

Nicoleta Cristina Matei

**CONTABILITATEA
INSTITUȚIILOR
din SECTORUL PUBLIC**



Copyright © 2013, **Editura Pro Universitaria**

Toate drepturile asupra prezentei ediții aparțin
Editurii Pro Universitaria

Nicio parte din acest volum nu poate fi copiată fără acordul scris al
Editurii Pro Universitaria

Descrierea CIP a Bibliotecii Naționale a României

MATEI, NICOLETA CRISTINA

Contabilitatea instituțiilor din sectorul public /
Matei Nicoleta Cristina. - București : Pro Universitaria,
2013

Bibliogr.

ISBN 978-606-647-600-3

657

336.146(498)

Cuvânt înainte

Lucrarea de față oferă fundamentele teoretice și practice ale contabilității instituțiilor publice din România și se adresează tuturor persoanelor interesate de specificul contabilității entităților din sectorul bugetar.

Conținutul lucrării a fost organizat astfel încât să prezinte într-o manieră ușor de înțeles toate elementele raportate periodic și anual de către instituțiile publice și anume activele, datoriile, capitalurile proprii, veniturile și cheltuielile. Aspectele teoretice și practice privind activele au fost tratate punând accent pe diferențele apărute la reflectarea în contabilitate a activelor fixe amortizabile față de cele neamortizabile. Datoriile și capitalurile proprii au fost tratate în funcție structura lor specifică instituțiilor publice.

În carte au fost descrise, de asemenea, cheltuielile efectuate și veniturile realizate de instituțiile publice, precum și fazele parcurse de cheltuielile bugetare în execuția bugetară și etapele de finanțare bugetară cu menționarea și prezentarea documentelor specifice.

Ultimul capitol cuprinde o descriere a lucrărilor de închidere a exercițiului financiar ce trebuie realizate de instituțiile publice și situațiile financiare anuale întocmite de acestea.

Cu convingerea că lucrarea poate fi completată prin detalierea unor aspecte deja abordate sau prin tratarea altora noi, aștept sugestii în acest sens pentru care aș fi recunoscătoare.

Autoarea

Capitolul I

Instituțiile publice – arie de aplicabilitate a contabilității publice

Obiective: *În acest capitol se definesc instituțiile publice, se descrie sfera lor de activitate pentru ca utilizatorii informațiilor furnizate de acest material să poată identifica entitățile cărora li se aplică contabilitatea instituțiilor publice. De asemenea, sunt specificate modalitățile de finanțare a activităților desfășurate de instituțiile publice, responsabilitățile și rolul ordonatorilor de credite, etapele procesului bugetar.*

1.1. Definirea instituțiilor publice. Sfera de activitate

Conform Legii finanțelor publice nr. 500/2002, art. 2 alin. (30) **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.

Obiectivul instituțiilor publice este servirea interesului public, iar **sfera de activitate** a acestora **cuprinde**: învățământul; sănătatea; cultura și arta; justiția și autoritatea publică; protecția și refacerea mediului înconjurător; asistența și protecția socială; activități de importanță strategică.

Ca forme de manifestare a instituțiilor publice distingem:

- ➔ autorități: președinție, parlament, guvern, ministere;
- ➔ organizații care prestează serviciul public, adică serviciul înfăptuit de o unitate statală.

La rândul lor, entitățile competente ale serviciului public poartă o gamă foarte numeroasă de denumiri, precum:

- ➔ agenții guvernamentale;

- instituții;
- administrații;
- oficii;
- școli, spitale, grădinițe, cămine, etc.

După importanța activității desfășurate, instituțiile publice se pot clasifica astfel :

a) instituții publice ale administrației publice centrale - Parlamentul, Administrația Prezidențială, Guvernul, ministerele și alte instituții ale administrației publice centrale, precum și instituțiile publice subordonate acestora;

b) instituții publice ale administrației publice locale - instituțiile administrativ teritoriale județene, municipale, orașenești și comunale (consiliile județene; consiliile locale ale comunelor, orașelor, municipiilor; primăriile), precum și instituțiile publice subordonate acestora.

Primăriile au în subordine următoarele direcții și servicii: Centre de informare pentru cetățeni; Direcția de urbanism; Direcția de impozite și taxe locale; Administrația domeniului public (parcuri, spații verzi).

Instituțiile din subordinea prefecturilor sunt: Inspectoratul Școlar Județean; Direcția Sanitară Veterinara și pentru Siguranța Alimentelor; Direcția pentru Cultură, Culte și Patrimoniul Cultural Național; Agenția de Protecție a Mediului; Direcția Generală a Finanțelor Publice; Direcția de Muncă, Solidaritate Socială și Familie; Oficiul pentru Protecția Consumatorilor; Casa Județeană de Pensii; Direcția pentru Agricultură și Dezvoltare Rurală; Direcția Teritorială de Regim Silvic și de Vânătoare; Direcția pentru Sport; Direcția de Sănătate Publică.

În subordinea consiliilor județene se află următoarele instituții: Instituții de învățământ special; Instituții de cultură – biblioteci, muzee, teatre; Case de cultură de interes județean; Servicii publice; Direcția de evidență a persoanelor; Direcția de asistență socială; Direcția generală pentru protecția drepturilor copilului; Direcția pentru administrarea drumurilor și podurilor județene; Instituții autofinanțate; Agențiile de dezvoltare economico-socială; Corpul gardienilor publici.

Trăsăturile principale ale instituțiilor publice sunt:

- se constituie și funcționează în temeiul unor reglementări legale;
- își desfășoară activitatea din resurse financiare, preponderent, publice;
- derulează activități și servicii de interes public;

- au competente materiale (domeniu de activitate) și teritoriale limitate;
- nu urmăresc obținerea de profit.

1.2. Finanțarea instituțiilor publice

Resursele financiare publice se constituie și gestionează printr-un **sistem unitar de bugete**.

Bugetul, având în vedere abordarea juridică, este un act în care se înscriu veniturile și cheltuielile **probabile** ale statului, pe o perioadă determinată de timp, de regulă un an. El necesită autorizarea prealabilă a puterii legislative (Parlament).

Bugetul este un act **previzional** ce trebuie să reflecte cât mai real resursele ce pot fi atrase și destinația acestora.

Conform Legii nr. 500/2002 a finanțelor publice, **bugetul** este documentul prin care sunt prevăzute și aprobate în fiecare an veniturile și cheltuielile sau, după caz, numai cheltuielile, în funcție de sistemul de finanțare a instituțiilor publice; iar **bugetul general consolidat** reprezintă ansamblul bugetelor, componente ale sistemului bugetar, agregate și consolidate pentru a forma un întreg.

Sistemul de bugete este format din:

- bugetul de stat – concentrează partea principală a fondurilor bugetare aferente instituțiilor centrale. Este discutat și aprobat de Parlament;
- bugetul asigurărilor sociale de stat - reflectă constituirea, repartizarea și utilizarea fondurilor necesare ocrotirii pensionarilor, salariaților și membrilor de familie;
- bugetele locale – aparțin unităților administrativ-teritoriale care au personalitate juridică. Din acestea sunt finanțate acțiuni de interes local (acțiuni social-culturale, sportive, de tineret) cheltuielile de întreținere a administrației publice locale și alte cheltuieli prevăzute în anexele legii finanțelor publice locale.
- bugetele fondurilor speciale – reflectă constituirea și utilizarea fondurilor speciale, aprobate prin legi speciale;
- bugetul trezoreriei statului – cuprinde veniturile și cheltuielile ocazionate de direcția ministerului finanțelor publice specializată în efectuarea de operațiuni în contul și în numele statului;
- bugetele instituțiilor publice autonome;
- bugetele instituțiilor publice finanțate integral sau parțial din bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat și bugetele fondurilor speciale, după caz;

- bugetele instituțiilor publice finanțate integral din venituri proprii;
- bugetul fondurilor provenite din credite externe contractate sau garantate de stat și ale căror rambursare, dobânzi și alte costuri se asigură din fonduri publice;
- bugetul fondurilor externe nerambursabile.

Finanțarea cheltuielilor curente și de capital ale instituțiilor publice se asigură conform Legii nr. 500/2002 a finanțelor publice și a Legii nr. 273/2006 privind finanțele publice locale, astfel:

- integral din bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat, bugetele fondurilor speciale;
- din venituri proprii și subvenții acordate de la bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat, bugetele fondurilor speciale;
- integral din venituri proprii;
- integral din bugetul local;
- din venituri proprii și subvenții acordate de la bugetul local;
- atât din bugetul de stat, cât și din bugetele locale, indiferent de subordonare, numai în cazurile în care prin legea bugetară anuală se stabilesc categoriile de cheltuieli care se finanțează prin fiecare buget.

În desfășurarea activității lor, instituțiile publice pot folosi, bunuri materiale și fonduri bănești primite de la persoanele juridice și fizice, sub forma de donații și sponsorizări, cu respectarea dispozițiilor legale.

Veniturile proprii ale instituțiilor publice, finanțate din venituri proprii și subvenții acordate de la bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat, bugetele fondurilor speciale, bugetul local sau integral din venituri proprii pot proveni din chirii, organizarea de manifestări culturale și sportive, concursuri artistice, publicații, prestații editoriale, studii, proiecte, valorificări de produse din activități proprii sau anexe, prestări de servicii și altele asemenea.

Finanțarea instituțiilor publice din diverse bugete nu se face din oficiu, ci la cerera ordonatorilor principali de credite.

1.3. Ordonatorii de credite

Ordonatorii de credite sunt conducătorii instituțiilor publice cu personalitate juridică.

Ordonatorii de credite conform Legii 500/2002, sunt:

- ordonatori principali – conducătorii instituțiilor publice cu personalitate juridică, cărora li se aprobă finanțare pentru instituțiile din subordine și

pentru cheltuielile proprii conform bugetelor aprobate în condițiile legii. Pentru bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat, bugetele fondurilor speciale, ordonatorii principali sunt miniștri și conducătorii celorlalte instituții de specialitate ale administrației publice centrale. Pentru bugetele locale, ordonatorii principali sunt președinții consiliilor județene, primarul general al municipiului București și primarii celorlalte unități administrativ-teritoriale.

- ➔ ordonatori secundari – conducătorii instituțiilor publice cu personalitate juridică, aflate în subordinea ordonatorilor principali. Ei repartizează creditele bugetare aprobate unor instituții din subordine ai căror conducători au calitatea de ordonatori terțiari și utilizează creditele bugetare aprobate pentru cheltuieli proprii.
- ➔ ordonatorii terțiari - conducătorii instituțiilor publice cu personalitate juridică ce utilizează creditele bugetare primite conform bugetelor proprii.

Ordonatorii de credite au obligația de a angaja și de a utiliza creditele bugetare numai în limita prevederilor și destinațiilor aprobate, pentru cheltuieli strict legate de activitatea instituțiilor publice respective și cu respectarea dispozițiilor legale.

Prin **credit bugetar** se înțelege suma aprobată prin buget, reprezentând limita maximă până la care se pot ordona și efectua plăți în cursul anului bugetar pentru angajamentele contractate în cursul exercițiului bugetar și/sau din exerciții anterioare pentru acțiuni multianuale, respectiv se pot angaja, ordona și efectua plăți din buget pentru celelalte acțiuni.

Responsabilitățile ordonatorilor de credite sunt:

- a) angajarea, lichidarea și ordonarea cheltuielilor în limita creditelor bugetare repartizate și aprobate potrivit prevederilor legale;
- b) realizarea veniturilor;
- c) angajarea și utilizarea creditelor bugetare pe baza bunei gestiuni financiare;
- d) integritatea bunurilor încredințate instituției pe care o conduc;
- e) organizarea și ținerea la zi a contabilității și prezentarea la termen a situațiilor financiare asupra situației patrimoniului aflat în administrare și execuției bugetare;
- f) organizarea sistemului de monitorizare a programului de achiziții publice și a programului de lucrări de investiții publice;
- g) organizarea evidenței programelor, inclusiv a indicatorilor aferenți acestora;
- h) organizarea și ținerea la zi a evidenței patrimoniului, conform prevederilor legale.

1.4. Procesul bugetar

Procesul bugetar presupune parcurgerea unor etape consecutive de elaborare, aprobare, executare, control și raportare ale bugetului, care se încheie cu aprobarea contului general de execuție a acestuia.

Elaborarea proiectului bugetului

Ordonatorii principali de credite au obligația ca până la data de 15 iulie a fiecărui an să depună la Ministerul Finanțelor Publice propunerile pentru proiectul de buget și anexele la acesta, pentru anul bugetar următor, cu încadrarea în limitele de cheltuieli, și estimările pentru următorii 3 ani, însoțite de documentații și fundamentări detaliate.

Ministerul Finanțelor Publice examinează proiectele de buget și poartă discuții cu ordonatorii principali de credite asupra acestora, iar în cazul apariției de divergențe, acestea vor fi soluționate de Guvern.

Proiectele de buget definitive și anexele la acesta, se depun la Ministerul Finanțelor Publice până la data de 1 august a fiecărui an, urmând ca Ministerul Finanțelor Publice, pe baza acestora și a bugetului propriu, să întocmească proiectele legilor bugetare și proiectele bugetelor, pe care le depune la Guvern până la data de 30 septembrie a fiecărui an.

După însușirea de către Guvern a proiectelor legilor bugetare și de buget, definitive, depuse la Ministerul Finanțelor Publice, acesta le supune spre adoptare Parlamentului cel mai târziu până la data de 15 octombrie a fiecărui an.

Aprobarea proiectului bugetului

Această etapă a procesului bugetar presupune:

- ➔ prezentarea proiectelor de buget de către primul ministru sau de către ministrul finanțelor publice în fața Parlamentului;
- ➔ analiza proiectelor de buget în comisiile parlamentare de specialitate;
- ➔ concilierea modificărilor aduse proiectelor în perioada dezbaterilor;
- ➔ aprobarea proiectelor cu amendamentele aduse;
- ➔ ratificarea de către președintele României.

Bugetele se aprobă de Parlament pe ansamblu, pe părți, capitole, subcapitole, titluri, articole, precum și alineate, după caz, și pe ordonatorii principali de credite, pentru anul bugetar, precum și creditele de angajament pentru acțiuni multianuale.

Creditul de angajament reprezintă limita maximă a cheltuielilor ce pot fi angajate, în timpul exercițiului bugetar, în limitele aprobate.

Estimările pentru următorii 3 ani, ce însoțesc proiectele de buget, oferă informații privind necesarul de finanțare pe termen mediu și nu vor face obiectul autorizării pentru anii bugetari respectivi.

Executarea bugetului

Această etapă se referă la realizarea veniturilor bugetare și efectuarea cheltuielilor bugetare stabilite prin legea bugetară anuală.

Realizarea veniturilor bugetare înseamnă încasarea integrală și la termenele stabilite a veniturilor bugetare.

Efectuarea cheltuielilor bugetare se face în limita aprobată în buget și numai pentru destinația aprobată.

Cheltuielile bugetare, în etapa execuției bugetare, parcurg următoarele faze:

- ➔ angajare – asumarea obligației de către stat de a plăti;
- ➔ lichidare – verificarea efectuării contraprestației și determinarea sumei datorate;
- ➔ ordonanțare – faza în care se confirmă că livrările de bunuri și de servicii au fost efectuate sau alte creanțe au fost verificate și că plata poate fi realizată;
- ➔ plată – reprezintă stingerea obligațiilor statului față de terți.

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

Controlul bugetar

Controlul bugetar de natura financiară se realizează de către Curtea de Conturi și este un control ulterior și de către Ministerul Finanțelor Publice prin organele sale specializate.