

VALERIU BRABETE

VALERIU BRABETE

CONTABILITATEA INSTITUȚIILOR PUBLICE



Editura UNIVERSITARIA
Craiova, 2023

Referenți științifici

Prof.univ.dr. Maria Criveanu

Prof.univ.dr. Marioara Avram

Copyright © 2023 Editura Universitaria

Toate drepturile sunt rezervate Editurii Universitaria

Descrierea CIP a Bibliotecii Naționale a României

BRABETE, VALERIU

Contabilitatea instituțiilor publice / Valeriu Brabete. - Craiova :
Universitaria, 2023

Conține bibliografie

ISBN 978-606-14-1899-2

657

© 2023 by Editura Universitaria

Această carte este protejată prin copyright. Reproducerea integrală sau parțială, multiplicarea prin orice mijloace și sub orice formă, cum ar fi xeroxarea, scanarea, transpunerea în format electronic sau audio, punerea la dispoziția publică, inclusiv prin internet sau prin rețelele de calculatoare, stocarea permanentă sau temporară pe dispozitive sau sisteme cu posibilitatea recuperării informațiilor, cu scop comercial sau gratuit, precum și alte fapte similare săvârșite fără permisiunea scrisă a deținătorului copyrightului reprezintă o încălcare a legislației cu privire la protecția proprietății intelectuale și se pedepsesc penal și/sau civil în conformitate cu legile în vigoare.

PREFAȚĂ

Obiectivul fundamental al contabilității și implicit al situațiilor financiare anuale, privind prezentarea unei imagini fidele a activelor, datoriilor, poziției financiare, precum și a performanțelor financiare și rezultatului patrimonial, se realizează pe baza unor reguli, metode și proceduri contabile care se fundamentează și concretizează avându-se în vedere o diversitate de principii și reguli de evaluare, determinate de realitatea economică, în vederea satisfacerii unor condiții de calitate impuse de beneficiarii informațiilor contabile.

Contabilitatea modernă reprezintă nu numai un instrument prin care se asigură realizarea funcției de informare și asistare a procesului decizional deoarece, în actualul context, având în vedere produsele pe care aceasta le furnizează și forma pe care o îmbracă astăzi, ea trebuie privită în egală măsură ca un important factor de influență a mediului economico-social.

În condițiile schimbărilor esențiale ce se produc în cadrul economiei naționale este deosebit de important ca la nivelul fiecărei entități economice, indiferent de natura activității pe care o desfășoară, să se asigure, printre altele, valorificarea cu multă competență, profesionalism și exigență a informațiilor furnizate de contabilitate, astfel încât activitatea acesteia să fie eficientă. Un asemenea deziderat este realizabil numai în condițiile existenței unui sistem informațional contabil capabil să genereze acele informații, care, în mod firesc, trebuie să satisfacă cerințele și exigențele echipei manageriale prin îndeplinirea acelor criterii de calitate necesare în procesul complex de fundamentare a deciziei economice.

Totodată, trebuie subliniată importanța deosebită pe care sectorul public o are în cadrul economiei naționale, având în vedere natura activităților desfășurate de către entitățile care activează în cadrul acestuia. Nu poate fi pusă la îndoială importanța instituțiilor publice, care prin activitățile desfășurate în domenii precum administrație publică, educație, sănătate, cultură, apărare națională etc., satisfac o multitudine de necesități ale populației.

În acest context, devine evident faptul că nici entitățile care activează în sectorul public nu se pot lipsi de suportul informațional pe care îl oferă contabilitatea.

Cele opt capitole ale lucrării sunt dedicate în primul rând studenților și masteranzilor de la facultățile de profil, dar, în egală măsură, considerăm că pot prezenta interes, din punct de vedere al utilității teoretice și practice, și pentru specialiștii care activează în domeniul care face obiectul acestei lucrări.

Pe de o parte, sunt discutate probleme generale, dar analizate în contextul specific activităților vizate, dintre care amintim pe cele privind documentele, regulile de evaluare, organizarea contabilității, sistemul de conturi specifice etc., iar pe de altă parte se abordează teme particulare ce caracterizează activitatea entităților din sectorul public.

S-a încercat în permanență să se asocieze noțiunilor teoretico-normative prezentate, cât mai multe exemple practice cu ajutorul cărora să se susțină demersul cititorilor de înțelegere și asimilare a problematicii abordate.

Fără a fi exhaustivă, lucrarea abordează anumite probleme punctuale, care, în opinia autorului, au un impact deosebit asupra contabilității instituțiilor publice.

Astfel, sunt analizate principalele teme caracteristice contabilității financiare a instituțiilor publice, care se referă la problematica specifică a capitalurilor, activelor fixe necorporale, corporale și financiare, stocurilor, decontărilor cu terții, trezoreriei, cheltuielilor, veniturilor și situațiilor financiare.

Ne exprimăm speranța că lucrarea va reprezenta pentru cititorii săi un material util și un suport real pentru specialiștii în contabilitate confrunțați cu problemele specifice contabilității publice, dar, în același timp, avem și convingerea că rezultatul eforturilor noastre este perfectibil, considerent pentru care transmitem cititorilor rugămintea și, totodată, mulțumiri pentru eventuale sugestii sau propuneri de îmbunătățire a unei viitoare ediții.

CAPITOLUL 1

ASPECTE GENERALE PRIVIND INSTITUȚIILE PUBLICE

1.1. Definirea, rolul, importanța și clasificarea instituțiilor publice

În cadrul economiei naționale sectorul public ocupă un loc important datorită activităților specifice care se desfășoară în cadrul acestuia, activități considerate indispensabile pentru bunul mers al societății, atât la nivel central, cât și local.

Pentru a defini conceptul de instituție publică ne vom raporta la legislația în vigoare¹ care reglementează cadrul general și procedurile privind formarea, administrarea, angajarea și utilizarea fondurilor publice de către entitățile care activează în acest sector.

Astfel, în conformitate cu articolul 2, aliniatul 1, punctul 30 din Legea nr. 500/2002 privind finanțele publice, sub denumirea generică de instituții publice se regăsesc "Parlamentul, Administrația Prezidențială, ministerele, celelalte organe de specialitate ale administrației publice, alte autorități publice, instituțiile publice autonome, precum și instituțiile din subordinea/coordonarea acestora".

Pe de altă parte, articolul 2, aliniatul 1, punctul 39 din Legea nr. 273/2006 privind finanțele publice locale include în categoria instituțiilor publice "comunele, orașele, municipiile, sectoarele municipiului București, județele, municipiul București, instituțiile și serviciile publice din subordinea acestora, cu personalitate juridică, indiferent de modul de finanțare a activității acestora".

Așadar, din cele prezentate anterior putem concluziona faptul sub denumirea generică de instituții publice regăsim acele entități economice care activează în domenii de interes public (administrație publică centrală și locală, educație, sănătate, apărare națională, ordine publică și siguranță națională, cultură, protecția mediului, asistență și protecție socială, transporturi și telecomunicații și alte activități de interes strategic), care oferă diverse servicii pentru satisfacerea unor nevoi colective, în condițiile în care resursele necesare pentru funcționare sunt asigurate fie parțial sau integral, de la bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat sau alte bugete, fie din veniturile proprii.

¹ Legea nr. 500/2002 privind finanțele publice, Monitorul Oficial nr. 597/2002 și Legea nr. 273/2006 privind finanțele publice locale, Monitorul Oficial nr. 618/2006.

Clasificarea entităților din sectorul public poate aduce în discuție mai multe criterii, dintre care vom aminti câteva considerate reprezentative:²

a) După natura activității:

- instituții de administrație publică – sunt instituțiile de interes central sau local care exercită puterea executivă: Guvernul, ministerele, primăriile, aparatul executiv al consiliilor județene etc.;

- instituții de specialitate cu caracter funcțional – sunt cele care activează în domenii cum sunt educația, sănătatea, , cultură, apărare națională, ordine publică, financiar-fiscal etc;

- instituții deliberative – cele care reprezintă puterea legislativă la nivel central și local: Parlamentul, consiliile locale și partea deliberativă a consiliilor județene.

b) După sfera de interes:

- instituții de interes național (desfășoară activități cu impact la nivel național);

- instituții de interes local (activitatea lor are un impact local, la nivel județean sau al unităților administrativ-teritoriale).

c) După statutul juridic:

- instituții cu personalitate juridică – cele care au patrimoniu propriu, cont curent deschis la trezorerie, buget propriu de venituri și cheltuieli, au relații cu terții și își conduc contabilitate proprie, conducătorii lor având calitatea de ordonatori de credit;

- instituții fără personalitate juridică – cele care funcționează ca entități distincte în subordinea sau pe lângă instituțiile cu personalitate juridică, dar care nu conduc propria contabilitate și nu au cont curent la trezorerie, conducătorii acestora neavând calitatea de ordonatori de credit.

d) După nivelul ierarhic:

- instituții ierarhic superioare – au competențe și drepturi sporite în desfășurarea activității și în ceea ce privește repartizarea și folosirea fondurilor publice;

- instituții ierarhic inferioare – au acces la mijloacele bugetare pentru acoperirea nevoilor proprii numai prin intermediul instituțiilor ierarhic superioare.

e) După regimul de finanțare:

- instituții finanțate integral de la bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat, bugetele locale, bugetele fondurilor speciale, după caz;

- instituții finanțate din venituri proprii și subvenții acordate din bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat, bugetele locale, bugetele fondurilor speciale;

- instituții finanțate integral din venituri proprii.

² A. F. Popa (coordonator) – Contabilitatea altor tipuri de entități, Editura CECCAR, București, 2018, pag. 70-71.

1.2. Particularități ale funcției financiar-contabile la nivelul instituțiilor publice

Întrucât cea mai mare parte a instituțiilor publice beneficiază de finanțare integrală sau parțială asigurată din bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat, bugetele locale etc., după caz, managementul financiar și funcția financiar-contabilă a acestora se evidențiază printr-o serie de particularități care reies din legislația specifică opozabilă acestora.³

Întreaga activitate financiar-contabilă a instituțiilor publice se fundamentează pe un proces amplu denumit **proces bugetar**, ale cărui etape vizează un document esențial care este denumit **buget**.

Procesul bugetar reprezintă etapele consecutive de elaborare, aprobare, executare, control și raportare ale bugetului, care se încheie cu aprobarea contului general de execuție a acestuia. iar **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.⁴

Potrivit legislației în vigoare⁵ procesul de bugetare se fundamentează pe o serie de **principii și reguli bugetare**, așa cum se prezintă mai jos:

1) Principiul universalității: veniturile și cheltuielile se includ în buget în totalitate, în sume brute, fără a fi permisă compensarea veniturilor bugetare cu cheltuielile aferente acestora (se are în vedere faptul că realizarea veniturilor publice presupune efectuarea în prealabil a unor cheltuieli). De asemenea, potrivit acestui principiu veniturile bugetare nu pot fi afectate direct unei cheltuieli bugetare anume (cu excepția donațiilor și sponsorizărilor, care au stabilite destinații distincte), ceea ce înseamnă că veniturile se utilizează pentru acoperirea tuturor cheltuielilor, nefiind admis ca un anumit venit bugetar să fie utilizat pentru acoperirea unei anumite cheltuieli (veniturile încasate la buget se depersonalizează)⁶.

2) Principiul publicității: se fundamentează pe caracterul deschis și transparent al sistemului bugetar și solicită ca după ce a fost dezbătut și aprobat bugetul și contul privind închiderea exercițiului bugetar să fie

³ Legea nr. 500/2002 privind finanțele publice, Monitorul Oficial nr. 597/2002; Legea nr. 273/2006 privind finanțele publice locale, Monitorul Oficial nr. 618/2006; Ordinul nr. 1.792/2002 pentru aprobarea Normelor metodologice privind angajarea, lichidarea, ordonanțarea și plata cheltuielilor instituțiilor publice, precum și organizarea, evidența și raportarea angajamentelor bugetare și legale, Monitorul Oficial nr. 37/2003.

⁴ Legea nr. 500/2002 privind finanțele publice, art. 2, alin. 1, pct. 6 și 36, Monitorul Oficial nr. 597/2002.

⁵ Legea nr. 500/2002 privind finanțele publice, Capitolul II, Secțiunea 1, art. 8-12, Monitorul Oficial nr. 597/2002.

⁶ C. Dascălu, I. Nișulescu, A. Ștefănescu – Noua contabilitate publică, Editura InfoMega, București, 2005, pag. 11.

publicate în Monitorul Oficial al României, partea I, precum și în mijloacele de informare în masă (mass media).

3) Principiul unității: solicită ca toate veniturile și cheltuielile bugetare să fie înscrise într-un singur document care să reunească, printr-o prezentare clară, veniturile cu sursele lor de proveniență și cheltuielile cu destinația lor pentru a se asigura utilizarea eficientă și monitorizarea fondurilor publice.

4) Principiul anualității: veniturile și cheltuielile bugetare sunt aprobate pe o perioadă de un an, care corespunde exercițiului bugetar. Toate operațiunile de încasări și plăți efectuate în cursul unui an bugetar în contul unui buget aparțin exercițiului corespunzător de execuție a bugetului respectiv (la sfârșitul anului bugetar, bugetul se încheie, iar contul de închidere a exercițiului bugetar va cuprinde doar veniturile încasate și cheltuielile efectuate).

5) Principiul specializării bugetare: în buget veniturile se înscriu și se aprobă pe surse de proveniență, iar cheltuielile bugetare pe categorii de cheltuieli, grupate după natura lor economică și destinația acestora, potrivit clasificății bugetare⁷.

6) Principiul unității monetare: toate operațiunile bugetare se exprimă în moneda națională.

În cadrul bugetelor se regăsesc structurate cheltuielile și veniturile, grupate pe baza clasificății bugetare. Astfel, veniturile sunt structurate pe capitole și subcapitole, în timp ce cheltuielile sunt structurate pe părți, capitole, subcapitole, titluri, articole și aliniate. Efectuarea cheltuielilor bugetare se face în limita înscrisă în buget, considerată limită maximă, (credite bugetare) și numai pentru destinațiile aprobate.

Un rol foarte important pentru managementul financiar și exercitarea funcției financiar-contabile la nivelul instituțiilor publice cu personalitate juridică îl au conducătorii acestora, care în legislația specifică sunt cunoscuți sub numele de **ordonatori de credit**.⁸

Ordonatorii de credite sunt de 3 categorii:

a) Ordonatori principali – conducătorii instituțiilor publice cu personalitate juridică care beneficiază de finanțare pentru cheltuielile proprii, conform bugetelor aprobate, dar cărora li se aprobă finanțare și pentru instituțiile din subordine. Pentru bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat și bugetele fondurilor speciale ordonatorii principali de credite sunt miniștrii, conducătorii celorlalte organe de specialitate ale administrației

⁷ Clasificația bugetară reprezintă o schemă unitară care cuprinde gruparea veniturilor și cheltuielilor bugetare într-o anumită ordine și pe baza unor criterii precis determinate (unitare).

⁸ Legea nr. 500/2002 privind finanțele publice, art. 20-22, Monitorul Oficial nr. 597/2002.

publice centrale. Pentru bugetele locale sunt ordonatori principali de credite președinții consiliilor județene și primarii. Tot în categoria ordonatorilor principali de credite intră și conducătorii altor autorități publice și conducătorii instituțiilor publice autonome.

b) Ordonatori secundari - conducătorii instituțiilor publice cu personalitate juridică care se află în subordinea/coordonarea ordonatorilor principali (inspectoratele școlare, direcțiile de sănătate publică, agențiile pentru ocuparea forței de muncă ș.a). Aceștia utilizează creditele bugetare deschise pentru propriile cheltuieli și, totodată, repartizează creditele bugetare aprobate unor instituții din subordine, ai căror conducători au calitate de ordonatori terțiari de credite.

c) Ordonatori terțiari - conducătorii instituțiilor publice cu personalitate juridică care utilizează creditele bugetare care le-au fost repartizate de ordonatorul principal sau secundar, după caz, în funcție de poziția instituției în ierarhie, numai pentru nevoile proprii ale unității pe care o conduc. Ordonatorii terțiari nu au în subordine alte instituții cu personalitate juridică.

Așadar, ordonatorii principali de credite repartizează creditele de angajament și creditele bugetare aprobate pentru bugetul propriu și pentru bugetele instituțiilor publice din subordine sau coordonare, ai căror conducători sunt ordonatori secundari sau terțiari de credite, după caz, în raport cu sarcinile acestora.

Ordonatorii secundari de credite repartizează creditele de angajament și bugetare aprobate, pentru bugetul propriu și pentru bugetele instituțiilor publice subordonate, ai căror conducători sunt ordonatori terțiari de credite, în raport cu sarcinile acestora.

Ordonatorii terțiari de credite angajează cheltuieli în limita creditelor de angajament repartizate și utilizează creditele bugetare ce le-au fost repartizate numai pentru realizarea sarcinilor instituțiilor pe care le conduc, potrivit prevederilor din bugetele aprobate și în condițiile stabilite prin dispozițiile legale.

Ordonatorii de credite au obligația de a angaja cheltuieli în limita creditelor de angajament 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.

Totodată, trebuie precizat și faptul că toți ordonatorii de credite răspund, potrivit legii finanțelor publice, de:

- angajarea, lichidarea și ordonanțarea cheltuielilor în limita creditelor de angajament și creditelor bugetare repartizate și aprobate;
- realizarea veniturilor;
- angajarea și utilizarea cheltuielilor în limita creditelor de angajament și creditelor bugetare pe baza bunei gestiuni financiare;

- integritatea bunurilor încredințate instituției pe care o conduc;
- organizarea și ținerea la zi a contabilității și prezentarea la termen a situațiilor financiare asupra situației patrimoniului aflat în administrare și execuției bugetare;
- organizarea sistemului de monitorizare a programului de achiziții publice și a programului de lucrări de investiții publice;
- organizarea evidentei programelor, inclusiv a indicatorilor aferenți acestora;
- organizarea și ținerea la zi a evidentei patrimoniului, conform prevederilor legale.

O altă particularitate care caracterizează activitatea instituțiilor publice se referă la modul în care se realizează **finanțarea** acestora. În general, prin intermediul conceptului de finanțare se înțelege procesul prin care resursele publice sunt solicitate de către ordonatorii de credite, angajate în baza cererilor acestora și acordate efectiv spre utilizare, responsabililor cu execuția bugetară. În acest sens trebuie reținut faptul că finanțarea cheltuielilor unor instituții publice, indiferent de subordonare, se asigură atât din bugetul de stat, cât și din bugetele locale, numai în cazurile în care, prin legea bugetară anuală sau prin legi speciale, se stabilesc categoriile de cheltuieli care se finanțează prin fiecare buget.⁹

Astfel, instituțiile publice finanțate integral sau parțial din bugetul statului sau bugetele locale primesc fonduri bugetare sub forma creditelor bugetare acordate pentru acoperirea unor nevoi permanente. **Creditul bugetar** constă într-o sumă aprobată prin buget, reprezentând limita maximă până la care se pot ordona și efectua plăți în cursul anului bugetar pentru angajamentele legale contractate în cursul exercițiului bugetar și/sau din exerciții anterioare.¹⁰

Tot în categoria particularităților specifice activității financiar-contabile a instituțiilor publice încadrăm și **fazele execuției bugetare a cheltuielilor**. Astfel, potrivit legislației în vigoare ”instituțiile publice, indiferent de subordonare și de modul de finanțare a cheltuielilor, au obligația să respecte procedurile privind parcurgerea celor 4 faze ale execuției bugetare a cheltuielilor, respectiv **angajarea, lichidarea, ordonanțarea și plata cheltuielilor**”.¹¹

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

⁹ Legea nr. 500/2002 privind finanțele publice, art. 64, Monitorul Oficial nr. 597/2002.

¹⁰ Legea nr. 500/2002 privind finanțele publice, art. 2, alin. 1, pct. 16, Monitorul Oficial nr. 597/2002.

¹¹ OMFP nr. 1.792/2002 pentru aprobarea Normelor metodologice privind angajarea, lichidarea, ordonanțarea și plata cheltuielilor instituțiilor publice, precum și organizarea, evidenta și raportarea angajamentelor bugetare și legale, Monitorul Oficial nr. 37/2003.

Astfel, ordonatorii de credite ai bugetelor, așa cum au fost descriși mai sus, sunt autorizați să angajeze, să lichideze și să ordonanceze cheltuieli pe parcursul exercițiului bugetar, în limita creditelor bugetare aprobate, iar plata cheltuielilor se efectuează de persoanele autorizate care, potrivit legii, poartă denumirea generică de contabil.

Privite din perspectiva managementului financiar-contabil al entităților din sectorul public, aceste patru faze ale procesului de execuție bugetară, presupun, pe de o parte, respectarea unor proceduri de lucru specifice, iar pe de altă parte, culegerea, stocarea și prelucrarea de date, precum și generarea unor informații care sunt utilizate fie în cadrul aceleiași faze de execuție, fie în cadrul fazei/fazelor următoare.

Procedurile ce caracterizează procesul de execuție bugetară a cheltuielilor, se disting printr-un ansamblu de particularități și prelucrări specifice, care pe de o parte, apelează la anumite date și informații, iar pe de altă parte furnizează la rândul lor un ansamblu de date și informații, care sunt folosite ulterior, de către managementul financiar-contabil al entităților publice.

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

Angajarea oricărei cheltuieli din fonduri publice îmbracă două forme:

- a) angajamentul bugetar, care reprezintă orice act prin care o autoritate competentă, potrivit legii, afectează fonduri publice unor anumite destinații, în limita creditelor bugetare aprobate (se realizează prin emiterea unui document scris prin care se certifică existența unor credite bugetare disponibile și se pun sub rezervă creditele aferente unei cheltuieli, potrivit destinației prevăzute în buget);
- b) angajamentul legal este faza în procesul execuției bugetare reprezentând orice act juridic din care rezultă sau ar putea rezultă o obligație pe seama fondurilor publice (trebuie să se prezinte sub forma scrisă, să fie semnat de ordonatorul de credite și poate lua forma unui contract de achiziție publică, comandă, convenție, contract de muncă, acte de control, acord de împrumut etc.).

Angajamentele bugetare prin care au fost rezervate fonduri publice unei anumite destinații, în limita creditelor bugetare aprobate, preceda angajamentele legale. Este interzis ordonatorilor de credite aprobarea unor angajamente legale fără asigurarea că au fost rezervate și fondurile publice necesare plății acestora în exercițiul bugetar. Valoarea angajamentelor legale nu poate depăși valoarea angajamentelor bugetare și, respectiv, a creditelor bugetare aprobate.