următoarele⁴:

a) domeniul social-cultural:

- învățământ: preșcolar, primar și gimnazial, complementar, profesional, liceal, postliceal, învățământ pentru copii cu deficiențe, universități, academii, case de cultură, biblioteci etc.;
- sănătate: dispensare medicale, policlinici, spitale, sanatorii, preventorii, creșe, leagăne de copii, centre de recoltare și conservare a sângelui, stații de salvare etc.;
- asistență socială: cămine de bătrâni și pensionari, cămine-spital pentru invalizi și bolnavi cronici, cămine pentru copii infirmi și cămine-atelier, cantine de ajutor social, centre de primire a minorilor, instituții de plasament familial etc.;
- sport și tineret.

⁴ Moșteanu Tatiana, *Buget și Trezorerie Publică*, Ed. Universitară, București, 2008.

b) domeniul apărării naționale, ordinii publice și siguranței naționale: unități militare, unități de poliție, pompieri, jandarmi, Serviciul Român de Informații, autoritățile judecătorești;

c) domeniul autorității publice: Președinția, Senatul, Camera Deputaților, Secretariatul General al Guvernului, consiliile locale, primăriile, prefecturile, Curtea de Conturi, Curtea Constituțională, Consiliul Concurenței etc.;

d) domeniul serviciilor publice: instituții pentru administrarea spațiilor verzi, a piețelor și oboarelor etc.;

e) domeniul agriculturii și silviculturii: direcții de agricultură și dezvoltare rurală, oficii de studii pedologice etc.;

f) domeniul transporturilor: Autoritatea Rutieră Română, Autoritatea Feroviară Română, Autoritatea Aeronautică Română etc.

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

a) contabilitatea veniturilor și cheltuielilor bugetare, care să reflecte încasarea veniturilor și plata cheltuielilor aferente exercițiului bugetar;

b) contabilitatea generală bazată pe principiul constatării drepturilor și obligațiilor, care să reflecte evoluția situației financiare și patrimoniale, precum și excedentul sau deficitul patrimonial.

În aplicarea prevederilor pct. a) și b), Planul de conturi va cuprinde:

- **conturi bugetare** - pentru reflectarea încasării veniturilor și plății cheltuielilor și determinarea rezultatului execuției bugetare (excedent sau deficit bugetar). Contabilitatea veniturilor și cheltuielilor bugetare, se realizează cu ajutorul unor conturi speciale, deschise pe structura clasificăției bugetare în vigoare. Aceste conturi asigură înregistrarea veniturilor încasate și a cheltuielilor

plătite, potrivit bugetului aprobat și furnizează informațiile necesare întocmirii contului de execuție bugetară și stabilirii rezultatului execuției bugetare.

- **conturi generale sau contabile** - pentru reflectarea activelor și pasivelor instituției, a cheltuielilor și veniturilor aferente exercițiului, indiferent dacă veniturile au fost încasate iar cheltuielile plătite, pentru determinarea rezultatului patrimonial (excedent sau deficit patrimonial).

Conturile contabile vor fi conforme cu prezentele norme, corecte și complete și vor prezenta situația reală și exactă a patrimoniului și a modului de implementare a bugetului.

Instituțiile publice au obligația să conducă contabilitatea în partida dublă cu ajutorul conturilor prevăzute în planul de conturi general.

Planul de conturi general cuprinde următoarele clase de conturi:

- clasa 1 Conturi de capitaluri;
- clasa 2 Conturi de active fixe;
- clasa 3 Conturi de stocuri și producție în curs de execuție;
- clasa 4 Conturi de terți;
- clasa 5 Conturi la trezoreria statului și bănci comerciale;
- clasa 6 Conturi de cheltuieli;
- clasa 7 Conturi de venituri și finanțări.

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

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