

Manualul de politici contabile al **PRIMARIEI COMUNEI MANECIU**

Prevederi generale introductive

Prezentarea instituției și a activității desfășurate

PRIMARIA MANECIU are sediul în comuna Maneciu, sat Maneciu Ungureni nr.273 , localitate MANECIU, CUI 2843221

Instituția este înființată în baza ... (*OUG, OG, HG*), fiind instituție publică cu personalitate juridică și are ca obiective principale:

- administratie publica locala

Finanțarea instituției este asigurată:

- *din venituri proprii și subvenții acordate de la bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat, bugetele fondurilor speciale, după caz*

Conducătorul instituției publice are calitatea de ordonator de credite **principal** .

Prezentarea pe scurt a activității instituției:

Instituția desfășoară activitate în domeniul administratiei publice.

Organizarea și conducerea contabilității

Potrivit art. 22 alin. (2) lit. (e) din Legea nr. 500/2002 privind finanțele publice, cu modificările și completările ulterioare, ordonatorul de credite răspunde de organizarea și ținerea la zi a contabilității și prezentarea la termen a situațiilor financiare asupra situației patrimoniului aflat în administrare și execuției bugetare.

Instituția organizează și conduce contabilitatea financiară, potrivit Legii contabilității nr. 82/1991 republicată, cu modificările și completările ulterioare, și contabilitatea de gestiune conform prevederilor O.M.F.P. nr. 1.826/2003 pentru aprobarea Precizărilor privind unele măsuri referitoare la organizarea și conducerea contabilității de gestiune.

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

Contabilitatea financiară asigură înregistrarea cronologică și sistematică, prelucrarea, publicarea și păstrarea informațiilor cu privire la poziția financiară, performanța financiară și alte informații referitoare la activitatea desfășurată.

Răspunderea pentru organizarea și conducerea contabilității revine ordonatorului de credite.

În cadrul instituției contabilitatea se organizează și se conduce:

Prin compartiment distinct condus de către directorul economic, contabilul-șef sau altă persoană împuternicită să îndeplinească această funcție, cu studii economice superioare.

Persoanele din cadrul acestui compartiment răspund de operarea corectă în programul informatic de contabilitate a documentelor justificative care stau la baza înregistrărilor operațiunilor economico-financiare, prin respectarea planului de conturi și a clasificăției bugetare.

Contabilul-șef (directorul economic) va urmări respectarea acestei proceduri în cadrul compartimentului.

Perioada de înregistrare în contabilitate a documentelor justificative

Înregistrarea în contabilitate a operațiunilor economico-financiare se efectuează zilnic.

Exercițiul financiar este anul calendaristic. Durata exercițiului financiar este de 12 luni.

Obiectivul Manualului de politici contabile

Obiectivul acestui manual este acela de a stabili politicile, principiile și tratamentele contabile aplicate la conducerea contabilității și întocmirea situațiilor financiare trimestriale și anuale.

Manualul cuprinde regulile de recunoaștere, evaluare la momentul recunoașterii, evaluare la data situațiilor financiare, precum și la ieșirea din gestiune a elementelor de natura activelor și datoriilor, precum și regulile privind recunoașterea și evaluarea veniturilor și a cheltuielilor, tratamentul capitalurilor, aplicarea principiului contabilității de angajamente la înregistrarea veniturilor și cheltuielilor.

Conformitatea politicilor cu legislația aplicabilă

Politicile contabile cuprinse în prezentul manual sunt elaborate în conformitate cu prevederile:

- Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare;
- O.M.F.P. nr. 1.917/2005 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea contabilității instituțiilor publice, Planul de conturi pentru instituțiile publice și instrucțiunile de aplicare a acestuia, cu modificările și completările ulterioare;
- O.M.F.P. nr. 2.021/2013 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea contabilității instituțiilor publice, Planul de conturi pentru instituțiile publice și instrucțiunile de aplicare a acestuia, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.917/2005;
- O.M.F.P. nr. 845/2014 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea contabilității instituțiilor publice, Planul de conturi pentru instituțiile publice și instrucțiunile de aplicare a acestuia, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.917/2005;

- Legii nr. 273/2006 privind finanțele publice locale, cu modificările și completările ulterioare;
- O.M.F.P. nr. 2.861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii;
- O.M.F.P. nr. 1.826/2003 pentru aprobarea Precizărilor privind unele măsuri referitoare la organizarea și conducerea contabilității de gestiune;
- O.M.E.F. nr. 3.512/2008 privind documentele financiar contabile, cu modificările și completările ulterioare;
- O.G. nr. 81/2003 privind reevaluarea și amortizarea activelor fixe aflate în patrimoniul instituțiilor publice, cu modificările și completările ulterioare;
- O.M.E.F. nr. 3.471/2008 pentru aprobarea normelor metodologice privind reevaluarea și amortizarea activelor fixe corporale aflate în patrimoniul instituțiilor publice;
- Normele elaborate anual de Ministerul Finanțelor Publice privind întocmirea și depunerea situațiilor financiare trimestriale ale instituțiilor publice, precum și a unor raportări financiare lunare.

Aplicabilitate

Prezentul manual de proceduri contabile se aplică începând cu situațiile financiare ale anului **2016**.

Politicele contabile cuprinse în prezentul manual se aplică împreună cu legislația specifică domeniului de activitate și prevederile contractelor comerciale și de finanțare încheiate, în care instituția este parte.

Moneda de raportare și limba de întocmire

Contabilitatea operațiunilor economico-financiare se ține în limba română și în monedă națională.

Contabilitatea operațiunilor efectuate în valută se ține atât în monedă națională, cât și în valută.

Operațiunile privind încasările și plățile în valută se înregistrează în contabilitate la cursul zilei, comunicat de Banca Națională a României.

La data întocmirii situațiilor financiare, elementele monetare exprimate în valută (disponibilități și alte elemente asimilate, creanțe și datorii) se evaluează la cursul comunicat de Banca Națională a României valabil pentru ultima zi a perioadei de raportare.

Înregistrarea în contabilitate a operațiunilor privind contribuția financiară nerambursabilă a Comunității Europene se efectuează în euro și în lei.

Politici contabile

Politicele contabile reprezintă principiile, bazele, convențiile, regulile și practicile specifice pentru toate operațiunile derulate, pornind de la întocmirea documentelor justificative până la întocmirea situațiilor financiare trimestriale și anuale.

Aceste politici au fost elaborate având în vedere specificul activității desfășurate de instituție.

La elaborarea politicilor contabile au fost respectate principiile contabile generale.

Politicile contabile au fost elaborate astfel încât să se asigure furnizarea, prin situațiile financiare anuale, a unor informații care trebuie să fie *relevante* pentru nevoile utilizatorilor în luarea deciziilor și *credibile* în sensul de a reprezenta fidel rezultatul patrimonial și poziția financiară a instituției publice; sunt neutre, prudente și complete sub toate aspectele semnificative.

Modificarea politicilor contabile

Modificarea politicilor contabile este permisă doar dacă este cerută de lege sau are ca rezultat informații mai relevante sau mai credibile referitoare la operațiunile instituției.

Orice modificare a politicilor contabile trebuie să se menționeze în notele explicative.

Principii contabile aplicabile

Principiile contabile generale care stau la baza înregistrării în contabilitate a operațiilor, tranzacțiilor, a evaluării elementelor prezentate în situațiile financiare trimestriale și anuale, precum și la întocmirea situațiilor financiare sunt următoarele:

- **Principiul continuității activității**

Presupune că instituția publică își continuă în mod normal funcționarea, fără a intra în stare de desființare sau reducere semnificativă a activității. Dacă ordonatorii de credite au luat cunoștință de unele elemente de nesiguranță legate de anumite evenimente care pot duce la incapacitatea acestora de a-și continua activitatea, aceste elemente trebuie prezentate în notele explicative.

- **Principiul permanenței metodelor**

Metodele de evaluare și politicile contabile se aplică în mod consecvent de la un exercițiu financiar la altul.

- **Principiul prudenței**

Evaluarea trebuie făcută pe o bază prudentă și în special:

- trebuie să se țină cont de toate angajamentele apărute în cursul exercițiului financiar curent sau al unui exercițiu precedent, chiar dacă acestea devin evidente numai între data bilanțului și data depunerii acestuia;
- trebuie să se țină cont de toate depreciările.

- **Principiul contabilității pe bază de angajamente**

Efectele tranzacțiilor și ale altor evenimente sunt recunoscute atunci când tranzacțiile și evenimentele se produc, și nu pe măsură ce numerarul sau echivalentul său este încasat sau plătit, și sunt înregistrate în evidențele contabile și raportate în situațiile financiare ale perioadelor de raportare.

- **Principiul independenței exercițiului**

Toate veniturile și toate cheltuielile se raportează la exercițiul la care se referă, fără a se ține seama de data încasării veniturilor, respectiv data plății cheltuielilor.

- **Principiul evaluării separate a elementelor de activ și de datorii**, potrivit căruia componentele elementelor de active și de datorii trebuie evaluate separat.
- **Principiul intangibilității**, potrivit căruia bilanțul de deschidere pentru fiecare exercițiu financiar trebuie să corespundă cu bilanțul de închidere al exercițiului financiar precedent.
- **Principiul necompensării**

Orice compensare între elementele de activ și de datorii sau între elementele de venituri și cheltuieli este interzisă, cu excepția compensărilor între active și datorii permise de reglementările legale, numai după înregistrarea în contabilitate a veniturilor și cheltuielilor la valoarea integrală.

- **Principiul comparabilității informațiilor**

Elementele prezentate trebuie să dea posibilitatea comparării în timp a informațiilor.

- **Principiul materialității (pragului de semnificație)**

Orice element care are o valoare semnificativă trebuie prezentat distinct în cadrul situațiilor financiare, iar elementele cu valori ne semnificative, dar care au aceeași natură sau au funcții similare trebuie însumate și prezentate într-o poziție globală.

- **Principiul prevalenței economicului asupra juridicului**

Informațiile contabile prezentate în situațiile financiare trebuie să fie credibile, să respecte realitatea economică a evenimentelor sau tranzacțiilor, nu numai forma lor juridică.

Estimările

Atunci când unele elemente ale situațiilor financiare nu pot fi evaluate cu precizie, acestea se estimează. Estimările se realizează pe baza celor mai recente informații credibile avute la dispoziție.

Instituția utilizează estimări pentru determinarea:

- valorii realizabile nete a elementelor de natura stocurilor;
- valorii provizioanelor pentru riscuri și cheltuieli de constituit.

Politici contabile privind activele fixe

Active fixe necorporale

În cadrul activelor fixe necorporale se cuprind:

- cheltuielile de dezvoltare evidențiate în contul Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi și active similare, cu excepția celor create intern de instituție;

- înregistrări ale reprezentațiilor teatrale, programe de radio sau televiziune, lucrări muzicale, evenimente sportive, lucrări literare, artistice ori recreative efectuate pe pelicule, benzi magnetice sau alte suporturi;
- programele informatice create de instituție sau achiziționate de la terți, pentru necesitățile proprii de utilizare, precum și alte active fixe necorporale;
- avansuri;
- active fixe necorporale în curs de execuție.

Recunoașterea și evaluarea inițială

Activele fixe necorporale se înregistrează în momentul transferului dreptului de proprietate dacă sunt achiziționate cu titlu oneros sau în momentul întocmirii documentelor dacă sunt construite sau produse de instituție, respectiv primite cu titlu gratuit.

Activele fixe necorporale se evaluează la:

- costul de achiziție, pentru cele procurate cu titlu oneros;
- costul de producție, pentru cele construite sau produse de instituție;
- valoarea justă, pentru cele primite gratuit.

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.

Achizițiile separate

Dacă un activ necorporal este achiziționat separat, costul acestuia este format din prețul de cumpărare și taxele nerecuperabile, cheltuielile de transport, comisiunile, taxele notariale, cheltuielile cu obținerea de autorizații și alte cheltuieli care pot fi atribuibile direct achiziției activelor respective.

Reducerile comerciale acordate de furnizor și înscrise pe factura de achiziție se scad din prețul de achiziție.

Active necorporale produse din resurse proprii

Cheltuielile de dezvoltare sunt active generate de aplicarea rezultatelor cercetării sau a altor cunoștințe, în scopul realizării de produse sau servicii noi sau îmbunătățite substanțial, înaintea stabilirii producției de serie sau utilizării. Acestea se înregistrează în contul 203.

Exemple de activități de dezvoltare sunt:

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

Cheltuielile de dezvoltare se recunosc la costul de producție al acestora.

Costul de producție al activelor provenite din faza de dezvoltare cuprinde:

- cheltuielile directe aferente producției, cum sunt materiale directe, energie consumată în scopuri tehnologice, costurile reprezentând salariile angajaților, contribuțiile legale, costurile de testare a

funcționării corecte a activului, onorarii profesionale și comisioane achitate în legătură cu activul, costul pentru obținerea autorizațiilor necesare;

- cota cheltuielilor indirecte de producție alocată în mod rațional ca fiind legată de fabricația acestora.

Concesiunile, brevetele, licențele, mărcile comerciale, drepturile și activele similare

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

Avansuri și alte active fixe necorporale

În cadrul avansurilor și al altor active fixe necorporale se înregistrează avansurile acordate furnizorilor de active fixe necorporale achiziționate, realizate pe cont propriu, precum și cele primite cu titlu gratuit.

Activele fixe necorporale în curs de execuție

Activele fixe necorporale în curs de execuție reprezintă activele necorporale neterminate până la sfârșitul perioadei, evaluate la costul de producție sau costul de achiziție, după caz.

Evaluarea ulterioară recunoașterii inițiale

Cheltuielile ulterioare cu un activ fix necorporal după cumpărarea sau finalizarea sa sau primirea cu titlu gratuit trebuie recunoscute în conturile de cheltuieli atunci când sunt efectuate, cu excepția cazului în care:

- au ca efect îmbunătățirea performanțelor față de parametri funcționali stabiliți inițial; și
- această cheltuială poate fi evaluată cu fidelitate și atribuită activului.

Dacă aceste condiții sunt întrunite, cheltuielile ulterioare se adaugă la costul activului fix necorporal.

Activele fixe necorporale trebuie prezentate în bilanț la valoarea de intrare, mai puțin ajustările cumulate de valoare.

Ajustările de valoare sunt amortizările și ajustările pentru depreciere, în funcție de caracterul permanent sau provizoriu al deprecierei activelor fixe necorporale.

Amortizarea activelor fixe necorporale

Valoarea amortizabilă se înregistrează pe cheltuieli în mod sistematic pe parcursul duratei de viață utile.

Amortizarea se înregistrează lunar, începând cu luna următoare dării în folosință sau punerii în funcțiune a activului, după caz.

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

Metoda de amortizare

Instituția amortizează activele fixe necorporale utilizând metoda amortizării liniare.

Durata de viață

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

Concesiunile, brevetele, licențele, mărcile comerciale, drepturile și activele similare, achiziționate sau dobândite pe alte căi, se amortizează pe durata prevăzută pentru utilizarea lor de către instituție.

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.

Programele informatice create de instituție, achiziționate sau dobândite pe alte căi, se amortizează pe o durată de 5 ani, cu aprobarea ordonatorului de credite.

În cazul nerecuperării integrale, pe calea amortizării, a valorii contabile a activelor fixe necorporale scoase din funcțiune, valoarea rămasă neamortizată se include pe cheltuieli, integral, la momentul scoaterii din funcțiune.

Înregistrarea amortizării se face prin articolul contabil:

681.01	=	280
Cheltuieli operaționale privind amortizarea activelor fixe		Amortizări privind activele fixe necorporale

Cedarea și scoaterea din gestiune

Un activ necorporal se scoate din evidență la cedare sau atunci când niciun beneficiu economic viitor nu mai este așteptat din utilizarea sa ulterioară.

Scoaterea din funcțiune a activelor fixe necorporale se face cu aprobarea ordonatorului de credite.

Ajustări pentru depreciere

Deprecierea unui activ fix necorporal poate apărea în situațiile:

- încetării sau apropierea încetării cererii sau nevoii de servicii furnizate de activ;
- bunul devine inutilizabil sau trebuie cedat;
- există o decizie de oprire a construcției unui activ înainte de terminarea sau punerea sa în funcțiune;
- performanța sa în furnizarea serviciilor este inferioară celei preconizate;
- existența unor modificări de tehnologie sau legislație în domeniu.

Pierderea din depreciere se recunoaște ca și cheltuială în contul de profit și pierdere, prin înregistrarea:

681.03	=	290
Cheltuieli operaționale privind ajustările pentru deprecierea activelor fixe		Ajustări pentru deprecierea activelor fixe necorporale

Dacă se înregistrează ajustări pentru depreciere pentru un activ fix anual, acesta va fi analizat pentru a se determina dacă mai există condițiile care au condus inițial la înregistrarea ajustării.

În situația în care ajustarea devine total sau parțial fără obiect, întrucât motivele care au dus la reflectarea acesteia au încetat să mai existe într-o anumită măsură, atunci acea ajustare trebuie diminuată sau anulată printr-o reluare corespunzătoare la venituri.

290	=	781.03
Ajustări pentru deprecierea activelor fixe necorporale		Venituri din ajustări privind deprecierea activelor fixe

Deciziile privind reluarea unor deprecieri înregistrate în conturile de ajustări au la bază constatările comisiei de inventariere.

În situația în care se constată o depreciere suplimentară față de cea care a fost reflectată, ajustarea trebuie majorată.

Reevaluarea

Reevaluarea se efectuează în baza reglementărilor legale atunci când acestea prevăd reevaluarea activelor fixe necorporale.

Instituția publică Primaria Maneciu nu prezintă active fixe necorporale la valoarea reevaluată.

Active fixe corporale

Activele fixe corporale sunt active care:

- au valoare de intrare mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului; și
- au o durată normală de utilizare mai mare de un an.

Activele fixe corporale cuprind:

- terenuri și amenajări de terenuri;
- construcții;
- instalații tehnice și mașini;
- animale și plantații;
- utilaje și mobilier;
- avansuri acordate furnizorilor de active fixe corporale;
- active fixe corporale în curs de execuție.

Evaluarea inițială

La recunoașterea inițială, activele fixe se evaluează în funcție de modalitatea de intrare în patrimoniu, astfel:

- la costul de achiziție, pentru cele procurate cu titlu oneros;
- la costul de producție, pentru cele construite sau produse de instituție;
- la valoarea justă, pentru cele dobândite gratuit prin donații sau sponsorizări.

Costul de achiziție cuprinde prețul de cumpărare, taxele de import și alte taxe nerecuperabile, cheltuielile de transport, manipulare, comisioanele, taxele notariale, cheltuielile cu obținerea de autorizații și alte cheltuieli care pot fi atribuite direct achiziției activelor respective.

Cheltuielile de transport sunt incluse în costul de achiziție și atunci când funcția de aprovizionare este externalizată, și când este realizată prin mijloace proprii.

Reducerile comerciale acordate de furnizor și înscrise pe factura de achiziție ajustează în sensul reducerii costul de achiziție al activelor.

Costul de producție al activelor cuprinde:

- cheltuielile directe aferente producției cum sunt materiale directe, energie consumată în scopuri tehnologice, costurile reprezentând salariile angajaților, contribuțiile legale și alte cheltuieli legate de acestea, care rezultă direct din construcția activului corporal, costurile de amenajare a amplasamentului, costurile inițiale de livrare și manipulare, costurile de instalare și asamblare, costurile de testare a funcționării corecte a activului, onorarii profesionale și comisioane achitate în legătură cu activul, costul proiectării produselor și obținerea autorizațiilor necesare;
- cota cheltuielilor indirecte de producție alocată.

Intrarea în patrimoniu a unui activ fix primit prin transfer cu titlu gratuit între instituții sau redistribuirii între unități aflate în subordinea aceluiași ordonator de credite se înregistrează la valoarea rămasă neamortizată ori la valoarea justă în situația în care este complet amortizat.

Intrarea în patrimoniu a unui activ fix primit prin transfer cu titlu gratuit între instituții care nu se află în subordinea aceluiași ordonator de credite se înregistrează la valoarea justă.

Cheltuieli ulterioare

Cheltuielile ulterioare efectuate cu un activ fix corporal se recunosc:

- ca și cheltuieli în perioada în care au fost efectuate dacă acestea sunt considerate reparații curente și au drept scop menținerea parametrilor funcționali; sau
- ca o componentă a activului, sub forma cheltuielilor ulterioare, dacă au ca efect îmbunătățirea performanțelor față de parametrii funcționali stabiliți inițial (modernizări) sau mărirea duratei de viață utile (reparații capitale) și conduc la obținerea de beneficii economice viitoare.

Obținerea de beneficii economice viitoare se poate realiza fie direct prin creșterea veniturilor, creșterea potențialului de servicii furnizate, fie indirect prin reducerea cheltuielilor de întreținere și funcționare.

În cazul clădirilor, investițiile efectuate trebuie să asigure protecția valorilor umane și materiale și îmbunătățirea gradului de confort și ambient sau reabilitarea și modernizarea termică a acestora.

În cazul în care instituția deține active fixe pe care le utilizează în baza unui contract de închiriere, cheltuielile ulterioare efectuate se înregistrează *de aceasta* ca și cheltuieli sau investiții în funcție de natura lor.

Evaluarea la data bilanțului

Activele fixe corporale se prezintă în bilanț la valoarea de intrare, mai puțin ajustările cumulate de valoare, respectiv amortizarea cumulată și ajustările pentru pierderea din depreciere cumulate.

Activele fixe corporale de natura construcțiilor și terenurilor aflate în patrimoniul instituției se reevaluează la un interval de **3 ani**.

Reevaluarea activelor fixe corporale se efectuează cu scopul determinării valorii juste a acestora, ținându-se seama de inflație, utilitatea bunului, starea acestuia și de prețul pieței, atunci când valoarea contabilă diferă semnificativ de valoarea justă.

Rezultatele reevaluării se înregistrează în contabilitate până la finele anului în care se efectuează reevaluarea.

Reevaluarea se efectuează de către o comisie numită de ordonatorul de credite al instituției.

În comisiile de reevaluare vor fi numite persoane cu pregătire corespunzătoare economică și tehnică în domeniu, care să asigure efectuarea corectă și la timp a inventarierii activelor fixe corporale și care să poată aprecia starea, respectiv gradul de uzură fizică și morală, utilitatea și valoarea de piață a acestora.

Ordonatorul principal de credite poate decide efectuarea Reevaluării de evaluatori autorizați, selectați din cadrul evaluatorilor acreditați de către organismele profesionale de profil.

Procedura de selectare a evaluatorilor autorizați se efectuează în conformitate cu prevederile Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 34/2006 privind atribuirea contractelor de achiziție publică, a contractelor de concesiune de lucrări publice și a contractelor de concesiune de servicii, cu modificările și completările ulterioare.

Reguli privind reevaluarea

Activele fixe corporale care urmează să fie reevaluate se inventariază de către o comisie de inventariere numită de ordonatorul de credite, în conformitate cu prevederile Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 2.861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii.

Se revaluează următoarele activele fixe corporale:

- active fixe corporale aflate în patrimoniu: 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 fixe corporale;
- active fixe corporale date în concesiune, cu chirie, în folosință gratuită persoanelor juridice fără scop patrimonial, precum și cele date în administrarea regiilor autonome;
- capacități puse în funcțiune parțial, de natura activelor fixe corporale pentru care încă nu s-au întocmit formele de înregistrare ca active fixe corporale;
- activele fixe corporale la care s-au efectuat lucrări de investiții (modernizări, reparații capitale, reabilitări, consolidări etc.) care au majorat valoarea de înregistrare în contabilitate a acestora, indiferent de sursa de finanțare a investițiilor;
- activele fixe corporale achiziționate în cadrul contractelor de leasing financiar.

Investițiile efectuate la activele fixe corporale date cu chirie se revaluează de operatorii economici sau de instituțiile publice care au efectuat investițiile.

Nu se revaluează:

- activele fixe corporale care au intrat în patrimoniu în cursul anului în care se efectuează reevaluarea și au fost înregistrate în contabilitate la costul de achiziție, de producție sau la valoarea justă, după caz;
- activele fixe corporale care la data reevaluării au durată normală de funcționare expirată;
- activele fixe corporale aflate în conservare, precum și rezervele de mobilizare care sunt evidențiate în contabilitate ca active fixe corporale;
- activele fixe corporale pentru care au fost întocmite documentele, dar nu s-au obținut aprobările legale de scoatere din funcțiune, și care nu au fost demontate, demolate sau dezmembrate;
- activele fixe corporale în curs de execuție.

Reevaluarea în cazul activelor fixe neamortizabile

Dacă rezultatul reevaluării activelor fixe corporale neamortizabile este o creștere a valorii contabile, aceasta se tratează ca o creștere a rezervei din reevaluare.

Înregistrarea creșterii de valoare se face prin articolul contabil:

Grupa 21 Active fixe corporale	=	105 Rezerve din reevaluare
-----------------------------------	---	-------------------------------

Transferul diferențelor din reevaluare asupra fondurilor bunurilor aparținând domeniului public sau privat al statului sau al unităților administrativ-teritoriale, concomitent cu înregistrarea creșterii de valoare:

105 Rezerve din reevaluare	=	% 101 Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul public al statului 102 Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul privat al statului 103 Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul public al unităților administrativ-teritoriale 104 Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul privat al unităților administrativ-teritoriale
-------------------------------	---	---

Dacă rezultatul reevaluării activelor fixe corporale neamortizabile este o descreștere a valorii contabile, aceasta se tratează ca o diminuare a rezervei din reevaluare, înregistrată prin articolul contabil:

105 Rezerve din reevaluare	=	21 Active fixe corporale
-------------------------------	---	-----------------------------

Transferul diferențelor din reevaluare asupra fondurilor bunurilor aparținând domeniului public sau privat al statului sau al unităților administrativ-teritoriale, concomitent cu înregistrarea descreșterii de valoare:

%	=	105 Rezerve din reevaluare
101 Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul public al statului 102 Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul privat al statului 103 Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul public al unităților administrativ-teritoriale 104 Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul privat al unităților administrativ-teritoriale		

Reevaluarea în cazul activelor fixe amortizabile

Dacă rezultatul reevaluării activelor fixe corporale amortizabile este o creștere a valorii contabile nete (valoarea contabilă, mai puțin amortizarea cumulată), aceasta se tratează astfel:

- ca o creștere a rezervei din reevaluare, prezentată în cadrul capitalurilor proprii, dacă nu a existat o descreștere anterioară, recunoscută ca o cheltuială aferentă acelui activ (contul 105)

21	=	105
Active fixe corporale		Rezerve din reevaluare

Transferul rezervei din reevaluare aferente duratei normale de funcționare consumate la momentul reevaluării asupra contului de amortizare:

105	=	281
Rezerve din reevaluare		Amortizări privind activele fixe corporale

- ca un venit care să compenseze cheltuiala cu descreșterea recunoscută anterior la acel activ (contul 781.03)
- ca un venit care să compenseze cheltuiala cu descreșterea recunoscută anterior la acel activ, în situația în care a existat o reevaluare anterioară ce a fost înregistrată ca și cheltuială în contul 681.03 Cheltuieli operaționale privind ajustările pentru deprecierea activelor fixe

21	=	%
Active fixe corporale		
	781.03	– în limita sumelor înregistrate anterior în contul 681.03
	Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor fixe	
	105	
	Rezerve din reevaluare	

Dacă rezultatul reevaluării este o descreștere a valorii contabile nete, aceasta se tratează ca o cheltuială cu întreaga valoare a deprecierei, atunci când în rezerva din reevaluare nu este înregistrată o sumă referitoare la acel activ:

681.03	=	21
Cheltuieli operaționale privind ajustările pentru deprecierea activelor fixe		Active fixe corporale

Transferul rezervei din reevaluare aferente duratei normale de funcționare consumate la momentul reevaluării asupra contului de amortizare:

281	=	105
Amortizări privind activele fixe corporale		Rezerve din reevaluare

Reducerea rezervei din reevaluare cu minimum dintre valoarea rezervei aferente activului și valoarea descreșterii, iar eventuala diferență rămasă neacoperită se înregistrează ca o cheltuială:

%	=	Grupa 21
105		Active fixe corporale
Rezerve din reevaluare		
681.03		

Cheltuieli operaționale privind ajustările pentru deprecierea activelor fixe

Înregistrarea în contabilitate a rezultatelor reevaluării se face în mod individual pentru fiecare element în parte, în analitice pe fiecare element al contului 105 Rezerve din reevaluare.

Nu se pot compensa minusurile din reevaluare ale unui element cu plusurile din reevaluare ale altui element, chiar dacă elementele aparțin aceleiași grupe de active.

Tratamentul amortizării cumulate la reevaluare

Varianta I

1. Se determină indicele de actualizare ca raport între valoarea justă determinată și valoarea contabilă netă a activului.

2. Amortizarea cumulată este recalculată proporțional cu schimbarea valorii contabile brute a activului, prin înmulțirea amortizării cumulate cu indicele determinat.

Valoarea contabilă netă a activului, determinată ca diferență dintre valoarea brută reevaluată și valoarea amortizării recalculate după reevaluare, este egală cu valoarea sa reevaluată.

Înregistrarea în contabilitate:

- în cazul unei creșteri de valoare, indice de actualizare > 1

Diferența de valoare aferentă valorii brute:

21	=	%	
Active fixe corporale		105	
		Rezerve din reevaluare	
		781.03	
		Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor fixe	- în limita sumelor înregistrate anterior în contul 681.03

Diferența de valoare aferentă amortizării recalculate:

105	=	281	- cu diferența de valoare aferentă amortizării
Rezerve din reevaluare		Amortizări privind activele fixe corporale	

- în cazul unei scăderi de valoare, indice de actualizare < 1

Diferența de valoare aferentă valorii brute:

%	=	21	- în limita soldului creditor al contului aferent imobilizării
		Active fixe corporale	

105
Rezerve din reevaluare
681.03
Cheltuieli operaționale privind
ajustările pentru deprecierea
activelor fixe

Diferența de valoare aferentă amortizării recalculate:

281	=	105	- cu diferența de valoare aferentă amortizării
Amortizări privind		Rezerve din reevaluare	
activele fixe corporale			

Varianta II

Amortizarea este eliminată din valoarea contabilă brută a activului și valoarea netă determinată în urma corectării cu ajustările de valoare, este recalculată la valoarea reevaluată a activului:

281	=	21
Amortizări privind activele fixe corporale		Active fixe corporale

Recalcularea amortizării

Valoarea rezultată din reevaluare va fi atribuită activului, în locul costului de achiziție/costului de producție sau al oricărei alte valori atribuite înainte aceluși activ.

Regulile privind amortizarea se vor aplica activului având în vedere valoarea acestuia, determinată în urma reevaluării.

Amortizarea calculată pentru activele fixe corporale astfel reevaluate se înregistrează în contabilitate începând cu exercițiul financiar următor celui pentru care s-a efectuat reevaluarea.

Amortizarea recalculată liniară = Valoarea reevaluată / Durata de viață rămasă ulterior efectuării reevaluării

Tratamentul rezervei din reevaluare

Surplusul din reevaluare inclus în rezerva din reevaluare este capitalizat prin transferul în rezultatul reportat la realizarea sa, respectiv la scoaterea din evidență a activului căruia îi este aferent, prin vânzare, casare, amortizare completă, transfer cu titlu gratuit.

Înregistrare contabilă:

105	=	117.15	- cu suma aferentă activului fix
Rezerve din reevaluare		Rezultatul reportat	
		reprezentând surplusul realizat din reevaluare	

Bunurile din patrimoniul cultural național sunt reevaluate de către evaluatori autorizați, conform reglementărilor legale în vigoare.

Patrimoniul bibliotecilor:

Documentele aflate în colecțiile bibliotecilor care au statut de bunuri culturale comune sau care au fost clasate în categoria bunurilor culturale ce fac parte din patrimoniul cultural național mobil nu sunt active fixe. Acestea sunt evidențiate ca materiale de natura obiectelor de inventar aflate în depozit sau în folosință, după caz.

Pentru instituțiile care dețin active fixe corporale aparținând domeniului public al statului sau al unităților administrativ-teritoriale, date în administrare regiilor autonome:

Activele fixe corporale aparținând domeniului public al statului sau al unităților administrativ-teritoriale date în administrare regiilor autonome, care sunt înregistrate într-un cont în afara bilanțului, se inventariază și se înregistrează în contabilitatea instituției care le are în coordonare sau sub autoritatea lor pe baza protocolului de predare-primire.

Articol contabil:

21	=	101
Active fixe corporale		Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul public al statului

SAU

21	=	103
Active fixe corporale		Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul public al unităților administrativ-teritoriale

Reevaluarea se poate efectua de către o comisie numită de conducătorul instituției publice sau de către evaluatori autorizați.

În cazul în care, ulterior recunoașterii inițiale ca activ, valoarea unui activ fix corporal este determinată pe baza reevaluării activului respectiv, valoarea rezultată din reevaluare se atribuie activului, în locul costului de achiziție/costului de producție sau al oricărei alte valori atribuite înainte acelui activ.

Amortizarea

Amortizarea se calculează începând cu luna următoare punerii în funcțiune, până la recuperarea integrală a valorii de intrare, conform duratelor normale de funcționare.

Amortizarea activelor fixe corporale date cu chirie, în concesiune sau în folosință gratuită se calculează de către instituția care le are în patrimoniu.

Amortizarea investițiilor efectuate la activele fixe corporale închiriate se înregistrează de instituțiile publice sau operatorii economici care au efectuat investițiile, pe perioada contractului sau pe durata normală de funcționare rămasă, după caz.

La încetarea contractului, valoarea investițiilor nediminuată cu amortizarea calculată se cedează instituției publice care le are în patrimoniu sau operatorului economic, după caz, pentru a majora corespunzător valoarea de intrare a activelor fixe corporale.

În procesul-verbal de predare-preluare a investiției se va menționa și valoarea amortizării investiției, pentru ca instituția publică care le are în patrimoniu sau operatorul economic să poată înregistra amortizarea corespunzătoare noii valori de intrare.

Nu se amortizează:

- bunurile care aparțin domeniului public al statului și al unităților administrativ-teritoriale, inclusiv investițiile efectuate la acestea;
- activele fixe corporale din patrimoniul serviciilor publice de interes local care desfășoară activități de natură economică, a căror uzură fizică și morală se recuperează prin tarif sau preț;
- activele fixe corporale aflate în conservare;
- rezervele de mobilizare care sunt evidențiate în contabilitate ca active fixe corporale;
- lacurile, bălțile, iazurile, care nu sunt rezultatul unei investiții;
- terenurile;
- bunurile din patrimoniul cultural național;
- bunurile utilizate în baza unui contract de închiriere;
- bunurile de natura armamentului și tehnicii de luptă.

Amortizarea aferentă activelor fixe corporale se înregistrează în contabilitate ca și cheltuială, prin articolul contabil:

681	=	281
Cheltuieli operaționale privind amortizarea activelor fixe		Amortizări privind activele fixe corporale

Durata normală de funcționare

Activele fixe corporale se amortizează pe o durată normală de funcționare care se încadrează între durata minimă și maximă prevăzută de lege.

Durata normală de funcționare a activului fix rămâne neschimbată până la recuperarea integrală a valorii de intrare a acestuia.

Investițiile efectuate la activele fixe corporale care majorează valoarea de intrare a acestora se amortizează

Varianta I: pe durata normală de funcționare rămasă.

Varianta II: prin majorarea duratei normale de funcționare cu 20%.

Dacă investițiile s-au efectuat după expirarea duratei normale de funcționare, se stabilește o nouă durată normală de funcționare de către o comisie tehnică, cu aprobarea ordonatorului de credite, care să reprezinte maximum 20% din durata normală de funcționare inițială.

Activele fixe corporale achiziționate, cu durata normală de utilizare consumată

Dacă există date de identificare a duratei normale de utilizare, se stabilește o nouă durată normală de funcționare de către o comisie tehnică, cu aprobarea ordonatorului de credite, dar nu mai mult de 20% din durata normală de funcționare inițială.

Dacă nu există date de identificare a duratei normale de funcționare consumate, durata normală de funcționare rămasă în care se recuperează valoarea de intrare se stabilește de către o comisie tehnică, cu aprobarea ordonatorului de credite.

Pentru activele fixe corporale intrate în patrimoniu care nu au fost amortizate integral, durata normală de funcționare este durata rămasă prevăzută în documentele de intrare, respectiv durata stabilită de comisie, în situația în care nu se cunoaște anul punerii în funcțiune.

Durate de funcționare stabilite de către instituție pentru activele fixe amortizabile:

Element (cont)	Durata de utilizare – în ani	Durata normală de funcționare conform H.G. nr. 2.139/2004
Amenajarea terenurilor (contul 211.02)	10	max. 10 ani
Construcții (cont 212)	50	40 - 60
Construcții pentru învățământ; știință; cultură și artă; ocrotirea sănătății; asistență socială; cultură fizică și agrement (cont 212)	50	40 - 60
Clădire administrativă (cont 212)	50	40 - 60
Construcție agricolă ușoară (cont 212)	10	8 - 12
Construcție zootehnică (cont 212)	25	20 - 30
Instalație pentru fabricarea celulozei	12	10 - 16
- transformatoare de sudură	10	8 - 12
- tractor agricol	8	4 - 8
Autoturisme	5	4 - 6
Aparate și instalații pentru fizioterapie	10	8 - 12
Aparate și instalații de laborator pentru analize medicale	10	8 - 12
Instalații pentru sterilizare, dezinfecții	10	8 - 12
Mobilier	10	9 - 15
Desktop, laptop, imprimante	5	4 - 6
Centrală telefonică	10	8 - 12

Metode de amortizare

La amortizarea activelor fixe corporale instituția utilizează metoda de amortizare liniară.

Amortizarea anuală se calculează prin aplicarea cotei de amortizare la valoarea de intrare a activelor fixe corporale.

Cota de amortizare pentru activele fixe corporale se determină ca raport procentual între 100 și durata normală de funcționare din Catalogul privind duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe – CA = $100 / \text{durata normală de funcționare}$.

Ajustări pentru pierderea din depreciere

La fiecare dată a bilanțului se efectuează inventarierea activelor fixe corporale potrivit prevederilor Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 2.861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, de către o comisie de inventariere numită prin decizie a ordonatorului de credite.

Valoarea contabilă a unui activ fix corporal trebuie comparată cu valoarea sa recuperabilă.

Când se constată că valoarea contabilă a unui activ fix corporal este mai mare decât valoarea sa de inventar, valoarea recuperabilă la data bilanțului, se înregistrează ajustări pentru depreciere.

Deprecierea unui activ fix corporal poate apărea în situațiile:

- deteriorării fizice a activului;
- încetării sau apropierii încetării cererii sau nevoii de servicii furnizate de activ;
- bunul va fi inutilizabil sau trebuie cedat;

- există o decizie de oprire a construcției unui activ înainte de terminare sau punere în funcțiune;
- performanța sa în furnizarea serviciilor este inferioară celei preconizate;
- modificări de tehnologie sau legislație în domeniu.

Pierderea din depreciere se recunoaște ca și cheltuială în contul de profit și pierdere, prin înregistrarea:

681.03	=	291
Cheltuieli operaționale privind ajustările pentru deprecierea activelor fixe		Ajustări pentru deprecierea activelor fixe corporale

Când condițiile care au determinat deprecierea activului au încetat, pierderile din depreciere înregistrate se reiau pe venituri, prin articolul contabil:

291	=	781.03
Ajustări pentru deprecierea activelor fixe corporale		Venituri din ajustări privind deprecierea activelor fixe

Deciziile privind reluarea unor deprecieri înregistrate în conturile de ajustări au la bază constatările comisiei de inventariere.

Casarea, cedarea, scoaterea din funcțiune

Scoaterea din funcțiune a activelor fixe corporale se face cu aprobarea **ordonatorului principal de credite**.

Activele fixe corporale se pot transmite fără plată indiferent de durata de folosință dacă acestea nu mai sunt necesare instituției, dar pot fi folosite în continuare de altă instituție publică, sau dacă instituția nu mai are dreptul să utilizeze bunul respectiv.

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

Activele fixe corporale pot fi valorificate și prin schimbarea acestora cu alte bunuri noi, similare, având cel puțin aceiași parametri.

În acest caz, bunurile valorificate prin schimb pot reprezenta, după caz, plata sau parte din plata datorată pentru bunurile noi care se achiziționează conform prevederilor legislației privind achizițiile publice.

În cazul nerecuperării integrale, pe calea amortizării, a valorii contabile a activelor fixe corporale scoase din funcțiune, valoarea rămasă neamortizată se include în cheltuieli la momentul scoaterii din funcțiune.

Înregistrarea în contabilitate a ieșirii activelor fixe corporale se face prin articolul contabil:

%	=	21
		Active fixe corporale
281		
Amortizări privind activele fixe corporale		
658		
Alte cheltuieli operaționale		

Documente utilizate pentru evidența imobilizărilor corporale

Pentru evidența operativă a mijloacelor fixe se întocmesc următoarele documente:

- Registrul mijloacelor fixe pentru înregistrarea cronologică a mijloacelor fixe intrate

Se utilizează un singur registru de inventar pentru toate mijloacele fixe, inclusiv pentru cele utilizate la punctele de lucru.

Fiecărui mijloc fix i se atribuie un număr de inventar în momentul intrării în unitate prin achiziționare, construire, confecționare, transfer etc., care se consemnează în registrul numerelor de inventar.

Numerotarea mijloacelor fixe în cadrul registrului se face în ordinea succesivă a numerelor.

Numerele de inventar ale mijloacelor fixe transferate sau scoase din funcțiune nu pot fi atribuite altor mijloace fixe intrate în unitate.

Mijloacele fixe închiriate se evidențiază cu numerele de inventar atribuite de societatea care le-a dat cu chirie.

- Fișa mijlocului fix

Se întocmește de compartimentul financiar-contabil, pentru fiecare mijloc fix în parte.

Se păstrează pe grupe de mijloace fixe, în ordinea codurilor din clasificarea imobilizărilor corporale, iar în cadrul acestora, fișele mijloacelor fixe se grupează pe locuri de folosință.

Fișele mijloacelor fixe scoase din funcțiune sau transferate se evidențiază separat.

Se completează pe baza documentelor justificative privind mișcarea mijloacelor fixe sau modificarea valorii de inventar a acestora, ca urmare a completării, îmbunătățirii, modernizării sau reevaluării lor.

Creșterea sau descreșterea de valoare a activului fix corporal amortizabil rezultată în urma operațiunii de reevaluare se înscrie în coloanele "Debit" sau "Credit", după caz, din formularul "Fișa mijlocului fix". După fiecare reevaluare, rezervele din reevaluare aferente activelor fixe amortizabile se înscriu într-o coloană distinctă, în fișa mijlocului fix respectiv.

Se înscrie valoarea rămasă de amortizat și amortizarea lunară aferentă activelor fixe corporale aflate în patrimoniu.

- Proces-verbal de scoatere din funcțiune a mijloacelor fixe/de declarare a unor bunuri materiale

Se întocmește cu ocazia constatării îndeplinirii condițiilor necesare scoaterii din funcțiune a mijloacelor fixe.

Activele fixe corporale achiziționate în baza unui contract de leasing

Nu pot face obiectul contractelor de leasing înregistrările pe bandă audio și video, piesele de teatru, manuscrisele, brevetele și alte drepturi de autor.

Activele fixe corporale deținute în baza unui contract de leasing se înregistrează în contabilitate în funcție de prevederile contractelor de leasing încheiate.

Leasingul financiar este operațiunea de leasing care transferă cea mai mare parte din riscurile și avantajele aferente dreptului de proprietate asupra activului și care îndeplinește cel puțin una dintre următoarele condiții:

a) titlul de proprietate asupra bunului se transferă locatarului până la sfârșitul duratei contractului de leasing;

b) instituția are opțiunea de a cumpăra bunul la un preț estimat a fi suficient de mic în comparație cu valoarea justă la data la care opțiunea devine exercitabilă, astfel încât, la începutul contractului de leasing, există în mod rezonabil certitudinea că opțiunea va fi exercitată;

c) durata contractului de leasing acoperă, în cea mai mare parte, durata de viață economică a bunului, chiar dacă titlul de proprietate nu este transferat;

d) valoarea totală a ratelor de leasing, mai puțin cheltuielile accesorii, este mai mare sau egală cu valoarea de intrare a bunului, reprezentată de valoarea la care a fost achiziționat bunul de către finanțator, respectiv costul de achiziție;

e) bunurile ce constituie obiectul contractului de leasing sunt de natură specială, astfel încât numai locatarul le poate utiliza fără modificări majore.

Valoarea de intrare reprezintă valoarea la care a fost achiziționat bunul de la finanțator, respectiv costul de achiziție.

Valoarea reziduală reprezintă valoarea la care, la expirarea contractului de leasing, se face transferul dreptului de proprietate asupra bunului către utilizator.

Activele fixe achiziționate prin leasing financiar se înregistrează ca activ fix în contabilitate, deoarece, prin contractul de leasing financiar, riscurile și beneficiile aferente dreptului de proprietate trec asupra utilizatorului dreptului de proprietate din momentul încheierii contractului.

Înregistrarea în contabilitate a leasingului financiar

Rata de leasing reprezintă, în cazul leasingului financiar, cota-parte din valoarea de intrare a bunului și a dobânzii de leasing.

- Bunurile achiziționate în baza unui contract de leasing sunt recunoscute în contabilitate ca active corporale.
- Bunurile achiziționate în leasing financiar se supun amortizării, în condițiile legii.
- Recunoașterea activului se face în contrapartida contului de datorii pe termen lung, la valoarea prevăzută prin contractul de leasing.

21	=	167
Active fixe corporale		Alte împrumuturi și datorii asimilate

- Dobânzile de plătit corespunzătoare operațiunilor de leasing financiar se înregistrează în contul de profit și pierdere, conform prevederilor contractuale la scadențele stabilite.

Înregistrarea în contabilitate a leasingului operațional

Leasing operațional este operațiunea de leasing ce nu intră în categoria leasingului financiar.

La încadrarea contractelor de leasing în leasing operațional sau financiar se aplică principiul prevalenței economicului asupra juridicului.

Locatarul nu înregistrează bunurile ca active proprii și nu are dreptul de a înregistra pe cheltuielile proprii amortizarea acestora.

Sumele plătite sau de plătit conform prevederilor contractuale se înregistrează în contabilitatea locatarului ca o cheltuială în contul de profit și pierdere, conform contabilității de angajamente, la termenele stabilite prin contracte.

Active financiare

Un activ financiar este orice activ care reprezintă depozite, un instrument de capitaluri proprii al unei alte entități, un drept contractual.

Activele financiare cuprind:

⇒ Titluri de participare

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

⇒ Alte titluri imobilizate

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

⇒ Creanțe imobilizate

Creanțele imobilizate reprezintă drepturile instituției publice pentru împrumuturi acordate pe termen lung și alte creanțe pe termen lung, potrivit legii.

În categoria altor creanțe imobilizate intră garanțiile, precum și depozitele depuse de instituția publică la terți.

Evaluarea inițială

Activele financiare se evaluează la costul de achiziție sau la valoarea determinată prin contractul de dobândire a acestora.

Evaluarea la data bilanțului

Activele financiare se prezintă în bilanț la valoarea de intrare mai puțin ajustările cumulate pentru pierderea de valoare.

Atunci când se constată pierderi de valoare pentru activele financiare, trebuie făcute ajustări pentru pierdere de valoare, astfel încât acestea să fie evaluate la cea mai mică valoare atribuită acestora la data bilanțului.

Ajustările de valoare se înregistrează în contul de profit și pierdere prin articolul contabil:

686.03	=	296
Cheltuieli financiare privind ajustările pentru pierderea de valoare a activelor financiare		Ajustări pentru pierderea de valoare a activelor financiare

În situația în care ajustarea devine total sau parțial fără obiect, întrucât motivele care au dus la reflectarea acesteia au încetat să mai existe într-o anumită măsură, atunci acea ajustare trebuie diminuată sau anulată printr-o reluare corespunzătoare la venituri:

296	=	786
Ajustări pentru pierderea de valoare a activelor financiare		Venituri financiare din ajustări pentru pierdere de valoare

În situația în care se constată o depreciere suplimentară față de cea care a fost reflectată, ajustarea trebuie majorată.

Politici contabile privind elementele de natura stocurilor

Recunoaștere

Stocurile sunt active circulante:

- deținute pentru a fi vândute pe parcursul desfășurării normale a activității;
- în curs de producție în vederea vânzării în procesul desfășurării normale a activității; sau
- sub formă de materii prime, materiale și alte consumabile care urmează să fie folosite în procesul de producție sau pentru prestarea de servicii.

În categoria stocurilor se cuprind:

- 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, medicamente și materiale sanitare, furaje 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, precum bunurile cu o valoare mai mică decât limita prevăzută de lege pentru a fi considerate active fixe corporale, indiferent de durata lor de folosință, sau cu o durată mai mică de un an, indiferent de valoarea lor, precum și bunurile asimilate acestora.

Evidența materialelor de natura obiectelor de inventar se ține pe două categorii: materiale de natura obiectelor de inventar în magazie și materiale de natura obiectelor de inventar în folosință.

Înregistrarea pe cheltuieli a consumului acestora se realizează la momentul scoaterii din folosință.

Bibliotecile:

Documentele cu statut de bunuri culturale comune sau care au fost clasate în categoria bunurilor culturale care fac parte din patrimoniul cultural național mobil 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 6 luni de la achiziție.

Instituțiile care dețin bunuri din rezerva de stat și de mobilizare:

Bunurile aparținând rezervei de stat și de mobilizare se evidențiază distinct de alte stocuri. Bunurile aparținând rezervei de stat se evidențiază în contul 304.01. Bunurile ce fac parte din rezerva de mobilizare sunt evidențiate în contul 304.02.

Ambalajele rezervă de stat și de mobilizare cuprind ambalajele aferente bunurilor ce se constituie în rezerva de stat și de mobilizare și sunt evidențiate distinct în contul 305.

Alte stocuri

În categoria altor stocuri intră: munițiile și furniturile pentru apărare națională, ordine publică și siguranță națională, precum și alte stocuri **specifice altor instituții publice.**

Produsele, și anume:

- semifabricatele, care nu au parcurs în întregime fazele procesului tehnologic și care au nevoie de prelucrări ulterioare sau se livrează terților;
- produsele finite, care au parcurs în întregime fazele procesului tehnologic și nu mai au nevoie de prelucrări ulterioare, putând fi depozitate în vederea livrării sau expediate direct clienților;
- rebuturile definitive și parțiale, materialele recuperabile și deșeurile;

Producția în curs de execuție care nu a trecut prin toate fazele prevăzute în procesul tehnologic, precum și produsele nesupuse probelor și recepției tehnice sau necompletate în întregime, lucrările, serviciile, și studiile în curs de execuție;

Animalele și păsările – cuprind animalele născute vii și cele tinere de orice fel, crescute pentru producție, reproducție, muncă, reprezentatie, expunere în parcuri și grădini zoologice, precum și animalele și păsările la îngrășat pentru a fi valorificate;

Mărfurile – cuprind bunurile cumpărate în vederea revânzării sau produsele realizate, predate spre vânzare magazinelor proprii;

Ambalajele – care includ ambalajele refofosibile, achiziționate sau fabricate, destinate ambalării produselor vândute și care în mod temporar pot fi păstrate de terți, cu obligația restituirii în condițiile prevăzute în contracte;

Stocuri aflate la terți – bunuri aflate în custodie, pentru prelucrare sau consignație, la terți.

Bunurile confiscate sau intrate, potrivit legii, în proprietatea privată a statului, precum și bunurile de acest fel aflate în custodie sau în consignație la terți sunt evidențiate de către direcțiile generale ale

finanțelor publice județene, respectiv a municipiului București, sau alte instituții ale statului potrivit prevederilor legale în vigoare.

Bunurile confiscate sau intrate, potrivit legii, în proprietatea privată a unităților administrativ-teritoriale se evidențiază în contabilitatea acestora.

Evaluarea la data intrării în instituție

Momentul înregistrării stocurilor

Înregistrarea în contabilitate a intrării stocurilor se efectuează la data transferului riscurilor și beneficiilor.

Deținerea, cu orice titlu, de bunuri materiale, precum și efectuarea de operațiuni economice fără să fie înregistrate în contabilitate sunt interzise.

Costurile bunurilor de natura stocurilor se recunosc în momentul consumului acestora, cu excepția materialelor de natura obiectelor de inventar, al căror cost se recunoaște în momentul scoaterii din folosință.

Pentru evidențierea stocurilor se asigură recepționarea tuturor bunurilor materiale intrate de către comisia de recepție și înregistrarea acestora la locurile de depozitare. Înregistrarea la locul de depozitare se efectuează de către gestionarul care are răspunderea gestiunii respective.

Bunurile materiale primite pentru prelucrare, în custodie sau în consignație se recepționează și se înregistrează distinct ca intrări în gestiune.

În contabilitate, valoarea acestor bunuri se înregistrează în conturi în afara bilanțului.

Dacă există decalaje între aprovizionarea și recepția bunurilor care sunt în proprietatea instituției, se procedează astfel:

- bunurile sosite fără factură se înregistrează ca intrări în gestiune atât la locul de depozitare, cât și în contabilitate, pe baza recepției și a documentelor însoțitoare; articol contabil:

Cont clasa 3	=	408
Conturi de stocuri și producție în curs de execuție		Furnizori facturi nesoșite

- bunurile sosite și nerecepționate se înregistrează ca intrare în gestiune. Nu se înregistrează în contabilitate din cauza lipsei recepției acestora.

Dacă există decalaje între vânzarea și livrarea bunurilor, acestea se înregistrează ca ieșiri, nemaifiind considerate proprietatea acesteia. Se procedează astfel:

- bunurile facturate și nelivrate se înregistrează distinct în gestiune, iar în contabilitate, în conturi în afara bilanțului, în contul 803.09 Alte valori în afara bilanțului;
- bunurile livrate, dar nefacturate se înregistrează ca ieșiri din gestiune atât la locurile de depozitare, cât și în contabilitate, pe baza documentelor care confirmă ieșirea din gestiune; articol contabil:
-

418	=	7xx
Clienți facturi de întocmit		Cont de venit

Descărcarea de gestiune aferentă bunurilor livrate:

6xx	=	3xx
Cont de cheltuieli		Cont de stocuri și producție în curs de execuție

Bunurile aprovizionate sau vândute cu clauze privind dreptul de proprietate se înregistrează la intrări și, respectiv, la ieșiri, atât în gestiune, cât și în contabilitate, potrivit contractelor încheiate.

Evaluarea inițială a stocurilor

La data intrării în instituție, stocurile se evaluează și se înregistrează în contabilitate la valoarea de intrare, care se stabilește astfel:

- la cost de achiziție – pentru stocurile achiziționate;
- la cost de producție – pentru stocurile produse în cadrul instituției;
- la valoarea de aport, stabilită în urma evaluării – pentru stocurile reprezentând aport la capitalul social;
- la valoarea justă – pentru stocurile obținute cu titlu gratuit sau constatate plus la inventariere.

Costul de achiziție

Costul de achiziție al bunurilor este format din:

- prețul de cumpărare,
- taxele de import și alte taxe nerecuperabile,
- cheltuielile de transport,
- cheltuielile de manipulare și punere în funcțiune,
- comisioanele,
- taxele notariale,
- cheltuielile cu obținerea de autorizații etc.

Reducerile comerciale acordate de furnizor și înscrise pe factura de achiziție diminuează costul de achiziție al bunurilor.

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 de producție

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 de producție sau de prelucrare al stocurilor cuprinde:

- cheltuielile directe aferente producției, și anume:
 - o materiale directe,
 - o energie consumată în scopuri tehnologice,
 - o manoperă directă;
- costul proiectării produselor;
- cota cheltuielilor indirecte de producție alocată în mod rațional ca fiind legată de fabricația acestora.

Costul producției de servicii cuprinde:

- manopera și alte cheltuieli legate de personalul direct angajat în furnizarea serviciilor, inclusiv personalul însărcinat cu supravegherea;
- regiile corespunzătoare.

Următoarele costuri nu se recunosc în costul de producție, ci sunt recunoscute drept cheltuieli ale perioadei în care au survenit:

- pierderile de materiale, manopera sau alte costuri de producție înregistrate peste limitele normal admise, inclusiv pierderile datorate risipei;
- cheltuielile de depozitare, cu excepția cazurilor în care aceste costuri sunt necesare în procesul de producție, anterior trecerii într-o nouă fază de fabricație. Cheltuielile de depozitare se includ în costul de producție atunci când sunt necesare pentru a aduce stocurile în locul și în starea în care se găsesc;
- regiile (cheltuielile) generale de administrație care nu participă la aducerea stocurilor în forma și locul final;
- costurile de desfacere;
- regia fixă nealocată costului, care se recunoaște drept cheltuială în perioada în care a apărut.

Pentru prestarea de servicii:

Costul stocurilor prestărilor de servicii cuprinde manopera și alte cheltuieli legate de personalul direct angajat în furnizarea serviciilor, inclusiv personalul însărcinat cu supravegherea, precum și regiile corespunzătoare.

Pentru activitatea de producție:

Pentru determinarea costului de producție se folosește metoda costului standard.

Nivelurile considerate normale ale consumului de materiale se revizuiesc la un interval de **N luni**.

Pentru comerț cu amănuntul:

Pentru determinarea costului se utilizează metoda prețului cu amănuntul.

Metode de evaluare la ieșirea din gestiune

La ieșirea din gestiune a stocurilor, acestea se evaluează și înregistrează prin aplicarea metodei:

Varianta 1: primul intrat - primul ieșit – FIFO

Varianta 2: ultimul intrat - primul ieșit – LIFO

Varianta 3: costului mediu ponderat – CMP

Varianta 3.1: Media se calculează după fiecare recepție.

Varianta 3.2: Media se calculează periodic, la un interval de **N luni**.

Metoda se aplică cu consecvență pentru toate stocurile care au natură și utilizare similare și de la un exercițiu la altul.

Se pot utiliza metode diferite de calcul pentru stocurile cu natură sau utilizare diferită.

Dacă, în situații excepționale, ordonatorul de credite decide schimbarea metodei pentru un anumit element de stocuri, în notele explicative se vor prezenta motivul schimbării metodei și efectele sale asupra rezultatului.

Metoda de inventariere a stocurilor

Varianta 1

Contabilitatea stocurilor se ține cantitativ și valoric prin folosirea inventarului permanent. Se înregistrează în contabilitate toate operațiunile de intrare și ieșire a stocurilor la momentul la care acestea au loc.

Contabilitatea analitică a stocurilor

Varianta 1

Instituția aplică metoda operativ-contabilă pentru contabilitatea analitică a materiilor prime, materialelor consumabile, materialelor de natura obiectelor de inventar, semifabricatelor, produselor finite, produselor reziduale, mărfurilor și ambalajelor.

În cadrul fiecărei gestiuni, se ține evidența cantitativă a bunurilor, pe feluri, cu ajutorul fișelor de magazie.

În contabilitate, evidența se ține pe conturi de materiale, desfășurate valoric pe gestiuni, iar în cadrul gestiunilor, pe grupe (subgrupe) de materiale.

Evaluarea la data bilanțului

La data bilanțului, stocurile se evaluează la cea mai mică valoare dintre cost și valoarea realizabilă netă.

În cazul în care valoarea contabilă a stocurilor este mai mare decât valoarea de inventar (valoare realizabilă netă), valoarea stocurilor se diminuează până la valoarea realizabilă netă, prin constituirea unei ajustări pentru depreciere.

Activele de natura stocurilor se evaluează la valoarea contabilă, mai puțin ajustările pentru depreciere constatate.

681.04	=	39
Cheltuieli operaționale privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante		Ajustări pentru deprecierea stocurilor și producției în curs de execuție

În situația în care ajustarea devine total sau parțial fără obiect, acea ajustare este diminuată sau anulată printr-o reluare corespunzătoare la venituri.

39	=	781.04
Ajustări pentru deprecierea stocurilor și producției în curs de execuție		Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante

Scăderea unor pagube care nu se datorează culpei unei persoane se face în baza aprobării ordonatorului de credite al instituției, cu avizul ordonatorului de credite ierarhic superior.

Limitele maxime de perisabilitate admise se aprobă de ordonatorul principal de credite.

Declasarea și casarea unor bunuri materiale se aprobă de către ordonatorul principal de credite

Politici contabile privind datoriile instituției

Din punct de vedere contabil, efectuarea operațiunii economico-financiare este probată de orice document în care se consemnează aceasta.

Datoriile instituției se evidențiază în contabilitate pe seama conturilor de terți. Contabilitatea furnizorilor și a celorlalte datorii se ține pe categorii, precum și pe fiecare persoană fizică sau juridică.

Contabilitatea furnizorilor se ține pe fiecare persoană fizică sau juridică.

În contabilitatea analitică, furnizorii se grupează astfel: interni și externi, iar în cadrul acestora, pe termene de plată.

Potrivit cerințelor contabilității de angajamente, cheltuielile cu serviciile se recunosc în perioada când serviciile au fost prestate și lucrările executate, astfel încât facturile privind furnizarea de energie electrică, termică, apă, canal, salubritate, telefon etc., care reflectă consumuri aferente lunii decembrie și care au fost primite până la data întocmirii bilanțului, vor fi înregistrate în contabilitate în luna decembrie.

Drepturile de personal se înregistrează în contabilitate cu reținerea contribuțiilor și impozitelor aferente, stabilite potrivit legislației în vigoare.

Decontările cu personalul cuprind: drepturile salariale, sporurile, adaosurile, premiile, indemnizațiile pentru concediile de odihnă, precum și cele pentru incapacitate temporară de muncă, plătite din fondul de salarii și alte drepturi în bani și/sau în natură datorate de instituția publică personalului pentru munca prestată.

Drepturile de personal neridicate în termenul legal se înregistrează distinct, pe persoane.

Se înregistrează distinct alte drepturi acordate care nu se suportă din fondul de salarii.

Reținerile din salariile personalului pentru cumpărări cu plata în rate, chirii sau pentru alte obligații ale salariaților se efectuează numai în baza unor titluri executorii sau ca urmare a unor relații contractuale.

Sumele datorate și neachitate personalului, inclusiv indemnizațiile pentru concediile neefectuate sau concediile de odihnă pentru care, potrivit legii, există obligația compensării acestuia în bani se înregistrează la finele exercițiului financiar ca alte datorii în legătură cu personalul, articol contabil:

641	=	428.01
Cheltuieli cu salariile personalului		Alte datorii și creanțe în legătură cu personalul sub 1 an

Potrivit cerințelor contabilității de angajamente, cheltuielile de personal se recunosc în perioada în care munca a fost prestată.

Debitele provenite din avansuri de trezorerie nedecontate, din distribuiri de uniforme și echipamente de lucru, precum și debitele provenite din pagube materiale, amenzile și penalitățile stabilite în baza unor hotărâri ale instanțelor judecătorești, și alte creanțe față de personalul unității se înregistrează ca alte creanțe în legătură cu personalul.

În cadrul decontărilor cu bugetul statului, bugetele locale și alte bugete se cuprind:

- taxa pe valoarea adăugată – se înregistrează potrivit prevederilor Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;
- impozitul pe venituri de natură salarială, determinate și înregistrate potrivit prevederilor Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;
- impozitul pe clădiri;
- taxa asupra mijloacelor de transport și alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate;
- alte datorii și creanțe cu bugetul statului.

Instituțiile publice implicate în derularea fondurilor nerambursabile:

Sumele primite din contribuția financiară nerambursabilă a Comunității Europene se înregistrează ca și creanțe – sume de primit și datorii – sume de plată.

Aceste sume nu se recunosc ca venituri și cheltuieli.

Sumele datorate de instituție unor terțe persoane fizice sau juridice, altele decât personalul propriu și furnizorii, se înregistrează ca și creditori diverși.

Evidența creanțelor bugetare ale bugetului de stat, bugetelor locale, bugetului asigurărilor sociale de stat, bugetului asigurărilor pentru șomaj și al Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate se realizează pe baza declarațiilor fiscale sau deciziilor emise de organul fiscal.

Evidența analitică se ține pe tipuri de impozite și pe plătitori, pe structura clasificăției bugetare.

Decontările între instituțiile publice cuprind operațiile care se înregistrează reciproc și în aceeași perioadă de gestiune, atât în contabilitatea unității debitoare, cât și a celei creditoare aparținând aceluiași ordonator principal de credite, reprezentând valoarea activelor fixe și a materialelor transmise și primite în vederea executării unor acțiuni în cadrul instituției, precum și sumele transmise de instituția superioară către instituțiile din subordine pentru efectuarea cheltuielilor din alocații bugetare, împrumuturi externe rambursabile și nerambursabile.

La sfârșitul exercițiului financiar, soldul contului 481 Decontări între instituția superioară și instituțiile subordonate și al contului 482 Decontări între instituții subordonate se închide cu ajutorul contului 117 Rezultat reportat în cazul sumelor transmise de instituția superioară către instituțiile din subordine pentru efectuarea unor cheltuieli aprobate.

În cazul în care în soldul acestor conturi sunt cuprinse sume care reprezintă valoarea neamortizată a activelor fixe sau a stocurilor transferate cu titlu gratuit, soldul conturilor se închide după amortizarea integrală a activului fix, după consumul stocurilor sau după casarea obiectelor de inventar.

Datoriile cu decontare în valută sau în lei în funcție de cursul unei valute

Datoriile în valută se înregistrează în contabilitate atât în lei, cât și în valută.

Cursul valutar utilizat la înregistrarea în contabilitate a operațiunilor este cursul comunicat de Banca Națională a României din ultima zi bancară anterioară operațiunii.

Diferențele de curs valutar ce apar cu ocazia decontării creanțelor și datoriilor în valută 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 anterioare trebuie recunoscute ca venituri sau cheltuieli în perioada în care apar.

Atunci când creanța sau datoria în valută este decontată în decursul aceluiași exercițiu financiar în care a survenit, întreaga diferență de curs valutar este recunoscută în acel exercițiu.

Atunci când creanța sau datoria în valută este decontată într-un exercițiu financiar ulterior, diferența de curs valutar recunoscută în fiecare exercițiu financiar, ce intervine până în exercițiul decontării, se determină ținând seama de modificarea cursurilor de schimb survenită în cursul fiecărui asemenea exercițiu financiar.

La data întocmirii situațiilor financiare, creanțele și datoriile în valută se evaluează la cursul publicat de Banca Națională a României, valabil pentru data întocmirii situațiilor financiare, respectiv pentru ultima zi a exercițiului financiar.

Creanțele și datoriile aferente fondurilor nerambursabile primite de la Comunitatea Europeană se evaluează la cursul publicat de Banca Centrală Europeană, valabil pentru ultima zi a lunii în care se întocmesc situațiile financiare.

Datoriile pe termen scurt

O datorie este clasificată ca datorie pe termen scurt atunci când:

- se așteaptă să fie decontată în cursul normal al ciclului de exploatare, sau
- este exigibilă în termen de 12 luni de la data bilanțului.

Toate celelalte datorii trebuie clasificate ca datorii pe termen lung.

Datoriile pe termen lung

Datoriile care sunt exigibile într-un termen mai mare de 12 luni sunt datorii pe termen lung.

Sunt, de asemenea, considerate datorii pe termen lung purtătoare de dobândă, chiar și atunci când acestea sunt exigibile în 12 luni de la data bilanțului, dacă:

- a) termenul inițial a fost pentru o perioadă mai mare de 12 luni; și
- b) există un acord de refinanțare sau de reeșalonare a plăților, care este încheiat înainte de data bilanțului.

Datoriile pe termen lung cuprind:

- împrumuturi din emisiuni de obligațiuni și prime de rambursare a acestora,
- credite bancare pe termen lung și mediu,
- împrumuturi interne și externe contractate de autoritățile administrației publice locale,
- împrumuturi interne și externe garantate de autoritățile administrației publice locale,
- împrumuturi interne și externe contractate de stat,
- împrumuturi interne și externe garantate de stat,
- alte împrumuturi și datorii asimilate, precum și dobânzile aferente acestora.

Împrumuturile și datoriile din această clasă reprezintă sume ce trebuie plătite într-o perioadă mai mare de un an, conform acordului de împrumut.

Pentru autoritățile publice locale:

Împrumuturile contractate sau garantate de autoritățile administrației publice locale fac parte din datoria publică a României, dar nu reprezintă obligații ale Guvernului, iar plata serviciului datoriei

publice aferente acestor împrumuturi se va efectua exclusiv din bugetele locale și prin împrumuturi pentru refinanțarea datoriei publice locale.

Nu se pot contracta sau garanta împrumuturi dacă totalul datoriilor anuale reprezentând ratele scadente la împrumuturile contractate și/sau garantate, dobânzile și comisioanele aferente acestora, inclusiv ale împrumutului care urmează să fie contractat și/sau garantat în anul respectiv, depășește limita prevăzută de lege din totalul veniturilor proprii formate din: impozite, taxe, contribuții, alte vărsăminte, alte venituri și cote defalcate din impozitul pe venit, cu excepția cazurilor aprobate prin legi speciale.

Aceste condiții se aplică și pentru datoriile anuale care decurg din împrumuturile contractate și/sau garantate de stat pentru autoritățile administrației publice locale.

Valoarea totală a datoriei contractate de autoritatea administrației publice locale se înscrie în registrul de evidență a datoriei publice locale al acestei autorități și se raportează anual prin situațiile financiare.

Valoarea totală a garanțiilor emise se înscrie în registrul garanțiilor locale al acestei autorități și se raportează anual prin situațiile financiare.

Pentru acoperirea riscurilor financiare care decurg din garantarea de către unitățile administrativ-teritoriale a împrumuturilor contractate de persoanele juridice de la instituțiile creditoare, precum și din împrumuturile contractate direct de unitățile administrativ-teritoriale și subîmprumutate beneficiarilor finali, se constituie fondul de risc.

Instrumentele datoriei publice locale sunt:

- titluri de valoare,
- împrumuturi de la societățile bancare sau de la alte instituții de credit.

Evaluarea în situațiile financiare anuale

Evaluarea datoriilor în situațiile financiare anuale se face la valoarea lor probabilă de plată.

Evaluarea la bilanț a datoriilor exprimate în valută și a celor cu decontare în lei în funcție de cursul unei valute se face la cursul de schimb valutar comunicat de Banca Națională a României, valabil la data încheierii exercițiului financiar.

Politici contabile privind creanțele instituției

Creanțele includ:

- creanțe comerciale, care sunt sume datorate de clienți pentru bunuri vândute, lucrările executate sau serviciile prestate în cursul normal al activității;
- vânzările de bunuri, executările de lucrări și prestările de servicii, efectuate pe baza efectelor comerciale de încasat;
- sume datorate de directori, acționari, angajați sau companii afiliate.

Creanțele se evidențiază în baza contabilității de angajamente, conform prevederilor legale sau contractuale.

Avansurile acordate furnizorilor se înregistrează în conturile de avansuri, în funcție de scopul pentru care au fost acordate.

Avansurile pentru bunuri și servicii se înregistrează în contul 409 Furnizori – debitori.

Avansurile acordate furnizorilor de imobilizări se reflectă distinct de avansurile acordate altor furnizori, în conturile 232 Avansuri acordate pentru active fixe corporale și, respectiv, 234 Avansuri acordate pentru active fixe necorporale.

Contabilitatea clienților se ține pe categorii, precum și pe fiecare persoană fizică sau juridică.

Creanțele față de clienții pentru care nu au fost întocmite facturi se evidențiază distinct în contabilitate în contul 418 Clienți - facturi de întocmit, pe baza documentelor care atestă livrarea bunurilor, respectiv prestarea serviciilor.

Avansurile primite de la clienți se înregistrează în contabilitate în contul 419 Clienți - creditori.

Efectele comerciale de încasat pot fi scontate înainte de scadență.

Sumele datorate instituției de către terțe persoane fizice sau juridice, altele decât personalul propriu și clienți, se înregistrează ca și debitori diverși.

Efectele comerciale scontate neajunse la scadență se înregistrează într-un cont în afara bilanțului și se menționează în notele explicative.

Efectele comerciale trebuie să îndeplinească condițiile de formă și fond prevăzute de legislația în vigoare, fără de care validitatea lor poate fi contestată sau anulată.

Contabilitatea clienților se ține pe categorii, precum și pe fiecare persoană fizică sau juridică.

În contabilitatea analitică, clienții se grupează astfel: clienți interni și externi, iar în cadrul acestora, pe termene de încasare.

Creanțe cu decontare în valută sau în lei în funcție de cursul unei valute

Creanțele în valută se înregistrează în contabilitate atât în lei, la cursul de schimb de la data efectuării operațiunilor, comunicat de Banca Națională a României, cât și în valută.

Diferențele de curs valutar ce apar cu ocazia decontării creanțelor în valută 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 anterioare trebuie recunoscute ca venituri sau cheltuieli în perioada în care apar.

Atunci când creanța în valută este decontată în decursul aceluiași exercițiu financiar în care a survenit, întreaga diferență de curs valutar este recunoscută în acel exercițiu.

Atunci când creanța în valută este decontată într-un exercițiu financiar ulterior, diferența de curs valutar recunoscută în fiecare exercițiu financiar, ce intervine până în exercițiul decontării, se determină ținând seama de modificarea cursurilor de schimb survenită în cursul fiecărui asemenea exercițiu financiar.

Evaluarea creanțelor la data bilanțului

Scăderea din evidență a creanțelor cu termene de încasare prescrise se efectuează numai după ce au fost întreprinse toate demersurile legale pentru decontarea acestora.

Creanțele incerte se înregistrează distinct în contabilitate în contul 411.01.08 Clienți incerți sau în litigiu sub 1 an ori în contul 411.02.08 Clienți incerți sau în litigiu peste 1 an.

În situațiile financiare anuale, creanțele se evaluează și se prezintă la valoarea probabilă de încasat.

Atunci când se estimează că o creanță nu se va încasa integral, se înregistrează ajustări pentru depreciere, la nivelul sumei care nu se mai poate recupera.

Evaluarea la bilanț a creanțelor exprimate în valută și a celor cu decontare în lei în funcție de cursul unei valute se face la cursul de schimb valutar comunicat de Banca Națională a României, valabil la data încheierii exercițiului financiar.

La data întocmirii situațiilor financiare, creanțele în valută se evaluează la cursul publicat de Banca Națională a României, valabil pentru data întocmirii situațiilor financiare, respectiv pentru ultima zi a exercițiului financiar.

Creanțele aferente fondurilor nerambursabile primite de la Comunitatea Europeană se evaluează la cursul publicat de Banca Centrală Europeană, valabil pentru ultima zi a lunii în care se întocmesc situațiile financiare.

La data bilanțului, evaluarea creanțelor se face la valoarea lor probabilă de încasare.

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

681.04	=	49
Cheltuieli operaționale privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante		Ajustări pentru deprecierea creanțelor

Politici contabile privind disponibilitățile și investițiile pe termen scurt

Disponibilități în valută și în lei

Instituția efectuează operațiunile de încasări și plăți prin unitatea teritorială a trezoreriei statului în raza căreia își are sediul.

În vederea efectuării cheltuielilor prevăzute în buget, instituția prezintă trezoreriei statului bugetul de venituri și cheltuieli/bugetul de cheltuieli, aprobat în condițiile legii.

Încasările și plățile în lei se efectuează numai prin contul deschis la trezorerie.

Conturile la trezorerie și bănci cuprind:

- disponibilul din împrumuturi din disponibilitățile contului curent general al trezoreriei statului;
- valorile de încasat (cecurile și efectele comerciale depuse la bănci);
- disponibilitățile în lei și valută păstrate la bănci. Conturile curente la bănci comerciale se dezvoltă în analitic pe fiecare bancă;

- disponibilitățile în lei și valută provenind din împrumuturi interne și externe contractate de stat și garantate de stat;
- disponibilul din fonduri externe nerambursabile;
- disponibilul din împrumuturi interne și externe contractate de autoritățile administrației publice locale și garantate de acestea;
- dobânzile de plătit, dobânzile de încasat, împrumuturi pe termen scurt primite.

Dobânzile de încasat aferente disponibilităților aflate în conturi la bănci se înregistrează distinct în contabilitate față de cele de plătit, aferente împrumuturilor primite pe termen scurt.

Dobânzile de plătit și cele de încasat, aferente exercițiului financiar în curs, se înregistrează la cheltuieli financiare sau venituri financiare, după caz.

Contabilitatea disponibilităților aflate în conturi la bănci comerciale și a mișcării acestora, ca urmare a încasărilor și plăților efectuate în valută, se ține distinct în lei și în valută.

Operațiunile privind încasările și plățile în valută se înregistrează în contabilitate la cursul de schimb valutar, comunicat de Banca Națională a României, de la data efectuării operațiunii.

Operațiunile de vânzare-cumpărare de valută se înregistrează în contabilitate la cursul utilizat de banca comercială la care se efectuează licitația cu valută, fără ca acestea să genereze în contabilitate diferențe de curs valutar.

La finele perioadei, diferențele de curs valutar rezultate din evaluarea disponibilităților în valută și a altor valori de trezorerie (acreditive, depozite pe termen scurt în valută), la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României, valabil pentru această dată, se înregistrează în conturile de venituri sau cheltuieli din diferențe de curs valutar, după caz.

Contabilitatea disponibilităților aflate în casierie, precum și a mișcării acestora ca urmare a operațiunilor de încasări și plăți efectuate în numerar se ține distinct în lei și în valută.

Operațiunile privind încasările și plățile în valută se înregistrează în contabilitate la cursul zilei, comunicat de Banca Națională a României.

La finele perioadei, disponibilitățile în valută și alte valori de trezorerie se evaluează la cursul de schimb în vigoare la acea dată, iar diferențele de curs rezultate se înregistrează în contabilitate ca venituri sau cheltuieli din diferențe de curs valutar, după caz.

Activitatea de casierie este astfel organizată încât încasările și plățile în numerar să fie efectuate în condiții de siguranță și în limita plafonului de casă stabilit de trezoreria statului.

Instituția efectuează încasări prin casieria proprie.

Încasările care reprezintă încasări ale bugetelor se depun în conturile bugetare deschise la trezoreria statului și reprezintă venituri ale bugetului de stat, ale bugetelor locale, bugetului asigurărilor sociale de stat, bugetelor fondurilor speciale.

Încasările care reprezintă venituri proprii se depun în conturile de disponibilități.

Pentru instituțiile finanțate integral sau parțial din venituri proprii:

Veniturile proprii ale instituțiilor publice, precum și subvențiile primite de la buget în completarea acestora se încasează, se administrează, se utilizează și se contabilizează distinct în funcție de sursele de proveniență ale acestora.

Excedentul rezultat din execuția bugetelor se regularizează la sfârșitul anului cu bugetul din care au fost acordate subvențiile, în limita sumelor primite de la acesta.

Excedentele anuale rezultate din execuția bugetelor instituțiilor publice finanțate integral din venituri proprii se raportează în anul următor.

Avansurile de trezorerie

Pentru efectuarea unor plăți în numerar se acordă avansuri de trezorerie salariaților și terților. Documentul utilizat pentru acordarea avansurilor de trezorerie este dispoziția de plată.

Justificarea avansurilor acordate se face pe bază de decont întocmit de titularul de avans la care sunt anexate documentele justificative aferente, cu excepția diurnei pentru care nu se atașează documente justificative.

În cazul plăților în valută suportate din avansuri de trezorerie, cheltuielile se recunosc în contabilitate la cursul din data efectuării operațiunilor sau la cursul din data decontării avansului, pentru acele cheltuieli pentru care nu se prezintă documente justificative, de exemplu pentru diurna acordată.

Investițiile pe termen scurt (*dacă este cazul*)

Investițiile pe termen scurt cuprind obligațiunile emise și răscumpărate.

La intrarea în patrimoniu, investițiile pe termen scurt se evaluează la costul de achiziție sau la valoarea stabilită potrivit contractelor.

La bilanț, investițiile pe termen scurt trebuie prezentate la valoarea de intrare mai puțin ajustările cumulate pentru pierderea de valoare.

Diferențele constatate cu ocazia inventarierii între valoarea contabilă și valoarea de inventar a investițiilor pe termen scurt se înregistrează ca ajustare pentru pierderea de valoare, pe seama cheltuielilor financiare.

La ieșirea din instituție a investițiilor pe termen scurt, eventualele ajustări pentru pierderea de valoare se anulează pe seama veniturilor.

Politici contabile privind recunoașterea cheltuielilor

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

La recunoașterea în contabilitate a cheltuielilor, instituția aplică principiul contabilității de angajamente.

Potrivit contabilității de angajamente, cheltuielile se recunosc la următoarele momente:

- consumului stocurilor, în cazul bunurilor de natura stocurilor;
- prestării muncii, în cazul cheltuielilor de personal;
- prestării serviciilor și executării lucrărilor;
- scadența dobânzilor conform contractelor încheiate, și nu pe măsura plății;
- lunar, pe parcursul duratei de viață utile în cazul cheltuielilor cu amortizarea activelor fixe;
- la scoaterea din funcțiune înainte de expirarea duratei normale de funcționare a activelor fixe cu valoarea rămasă neamortizată a acestora.

Transferurile curente și de capital între unități ale administrației publice se recunosc ca și costuri la beneficiarii finali ai fondurilor. Alte transferuri, interne și în străinătate, se recunosc ca și costuri la instituția care transferă fondurile.

Contabilitatea cheltuielilor se ține pe grupe de cheltuieli, după natura și destinația lor.

Cheltuielile extraordinare includ pierderi din calamități și cheltuieli extraordinare din operațiuni cu active fixe.

Conturile de cheltuieli se închid la sfârșitul fiecărei luni în vederea stabilirii rezultatului patrimonial.

În situația în care apar operațiuni ce trebuie înregistrate în creditul conturilor de cheltuieli, acestea pot fi înregistrate și în debitul conturilor, în roșu.

Politici contabile privind recunoașterea veniturilor

Definiții și recunoaștere

La recunoașterea veniturilor instituția aplică principiul contabilității de angajamente.

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

Veniturile se înregistrează în contabilitate pe baza documentelor care atestă crearea dreptului de creanță (declarația fiscală sau decizia emisă de organul fiscal), avize de expediție, facturi, alte documente legal întocmite sau în momentul încasării efective a acestora, în situația în care nu există documente anterioare încasării pentru înregistrarea creanței.

În funcție de sursa de proveniență a acestora, veniturile se înregistrează la următoarele momente:

- veniturile din activități economice se înregistrează în momentul predării bunurilor către cumpărători, al livrării lor pe baza facturii sau în alte condiții prevăzute în contract, al facturării lucrărilor executate și serviciilor prestate, moment care atestă transferul de proprietate către clienți;
- veniturile din serviciile prestate (chirii, organizarea de manifestări culturale și sportive, concursuri artistice, publicații, prestații editoriale), la momentul prestării serviciului;
- veniturile din diferențe de curs valutar sunt recunoscute în perioada în care apar cu ocazia decontării sau a raportării în situațiile financiare a elementelor monetare, creanțelor și datoriilor, la cursuri diferite față de cele la care au fost înregistrate inițial pe parcursul perioadei sau față de cele care au fost raportate în situațiile financiare anterioare;
- veniturile din dobânzi se înregistrează pe măsura generării veniturilor respective;

- veniturile din diminuarea sau anularea provizioanelor, respectiv a ajustărilor pentru depreciere sau pierdere de valoare se înregistrează în cazul în care nu se mai justifică menținerea acestora.

Contabilitatea veniturilor se ține pe grupe de venituri, după natura și sursa lor.

Înregistrarea finanțării

Finanțarea instituției se asigură astfel:

Varianta 1

- integral din fonduri de la bugetul de stat sau bugetele locale sau bugetul asigurărilor sociale de stat sau bugetele fondurilor speciale.

Înregistrarea în contabilitate a finanțării se face cu ajutorul contului 770, în creditul căruia se înregistrează sumele aferente plăților ce se efectuează conform bugetului de venituri și cheltuieli.

Varianta 2

- din venituri proprii și subvenții acordate de la bugetul de stat, bugetele locale, bugetul asigurărilor sociale de stat, bugetele fondurilor speciale.

Veniturile proprii se evidențiază în funcție de natura lor în conturile de venituri corespunzătoare produselor vândute, mărfurilor, serviciilor prestate etc.

Subvențiile se înregistrează cu ajutorul contului 772 Venituri din subvenții.

Varianta 3

- integral din venituri proprii.

Alte surse de finanțare sunt: fonduri externe nerambursabile, subvenții, alocații bugetare cu destinație specială.

Politici contabile privind fondurile europene nerambursabile

Creanțele și datoriile aferente fondurilor nerambursabile primite de la Comunitatea Europeană se evaluează la cursul publicat de Banca Centrală Europeană, valabil pentru ultima zi a lunii în care se întocmesc situațiile financiare.

Fondurile externe nerambursabile se înregistrează distinct în contabilitate și se utilizează numai în limita disponibilităților existente în aceste conturi și în scopul în care au fost acordate.

Sumele reprezentând cota-parte din cheltuielile eligibile finanțate prin fonduri europene solicitate/virate autorităților de management se înregistrează prin debitul/creditul contului extrabilanțier 807.07 Sume solicitate la rambursare aferente fondurilor externe nerambursabile postaderare în curs de virare la buget.

În cazul instituțiilor finanțate din venituri proprii care pot solicita prefinanțarea:

Înregistrarea dreptului de prefinanțare se face prin contul 515 Disponibil din fonduri externe nerambursabile, în corespondență cu contul 458.05 Avansuri primite de la Autoritățile de Certificare/

Autoritățile de Management/Agențiile de Plăți - fonduri externe nerambursabile postaderare și fonduri de la buget.

Înregistrarea cererii de rambursare la final se face prin debitul contului 458.03 Sume de primit de la Autoritățile de Certificare/Autoritățile de Management/Agențiile de Plăți - fonduri externe nerambursabile postaderare și fonduri de la buget în contrapartida conturilor 775 Finanțare din fonduri externe nerambursabile postaderare, pentru cheltuielile suportate din fonduri europene, și 772.01 Subvenții de la bugetul de stat, pentru cheltuielile suportate din fonduri de la buget.

Politici contabile privind corectarea erorilor contabile

Erorile reprezintă omisiuni și declarații eronate cuprinse în situațiile financiare pentru una sau mai multe perioade anterioare, rezultând din greșeala de a utiliza sau de a nu utiliza informații care:

- au fost disponibile atunci când s-au întocmit situațiile financiare din perioade anterioare; și
- ar putea în mod rezonabil să fi fost obținute și luate în considerare la întocmirea și prezentarea acestor situații financiare.

Erorile includ: greșeli matematice, greșeli de aplicare a politicilor contabile, ignorarea sau interpretarea greșită a evenimentelor și fraudelor.

Corectarea erorilor

Eventualele erori constatate în contabilitate după aprobarea și depunerea situațiilor financiare vor fi corectate în anul în care acestea se constată.

Erorile aferente exercițiului financiar curent se corectează pe seama contului de profit și pierdere.

Erorile aferente exercițiilor financiare precedente se efectuează pe seama rezultatului reportat.

Politici contabile privind provizioanele

Criterii de recunoaștere

Provizionul este o datorie cu exigibilitate sau valoare incertă.

Un provizion va fi recunoscut în contabilitate în momentul în care sunt îndeplinite cumulativ următoarele condiții:

- instituția are o obligație curentă generată de un eveniment anterior;
- este probabil ca o ieșire de resurse să fie necesară pentru a onora obligația respectivă; și
- poate fi realizată o estimare credibilă a valorii obligației.

Instituția constituie provizioane pentru:

- litigii, amenzi și penalități, despăgubiri, daune și alte datorii incerte;
- cheltuielile legate de activitatea de service în perioada de garanție și alte cheltuieli privind garanția acordată clienților.

Alte provizioane se pot constitui pentru:

- cheltuielile legate de protecția mediului înconjurător, pentru: protejarea aerului; gestiunea apelor uzate; gestiunea deșeurilor; protejarea solului, a apelor subterane și a apelor de suprafață; protejarea biodiversității și a peisajului; alte activități de protejare a mediului înconjurător;
- obligații asumate în comun cu terții.

Contabilitatea provizioanelor se ține pe feluri, în funcție de natura, scopul sau obiectul pentru care au fost constituite.

Pentru datoriile reprezentând sume prevăzute prin hotărâri judecătorești având ca obiect acordarea unor drepturi de natură salarială stabilite în favoarea personalului din sectorul bugetar, devenite executorii, a căror plată se va efectua eșalonat, se va înregistra un provizion; articol contabil:

681.02	=	151.01
Cheltuieli operaționale privind provizioanele		Provizioane pentru litigii, amenzi, penalități, despăgubiri, daune și alte datorii incerte sub 1 an

Evaluarea provizionului

Valoarea recunoscută ca provizion constituie cea mai bună estimare la data bilanțului a costurilor necesare stingerii obligației curente.

Provizioanele se revizuiesc la data fiecărui bilanț și se ajustează pentru a reflecta cea mai bună estimare curentă.

În cazul în care pentru stingerea unei obligații nu mai este probabilă o ieșire de resurse, provizionul se anulează prin reluare la venituri.

Politici contabile privind capitalurile

Instituția evidențiază în contabilitate următoarele fonduri:

- fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul public al statului, aferent bunurilor aflate în proprietatea statului pe care le are în administrare (*dacă este cazul*);
- fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul privat al statului, aferent bunurilor din domeniul privat al statului pe care le are în administrare (*dacă este cazul*);
- fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul public al unităților administrativ-teritoriale (*dacă este cazul*);
- fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul privat al unităților administrativ-teritoriale (*dacă este cazul*);
- fondul activelor fixe necorporale aferent activelor fixe necorporale care nu se amortizează (*dacă este cazul*).

Rezultatul patrimonial

Rezultatul patrimonial se stabilește lunar, prin închiderea conturilor de venituri și finanțări și a conturilor de cheltuieli.

La începutul exercițiului, soldul contului de rezultat patrimonial de la sfârșitul anului se transferă asupra rezultatului reportat.

Rezerve din reevaluare

Varianta în care activele fixe sunt evaluate prin reevaluarea la valoarea justă:

În cazul în care, ulterior recunoașterii inițiale ca activ, valoarea unui activ fix este determinată pe baza reevaluării activului respectiv, valoarea rezultată din reevaluare va fi atribuită activului, în locul costului de achiziție sau costului de producție, după caz.

Politici contabile privind producția de bunuri și servicii

Contabilitatea de gestiune se organizează potrivit prevederilor O.M.F.P. nr. 1.826/2003, pentru aprobarea Precizărilor privind unele măsuri referitoare la organizarea și conducerea contabilității de gestiune.

Pentru asigurarea unui conținut real și exact al structurii costurilor, se au în vedere principiile calculației costurilor.

- **Principiul separării cheltuielilor.** Cheltuielile aferente producției de bunuri sau servicii se separă de cele care nu sunt legate de achiziția, producția sau prelucrarea acestora la nivelul obiectelor de calculație/purtătorilor de costuri stabilite/stabiliți;
- **Principiul delimitării cheltuielilor în timp.** Includerea cheltuielilor în costuri se face în perioada de gestiune căreia îi aparțin respectivele cheltuieli;
- **Principiul delimitării cheltuielilor în spațiu.** Cheltuielile efectuate într-o anumită perioadă se delimitează pe locurile operaționale care le-au ocazionat, cum ar fi: aprovizionare, producție, administrație, desfacere, iar în cadrul sectorului producție, pe secții, ateliere, linii de fabricație etc.;
- **Principiul delimitării cheltuielilor productive de cele cu caracter neproductiv;**
- **Principiul delimitării cheltuielilor privind producția finită de cele aferente producției în curs de execuție.** Cantitatea și valoarea producției în curs de execuție trebuie delimitată de producția finită la finele fiecărei perioade de gestiune.

Pentru determinarea costurilor activelor/serviciilor și a costurilor perioadei, cheltuielile înregistrate în contabilitatea financiară după natura lor se grupează, în contabilitatea de gestiune, astfel:

- cheltuieli directe;
- cheltuieli indirecte;
- cheltuieli de desfacere;
- cheltuieli generale de administrație.

Cheltuielile directe se identifică direct pe purtătorul de cost și cuprind: costul de achiziție al materiilor prime și materialelor directe consumate, energia consumată în scopuri tehnologice, manoperă directă (salarii, asigurări și protecția socială etc.), alte cheltuieli directe.

Cheltuielile indirecte privesc obținerea mai multor produse, executarea mai multor lucrări, servicii sau comenzi, respectiv faze, activități etc.

Includerea cheltuielilor indirecte în costul obiectelor de calculație/purtătorilor de costuri se realizează în mod indirect, prin repartizare, pe baza unor procedee raționale, aplicate cu consecvență, adecvate

tipului de cheltuieli care urmează a fi repartizate și obiectelor, respectiv purtătorilor de costuri asupra cărora se repartizează.

Documentele financiar-contabile

Toate operațiunile economico-financiare se consemnează în momentul efectuării lor, în documente justificative, pe baza cărora se înregistrează în contabilitate.

Documentele justificative emise și primite de către instituție trebuie să cuprindă următoarele elemente principale:

- denumirea documentului;
- denumirea și sediul persoanei care întocmește documentul;
- numărul documentului și data întocmirii acestuia;
- menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii economico-financiare;
- conținutul operațiunii economico-financiare și, atunci când este necesar, temeiul legal al efectuării acesteia;
- datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate, după caz;
- numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii economico-financiare, ale persoanelor cu atribuții de control financiar preventiv și ale persoanelor în drept să aprobe operațiunile respective, după caz;
- alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate.

Documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate pot dobândi calitatea de document justificativ numai în condițiile în care furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare.

Corectarea documentelor justificative

În documentele justificative și în cele contabile nu sunt admise ștersături, modificări sau alte asemenea procedee, precum și lăsarea de spații libere între operațiunile înscrise în acestea sau file lipsă.

Erorile se corectează prin tăierea cu o linie a textului sau a cifrei greșite, pentru ca acestea să poată fi citite, iar deasupra lor se scrie textul sau cifra corectă.

Corectarea se face în toate exemplarele documentului și se confirmă prin semnătura persoanei care a întocmit/corectat documentul justificativ, menționându-se și data efectuării corecturii.

În cazul documentelor justificative la care nu se admit corecturi, cum sunt cele pe baza cărora se primește, se eliberează sau se justifică numerarul (chitanțe, cekuri, dispoziții de plată/încasare), documentul întocmit greșit se anulează și rămâne în carnetul respectiv.

La corectarea documentului justificativ în care se consemnează operații de predare-primire a valorilor materiale și a mijloacelor fixe este necesară confirmarea, prin semnătură, atât a predătorului, cât și a primitorului.

În cazul stornărilor, pe documentul inițial se menționează numărul și data notei de contabilitate prin care s-a efectuat stornarea operațiunii, iar în nota de contabilitate de stornare se menționează documentul, data și numărul de ordine ale operațiunii care face obiectul stornării.

Registrele obligatorii de contabilitate

Registrele obligatorii de contabilitate sunt: Registrul-jurnal, Registrul-inventar și Cartea mare.

Registrele de contabilitate se prezintă sub formă de listări informatice.

Numerotarea paginilor registrelor se face în ordine crescătoare, iar volumele se vor numerota în ordinea completării lor.

Instituția utilizează următoarele jurnale auxiliare (*Se aleg numai acele jurnale utilizate*):

- Jurnal privind operațiunile de casă și bancă,
- Jurnal privind decontările cu furnizorii,
- Situația încasării-achitării facturilor,
- Jurnal privind consumurile și alte ieșiri de stocuri,
- Jurnal privind salariile și contribuția pentru asigurări sociale, protecția socială a șomerilor și asigurările de sănătate,
- Jurnal privind operațiuni diverse.

Registrul-jurnal se întocmește într-un singur exemplar, după ce a fost numerotat, șnuruț, parafat și înregistrat în evidența instituției.

Variantă opțională: Operațiunile de aceeași natură, realizate în același loc de activitate, sunt recapitulate într-un document centralizator, denumit jurnal-auxiliar, care stă la baza înregistrării în Registrul-jurnal.

Unitățile subordonate fără personalitate juridică care conduc contabilitatea până la balanța de verificare întocmesc Registrul-jurnal propriu.

Varianta 1: Se întocmește zilnic prin înregistrarea cronologică, fără ștersături și spații libere, a documentelor în care se reflectă mișcarea elementelor de activ și de pasiv ale unității.

Varianta 2: Se întocmește lunar prin înregistrarea cronologică, fără ștersături și spații libere, a documentelor în care se reflectă mișcarea elementelor de activ și de pasiv ale unității.

Registrul-inventar se întocmește într-un singur exemplar, după ce a fost numerotat, șnuruț, parafat și înregistrat în evidența instituției.

Registrul-inventar se întocmește cel puțin o dată pe an pe parcursul funcționării instituției, cu ocazia fuziunii, divizării sau încetării activității, precum și în alte situații prevăzute de lege pe bază de inventar faptic.

Registrul-inventar se completează pe baza inventarierii factice a fiecărui cont de activ și de pasiv.

Unitățile subordonate fără personalitate juridică care conduc contabilitatea până la balanța de verificare întocmesc Registrul-inventar propriu.

Registrul Cartea mare (șah) se întocmește într-un exemplar, lunar, separat pentru debitul și separat pentru creditul fiecărui cont sintetic, pe măsura înregistrării operațiunilor.

Balanța de verificare se întocmește pe baza datelor preluate din Cartea mare (șah).

Balanța de verificare sintetică se întocmește lunar.

Balanța de verificare analitică se întocmește trimestrial.

Păstrarea și arhivarea documentelor

Păstrarea registrelor și a documentelor justificative și contabile se face la sediul instituției.

Termene de păstrare:

- Statele de salarii se păstrează 50 de ani.
- Documentele financiar-contabile care atestă proveniența unor bunuri cu durată de viață mai mare de 10 ani se păstrează pe perioada de utilizare a bunurilor.
- Registrele și documentele justificative și contabile se păstrează 10 ani cu începere de la data încheierii exercițiului financiar în cursul căruia au fost întocmite.

Arhivarea documentelor justificative și contabile se face astfel:

- documentele se grupează în dosare, numerotate, șnuruite și parafate;
- gruparea documentelor în dosare se face cronologic și sistematic, în cadrul fiecărui exercițiu financiar la care se referă acestea;
- dosarele conținând documente justificative și contabile se păstrează în spații amenajate în acest scop, asigurate împotriva degradării, distrugerii sau sustragerii, dotate cu mijloace de prevenire a incendiilor;
- evidența documentelor la arhivă se ține cu ajutorul Registrului de evidență, în care sunt consemnate dosarele și documentele intrate în arhivă, precum și mișcarea acestora în decursul timpului.

Eliminarea din arhivă a documentelor al căror termen legal de păstrare a expirat se face de către o comisie, sub conducerea administratorului. În această situație se întocmește un proces-verbal și se consemnează scăderea documentelor eliminate din Registrul de evidență al arhivei.

Externalizarea arhivării documentelor se face în baza unor contracte de prestări de servicii către alte persoane juridice române care dispun de condiții corespunzătoare.

Situațiile financiare

Întocmirea situațiilor financiare anuale este precedată de inventarierea generală a elementelor de activ, datorii și capitaluri.

Situațiile financiare trebuie să ofere o imagine fidelă a activelor, datoriilor, poziției financiare, precum și a performanței financiare și a rezultatului patrimonial.

Situațiile financiare se semnează de conducătorul instituției și de conducătorul compartimentului financiar-contabil sau de altă persoană împuternicită să îndeplinească această funcție.

Componența situațiilor financiare

Situațiile financiare trimestriale și anuale cuprind:

- a) bilanțul;
- b) contul de rezultat patrimonial;
- c) situația fluxurilor de trezorerie;
- d) situația modificărilor în structura activelor/capitalurilor;
- e) anexe la situațiile financiare, care includ politici contabile și note explicative;
- f) contul de execuție bugetară.

Situația fluxurilor de trezorerie trebuie vizată de unitățile de trezorerie a statului la care instituția are deschis contul.

Situațiile financiare anuale vor fi însoțite de o declarație scrisă a conducătorului instituției prin care își asumă răspunderea pentru întocmirea situațiilor financiare anuale și confirmă că:

a) politicile contabile utilizate la întocmirea situațiilor financiare anuale sunt în conformitate cu reglementările contabile aplicabile;

b) situațiile financiare anuale oferă o imagine fidelă a poziției financiare, a performanței financiare și a celorlalte informații referitoare la activitatea desfășurată;

c) persoana juridică își desfășoară activitatea în condiții de continuitate.

În cazul ordonatorilor principali de credite:

Situațiile financiare se obțin prin centralizarea tuturor situațiilor financiare ale instituțiilor publice cu personalitate juridică din subordine, inclusiv a ordonatorului secundar de credite care, de asemenea, centralizează situațiile financiare ale activității proprii și ale instituțiilor coordonate.

Depunerea situațiilor financiare

Instituțiile publice cu ordonatori de credite secundari sau terțiari depun un exemplar din situațiile financiare trimestriale și anuale la organul ierarhic superior, la termenele stabilite de acesta.

Instituțiile publice cu ordonatori de credite principali depun la Ministerul Finanțelor Publice sau la direcțiile generale ale finanțelor publice județene și a municipiului București, după caz, un exemplar din situațiile financiare trimestriale, în termen de 45 de zile de la încheierea trimestrului de referință, și anuale, în termen de 50 de zile de la încheierea exercițiului financiar.

Unitățile fără personalitate juridică subordonate instituției organizează și conduc contabilitatea operațiunilor economico-financiare până la nivel de bilanță de verificare, fără a întocmi situații financiare.