

CONTABILITATE PUBLICĂ

1. Noțiuni teoretice privind capitalurile proprii

(M. Criveanu - *Contabilitate publică*, Editura Universitaria, Craiova, 2007, pag. 52-58)

Capitalurile instituției publice, ca surse stabile de finanțare, reprezintă echivalentul valoric al resurselor investite în active de proprietar – stat (capitaluri proprii) sau terțe persoane (datorii).

Capitalurile proprii reflectă drepturile titularului de patrimoniu (statul, ca persoană juridică) asupra părții din acesta ca urmare a aportului adus la înființare dar și pe parcursul perioadei de funcționare.

Potrivit reglementărilor interne și internaționale, capitalurile se prezintă sub formă de capitaluri proprii și datorii necurente (datorii cu grad ridicat de exigibilitate).

În normele contabile românești, capitalurile proprii sunt definite ca fiind interes rezidual al statului sau al unităților administrativ-teritoriale, în calitate de proprietari ai activelor unei instituții publice, după deducerea tuturor datoriilor. Potrivit Standardelor Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public IPSAS 1 *Prezentarea situațiilor financiare*, capitalurile proprii sunt denumite și active nete datorită modului de determinare deductiv din formatul listă al bilanțului:

$$\text{Active nete/Capitaluri proprii} = \text{Total active} - \text{Total datorii.}$$

În contabilitatea instituțiilor publice nu apare categoria economică de capitaluri permanente cum este în contabilitatea întreprinderilor. Aceasta, deoarece, potrivit prevederilor din Legea finanțelor publice nr. 500/2002, entitățile publice nu pot contracta împrumuturi direct de la instituțiile de credit, iar împrumuturile pe termen lung sunt contractate sau garantate de stat sau unități administrativ-teritoriale în scopul asigurării resurselor financiare pentru întregul sistem ierarhic subordonat.

Potrivit *normelor contabile din România*, în structura capitalurilor proprii se cuprind:

- fondurile;
- rezultatul patrimonial (economic) și rezultatul raport;
- rezervele din reevaluare.

IPSAS 1 *Prezentarea situațiilor financiare* indică următoarea structură a capitalurilor proprii:

- capital subscris reprezentat de cumulul contribuțiilor de la proprietari (de regulă statul), corectat cu distribuirile către acesta (de exemplu, vărsăminte efectuate către stat);
- surplusuri sau deficite acumulate determinate prin compararea veniturilor cu cheltuielile recunoscute în cursul perioadei;
- rezerve care se prezintă după natura și scopul constituirii;
- interese minoritare reprezentate de o parte a surplusului/ deficitului net și activelor nete/capitalurilor proprii atribuibile participațiilor nedeținute, direct sau indirect, prin entități controlate, de entitatea care controlează.

Din cele prezentate mai sus se observă că în contabilitatea instituțiilor publice apare pe prima poziție categoria de fonduri care include: fondul activelor fixe necorporale, 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. Toate aceste fonduri reprezintă surse proprii ale entității publice recunoscute în cazul activelor fixe pentru care nu se calculează amortizare.

Statul și unitățile administrativ-teritoriale exercită posesia, folosința și dispoziția asupra bunurilor care alcătuiesc **domeniul public**.

Bunurile care fac parte din domeniul public al statului sau unităților administrativ-teritoriale sunt prevăzute în mod expres prin legile statului român¹⁹. În mod corespunzător vor exista bunuri aparținând domeniului public al statului, domeniului public al județelor, domeniului public al comunelor, al orașelor și al municipiilor.

¹⁹ Constituția România, art. 35, al.4; Legea nr. 213/1998 privind proprietatea publică și regimul juridic al acestuia

Bunurile care alcătuiesc domeniul public al statului și al unităților administrativ-teritoriale sunt inalienabile, inesizabile și imprescriptibile, respectiv:

- nu pot fi înstrăinate, ele fiind date numai în administrare regiilor autonome și instituțiilor publice, în concesiune sau în închiriere;
- nu pot fi supuse executării silite și asupra lor nu se pot constitui garanții reale;
- nu pot fi dobândite de alte persoane prin uzucapiune sau prin efectul posesiei de bună credință asupra bunurilor mobile.

Bunurile care aparțin domeniului public al statului sunt inventariate de către ministere, celelalte organe de specialitate ale administrației publice centrale, precum și de autoritățile publice centrale care au în administrare asemenea bunuri. Centralizarea datelor privind inventarul bunurilor menționate mai sus se realizează de către Ministerul Finanțelor Publice și se supune spre aprobare Guvernului.

Inventarele bunurilor care alcătuiesc domeniul public al unităților administrativ-teritoriale se întocmește, după caz, de comisii special constituite, conduse de președinții consiliilor județene, respectiv de primarul general al municipiului București sau de primari.

Inventarierea astfel întocmită se însușesc de regulă de consiliile județene, de Consiliul General al Municipiului București sau de consiliile locale și se aprobă prin hotărâre de guvern.

Domeniul privat al statului sau al unităților administrativ-teritoriale este alcătuit din bunuri aflate în proprietatea lor și care nu fac parte din domeniul public. Asupra acestor bunuri statul sau unitățile administrativ-teritoriale au drept de proprietate privată.

În activitatea practică pot fi întâlnite cazuri de schimbare a destinației bunurilor din domeniul public al statului sau unităților administrativ-teritoriale către domeniul privat al acestora sau invers cu respectarea prevederilor legale.

În acest sens se rețin următoarele situații:

- Trecerea bunurilor din domeniul privat al statului sau al unităților administrativ-teritoriale, în domeniul public al acestora se face, după caz, prin hotărâre a Guvernului, a consiliului județean, respectiv a Consiliului General al Mun. București ori a consiliului local;
- Trecerea bunurilor din patrimoniul societăților comerciale, la care statul sau o unitate administrativ teritorială este acționar în domeniul public al acestora se poate face numai cu plata și cu acordul adunării generale a acționarilor societății comerciale respective. În lipsa acestui acord, bunurile societății comerciale respective pot fi trecute în domeniul public numai prin procedura exproprierii pentru cauza de utilitate publică și după o justă și prealabilă despăgubire;
- Trecerea unui bun din domeniul public al unor unități administrativ-teritoriale în domeniul public al statului se face, la cererea Guvernului, prin hotărâre a consiliului județean, respectiv a Consiliului General al Municipiului București sau a consiliului local;
- Trecerea unui bun din domeniul public al statului în domeniul public al unei unități administrativ-teritoriale se face la cererea consiliului județean, respectiv a Consiliului General al Municipiului București sau a consiliului local, după caz, prin hotărârea Guvernului.
- Trecerea unor bunuri din domeniul public în domeniul privat se face, după caz, prin hotărâre a Guvernului, a consiliului județean, respectiv a Consiliului General al Municipiului București sau a consiliului local, dacă prin Constituție sau prin Lege nu se dispune altfel.

În contabilitatea instituțiilor publice apare o altă categorie de fonduri și anume fondurile cu destinație specială (fondul de rulment, fondurile de risc, fondurile de rezervă, etc.) care sunt rezultatul unor reglementări specifice și vor fi analizate distinct.

Un alt element component al capitalurilor este *rezultatul patrimonial (economic)*.

Rezultatul patrimonial (economic) reprezintă rezultatul exercițiului financiar (an bugetar) care se stabilește la sfârșitul perioadei, prin închiderea conturilor de cheltuieli pe de-o parte și a conturilor de venituri și finanțări pe de altă parte. Acest rezultat include drepturi constatate și obligații neachitate în cursul exercițiului bugetar.

Rezultatul patrimonial poate fi:

- pozitiv, sub forma surplusului (pentru entitățile integral finanțate de la buget) sau profitului (în cazul entităților sau activităților finanțate din venituri proprii);

- negativ, sub formă de deficit (pentru entitățile finanțate integral de la buget) sau sub forma pierderii (în cazul entităților sau activităților finanțate din venituri proprii).

Potrivit IPSAS 3 *Surplusul sau deficitul net al perioadei, erori fundamentale și modificări ale politicilor contabile*, rezultatul patrimonial este o valoare reziduală care rezultă în urma deducerii cheltuielilor din venituri.

Se utilizează frecvent în activitatea practică și conceptul de *rezultat al execuției bugetare* obținut din compararea plăților nete de casă cu cheltuielile efective, realizate pe surse de finanțare. Rezultatul execuției bugetare apreciază gradul efectiv de utilizare a banului public.

La începutul anului bugetar, soldul rezultatului anului bugetar precedent se transferă asupra rezultatului reportat.

Rezultatul reportat exprimă rezultatul patrimonial al exercițiilor financiare anterioare și poate fi pozitiv sau negativ. El apare distinct în situația poziției financiare.

Rezevele din reevaluare reprezintă o componentă semnificativă a capitalurilor instituției publice în măsura în care acestea se constituie urmare operațiilor de reevaluare a activelor fixe. Reevaluarea activelor fixe se face, de regulă, la *valoarea justă* (valoarea actuală, determinată de influența inflației sau deflației) determinată pe baza unor evaluări efectuate de evaluatori autorizați. În situația reevaluării unui activ fix supus amortizării, regulile privind amortizarea se aplică activului având în vedere valoarea acestuia, determinată în urma reevaluării.

În situația în care valoarea justă determinată este mai mare decât valoarea contabilă înregistrată, diferența se va înregistra ca rezervă din reevaluare, iar activul va fi reflectat în bilanț la valoarea actuală, adică cea justă. Reevaluările trebuie efectuate cu suficientă regularitate, astfel încât valoarea contabilă să fie permanent apropiată de valoarea justă.

Diferențele din reevaluarea activelor fixe se înregistrează după cum urmează²⁰:

- în cazul în care valoarea actuală este mai mare decât valoarea contabilă netă, diferența din reevaluare se înregistrează ca o creștere a rezervei din reevaluare concomitent cu creșterea valorii activului, în situația în care nu a existat o descreștere anterioară recunoscută ca și cheltuielă a activului respectiv sau ca un venit ce a fost recunoscut ca o compensare a unei cheltuieli anterioare;

- în cazul în care valoarea actuală este mai mică decât valoarea contabilă netă a activului, diferența din reevaluare se înregistrează ca o cheltuielă, dacă în rezerva din reevaluare nu este înregistrat un surplus anterior din reevaluare, sau ca o scădere a rezervei din reevaluare, în situația în care, în prealabil a fost înregistrat un surplus referitor la activul respectiv.

2. Noțiuni teoretice privind activele fixe

(M. Criveanu - *Contabilitate publică*, Editura Universitaria, Craiova, 2007, pag. 103-119)

Activele fixe reprezintă o componentă importantă a patrimoniului instituțiilor publice cuprinzând bunuri și valori destinate utilizării pe termen lung în activitatea acestora, ele neconsumându-se după prima utilizare, ci în timp, ca urmare a folosirii repetate.

Activele fixe sau imobilizările, așa cum sunt denumite în mod curent, constituie suportul tehnico-material și financiar al activității instituțiilor publice, caracterizându-se prin aceea că se folosesc o perioadă îndelungată și nu se consumă la prima utilizare. Ele servesc în principal pentru desfășurarea activităților de administrație, educație, cultură, apărarea țării, etc. dar și pentru activități de natură economică.

Conform IPSAS1 *Prezentarea situațiilor financiare* (situația poziției financiare) activele fixe se împart în:

- active fixe necorporale (imobilizări necorporale);
- active fixe corporale (imobilizări corporale);
- active financiare.

²⁰ Alberta Gisberto Chițu și colectiv – *Contabilitatea instituțiilor publice după noul sistem contabil*, Editura Irecson, București, 2005, pg. 78.

2.1. Activele fixe necorporale: structură, trăsături caracteristice și modalități de evaluare

Activele fixe necorporale reprezintă acea categorie de active fixe fără substanță fizică, care se utilizează pe o perioadă mai mare de un an în activitatea instituției publice.

Un activ necorporal este un activ identificabil nemonetar, fără suport material și deținut pentru utilizare în procesul de producție ori pentru furnizare de bunuri sau servicii, pentru a fi închiriat terților sau pentru scopuri administrative.

În cadrul activelor fixe necorporale se cuprind: cheltuieli de dezvoltare; concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi și active similare, cu excepția celor create intern de instituție; înregistrări ale evenimentelor cultural-sportive; alte active fixe necorporale; avansuri și active fixe necorporale în curs de execuție.

Cheltuielile de dezvoltare reprezintă categoria de active fixe necorporale atribuite direct activității de dezvoltare.

Activitatea de dezvoltare presupune aplicarea rezultatelor cercetării sau a altor cunoștințe în scopul realizării de produse ori servicii noi sau îmbunătățite substanțial, înaintea stabilirii producției de serie sau utilizării în scopuri comerciale.

În categoria activităților de dezvoltare reținem:

- a) proiectarea, construcția și testarea producției intermediare sau folosirea intermediară a prototipurilor și modelelor;
- b) proiectarea uneltelor și matritelor care implică tehnologie nouă;
- c) proiectarea, construcția și operarea unei uzine pilot care nu este fezabilă din punct de vedere economic pentru producția pe scară largă;
- d) proiectarea, construcția și testarea unei alternative alese pentru aparatele, produsele, procesele, sistemele sau serviciile noi ori îmbunătățite substanțial.

Concesiunile, brevetele, licențele, mărcile comerciale, drepturi și active similare achiziționate sau dobândite pe alte căi, se înregistrează în conturile de active fixe necorporale la costul de achiziție sau costul de producție, după caz.

În cadrul *altor active fixe necorporale* se cuprind de regulă programele informatice create de instituții sau achiziționate de la terți, pentru necesitățile proprii de utilizare, precum și alte active fixe necorporale.

Înregistrări ale evenimentelor cultural-sportive se includ categoria activelor fixe necorporale și se referă la: reprezentații teatrale, programe de radio sau televiziune, lucrări muzicale, evenimente sportive, lucrări literare, artistice ori recreative efectuate pe pelicule, benzi magnetice sau alte suporturi.

Avansurile și activele fixe necorporale în curs de execuție cuprind avansurile acordate furnizorilor de active fixe și activele fixe necorporale neterminate până la sfârșitul perioadei, evaluate la costul de producție, respectiv la costul de achiziție, după caz.

Activele fixe necorporale pot fi evaluate *inițial* și înregistrate în contabilitate la :

- costul de achiziție, pentru cele procurate cu titlu oneros;
- costul de producție, pentru cele construite sau produse de instituție;
- valoarea justă pentru cele intrate pe alte căi decât prin achiziție sau producție (ex. donații, sponsorizări).

Valoarea justă se determină pe baza raportului întocmit de specialiști și cu aprobarea ordonatorului de credite sau pe baza unor evaluări efectuate de regulă de evaluatori autorizați.

Un element necorporal raportat drept cheltuială nu poate fi recunoscut ulterior ca parte din costul unui activ necorporal.

În situația în care se fac *cheltuieli ulterioare* (reparații) la activele fixe necorporale după cumpărarea sau finalizarea lor, acestea sunt înregistrate în conturile de cheltuieli atunci când sunt efectuate (aceste cheltuieli au ca scop restabilirea stării tehnice inițiale prin înlocuirea componentelor uzate). Dimpotrivă, *cheltuielile ulterioare* (modernizările) ce au ca efect îmbunătățirea performanțelor față de parametrii funcționali stabiliți inițial vor majora costul activului fix *necorporal*.

În contabilitatea instituțiilor publice se înregistrează *amortizarea activelor fixe necorporale*

utilizând metoda amortizării liniare începând cu 01.01.2004.

Amortizarea anuală se calculează prin aplicarea cotei de amortizare (CA) la valoarea de intrare a activelor fixe necorporale.

Amortizarea activelor fixe necorporale se realizează astfel:

- cheltuielile de dezvoltare se amortizează într-o perioadă de cel mult 5 ani, cu aprobarea ordonatorului de credite;

- concesiunile, brevetele, licențele, mărcile comerciale, drepturi și active similare achiziționate sau dobândite pe alte căi se amortizează pe durata prevăzută pentru utilizarea lor de către instituțiile publice care le dețin;

- programele informatice create de instituțiile publice, achiziționate sau dobândite pe alte căi se amortizează în funcție de durata probabilă de utilizare, care nu poate depăși o perioadă de 5 ani, cu aprobarea ordonatorului de credite.

- înregistrările de reprezentații teatrale, programe de radio sau televiziune, lucrări muzicale, evenimente sportive, lucrări literare, artistice ori recreative efectuate pe pelicule, benzi magnetice sau alte suporturi *nu se amortizează*.

În situația în care se scot din evidență active fixe necorporale și nu s-a recuperat integral, pe calea amortizării, valoarea contabilă, atunci valoarea rămasă neamortizată se include în cheltuielile instituțiilor publice, *integral*, la momentul scoaterii din funcțiune.

Un activ necorporal trebuie prezentat în *bilanț* la *costul* acestuia (de achiziție sau de producție), *mai puțin* ajustările cumulate de valoare.

Ajustările cumulate de valoare cuprind toate corecțiile destinate să țină seama de reducerile valorilor activelor individuale, stabilite la data bilanțului, indiferent dacă acea reducere este sau nu definitivă.

Ajustările de valoare pot fi *ajustări permanente*, denumite și amortizări, și/sau *ajustări provizorii* denumite ajustări pentru depreciere.

2.2. Activele fixe corporale: definiție, conținut, trăsături caracteristice și modalități de evaluare

Activele fixe corporale aflate în patrimoniul unei entități publice sunt reprezentate de acea categorie de active de natură materială care:

a) Sunt deținute de către o entitate pentru a fi utilizate în producția de bunuri sau prestarea de servicii, pentru a fi închiriate terților sau pentru a fi folosite în scopuri administrative; și

b) Este posibil a fi utilizate pe parcursul mai multor perioade de raportare.

În spiritul Standardelor Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS) 17 „*Imobilizări corporale*“ un element de imobilizări corporale ar trebui *recunoscut* ca activ când:

a) Este posibil ca beneficiile economice viitoare sau potențialul de servicii asociat cu activul să revină entității; și

b) Costul sau valoarea justă a activului entității poate fi evaluat credibil.

La momentul recunoașterii inițiale, o entitate va evalua, cu atenție, dacă un element de imobilizări corporale satisface primul criteriu prin existența unei certitudini suficiente că beneficiile economice viitoare sau potențialul de servicii vor reveni entității care va primi și recompensele atașate activului și își va asuma riscurile asociate.

Îndeplinirea criteriului al II-lea este în general ușor realizabilă deoarece dobândirea activului (cumpărare, construire, etc.) presupune și identificarea costului prin tranzacția de schimb, achiziția de materiale, consumul de forță de muncă și alte consumuri legate de construcție. În anumite cazuri, costul este determinat în raport cu valoarea justă.

IPSAS 17 precizează că activele fixe corporale aflate în administrarea unei instituții publice sunt descrise ca „active de patrimoniu“ datorită semnificației lor culturale, istorice sau legate de mediu. Reținem cu titlu de exemplu clădiri și monumente istorice, situri arheologice, zone de conservare și rezervații naturale și opere de artă. Aceste active de patrimoniu prezintă deseori anumite caracteristici:

- Valoarea lor în termeni culturali, de mediu, educaționali și istorici nu este preconizată a fi

reflectată în totalitate într-o valoare financiară bazată doar pe un preț de piață;

- Obligațiile legale și/sau statutare pot impune interdicții sau restricții severe la cedarea prin vânzare;

- Ele sunt deseori de neînlocuit, iar valoarea lor poate crește o dată cu timpul, chiar dacă starea lor fizică se deteriorează; și

- Estimarea duratei lor de viață utilă poate fi dificilă, iar în anumite cazuri aceasta poate să fie de câteva sute de ani.

Activele de patrimoniu deținute de entitățile din sectorul public au fost dobândite pe parcursul unei perioade îndelungate prin cumpărare, donație, testament și sechestrare. Este puțin probabil ca aceste active să genereze intrare de numerar dar cu toate acestea sunt păstrate ca active de patrimoniu. Datorită caracteristicilor și aspectelor particulare privind potențialul de servicii alternativ oferit de anumite active de patrimoniu este uneori dificil să se stabilească baza de evaluare.

Entitățile din sectorul public care recunosc activele de patrimoniu trebuie să furnizeze informații referitoare la acele active, cum ar fi: baza de evaluare utilizată; metoda de amortizare utilizată, dacă există vreuna; valoarea contabilă brută; amortizarea acumulată la sfârșitul perioadei dacă există vreuna; o reconciliere a valorii contabile de la începutul și sfârșitul perioadei, arătând anumite componente ale acesteia.

Potrivit IPSAS 17, o entitate care recunoaște activele de patrimoniu trebuie să furnizeze informații la respectivele active conform acestui Standard, pe când IAS 16 cere ca elementele de imobilizări corporale să fie evaluate inițial la cost.

Activele fixe corporale sunt reprezentate de obiectul sau complexul de obiecte ce se utilizează ca atare și se caracterizează prin aceea că:

- a) au durata normală de utilizare mai mare de un an;

- b) au valoarea de intrare mai mare decât limita stabilită prin hotărârea Guvernului²¹.

În categoria activelor fixe corporale se cuprind: terenuri și amenajări la terenuri; construcții; instalații tehnice, mijloace de transport, animale și plantații; mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale; avansuri și active fixe corporale în curs de execuție; alte active ale statului.

Contabilitatea terenurilor se ține pe două categorii: terenuri și amenajări la terenuri. Această separare este importantă atât în ceea ce privește clasificarea cât și amortizarea, întrucât terenurile nu sunt amortizabile, dar amenajările la terenuri se amortizează pe o durată de 10 ani.

În contabilitatea analitică, terenurile pot fi evidențiate pe următoarele grupe: terenuri agricole, silvice, terenuri fără construcții, terenuri cu zăcăminte, terenuri cu construcții și altele. Amenajările de terenuri cuprind lucrări cum ar fi: racordarea la sistemul de alimentare cu energie electrică, lucrările de acces, împrejuririle și altele asemenea.

În situația în care instituțiile publice dispun de active fixe corporale în baza unui contract de leasing au obligația evidențierii lor în contabilitate *în funcție* de natura contractului de leasing. Achizițiile de active fixe prin operațiuni de leasing sunt tratate ca investiții, potrivit legii.

Terenurile se înregistrează în contabilitate la intrarea în patrimoniu la valoarea de intrare stabilită în funcție de clasele de calitate, suprafața, amplasare și/sau alte criterii legale, astfel:

- a) valoarea reevaluată în conformitate cu prevederile legale;

- b) costul de achiziție pentru terenurile procurate cu titlu oneros;

- c) valoarea justă pentru terenurile dobândite cu titlu gratuit, estimată la înscrierea lor în activ pe baza raportului întocmit de specialiști și cu aprobarea ordonatorului de credite.

Contabilitatea sintetică a activelor fixe corporale se ține pe categorii, iar contabilitatea analitică se ține pe fiecare *obiect de evidență*, prin care se înțelege obiectul singular sau complexul de obiecte cu toate dispozitivele și accesoriile acestuia, destinat să îndeplinească în mod independent, în totalitate, o funcție distinctă.

Pentru organizarea evidenței analitice se utilizează următoarele două tipuri de formulare:

²¹ Ordonanța Guvernului nr. 81/2003 privind reevaluarea și amortizarea activelor fixe aflate în patrimoniul instituțiilor publice.

Registrul numerelor de inventar și Fișa mijlocului fix.

Registrul numerelor de inventar se ține la compartimentul financiar contabil al instituției publice și servește pentru numerotarea și înscrierea datelor de identificare a activelor fixe corporale. Se folosește ca document de atribuire a numerelor de inventar la activele fixe corporale (prin înscrierea direct pe obiect sau prin atașarea unei plăcuțe cu numărul de identificare atribuit) și ca document de evidență la unitățile bugetare care nu au organizată contabilitatea proprie (școli generale, cămine culturale, grădinițe de copii, circumscripții veterinare, etc.).

Fișa mijlocului fix servește ca document de evidență analitică a activelor fixe în care se înscriu date pentru fiecare activ fix corporal în parte cu privire la: denumirea și codul acestuia, data intrării, durata normală de funcționare, norma de amortizare, ș.a.

La instituțiile publice *sunt asimilate* și înregistrate ca active fixe corporale următoarele:

- a) bunurile de natura armamentului și tehnicii de luptă;
- b) bunurile din patrimoniul cultural național;
- c) animalele și păsările pentru reproducere, plantațiile de arbori și arbuști;
- d) investițiile efectuate la mijloacele fixe luate cu chirie;
- e) capacitățile puse în funcțiune parțial, pentru care nu s-au întocmit formele de înregistrare ca active fixe corporale. Acestea se cuprind în grupele în care urmează a se înregistra, la valoarea rezultată prin însumarea cheltuielilor efective ocazionate de realizarea lor;
- f) investițiile efectuate la mijloacele fixe, în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali prin majorarea valorii de intrare a mijlocului fix.

Sunt considerate active fixe corporale, dar care *nu se supun amortizării*: bunurile aflate în proprietatea publică a statului și a unităților administrativ-teritoriale, inclusiv investițiile efectuate la acestea; lacurile, bălțile, iazurile, care nu sunt rezultatul unei investiții, precum și terenurile, inclusiv cele împădurite, bunurile utilizate în baza unui contract de închiriere; bunurile din patrimoniul cultural național, bunurile de natura armamentului și tehnicii de luptă.

Nu sunt considerate active fixe corporale:

- a) motoarele, aparatele și alte subansambluri ale activelor fixe corporale, procurate în scopul înlocuirii componentelor uzate cu ocazia reparațiilor de orice fel, care nu modifică parametrii tehnici inițiali ai mijlocului fix;
- b) sculele, instrumentele și dispozitivele speciale ce se folosesc fie la fabricarea anumitor produse în serie, fie la executarea unei anumite comenzi, indiferent de valoarea și de durata lor de funcționare normală;
- c) construcțiile și instalațiile provizorii;
- d) animalele care nu au îndeplinit condițiile pentru a fi trecute la animale adulte, animalele de îngrășat, păsările și coloniile de albine;
- e) pădurile;
- f) prototipurile, atâta timp cât servesc ca model la executarea producției de serie, inclusiv seria zero, sau sunt supuse încercărilor în vederea omologării la producător;
- g) echipamentul, uniforme de serviciu și de oraș pentru elevi și militari în termen, echipamentul și materialul sportiv;
- h) munițiile de orice fel (inclusiv bombe, rachete, torpile);
- i) echipamentul de protecție și de lucru, îmbrăcămintea specială, precum și accesoriile de pat, indiferent de valoarea și de durata lor de utilizare.

În contabilitatea instituțiilor publice apare categoria de active fixe corporale denumită „*alte active ale statului*“. Aici se cuprind: zăcăminte, resurse biologice necultivate și rezervele de apă.

Zăcămintele reprezintă rezerve descoperite de minerale, atât de suprafață, cât și subterane, care sunt exploatabile economic cu tehnologia actuală, ținând seama de nivelul relativ al prețurilor. *Zăcămintele* cuprind rezervele de cărbune, de petrol și gaze naturale, rezervele de minereuri nemetalifere.

Resursele biologice necultivate sunt reprezentate de animalele și vegetalele de producție unică sau permanentă asupra cărora se exercită dreptul de proprietate, dar a căror creștere naturală și/sau regenerare nu este plasată sub controlul direct și responsabilitatea unităților instituționale și

nu este gestionată de acestea. De exemplu, pădurile virgine și resursele piscicole neexploatate, care fac parte din teritoriul național. Aici sunt incluse doar resursele care sunt deja exploatabile cu scop economic sau sunt susceptibile de a fi într-un viitor apropiat.

Rezervele de apă sunt întinderi de apă și alte rezerve subterane în măsura în care prin exercitarea dreptului de proprietate le sunt date o valoare de piață.

În cadrul activelor fixe corporale se cuprind și se evidențiază distinct în contabilitate „avansurile și activele fixe corporale în curs de execuție”.

Avansurile reprezintă sume acordate furnizorilor de active fixe corporale pentru achiziționarea și construcția acestora.

Activele fixe corporale în curs de execuție reprezintă investițiile neterminate efectuate în regie proprie sau în antrepriză care se evaluează la costul de producție, respectiv la costul de achiziție, după caz. Acestea sunt urmărite de IPSAS 16, „*Investiții imobiliare*”. Activele fixe corporale în curs de execuție se trec în categoria activelor fixe finalizate după recepția, darea în folosință sau punerea în funcțiune a acestora, după caz.

Evaluarea inițială a imobilizărilor corporale trebuie realizată astfel încât să fie respectate criteriile precizate prin IPSAS 17 „*Imobilizări corporale*”:

a) Un element al imobilizărilor corporale care se califică pentru recunoaștere ca activ ar trebui să fie evaluat inițial la costul său;

b) Atunci când un activ este dobândit fără nici un cost sau la un cost nominal, costul său este valoarea sa justă de la data achiziției;

Luând în considerare precizările din IPSAS 17 „*Imobilizări corporale*” se poate reține faptul că **nu** constituie o reevaluare, recunoașterea inițială a unui element de imobilizări corporale, dobândit gratuit sau la un cost nominal, la valoarea sa justă.

Pentru a determina costul unui element de imobilizări corporale trebuie să fie considerate și luate în calcul următoarele: prețul său de cumpărare, inclusiv accizele de import și taxele de achiziție nereturnabile, și orice costuri direct atribuibile de a aduce activul la condiția sa de lucru pentru utilizarea intenționată; orice reduceri comerciale și rabaturi sunt deduse în stabilirea prețului de cumpărare.

Exemple de costuri direct atribuibile: costul de amenajare a amplasamentului; costuri inițiale de livrare și manipulare; costuri de instalare, onorarii profesionale ș.a.

Dacă un element de imobilizări corporale este amânat la plată peste termenele normale de creditare, atunci, costul său este echivalentul prețului în numerar; diferența între această valoare și plățile totale este recunoscută ca și cheltuială cu dobânda pe perioada creditului. Excepție cazul în care este capitalizată în conformitate cu tratamentul alternativ permis în IPSAS 5 „*Costurile îndatorării*”.

Costurile de administrare, de punere în funcțiune și alte cheltuieli similare **nu** fac parte din costul unui activ decât dacă ele sunt necesare pentru aducerea activului la condiția sa de lucru.

Construcția sau realizarea unui activ prin activitatea proprie a entității presupune determinarea costului acelui activ corporal în aceleași condiții ca și costul producerii de active pentru vânzare pe parcursul desfășurării normale a activității. Recunoașterea și determinarea costului acelui activ se face prin luarea în considerare a criteriilor stabilite prin IPSAS 17 „*Imobilizări corporale*” și IPSAS 12 „*Stocuri*”.

În ceea ce privește Standardul referitor la *schimbul de active* se precizează faptul că evaluarea activului primit se face la valoarea justă a acestuia care este echivalentă cu valoarea justă a activului cedat, ajustată eventual cu valoarea oricărei sume de numerar sau echivalent de numerar transferat.

O entitate publică poate să vândă un element de imobilizări corporale în schimbul unor participații în capitalurile proprii ale unui activ similar. Costul noului activ este dat de valoarea contabilă a activului la care s-a renunțat.

Potrivit IPSAS 17 „*Imobilizări corporale*”, privind cheltuielile ulterioare se reține: „*cheltuielile ulterioare legate de un element de imobilizări corporale care a fost deja recunoscut ar trebui adăugate la valoarea contabilă a activului atunci când este probabil ca beneficiile*

economice viitoare sau potențialul de servicii pe durata întregii vieți a activului, peste cel mai recent evaluat standard de performanță al activului existent, să revină entității. Toate celelalte cheltuieli ulterioare ar trebui recunoscute ca și cheltuieli în perioada în care sunt generate“.

Instituțiile publice efectuează de foarte multe ori cheltuieli ulterioare referitoare la un element de imobilizări corporale care a fost deja recunoscut ca activ. Problema care se pune este aceea dacă aceste cheltuieli sunt recunoscute ca activ (în ce condiții?) ori sunt capitalizate.

În acest sens se poate preciza:

- cheltuielile ulterioare cu imobilizările corporale sunt *recunoscute ca activ* doar atunci când îmbunătățesc condiția activului și conduc la obținerea de beneficii economice viitoare sau la potențial de servicii crescut;

- cheltuielile ulterioare legate de reparații sau întreținerea imobilizărilor corporale efectuate pentru restaurarea sau menținerea beneficiilor economice viitoare sunt recunoscute ca și **cost** atunci când sunt generate

Potrivit normelor naționale o imobilizare corporală recunoscută ca activ trebuie evaluată inițial la *valoarea de intrare* prin care se înțelege:

- a) valoarea reevaluată în conformitate cu prevederile legale;
- b) costul de achiziție pentru activele fixe corporale procurate cu titlu oneros;
- c) costul de producție pentru activele corporale construite sau produse de instituțiile publice;
- d) valoarea justă pentru activele fixe corporale dobândite pe alte căi decât prin achiziție sau producție (ex. donații, sponsorizări), estimată la înscrierea lor în activ pe baza raportului întocmit de specialiști și cu aprobarea ordonatorului de credite.

Cheltuielile aferente unui activ fix corporal trebuie recunoscute, de regulă, drept cheltuieli în perioada în care au fost efectuate.

Costul *reparațiilor* efectuate la activele fixe corporale, în scopul asigurării utilizării continue a acestora, trebuie recunoscut ca o *cheltuială* în perioada în care este efectuată. În situația unei *modernizări* care conduce la îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali pentru a crește performanțele sau durata de funcționare a activului, aceasta se recunoaște ca o *componentă a activului*. Pentru clădiri și construcții, lucrările de modernizare trebuie să aibă ca efect sporirea gradului de confort și ambient.

Valoarea investițiilor efectuate la mijloacele fixe preluate în concesiune, închiriere sau locație de gestiune, se scade din contabilitatea instituției publice care le-a efectuat și se înregistrează în contabilitatea instituției care le are în proprietate pentru a majora corespunzător valoarea de intrare a mijloacelor fixe respective, potrivit contractelor încheiate.

Un activ corporal trebuie prezentat în *bilanț* la valoarea de intrare, mai puțin ajustările cumulate de valoare.

Instituțiile publice pot transmite *fără plată* orice fel de bunuri aflate în stare de funcționare, indiferent de durata de folosință, dacă acestea nu mai sunt necesare instituției publice care le are în administrare, dar care pot fi folosite în continuare de altă instituție publică sau dacă instituția nu mai are dreptul să utilizeze bunul respectiv.

Instituția publică care disponibilizează bunuri va informa în scris alte instituții publice pe care le consideră că ar avea nevoie de bunurile disponibilizate.

Transmiterea bunurilor, fără plată, de la o instituție publică la o altă instituție publică, se va face pe bază de *proces-verbal de predare-preluare*, aprobat atât de ordonatorul principal de credite al instituției publice care a solicitat să îi fie transmis bunul, cât și de ordonatorul de credite care îl are în administrare.

Instituțiile publice pot valorifica bunurile, fără organizare de licitație, prin schimbarea acestora cu alte bunuri noi de același fel, având cel puțin aceiași parametri. În cazul în care la schimbarea bunurilor se solicită diferențe de preț, plata se aprobă în prealabil de către ordonatorul principal de credite bugetare, cu avizul Ministerului Finanțelor Publice.

Se observă faptul că, la instituțiile publice scoaterea din funcțiune a activelor fixe corporale, necorporale și în curs se face cu aprobarea ordonatorului principal sau secundar de credite, după caz. Declasarea și casarea unor bunuri materiale, altele decât activele fixe corporale aparținând instituțiilor publice, se aprobă de către ordonatorul principal sau secundar de credite.

Instituțiile publice au obligația să evidențieze în contabilitate, în conturi distincte, activele fixe corporale, precum și sumele rezultate din dezmembrarea, valorificarea și scoaterea din funcțiune a acestora.

Casarea mijloacelor fixe se face de către o comisie de casare numită prin decizia organului care a aprobat scoaterea din funcțiune. Cu ocazia casării se va proceda la dezmembrarea activelor fixe corporale și valorificarea acestora potrivit legii.

Notă:²² Instituțiile publice amortizează activele fixe corporale și necorporale utilizând metoda amortizării liniare începând cu data de 01.01.2004.

2.3. Active financiare: structură și modalități de evaluare

În spiritul legislației actuale un activ financiar este orice activ care reprezintă: depozite, un instrument de capitaluri proprii al unei alte entități, un drept contractual.

Activele financiare aflate în administrarea instituției publice cuprind: titluri de participare, alte titluri imobilizate și creanțe imobilizate.

Titlurile de participare reprezintă drepturile sub formă de acțiuni deținute de stat sau unitățile administrativ-teritoriale, potrivit legii, în capitalul unei societăți comerciale sau organisme internaționale, a căror deținere pe o perioadă îndelungată aduce venituri sub formă de dividende.

Deținerea acestor titluri de valoare permite exercitarea unei influențe notabile și a unui control asupra societății emițătoare de titluri.

Alte titluri imobilizate sunt reprezentate de obligațiunile deținute de stat, a căror deținere pe o perioadă îndelungată aduce venituri sub formă de dobânzi.

Creanțele imobilizate se reflectă sub formă de: împrumuturi acordate pe termen lung și alte creanțe imobilizate.

Împrumuturile pe termen lung evidențiază sumele acordate terților în baza unor contracte de împrumut pentru care se percep dobânzi, potrivit legii.

La *alte creanțe imobilizate* se cuprind: garanțiile, depozitele și cauțiunile depuse de instituția publică la terți.

Activele financiare recunoscute ca activ se evaluează *inițial* la costul de achiziție sau valoarea determinată prin contractul de dobândire a acestora.

Cheltuielile accesorii privind achiziționarea activelor financiare se înregistrează direct în cheltuielile curente ale exercițiului.

Activele financiare sunt prezentate în *bilanț* la valoarea de intrare mai puțin ajustările cumulate pentru pierderea de valoare.

Notă: Instituțiile publice pot înregistra ajustări pentru pierderea de valoare a activelor financiare la sfârșitul exercițiului financiar, pe seama cheltuielilor.

3. Noțiuni teoretice privind stocurile și producția în curs de execuție

(M. Criveanu - *Contabilitate publică*, Editura Universitaria, Craiova, 2007, pag. 155-163)

Stocurile fac parte din categoria activelor circulante și potrivit reglementărilor contabile românești se caracterizează prin:

- a) sunt deținute pentru a fi vândute pe parcursul desfășurării normale a activității;
- b) se află în curs de producție în vederea vânzării în procesul desfășurării normale a activității;
- c) se găsesc sub formă de materii prime, materiale și alte consumabile ce urmează a fi folosite în procesul de producție sau pentru prestarea de servicii.

Reglementările contabile românești includ în cadrul stocurilor următoarele active:

- mărfurile, respectiv bunurile pe care unitatea le cumpără în vederea revânzării sau valoarea materiilor prime, materialelor consumabile vândute ca atare ori produsele predate spre vânzare magazinelor proprii;

²² Ordonanța Guvernului nr. 81/2003.

- materiile prime, care participă direct la fabricarea produselor și se regăsesc în produsul finit integral sau parțial, fie în starea lor inițială, fie transformată;
- materialele consumabile (materiale auxiliare, combustibili, materiale pentru ambalat, piese de schimb, semințe și materiale de plantat, alimente și furaje, medicamente și materiale sanitare și alte materiale consumabile) care participă sau ajută la procesul de fabricație sau de exploatare fără a se regăsi de regulă în produsul finit;
- materialele de natura obiectelor de inventar;
- produsele, respectiv:
 - semifabricatele, adică acele produse al căror proces tehnologic a fost terminat într-o secție (fază de fabricație) și care trec în continuare în procesul tehnologic al altei secții (faze de fabricație) sau se livrează terților;
 - produsele finite, adică produsele care au parcurs în întregime fazele procesului de fabricație și nu mai au nevoie de prelucrări ulterioare în cadrul unității, putând fi depozitate în vederea livrării sau expediate direct clienților;
 - rebuturile, materialele recuperabile sau deșeurile;
- animalele și păsările, respectiv animalele născute și cele tinere de orice fel (viței, miei, porci, mînji și altele), crescute și folosite pentru reproducție, animalele și păsările la îngrășat pentru a fi valorificate, coloniile de albine, precum și animalele pentru producție-lână, lapte și blană;
- ambalajele, care includ ambalajele refolosibile, achiziționate sau fabricate, destinate produselor vândute și care în mod temporar pot fi păstrate de terți cu obligația restituirii în condițiile prevăzute în contracte;
- producția în curs de execuție, adică producția care nu a trecut prin toate fazele de prelucrare prevăzute în procesul tehnologic precum și produsele nesupuse probelor și recepției tehnice sau necompletate în întregime. Producția în curs de execuție cuprinde, de asemenea, lucrările și serviciile precum și studiile în curs de execuție sau neterminate.

În cadrul stocurilor se cuprind și bunurile aflate în custodie, pentru prelucrare sau consignație la terți, care se înregistrează distinct în contabilitate pe categorii de stocuri.

Materialele de natura obiectelor de inventar, reprezintă bunuri cu o valoare mai mică decât limita prevăzută de lege pentru a fi considerate active fixe corporale indiferent de durata lor de serviciu, sau cu o durată mai mică de un an, indiferent de valoarea lor precum și bunurile asimilate acestora (echipamentul de protecție, echipamentul de lucru, îmbrăcămintea specială, mecanismele, dispozitivele, verificatoarele, SDV-urile, etc.).

Documentele aflate în colecțiile bibliotecilor, muzeelor și arhivelor, care au statut de *bunuri culturale comune*, nu sunt active fixe și sunt evidențiate în categoria materialelor de natura obiectelor de inventar, aflate în folosință. Eliminarea documentelor din colecții se aplică numai bunurilor culturale comune, uzate fizic sau moral, după o perioadă de minimum șase luni de la achiziție.

La instituțiile publice în cadrul stocurilor se mai cuprind:

- materiale rezervă de stat și de mobilizare reprezentată prin:
 - rezervele de stat ce se constituie cu scopul de a interveni în mod operativ pentru protecția populației, a economiei și pentru apărarea țării, în situații excepționale determinate de calamități naturale, epidemii, epizootii, accidente industriale sau nucleare, fenomene sociale sau economice, conjuncturi externe sau în caz de război;
 - rezervele de mobilizare care sunt proprietate publică de stat și includ:
 - ◆ în industrie: materii prime, materiale, semifabricate, subansambluri și elemente de completare, utilaje strict specializate, scule, dispozitive, verificatoare;
 - ◆ în comunicații și transporturi: materiale destinate restabilirii și menținerii în stare de funcționare a capacităților de transport și telecomunicații necesare asigurării nevoilor forțelor sistemului național de apărare;
 - ◆ sănătate: materiale sanitar-farmaceutice consumabile, materii prime și materiale necesare fabricării produselor farmaceutice, aparatură, instrumentar medical;

- ◆ în comerț: produse alimentare și industriale necesare asigurării cererilor unităților militare, solicitate pe plan local, la mobilizare;
- ◆ ambalaje rezervă de stat și de mobilizare ce cuprind ambalajele aferente produselor care se constituie în rezerva de stat și de mobilizare menționate mai sus;
- ◆ muniție și furnituri pentru apărare națională, ordine publică și siguranță națională.
- ◆ bunuri legal confiscate sau intrate, potrivit legii, în proprietatea privată a statului – sunt acele bunuri evidențiate de către Direcțiile generale ale finanțelor publice județene, respectiv a municipiului București, de către Administrațiile finanțelor publice, precum și de către structuri de specialitate din cadrul Ministerului Afacerilor Externe potrivit prevederilor legale în vigoare.

Reglementările contabile internaționale, respectiv standardul IPSAS 12 „*Stocuri*” consideră că stocurile sunt active:

- sub formă de materiale sau provizii care vor fi consumate în procesul de producție;
- sub formă de materiale sau provizii ce vor fi consumate sau distribuite în furnizarea de servicii;
- deținute pentru vânzare sau distribuție în cursul normal al activităților; sau
- în procesul de producție pentru vânzare sau distribuție.

Pentru sectorul public IPSAS 12 „*Stocuri*” include următoarele categorii de stocuri:

- muniție;
- materii prime consumabile;
- materiale pentru întreținere;
- piese de schimb pentru imobilizările corporale, altele decât cele care sunt abordate în standardele privind imobilizările corporale;
- rezerve strategice (de exemplu, rezerve energetice);
- stocări de monedă neemisă;
- rezerve poștale deținute pentru vânzare (de exemplu, timbre);
- producție în curs de execuție, inclusiv materiale pentru cursuri educaționale/de pregătire, și servicii pentru clienți (de exemplu, servicii de audit), dacă acele servicii sunt vândute la prețuri obiective într-o tranzacție obiectivă;
- pământ/proprietate deținut(ă) pentru vânzare.

Din cele prezentate mai sus se observă divergența reglementărilor contabile românești cu IPSAS 12 „*Stocuri*” chiar prin definiția și structura stocurilor.

De asemenea se reține faptul că potrivit IPSAS 12 „*Stocuri*” definiția dată stocurilor este mai complexă deoarece include în această categorie și stocurile care sunt distribuite fără contravaloare sau pentru un preț nominal (de exemplu manualele de educație publicate de către o autoritate în domeniul sănătății pentru a fi donate școlilor).

În situația în care un guvern menține rezerve strategice din diverse resurse, cum ar fi rezerve energetice (de exemplu, petrol), pentru a fi utilizate în caz de urgență sau în alte situații (dezastre naturale ș.a.), acele rezerve sunt recunoscute ca stocuri potrivit IPSAS 12 „*Stocuri*”.

Evaluarea stocurilor

Potrivit IPSAS 12 „*Stocuri*” stocurile trebuie evaluate la cea mai mică valoare dintre cost și valoarea netă realizabilă cu excepția stocurilor care ar trebui evaluate la cea mai mică valoare dintre cost și costul actual de înlocuire atunci când sunt deținute:

- pentru a fi distribuite fără nici o contravaloare percepută sau la un preț nominal; sau
- pentru a fi consumate în procesul de producție al bunurilor care vor fi distribuite fără nici o contravaloare percepută sau la un preț nominal.

Costul curent de înlocuire al unui activ este costul pe care entitatea îl plătește pentru dobândirea activului la data raportării.

Valoarea realizabilă netă este prețul de vânzare estimat ce ar putea fi obținut pe parcursul desfășurării normale a activității mai puțin costurile estimate pentru finalizarea bunului și costurilor estimate necesare vânzării, schimbului sau distribuției.

Conform IPSAS 12 costul stocurilor ar trebui să cuprindă toate costurile cumpărării,

costurile prelucrării și alte costuri care apar pentru aducerea stocurilor în prezenta locație sau la prezenta condiție.

Reglementările contabile românești precizează că evaluarea stocurilor la intrarea în patrimoniu, se face la costul de achiziție sau costul de producție, după caz.

1. Costul stocurilor trebuie să cuprindă toate costurile aferente achiziției și prelucrării, precum și alte costuri suportate pentru a aduce stocurile în forma și în locul în care se găsesc.

Costul stocurilor care nu sunt de obicei fungibile și al acelor bunuri sau servicii produse și destinate unor comenzi distincte trebuie determinat prin identificarea specifică a costurilor individuale.

Bunurile fungibile sunt bunuri de orice natură care nu se pot distinge în mod substanțial unele de altele. Identificarea specifică a costului presupune atribuirea costurilor specifice elementelor identificabile a stocurilor. Acest tratament contabil este adecvat pentru acele elemente care fac obiectul unei comenzi distincte indiferent dacă au fost cumpărate sau produse. Identificarea specifică nu poate fi folosită în cazurile în care stocurile cuprind un număr mare de elemente, care sunt, de regulă, fungibile.

Pentru determinarea costului în funcție de specificul activității pot fi folosite de asemenea: **metoda costului standard**, în activitatea de producție sau **metoda prețului cu amănuntul**, în comerțul cu amănuntul.

2. Pentru aprecierea costului standard se iau în considerare nivelurile materiilor prime și materialelor consumabile, manoperei, eficienței și capacităților de producție. Aceste niveluri trebuie revizuite periodic și ajustate, dacă este necesar, în funcție de condițiile existente la un moment dat. Diferențele de preț față de costul de achiziție sau de producție trebuie evidențiate distinct în contabilitate, fiind recunoscute în costul activului. Repartizarea diferențelor de preț asupra valorii bunurilor ieșite și asupra stocurilor se efectuează cu ajutorul unui coeficient care se calculează astfel:

$$\text{Coeficient de repartizare} = \frac{\text{Soldul inițial al diferențelor de preț} + \text{Diferențe de preț aferente intrărilor în cursul perioadei cumulat de la începutul anului}}{\text{Soldul inițial al stocurilor la preț de înregistrare} + \text{Valoarea intrărilor în cursul perioadei la preț de înregistrare, cumulat de la începutul anului}}$$

Acest coeficient se înmulțește cu valoarea bunurilor ieșite din gestiune la preț de înregistrare, iar suma rezultată se înregistrează în conturile corespunzătoare în care au fost înregistrate bunurile ieșite.

La sfârșitul perioadei de gestiune, soldurile conturilor de diferențe se cumulează cu soldurile conturilor de stocuri, la preț de înregistrare, astfel încât aceste conturi să reflecte valoarea stocurilor la costul de achiziție, respectiv costul de producție, după caz.

3. Metoda prețului cu amănuntul este folosită în comerțul cu amănuntul pentru a determina costul stocurilor de articole numeroase și cu mișcare rapidă, care au marje similare și pentru care nu este posibilă utilizarea altei metode.

Costul bunurilor vândute este calculat prin deducerea valorii marjei brute din prețul de vânzare al stocurilor. Orice modificare a prețului de vânzare presupune recalcularea marjei brute.

La ieșirea din gestiune a stocurilor, acestea se evaluează și se înregistrează în contabilitate prin aplicarea uneia din următoarele metode: metoda prima intrare – prima ieșire (FIFO); metoda costului mediu ponderat (CMP); metoda ultima intrare – prima ieșire (LIFO).

a) **Metoda prima intrare – prima ieșire (FIFO)** presupune ca bunurile ieșite din gestiune să se evalueze la costul de achiziție (sau de producție) al primei intrări (primului lot). Pe măsura epuizării lotului, bunurile ieșite din gestiune se evaluează la costul de achiziție (sau de producție) al lotului următor, în ordine cronologică. Se recomandă ca această metodă să fie folosită de către instituțiile publice.

b) **Metoda costului mediu ponderat (CMP)** presupune calcularea costului fiecărui element pe baza mediei ponderate a costurilor elementelor similare aflate în stoc la începutul perioadei și a costurilor elementelor similare produse sau cumpărate în timpul perioadei. Media poate fi calculată periodic sau după fiecare intrare.

c) **Metoda ultima intrare – prima ieșire (LIFO)** presupune ca bunurile ieșite din gestiune să fie evaluate la costul de achiziție (sau de producție) al ultimei intrări (lot). Pe măsura epuizării lotului, bunurile ieșite din gestiune se evaluează la costul de achiziție (sau de producție) al lotului anterior, în ordine cronologică.

Metoda aleasă de instituția publică trebuie aplicată cu consecvență pentru elemente similare de natura stocurilor și a activelor fungibile de la un exercițiu bugetar la altul.

Dacă în situații excepționale, ordonatorii de credite, decid să schimbe metoda pentru un anumit element de stocuri, în notele explicative trebuie să se prezinte următoarele informații: motivul schimbării metodei și efectele sale asupra rezultatului.

Pentru determinarea producției în curs de execuție se procedează la inventarierea producției neterminate la sfârșitul perioadei, prin metode tehnice de constatare a gradului de finalizare sau a stadiului de efectuare a operațiilor tehnologice și evaluarea la costul de producție.

Activele de natura stocurilor nu trebuie reflectate în bilanț la o valoare mai mare decât valoarea ce se poate obține prin utilizarea sau vânzarea lor. În acest caz, valoarea stocurilor se diminuează până la valoarea realizabilă netă, prin constituirea **ajustărilor pentru depreciere**.

4. Considerații generale privind datoriile și creanțele

(M. Criveanu - *Contabilitate publică*, Editura Universitaria, Craiova, 2007, pag. 207-212)

4.1. Noțiuni teoretice privind datoriile și creanțele curente; clasificare

Contabilitatea decontărilor cu terții asigură evidența datoriilor și creanțelor instituției publice în relațiile acesteia cu furnizorii, clienții, personalul, asigurările sociale, bugetul statului, bugetele locale, instituțiile publice subordonate, debitorii și creditorii, precum și evidența operațiilor ce nu pot fi înregistrate și necesită clarificări ulterioare și alte decontări.

Datoriile pe termen scurt (datorii curente) exprimă acea categorie de resurse externe de finanțare puse la dispoziția instituției publice de către furnizori (datorii comerciale), de personalul instituției (datorii sociale), de bugetul statului (datorii fiscale), de Comunitatea Europeană (fonduri PHARE, ISPA, SAPARD) sau de alți terți.

Datoriile pe termen scurt sunt generate de relațiile instituției cu persoane fizice sau juridice referitoare la cumpărarea de bunuri, lucrări sau servicii, la utilizarea forței de muncă, la plata impozitelor și taxelor etc., pentru care instituția trebuie să plătească un echivalent valoric sau să efectueze o contraprestație.

Datoriile instituției publice îmbracă forme diferite corespunzător naturii economice a operațiilor care le generează astfel:

- datorii față de furnizori privind cumpărările de materii prime și materiale, mărfuri, etc., lucrările executate și serviciile prestate, precum și alte operațiuni efectuate;
- datorii față de furnizorii de active fixe;
- datorii privind cumpărările de bunuri, executările de lucrări și prestările de servicii efectuate pe baza efectelor comerciale;
- datorii față de personal privind drepturile salariale, sporurile, adaosurile, premiile din fondul de salarii, indemnizațiile pentru concediile de odihnă, alte drepturi în bani și/sau în natură datorate de instituția publică personalului pentru munca prestată;
- datorii privind asigurările și protecția socială care privesc datoriile instituției (angajatorului) și salariaților (angajaților) la asigurările sociale de stat, asigurările sociale de sănătate, asigurările pentru șomaj;
- datorii față de bugetul statului, bugetele locale și fondurile speciale cu privire la: taxa pe valoarea adăugată, impozitul pe venituri de natură salarială, impozitul pe clădiri, taxa asupra mijloacelor de transport și alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate;
- alte datorii ale instituției cum ar fi creditorii, avansuri primite de la clienți ș.a.

Creanțele reprezintă drepturi ale instituției publice față de terțe persoane fizice sau juridice, rezultate în urma relațiilor acesteia cu mediul economico-social, relații în urma cărora

instituția a avansat un bun, lucrare sau serviciu pentru care aceasta trebuie să primească un echivalent valoric sau o contraprestație.

Creanțele reprezintă structuri patrimoniale de activ și îmbracă forme diverse corespunzător activității la care se referă astfel:

- creanțe asupra clienților privind vânzările de bunuri, executările de lucrări și prestările de servicii;
- creanțe atașate clienților rezultate din clienți incerti, clienți-facturi de întocmit și efecte comerciale de primit;
- creanțe față de personal rezultate din avansuri de trezorerie nedecontate, din distribuiri de uniforme și echipamente de lucru, debite provenite din pagube materiale, amenzile și penalitățile ș.a.;
- creanțe față de bugetul statului;
- creanțe față de furnizori;
- diverse alte creanțe cum ar fi: debitori, decontări din operațiuni în curs de clarificare ș.a.

Urmărind modul de raportare a creanțelor și datoriilor în bilanțul instituției publice în raport de natura și lichiditatea creanțelor, respectiv de natura și exigibilitatea datoriilor este important de a delimita creanțele curente de cele imobilizate și datoriile curente de cele pe termen lung.

Potrivit IPSAS 1 „*Prezentarea situațiilor financiare*“, o creanță, în calitatea ei de activ, trebuie clasificată ca *activ curent* în următoarele situații:

- se așteaptă ca această creanță să fie realizată în cursul ciclului operațional al unei entități;
- se așteaptă ca acesta să fie realizat în termen de 12 luni de la data bilanțului.

Ciclul operațional al unei entități prezintă perioada de timp necesară pentru transformarea intrărilor în ieșiri. Statul transferă resurse către sectorul public pentru ca acesta să le transforme în bunuri sau servicii astfel încât să fie satisfăcute necesități de ordin social, politic sau economic.

Toate celelalte creanțe care nu se încadrează în una din situațiile prezente mai sus trebuie să fie clasificate drept creanțe imobilizate.

Tot potrivit IPSAS 1 „*Prezentarea situațiilor financiare*“, o datorie trebuie clasificată ca *datorie curentă* în următoarele situații:

- să așteaptă ca datoria să fie decontată în cursul ciclului operațional al unei entități;
- datoria este exigibilă în termen de 12 luni de la data bilanțului.

În categoria datoriilor curente se cuprind: datoriile comerciale, datoriile către angajați și alte elemente de natura costurilor operaționale care participă la formarea capitalului de lucru utilizat în cadrul ciclului operațional al entității. Toate aceste elemente operaționale sunt clasificate ca datorii curente chiar dacă sunt exigibile după mai mult de 12 luni de la data bilanțului.

În baza celor prezentate mai sus se reține faptul că în categoria generică de terți se cuprind creanțele curente și datoriile curente, chiar dacă în unele cazuri ele depășesc ca termen de lichidare, respectiv exigibilitate, 12 luni de la data bilanțului.

Creanțele și datoriile curente, se împart în:

- creanțe și datorii comerciale;
- creanțe și datorii salariale;
- creanțe și datorii sociale;
- creanțe și datorii fiscale;
- decontările referitoare la fondurile nerambursabile primite de la Comunitatea Europeană (PHARE, ISPA, SAPARD);
- alte creanțe și datorii pe termen scurt;
- creanțe bugetare și creditori bugetari;
- decontările între instituții publice.

Recunoașterea elementelor în situațiile financiare se realizează pe baza a două criterii care

trebuie îndeplinite în mod cumulativ:

- probabilitatea realizării unui beneficiu economic viitor (pentru active) respectiv a unei ieșiri de resurse purtătoare de beneficii economice (pentru datorii);
- evaluarea să se poată realiza în mod credibil.

4.2. Evaluarea creanțelor și datoriilor

Creanțele și datoriile curente sunt înregistrate în contabilitate, potrivit prevederilor Legii contabilității nr. 82/1991 republicată, cu modificările și completările ulterioare, în mod diferit în raport de momentul la care se referă, astfel:

Evaluarea inițială

Creanțele și datoriile în lei se evaluează inițial și se înregistrează în contabilitate la valoarea nominală. Creanțele și datoriile în valută se înregistrează în contabilitate atât în lei, la cursul de schimb în vigoare la data efectuării tranzacțiilor comunicat de Banca Națională a României, cât și în valută.

Evaluarea la momentul decontării creanțelor și datoriilor

La momentul decontării, creanțele și datoriile sunt evaluate la valoarea nominală. Creanțele și datoriile în valută sunt evaluate la cursul valutar de la data efectuării tranzacției, în situația în care acesta coincide cu cel din momentul decontării.

În cazul în care decontarea creanțelor și datoriilor în valută se efectuează la cursuri diferite față de cele la care au fost înregistrate inițial pe parcursul perioadei sau față de cele la care au fost raportate în situațiile financiare anuale anterioare, trebuie înregistrate diferențe de curs valutar. Acestea trebuie recunoscute ca venituri sau cheltuieli în perioada în care apar, după cum urmează:

- dacă tranzacția este decontată în decursul aceluiași exercițiu bugetar în care a avut loc, întreaga diferență de curs valutar este recunoscută în acel exercițiu;
- dacă tranzacția este decontată într-un exercițiu financiar ulterior, diferența de curs valutar ce intervine până în exercițiul decontării, recunoscută în fiecare exercițiu financiar, se determină ținând seama de modificarea cursurilor de schimb aferente fiecărui exercițiu financiar.

Evaluarea la data bilanțului

La data întocmirii situațiilor financiare, creanțele și datoriile în lei sunt evaluate la valoarea lor probabilă de încasare sau de plată.

Diferențele contabile în minus între valoarea de inventar stabilită la inventariere și valoarea contabilă netă a creanțelor se înregistrează în contabilitate pe seama ajustărilor pentru depreciere.

Creanțele și datoriile în valută se evaluează la cursul publicat de Banca Națională a României, valabil pentru ultima zi a perioadei de raportare. Creanțele și datoriile aferente fondurilor nerambursabile primite de la Uniunea Europeană (PHARE, ISPA, SAPARD) se evaluează la data bilanțului la cursul publicat de Banca Centrală Europeană, valabil pentru ultima zi a perioadei de raportare (pentru instituțiile publice, perioadele de raportare sunt trimestrul și anul bugetar).

Pentru deprecierea creanțelor înregistrate ca drepturi constatate ale bugetului de stat, bugetelor locale, bugetului asigurărilor sociale de stat și fondurilor speciale, precum și pentru creanțele nerecuperate (AVAB) și împrumuturile nerecuperate (ANL) cu ocazia inventarierii la sfârșitul exercițiului bugetar se constituie ajustări pentru depreciere prin afectarea cheltuielilor. Tranzacțiile referitoare la creanțele și datoriile în valută generează diferențe de curs valutar recunoscute în conformitate cu tratamentul contabil de bază și tratamentul contabil alternativ permis conform IPSAS 4 „Efectele variației cursurilor de schimb valutar“.

4.3. Considerații generale privind decontările cu personalul, asigurările sociale, protecția socială și bugetul statului

4.3.1. Decontările cu personalul

Factorul muncă constituie elementul esențial în desfășurarea activității oricărei instituții de stat. Salarizarea factorului muncă reprezintă principala modalitate de recompensare a muncii prestate de către personal. Stabilirea sistemului de salarizare în instituțiile de stat se face în funcție de nivelul studiilor necesare exercitării funcției în raport de categoria instituțiilor respective: învățământ, sănătate, apărare națională, administrație, etc.

Necesarul de personal la instituțiile publice se stabilește prin statele de funcțiuni aprobate de către organele competente.

Sistemul de salarizare este stabilit prin statute aprobate de guvern sau/și de unitățile administrativ-teritoriale corespunzător modalității de organizare și de finanțare a instituției publice.

Salariul (venitul brut) cuvenit personalului este format din: salariul de bază cuvenit angajaților, sporurile, adaosurile, indemnizațiile și alte sume acordate (pentru conducere, indexările de salarii pentru compensarea creșterii prețurilor, indemnizațiile acordate pentru concediul de odihnă etc.), avantaje în natură, alte drepturi de personal.

În categoria decontărilor cu personalul se mai cuprind sumele acordate sub formă de concedii și indemnizații pentru boală, incapacitate temporară de muncă, îngrijirea copilului, ajutoare de deces și alte ajutoare acordate de către instituția publică.

Nu sunt incluse în veniturile salariale:

- ajutoarele pentru bolile grave și incurabile, ajutoarele pentru naștere, veniturile reprezentând cadouri pentru copiii minori ai salariaților, cadourile oferite salariaților, contravaloarea transportului la și de la locul de muncă al salariatului, costul prestațiilor pentru tratament și odihnă, inclusiv transportul conform prevederilor contractului de muncă;

- tichetele de masă și drepturile de hrană acordate de angajatori angajaților conform legislației în vigoare;

- costul abonamentelor telefonice și al convorbirilor telefonice, inclusiv cartele telefonice, efectuate în scopul îndeplinirii sarcinilor de serviciu;

- cazarea și contravaloarea chiriei pentru locuințele puse la dispoziția oficialităților publice, a angajaților consulari și diplomatici care lucrează în afara țării conform legislației în vigoare;

- cheltuielile efectuate de angajator pentru pregătirea profesională și perfecționarea angajatului legată de activitatea desfășurată de acesta pentru angajator;

- alte elemente prevăzute de codul fiscal.

În cadrul instituțiilor publice personalul angajat poate fi încadrat fie în categoria funcționarilor publici, fie în categoria personalului contractual.

Elementele sistemului de salarizare a funcționarilor publici cuprind: salariul de bază, sporuri (spor de vechime în muncă, spor pentru munca prestată în timpul nopții, spor pentru orele prestate peste durata normală a timpului de lucru, spor pentru titlul științific de doctor, spor de confidențialitate, alte sporuri), premii (premiu anual și premii lunare), alte drepturi (indemnizație pentru concediul de odihnă, zile de concediu plătit în cazul unor evenimente familiale deosebite, indemnizații de delegare și instalare, concedii de studii, alte drepturi salariale).

În categoria personalului contractual din sectorul bugetar se cuprinde personalul angajat în funcții de conducere sau în funcții de execuție, pe bază de contract individual de muncă. Drepturile salariale cuvenite personalului contractual (salariul de bază, sporuri și adaosuri, indemnizații de conducere, alte elemente ale sistemului de salarizare) trebuie stabilite astfel încât să se încadreze în fondurile alocate de la bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat, bugetele locale și bugetele fondurilor speciale pentru cheltuielile cu salariile, în vederea realizării obiectivelor stabilite.

Pentru determinarea venitului net salarial se iau în considerare contribuțiile angajaților la asigurările sociale de stat, de sănătate ce se calculează lunar prin aplicarea cotelor de impozitare asupra venitului brut realizat. De asemenea, se calculează contribuția angajaților la fondul de

șomaj prin aplicarea cotei de impozitare asupra salariului de încadrare.

În același timp se iau în considerare deducerea personală și impozitul pe salarii. Deducerea personală se acordă pentru persoanele fizice care au un venit lunar brut de până la 1000 lei inclusiv, astfel:

- pentru contribuabilii care nu au persoane în întreținere – 250 lei;
- pentru contribuabilii care au o persoană în întreținere – 350 lei;
- pentru contribuabilii care au două persoane în întreținere – 450 lei;
- pentru contribuabilii care au trei persoane în întreținere – 550 lei;
- pentru contribuabilii care au patru sau mai multe persoane în întreținere – 650 lei.

Pentru contribuabilii care realizează venituri brute lunare din salarii cuprinse între 1001 lei și 3000 lei, inclusiv, deducerile personale sunt degresive față de cele precizate mai sus și se stabilesc prin ordin al ministrului finanțelor publice.

Pentru contribuabilii care realizează venituri brute lunare din salarii de peste 3000 lei nu se acordă deducerea personală.

Sunt considerate persoane în întreținere soția/soțul, copiii sau alți membri ai familiei, rudele contribuabilului până la gradul al doilea inclusiv, ale căror venituri impozabile/neimpozabile nu depășesc 250 lei lunar.

Impozitul pe salarii se calculează prin aplicarea cotei de 16% asupra bazei impozabile după scăderea contribuțiilor legale, obligatorii.

Relațiile de calcul pentru venitul impozabil – bază de calcul a impozitului pe salarii – se prezintă astfel:

Salariu de încadrare

- + sporuri și adaosuri
- + indemnizații de conducere și alte sporuri acordate pentru funcții de conducere
- + indexări de salarii și compensări ale creșterii prețurilor
- + salariu în natură
- + Alte drepturi de personal
- = *Venit brut total*

- Contribuția personalului la asigurările sociale
- Contribuția personalului la fondul de șomaj
- Contribuția personalului la asigurări sociale de sănătate
- Deducerea personală
- = *Venit impozabil (venit bază calcul)*

- Impozit pe salariu (16%)
- Rețineri în favoarea terților } Rețineri facultative
- Rețineri în favoarea instituției }
- Avansuri acordate personalului (indemnizații CO)
- = *Salariu net de plată (rest de plată)*

Începând cu anul 2005 (OMFP nr. 86 din 28.01/2005) ordonatorii principali de credite, instituțiile publice și serviciile publice din subordinea acestora achită salariile într-o singură tranșă lunară, în perioada 5-15 a lunii curente pentru luna precedentă.

Se reține faptul că salariile cuvenite personalului din sectorul public pentru munca prestată sunt calculate și plătite lunar, ceea ce asigură o stabilitate a veniturilor personalului.

4.3.2. Decontările privind asigurările sociale și protecția socială

Instituțiile publice au obligația înregistrării în contabilitate atât a salariilor cuvenite personalului pentru munca prestată cât și a contribuțiilor privind asigurările și protecția socială. Este vorba de contribuțiile suportate de către angajator și angajați pentru asigurările sociale de stat, asigurările sociale de sănătate și protecția socială.

Pe seama contribuției instituției publice pentru concedii medicale și indemnizații se înregistrează ajutoarele materiale și indemnizațiile acordate personalului angajat în baza contractului

de muncă.

Ajutoarele materiale acordate personalului sub forma ajutoarelor pentru incapacitate temporară de muncă, a celor pentru îngrijirea copilului, a ajutoarelor de deces și a altor ajutoare sunt suportate din asigurările sociale respectiv din contribuțiile angajatorilor pentru concedii și indemnizații, potrivit legii.

Contribuțiile instituțiilor publice la asigurările sociale de stat, asigurările sociale de sănătate, concedii și indemnizații, protecția socială etc., sunt calculate prin aplicarea unor cote procentuale asupra fondului de salarizare, potrivit legii.

În sistemul public se consideră a fi contribuabili:

- a) asigurații care datorează contribuții individuale de asigurări sociale;
- b) angajatorii;
- c) Agenția Națională de Ocupare și Formare Profesională care administrează bugetul Fondului pentru plata ajutorului de șomaj.

Sunt asigurate obligatoriu, prin efectul legii:

- persoanele care desfășoară activități pe bază de contract individual de muncă;
- persoanele care își desfășoară activitatea în funcții electivă sau care sunt numite în cadrul autorității executive, legislative ori judecătorești, pe durata mandatului;
- persoanele care desfășoară activități exclusiv pe bază de contracte de prestări de servicii și care realizează un venit brut pe an calendaristic echivalent cu cel puțin 3 salarii medii brute pe economie;
- persoanele care beneficiază de ajutor de șomaj, ajutor de integrare profesională sau alocație de sprijin, ce se suportă din bugetul Fondului pentru plata ajutorului de șomaj (șomeri).

Baza lunară de calcul a contribuției individuale de asigurări sociale în cazul asiguraților este reprezentată de:

- a) salariile individuale brute, realizate lunar, inclusiv sporurile și adaosurile, reglementate prin lege sau prin contractul colectiv de muncă, și/sau veniturile asiguraților;
- b) venitul lunar asigurat, prevăzut în declarația sau contractul de asigurare, care nu poate fi mai mic de o pătrime din salariul mediu brut lunar pe economie.

Sumele reprezentând prestații de asigurări sociale, care se plătesc de angajator asiguraților, în contul asigurărilor sociale, se rețin de acesta din contribuțiile de asigurări sociale datorate pentru luna respectivă.

În conformitate cu reglementările cuprinse în Legea bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2007, contribuțiile bugetare datorate de angajator și angajat începând cu drepturile salariale aferente lunii ianuarie 2007 se prezintă astfel:

a) Contribuția de asigurări sociale se stabilește după cum urmează:

Grupa de muncă	Total	Total din care:	
		Angajator	Angajat
0	1	2	3
• condiții normale de muncă	31,3%	20,8%	10,5%
• condiții deosebite de muncă	36,3%	25,8%	10,5%
• condiții speciale de muncă	41,3%	30,8%	10,5%
b) Contribuția de sănătate	10,7%	5,2%	5,5%
c) Contribuția pentru concedii și indemnizații	0,85%	0,85%	-
d) Contribuția pentru șomaj, din care:			
- la bugetul asigurărilor pentru șomaj;	1%	0,5%	0,5%
- la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale	0,25%	0,25%	-
e) Contribuția pentru asigurarea pentru accidente de muncă și boli profesionale (în funcție de clasa de risc) datorată de angajator.	0,15%- 0,85%	0,15%- 0,85%	-

Aceste cote de contribuții se aplică asupra fondului total de salarii brute lunare realizate.

5. Aspecte teoretice privind trezoreria instituțiilor publice

(M. Criveanu - *Contabilitate publică*, Editura Universitaria, Craiova, 2007, pag. 230-234 și pag 254-256)

Contabilitatea trezoreriei asigură evidența existenței și mișcării investițiilor pe termen scurt, altor valori de trezorerie, a disponibilităților existente în conturi la trezoreria statului, Banca Națională a României, băncile comerciale și în casierie.

În scopul întăririi rolului finanțelor publice și al asigurării unei discipline bugetare ferme, instituțiile publice, indiferent de sistemul de finanțare și de subordonare (inclusiv activitățile de pe lângă unele instituții publice, finanțate integral din venituri proprii) efectuează operațiunile de încasări și plăți prin **unitățile teritoriale ale trezoreriei statului** în raza cărora își au sediul și unde au deschise conturile de venituri, cheltuieli și disponibilități, în condiții de siguranță și **fără comisioane**.

Instituțiilor publice le este interzis să efectueze operațiunile de mai sus prin băncile comerciale, cu excepția situațiilor prevăzute de lege.

Pentru efectuarea operațiunilor de trezorerie, instituțiile publice au obligația de a prezenta trezoreriei statului la care au conturile deschise, bugetul de venituri și cheltuieli, aprobat în condițiile legii. Creditele bugetare aprobate prin bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat și bugetele fondurilor speciale pot fi folosite, la cererea ordonatorilor de credite, numai după deschiderea de credite și repartizarea creditelor bugetare.

Angajarea și utilizarea creditelor bugetare se efectuează în limita prevederilor și destinațiilor aprobate prin buget, pentru cheltuieli strict legate de activitatea investiției.

Activitatea de trezorerie a entităților publice cuprinde următoarele componente:

- Investiții financiare pe termen scurt, cum sunt obligațiunile emise și răscumpărate;
- Disponibilități ale instituțiilor publice la trezoreria statului și bănci, în lei și valută;
- Disponibil al bugetului de stat, bugetului asigurărilor sociale și bugetelor locale, având drept scop în principal evidențierea veniturilor încasate și a cheltuielilor efectuate din aceste bugete;
- Casa (în lei și valută) și alte valori;
- Acreditiv, în lei și valută;
- Disponibil din fonduri cu destinație specială;
- Disponibil al instituțiilor publice finanțate integral sau parțial din venituri proprii;
- Disponibil al fondurilor speciale;
- Viramentele interne;
- Fonduri externe nerambursabile – sume primite cu titlu de asistență financiară nerambursabilă de la Comisia Comunității Europene.

Operațiunile privind încasările și plățile prin virament se efectuează pe baza unor documente și instrumente de plată, dintre care menționăm:

- *Extrasul de cont* reprezintă documentul prin care se evidențiază efectuarea operațiunilor de încasări și plăți fără numerar prin intermediul trezoreriei sau al băncilor comerciale;
- *Cererea pentru deschiderea de credite și Dispoziția bugetară pentru repartizarea creditelor* sunt documente emise de fiecare ordonator de credite pentru deschiderea creditelor potrivit Bugetului de venituri și cheltuieli;
- *Ordinul de plată* constituie dispoziția necondiționată, dată de către emitent (instituția publică) unei societăți bancare pentru a efectua o plată, la o anumită dată unui beneficiar, în limita prevederilor bugetare;
- *Cecul* reprezintă un instrument de plată utilizat de către titularii de conturi bancare cu disponibilități corespunzătoare în aceste conturi. Banca efectuează plata numai în momentul prezentării cecului, în termen de 8 zile de la data emiterii, dacă cecul este plătit în localitatea în care s-a emis, sau de 15 zile, dacă este plătit în altă localitate.

Activitatea instituțiilor publice este finanțată din credite bugetare, fonduri speciale și venituri extrabugetare ceea ce asigură înregistrarea plăților de casă și a cheltuielilor efective, pe subdiviziunile clasificăției bugetare, potrivit bugetului aprobat.