

**MANIERA DE CONTABILIZARE A ACTIVELORE  
NECURENTE, STOCURILOR ȘI CHELTUIELILOR  
CU RESURSELE UMANE ÎN ENTITĂȚI DIN MINISTERUL  
APĂRĂRII NAȚIONALE, POTRIVIT LEGISLAȚIEI  
ACTUALE CONFIGURATE PE BAZA STANDARDELOR  
INTERNAȚIONALE DE CONTABILITATE  
DIN SECTORUL PUBLIC (IPSAS), A CELOR EUROPENE  
ÎN DOMENIU, CU PARTICULARITĂȚILE  
SPECIFICE MEDIULUI MILITAR**

***THE MANNER OF ACCOUNTING FOR NON-CURRENT ASSETS,  
INVENTORIES AND EXPENDITURES WITH HUMAN RESOURCES  
IN ENTITIES OF THE MINISTRY OF NATIONAL DEFENSE, ACCORDING  
TO THE CURRENT LEGISLATION CONFIGURED ON THE BASIS  
OF INTERNATIONAL PUBLIC SECTOR ACCOUNTING STANDARDS (IPSAS),  
OF THE EUROPEAN ONES IN THE FIELD, WITH THE SPECIFICITIES  
SPECIFIC TO THE MILITARY ENVIRONMENT***

***LE PROCÉDÉ DE COMPTABILISATION DES ACTIFS NON COURANTS,  
DES STOCKS ET DES COÛTS DE GESTION DES RESSOURCES HUMAINES  
DANS LES STRUCTURES DU MINISTÈRE DE LA DÉFENSE NATIONALE,  
SELON LA LÉGISLATION ACTUELLE, ÉTABLÉE SUR LES NORMES  
COMPTABLES INTERNATIONALES DU SECTEUR PUBLIC (IPSAS),  
SUR LES NORMES EUROPÉENNES, EN CONCORDANCE  
AVEC LES PARTICULARITÉS MILITAIRES***

**Cpt.drd. Corina ENACHE\***  
**Col. (r) prof.univ.dr. Dumitru NICA\*\***

Parte a științei militare, împreună cu teoria organizării și instruirii trupelor, cu sistemul C2/comandă și control în armată și cu celelalte componente, managementul financiar-contabil din domeniul militar presupune cunoașterea normelor legale care reglementează activitățile financiar-contabile, organizarea acestora, utilizarea, gestionarea și monitorizarea permanentă a modului de folosire a resurselor financiare. În calitatea sa de componentă de bază a managementului financiar-contabil în Ministerul Apărării Naționale, contabilitatea este organizată și condusă în baza reglementărilor în vigoare atât la nivelul ordonatorului principal de credite pentru activitatea proprie, cât și la nivelul celor aproximativ 350 de ordonatori secundari și terțiari de credite. În cuprinsul articolului, se vor evidenția unele particularități ale contabilității publice din Ministerul Apărării Naționale, cu deosebire unele referitoare la gestionarea activelor necurente și a celor curente, de factura stocurilor, precum și a cheltuielilor legate de personal.

***\*Universitatea Națională de Apărare „Carol I”,***

***Direcția Medicală, București***

***e-mail: corina.enache2804@yahoo.com***

***\*\*Universitatea Națională de Apărare „Carol I”***

***e-mail: nicadumitru\_aism@yahoo.com***

*Part of the military science, together with the theory of organization and training of troops, with the C2 system / command and control in the army and with the other components, the financial-accounting management in the military field implies the knowledge of the legal norms that regulate the financial-accounting activities, their organization, use, permanent management and monitoring of the use of financial resources. In its capacity as a basic component of the financial-accounting management in the Ministry of National Defense, the accounting is organized and conducted on the basis of the regulations in force, both at the level of the principal authorizing officer for his own activity, and at the level of about 350 secondary and tertiary authorities. of loans. We have highlighted some particularities of the public accounting of the Ministry of Defense, in particular some regarding the management of the current and current assets of the inventory invoice, as well as the personnel expenses.*

*La gestion financière et comptable dans le domaine militaire, comme partie de la science militaire, avec la théorie de l'organisation et de la formation des troupes, du système C2/commandement et contrôle dans l'armée et des autres composants, exige la connaissance des normes juridiques régissant les activités financières et comptables, leur organisation, leur application, la gestion et le contrôle permanent de la manière d'utilisation des ressources financières. En tant que composante de base de la gestion financière et comptable au sein du Ministère de la Défense Nationale, la comptabilité est organisée et gérée en vertu de la réglementation en vigueur, tant au niveau de l'ordonnateur principal de crédits pour l'activité proprement dite, qu'au niveau d'environ 350 ordonnateurs secondaires et tertiaires de crédits. Certaines caractéristiques de la comptabilité publique du Ministère de la Défense Nationale seront mises en évidence dans cet article, notamment celles relatives à la gestion des actifs non courants et courants, comme les stocks, ainsi qu'à la gestion des frais de personnel.*

**Cuvinte-cheie:** Standarde internaționale de contabilitate pentru sectorul public (IPSAS); management financiar-contabil; patrimoniu; situații financiare; plan de conturi.

**Keywords:** *International Public Sector Accounting Standards (IPSAS); financial-accounting management; patrimony; financial situations; plan of accounts.*

**Mots-clés:** *Normes Comptables Internationales du Secteur Public (IPSAS); gestion comptable et financière; patrimoine; états financiers; plan de comptes.*

Complexitatea și, totodată, provocările tot mai diferite și diversificate la adresa mediului operațional de securitate contemporan determină schimbări majore și reorientări ale actorilor statali și nonstatali, din punct de vedere geopolitic și geostrategic.

Relațiile internaționale, precum și alianțele fiind încheiate nu doar din punct de vedere spațial, ci și din punctul de vedere al intereselor macroeconomice de ordin mondial sau chiar al ideologiilor comune, se poate presupune că mediul fizic nu mai este un factor determinant al provocării/izbucnirii unor conflicte/crize în diferite regiuni ale lumii.

De asemenea, chiar și în cadrul alianțelor, nu mai este sigur că partenerul va fi întotdeauna partener, ceea ce determină ca entitățile statale și nonstatale să se adapteze acestei noi realități, astfel încât se vor „conforma” regulilor comune, dar, în același timp, își vor lua măsurile necesare pentru a-și asigura capacitățile minim necesare garantării independenței, suveranității și identității naționale. Totodată, inamicul poate deveni „partener” pe anumite paliere și în perioade scurte de timp, doar în condițiile creării unui mediu diplomatic matur și urmărind interese sau ideologii comune.

Țara noastră, în urma aderării la cele două mari alianțe, și-a adaptat legislația specifică procesului de contabilizare în instituțiile publice conform prevederilor generale, specifice țărilor partenere. Tocmai de aceea în cadrul sistemului contabil public din România, au fost implementate prevederile Standardelor internaționale de contabilitate pentru sectorul public – International Public Sector Accounting Standards (IPSAS).

În cadrul acestui material, am tratat problematica contabilizării activelor necurente, stocurilor și cheltuielilor cu resursele umane în instituțiile publice din țara noastră, dar cu precădere în entitățile din Ministerul Apărării Naționale, având la bază implementarea IPSAS, ca parte a efortului național de asigurare a interoperabilității și din punct de vedere financiar-contabil.

### **Aspecte generale ale IPSAS referitoare la active necurente, stocuri și cheltuieli cu resursele umane**

IPSAS reprezintă un set de standarde internaționale, elaborate în scopul aplicării lor în cadrul instituțiilor publice în vederea finalizării și depunerii situațiilor financiare.

Acestea au fost elaborate sau revizuite periodic de către un consiliu special creat în acest sens, denumit Consiliul pentru Standardele Internaționale de Contabilitate în Sectorul Public – International Public Sector Accounting Standards Board (IASB) – având ca punct de plecare Standardele Internaționale de Raportare Financiară – International Financial Reporting Standards (IFRS).

În prezent, un număr de 32 de IPSAS sunt în vigoare și se aplică parțial și în cadrul sectorului public din țara noastră, inclusiv în cadrul entităților din Ministerul Apărării Naționale. În ceea ce privește principalele IPSAS referitoare la active necurente, stocuri și cheltuieli cu resursele umane, dorim să aducem în atenție următoarele standarde: IPSAS 1 – Prezentarea situațiilor financiare; IPSAS 12 – Stocuri; IPSAS 17 – Imobilizări corporale; IPSAS – 25 – Beneficiile angajaților; IPSAS 31 – Imobilizări necorporale<sup>1</sup>.

În cadrul prezentului material, am analizat particularitățile acestor standarde în cadrul instituțiilor publice din România și, în special, în cadrul entităților din Ministerul Apărării Naționale.

### **Unele caracteristici ale procesului de contabilizare a activelor și surselor de finanțare în instituțiile publice din țara noastră**

Cea mai mare parte a definițiilor date contabilității converg spre ideea că rolul acesteia este de a furniza informații preponderent de natură financiară, referitoare la activitatea unei entități, informații care trebuie să permită utilizatorilor interni sau externi să emită judecăți și să ia decizii în cunoștință de cauză. Conform unor specialiști în domeniu, peste 80% din informația care circulă în cadrul sistemului informațional al unei organizații este de natură economică, iar, în cadrul acesteia, informația de natură contabilă reprezintă 47%.

Sistemul informațional contabil din țara noastră este organizat după concepția dualistă, fiind structurat pe două componente: contabilitatea financiară și contabilitatea de gestiune. Între cele două componente, există similarități, astfel ambele consemnează evenimente din viața economică, pe care le cuantifică în etalonul bănesc, furnizând informații utilizatorilor interesați.

De asemenea, între cele două componente apar și diferențe notabile, cum ar fi: din punctul de vedere al obiectivelor principale – contabilitatea financiară

„trebuie să asigure înregistrarea cronologică și sistematică, prelucrarea, publicarea și păstrarea informațiilor cu privire la poziția financiară, performanța financiară și fluxurile de trezorerie, atât pentru cerințele interne ale acestora, cât și în relațiile cu creditorii financiari și comerciali, clienții și alți utilizatori”<sup>2</sup>.

Spre deosebire de aceasta, contabilitatea de gestiune oferă o imagine detaliată a fiecărei activități (de unde și denumirea de analitică), înregistrând operațiunile privind colectarea și repartizarea cheltuielilor pe destinații, respectiv pe activități, pe secții, pe faze de fabricație, centre de costuri, calculul costului de achiziție, de producție, de prelucrare a bunurilor intrate, obținute, al lucrărilor executate, al serviciilor prestate din unitățile de producție, comerciale, prestatoare de servicii, financiare.

Contabilitatea publică reprezintă o componentă a contabilității generale, al cărei obiect de studiu este evidența operațiunilor din cadrul unui patrimoniu public. Un bine-cunoscut specialist în domeniu, profesorul Dumitru Rusu, definește „obiectul contabilității ca fiind ansamblul mișcărilor de valori, exprimabile în bani, dintr-un perimetru de mică sau mare întindere (regie autonomă, societate comercială, instituție publică, societate bancară etc.), precum și raporturile economico-juridice în care unitatea patrimonială este parte și care generează decontări bănești; calculele contabilității reflectă deodată mișcarea și transformarea mijloacelor, precum și resursele în ordinea lor de formare și după destinația lor în procesul de reproducție”<sup>3</sup>.

Potrivit legii contabilității, obiectul patrimoniului îl reprezintă „reflectarea în expresie bănească a bunurilor mobile și imobile, disponibilitățile bănești, titlurile de valoare, drepturile și obligațiile unităților patrimoniale, precum și mișcările și modificările intervenite în urma operațiunilor patrimoniale efectuate”<sup>4</sup>.

Contabilitatea, prin câmpul său de acțiune, este grefată pe o unitate patrimonială. Patrimoniul reprezintă totalitatea drepturilor și obligațiilor cu valoare economică și cu o estimare bănească. Din punct de vedere contabil, patrimoniul trebuie considerat a fi o entitate, care cuprinde elementele materiale și nemateriale, care pot fi exprimate valoric și care își pierd individualitatea atunci când alcătuiesc o unitate indivizibilă.

Prima componentă a patrimoniului, bunurile, se concretizează prin utilitatea și valoarea ei. A doua componentă a patrimoniului, drepturile și obligațiile, exprimă raporturile de proprietate, în cadrul cărora se procură și se gestionează drepturile.

În afară de mișcările privitoare la elementele patrimoniului public, contabilitatea publică maicuprinde și operațiuni de control asupra bunurilor și veniturilor publice. Pentru cunoașterea și gestionarea patrimoniului unei instituții publice, contabilitatea folosește o serie de categorii proprii obiectului său de studiu, cum sunt activul și pasivul, care exprimă și caracterizează situația acestuia.

Creșterea „rolului contabilității în procesul de sintetizare și control asupra activității economico-financiare necesită perfecționarea continuă a normelor sale metodologice, folosirea mijloacelor moderne de calcul și evidență, precum și organizarea sa în mod rațional, pe baze științifice”<sup>5</sup>.

Evidența reprezintă un element esențial în managementul activității economico-financiare, bazată pe criterii de performanță, întrucât implică ordine și disciplină economică și financiară. Managementul rațional și concis al evidenței conduce la disciplină contractuală, financiară, economică și gestionară.

În vederea realizării unei imagini cât mai clare și concise a activității economice și financiare, este obligatoriu ca toate acele informații din situațiile financiare să reflecte realitatea, să se supună prevederilor legale și să fie de calitate.

Pornind de la principalele prevederi ale IPSAS, am considerat necesar să studiem și să analizăm cadrul general de întocmire și de prezentare a situațiilor financiare, cu precădere în ceea ce privește contabilizarea activelor necurente, stocurilor și cheltuielilor cu resursele umane în instituțiile publice din țara noastră și, în special, în entități din cadrul Ministerului Apărării Naționale.

Cadrul general de întocmire și de prezentare a situațiilor financiare stabilește conceptele care stau la baza acestui proces, abordând următoarele aspecte:

- obiectivul situațiilor financiare;
- caracteristicile calitative care generează utilitatea informațiilor prezentate la situațiile financiare;
- identificarea, recunoașterea și evaluarea elementelor care stau la baza întocmirii situațiilor financiare;

- conceptele de capital și de menținere a nivelului acestuia.

Acest cadru se referă la situațiile financiare cu scop general, inclusiv la situațiile financiare consolidate, care se întocmesc de către entitățile patrimoniale aparținând atât sectorului public, cât și celui privat, fiind principala sursă de informare pentru utilizatori.

Situațiile financiare reprezintă o imagine a poziției financiare și a performanței financiare a unei unități militare. Acestea sunt, de regulă, întocmite în baza unui model contabil, având drept fundament elemente, precum costul istoric recuperabil, respectiv conceptul de menținere a nivelului capitalului financiar nominal. Cadrul general a fost realizat pentru a putea fi utilizat pe o serie de modele contabile și de concepte legate de capital și de menținerea nivelului acestuia.

În Ministerul Apărării Naționale, în cadrul managementului financiar-contabil, organizarea și conducerea contabilității activelor necurente, stocurilor și cheltuielilor cu resursele umane reprezintă o preocupare majoră a Direcției Generale Financiar-Contabile, care își exercită competența și are responsabilități stabilite în acest sens prin legile și regulamentele în vigoare.

### **Particularități ale procesului de contabilizare a activelor necurente, stocurilor și cheltuielilor cu resursele umane în entități din Ministerul Apărării Naționale**

Parte a științei militare în ceea ce privește teoria organizării și instruirii trupelor și, totodată, parte componentă a sistemului C2/comandă și control în armată, managementul financiar-contabil presupune cunoașterea normelor legale care reglementează activitățile financiar-contabile, organizarea optimă a acestora, utilizarea, gestionarea și monitorizarea permanentă a modului de folosire a resurselor financiare.

Studiind și analizând conceptul de management financiar-contabil al unei organizații/instituții, observăm faptul că acesta cuprinde acele prevederi de ordin legal și administrativ, precum și modul de operare specific organizației/instituției, de natură să permită acesteia să-și planifice, să-și organizeze și să-și conducă activitățile într-o asemenea manieră încât fondurile de care dispune să poată fi utilizate eficient și potrivit standardelor specifice în domeniu, cum ar fi: creșterea venitului,

managementul cheltuielilor, contabilitatea financiară și managementul activelor.

Parte a sistemului ministerial de conducere în domeniul apărării, managementul financiar-contabil în Ministerul Apărării Naționale reprezintă totalitatea acțiunilor, activităților, măsurilor și operațiunilor desfășurate în scopul realizării unei bune gestiuni a fondurilor publice, a patrimoniului public aflat în administrare, îndeplinirii obiectivelor specifice, în condiții de eficiență și eficacitate economică.

Subscrise scopurilor și obiectivelor specifice sistemului militar din țara noastră, principalele obiective ale managementului financiar-contabil în Ministerul Apărării Naționale sunt următoarele:

a) asigurarea la timp și în limita bugetului aprobat a fondurilor necesare realizării programelor referitoare la înzestrarea armatei cu tehnică din producția internă și din import, interoperabilă cu cea a NATO, întreținerea și repararea bunurilor materiale din înzestrare, instruirea, întreținerea și educarea efectivelor, plata drepturilor sociale și a altor drepturi bănești, plata drepturilor cu caracter social convenite personalului armatei, precum și satisfacerea altor nevoi administrativ-gospodărești ale unităților militare din structura organizatorică a armatei;

b) stabilirea, evidența și plata pensiilor militare și a altor drepturi convenite pensionarilor militari;

c) organizarea finanțării misiunilor în cadrul forțelor internaționale, destinate menținerii păcii ori constituite în scopuri umanitare, elaborarea proiectelor de acte normative pentru reglementarea financiar-contabilă a acestor activități;

d) utilizarea mijloacelor financiare și a bunurilor materiale, în conformitate cu programele și cu bugetul aprobat, cu respectarea normelor și normativelor, stabilite potrivit dispozițiilor legale, în vederea obținerii de rezultate maxime cu consumuri cât mai reduse;

e) organizarea și desfășurarea în condițiile legii a licitațiilor și achizițiilor de bunuri materiale, întărirea disciplinei contractuale și financiare în toate unitățile militare;

f) organizarea unei evidențe stricte a patrimoniului și a unui control financiar preventiv propriu, sistematic și exigent privind activitatea economico-financiară și rezultatele acesteia;

g) dezvoltarea la nivelul întregului personal a răspunderii pentru gestionarea judicioasă a

mijloacelor materiale și financiare încredințate spre păstrare, utilizare sau administrare;

h) perfecționarea activității financiar-contabile prin ridicarea calității lucrărilor de planificare, creșterea transparenței utilizării fondurilor prin respectarea întocmai a procedurilor privind parcurgerea celor patru faze ale execuției bugetare: angajare, lichidare, ordonanțare și plata cheltuielilor;

i) protejarea fondurilor publice împotriva utilizării ineficiente, ca urmare a erorilor sau a neglijențelor în serviciu, a risipei sau a fraudei din partea personalului cu atribuții în domeniul financiar-contabil;

j) cererea și dezvoltarea unor sisteme informative de colectare, stocare, prelucrare, actualizare și difuzare a datelor și informațiilor financiar-contabile;

k) dezvoltarea unui sistem contabil care să asigure informațiile necesare analizării modului de realizare a obiectivelor, indicatorilor, precum și a costurilor asociate programelor aprobate.

Obiectivele managementului financiar-contabil sunt analizate la nivelul Ministerului Apărării Naționale de către specialiștii militari. Astfel, în concordanță cu acestea, am discutat despre domeniile de activitate conform acestor obiective, în vederea eficientizării și optimizării acestui tip de management.

În ceea ce privește procesul de contabilizare, Ministerul Apărării Naționale a implementat, la nivelul unităților militare, principalele prevederi aplicabile instituțiilor publice din țara noastră, prezentând, desigur, anumite particularități, având în vedere caracterul special al unor activități specifice domeniului militar, despre care discutăm în continuare.

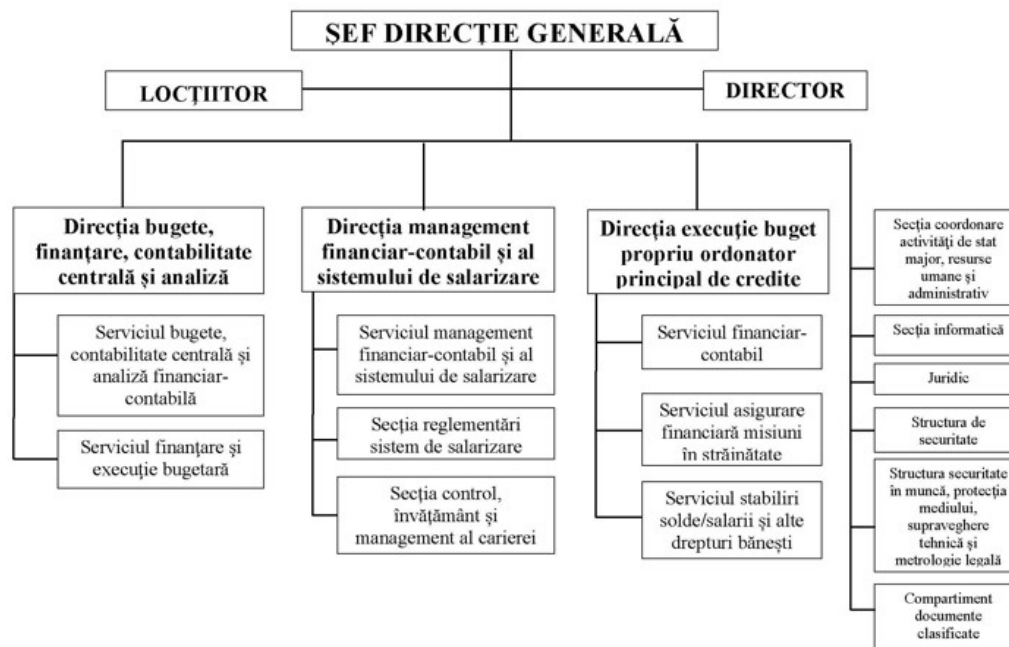
Domeniile de activitate pe zona financiar-contabilă care își găsesc rezolvarea în cadrul acestui minister sunt:

- a) planificare bugetară;
- b) execuție bugetară;
- c) organizarea și conducerea contabilității;
- d) pensiile militare de stat și alte drepturi sociale;
- e) salarizarea personalului;
- f) deconturi și operațiuni valutare;
- g) controlul managerial;
- h) metodologia privind managementul financiar-contabil.

Pentru a înțelege mai bine aceste domenii și corelația lor cu aspectele care țin de structura organizatorică de profil la vârful ministerului, prezentăm mai jos organigrama Direcției Generale Financiar-Contabile<sup>6</sup>.

să se stabilească, în funcție de activitățile specifice care se vor desfășura, nivelul ordonatorului de credite al unității militare.

Contabilitatea unităților militare furnizează ordonatorilor de credite acele date și informații



Se poate observa că structura organizatorică a acestei direcții are, în mod firesc, foarte multe elemente sincronizate cu domeniile de activitate pe zona financiar-contabilă de la nivelul ministerului.

Contabilitatea este privită ca „activitate specializată în măsurarea, evaluarea, cunoașterea, gestiunea și controlul activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, precum și a rezultatelor obținute din activitatea persoanelor juridice care trebuie să asigure înregistrarea cronologică și sistematică, prelucrarea, publicarea și păstrarea informațiilor cu privire la poziția financiară, performanța financiară și fluxurile de trezorerie, atât pentru cerințele interne ale acestora, cât și în relațiile cu creditorii financiari, clienții, instituțiile publice și alți utilizatori”<sup>7</sup>.

În ceea ce privește procesul de contabilizare specific unităților militare, se ține seama de organizarea sistemului de management financiar-contabil al ministerului, având în vedere că, la anumite niveluri, comandanții sau șefii unităților militare sunt ordonatori de credite (principali, secundari sau terțiari). Această particularitate se aplică de la nivelul instituțiilor publice la nivelul sistemului militar, ținând cont de organizarea pe eșaloane, de misiunile și de obiectivele pe care le au de îndeplinit anumite unități militare astfel încât

referitoare la execuția bugetului de venituri și cheltuieli, la activele necurente și la stocurile aflate în administrare, precum și pentru întocmirea contului anual de execuție al bugetului de stat, al contului anual de execuție a bugetului asigurărilor sociale de stat și a fondurilor speciale.

Viața economică a unităților militare, în permanentă transformare și adaptare, arată că sporirea gradului de complexitate a activităților pe care aceștia le desfășoară necesită asigurarea unor informații reale, exacte și complete, care trebuie furnizate de contabilitate.

În calitatea sa de componentă de bază a managementului financiar-contabil, contabilitatea este organizată și condusă în baza reglementărilor în vigoare, atât la nivelul ordonatorului principal de credite pentru activitatea proprie, cât și la nivelul celor aproximativ 350 de ordonatori secundari și terțiari de credite.

Contabilitatea unităților militare în ceea ce privește activele necurente, stocurile și cheltuielile cu resursele umane asigură ordonatorilor de credite acele date și informații referitoare la execuția bugetului de venituri și cheltuieli, la rezultatul execuției bugetare, la patrimoniul aflat în administrare, la rezultatul patrimonial (economic), la costul programelor aprobate prin buget, precum

și acele date și informații utilizate în vederea întocmirii contului general anual de execuție a bugetului de stat, a contului anual de execuție a bugetului asigurărilor sociale de stat și a fondurilor speciale.

Potrivit legislației naționale specifice domeniului, unitățile militare, ca orice instituție publică, sunt obligate să organizeze și să conducă contabilitatea proprie, respectiv contabilitatea financiară și, după caz, contabilitatea de gestiune.

În Ministerul Apărării Naționale, contabilitatea activelor necurente, stocurilor și cheltuielilor cu resursele umane se organizează în cadrul unităților militare care gestionează valori materiale și bănești, indiferent de sursele de finanțare a cheltuielilor, și care au prevăzute în statele de organizare compartiment financiar-contabil.

În situația mobilizării generale sau a trecerii la stare de război, organizarea și conducerea contabilității se asigură pe bază de norme specifice, elaborate de Ministerul Apărării Naționale, dar respectând, totodată, legislația națională în vigoare.

O modificare de ordin legislativ a fost adusă în luna ianuarie a anului 2006, potrivit căreia unitățile militare ai căror comandanți au calitatea de ordonatori de credite, precum și activitățile finanțate din venituri proprii, care au organizată contabilitatea în partidă dublă, au obligația de a utiliza Planul de conturi pentru instituții publice.

Planul de conturi este realizat având ca fundament cadrul general al planurilor de conturi, elaborat de către Ministerul Finanțelor Publice, în contextul măsurilor de perfecționare a sistemului informațional economic. În baza conturilor din cadrul Planului de conturi, se asigură înregistrarea existenței, mișcării și transformării elementelor patrimoniale în derularea proceselor de execuție a bugetului de venituri și cheltuieli, obținându-se, astfel, sistematizarea informațiilor și raportarea lor prin situațiile financiare.

În cursul anului 2018, au fost aduse o serie de modificări la Planul de conturi general prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2531, din 11 iulie 2018, pentru aprobarea Sistemului de raportare contabilă, la 30 iunie 2018, a operatorilor economici, precum și pentru modificarea și completarea unor reglementări contabile<sup>8</sup> și prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 470, din 11 ianuarie 2018, privind principalele aspecte legate de întocmirea și depunerea situațiilor financiare anuale și a

raportărilor contabile anuale ale operatorilor economici la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice, precum și pentru modificarea și completarea unor reglementări contabile<sup>9</sup>.

În Planul de conturi, conturile sintetice au fost desfășurate/dezvoltate pe baza conturilor analitice, care reprezintă fundamentul întocmirii situațiilor financiare și, îndeosebi, a execuției bugetului de venituri și cheltuieli.

Pentru aplicarea unitară, în Ministerul Apărării Naționale, a normelor contabile, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1917/2005 cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală Financiar-Contabilă a elaborat un plan de conturi analitice de gradul III pentru toate unitățile militare.

Dezvoltarea în analitic a conturilor prevăzute în Planul de conturi s-a efectuat potrivit principiilor menționate în instrucțiunile de aplicare a Planului de conturi, avându-se în vedere necesitatea evidențierii distincte a anumitor elemente de activ și pasiv și de specificul activității unităților subordonate. Instrucțiunile de aplicare a Planului de conturi stabilesc conținutul claselor și conturilor, definind funcționarea acestora din urmă și exemplificând, prin corespondența dintre conturi, modul de înregistrare a principalelor operațiuni care au loc în cadrul instituțiilor publice.

În același timp, pe lângă conținutul fiecărui cont, instrucțiunile cuprind indicațiile referitoare la informațiile care se pot obține în baza conturilor din clasa respectivă și la modul specific de utilizare a acestora pentru analiza și controlul activității specifice unităților militare. Pentru fiecare cont sintetic s-a făcut o delimitare a conținutului, avându-se în vedere legislația în vigoare, precum și principalele metode folosite în contabilitate, cu scopul de a înlesni însușirea funcționării conturilor și tehnica înregistrării corecte a operațiilor.

„Prevederile Planului de conturi și ale instrucțiunilor de aplicare nu constituie temei legal pentru efectuarea unor operațiuni, ci servesc numai la înregistrarea în contabilitate a acestor operațiuni. Orice operațiune economico-financiară a unităților militare supusă înregistrării în contabilitate trebuie efectuată în concordanță strictă cu prevederile actului normativ care reglementează operațiunea respectivă”<sup>10</sup>.

Datorită aprobării de către Parlament a bugetului pe programe, contabilitatea analitică se asigură

astfel încât să poată prezenta conturile de execuție pentru fiecare program și sursă de finanțare, potrivit bugetului aprobat, precum și modul de realizare a indicatorilor de rezultate, indicatorilor fizici și indicatorilor de eficiență aprobați.

Dintre elementele de specificitate cu totul aparte care particularizează foarte mult contabilitatea din Ministerul Apărării Naționale de contabilitatea publică generală din țara noastră, asupra căreia am intenționat să ne focalizăm în mod special în articolul nostru, este „maniera de scoatere din funcție și casarea activelor fixe, precum și declasarea și clasarea bunurilor materiale, altele decât cele fixe, reglementată printr-un ordin al ministrului apărării naționale nr. M 92/2013”<sup>11</sup>.

Ne referim în continuare la câteva detalii, prevăzute în actul normativ menționat mai sus, cu privire la aceste active. „Documentele prin care se propune scoaterea din funcțiune a activelor fixe se supun aprobării ordonatorului principal de credite, cu avizul de specialitate al structurilor inițiatoare, precum și cu avizul Statului Major al Apărării pentru activele fixe, cu excepția celor aflate în evidența contabilă a Direcției Generale de Informații a Apărării, și cu avizul Direcției Domenii și Infrastructuri pentru activele fixe, dacă acestea din urmă sunt de natura construcțiilor, rețelelor aferente acestora și amenajărilor la terenuri”<sup>12</sup>.

Aprobarea solicitării de scoatere din funcțiune a activelor fixe se solicită prin rapoarte, adresate ordonatorului principal sau secundar de credite, altor persoane împuternicite, după caz, potrivit normelor interne privind modul de promovare și de transmitere a documentelor în Ministerul Apărării Naționale.

Ordonatorul principal de credite aprobă demararea procedurii de scoatere din funcțiune pentru următoarele active:

- a) active fixe: de resortul blindatelor, apărării antiaeriene, aviației, marinei, artileriei, comunicațiilor și informaticii, respectiv geniu;
- b) bunuri materiale altele decât activele fixe corporale: muniții, mine și explozive;
- c) construcții de orice fel;
- d) active fixe corporale/necorporale;
- e) active fixe aflate în evidența contabilă proprie a Departamentului pentru Armamente, a Direcției Generale de Informații a Apărării, a Direcției Medicale, a Direcției Domenii și Infrastructuri, a statelor majore ale categoriilor de forțe și a Comandamentului Logistic Întrunit.

„Comisia de analiză și avizare solicită documentele de evidență și funcționare șefilor compartimentelor de specialitate în responsabilitatea cărora se află activele fixe și verifică, la fața locului și în prezența gestionarului, starea activelor fixe și realitatea datelor cuprinse în documentația prezentată”<sup>13</sup>.

Pentru acele active fixe care fac obiectul propunerilor de scoatere din funcțiune, nu se mai alocă resurse și, totodată, nu mai sunt în planurile de întrețineri periodice, de revizii tehnice sau de reparații, cu excepția următoarelor situații:

- a) pentru navele care prezintă pericol iminent de scufundare;
- b) efectuarea analizelor de laborator și prin retrageri ale muniției din depozite;
- c) conservarea tehnicii de aviație.

Unitățile militare care propun scoaterea din funcțiune a activelor fixe vor fi în măsură ca, la solicitarea eșaloanelor superioare cu atribuții de avizare, să înainteze documente justificativ, astfel:

- a) cartea tehnică, livretul, cartea sau fișa de exploatare;
- b) fișa de evidență privind activitatea aparatului, agregatului, utilajului etc.;
- c) copii de pe documentele legale de intrare în evidență a activelor fixe, situațiile de inventariere și de pe alte documente, în cazul acelor active fixe, pentru care, din documentele mai sus-menționate, nu se poate stabili timpul cât au fost folosite;
- d) buletine de analiză și de verificare metrologică;
- e) orice alte documente prin care se justifică propunerea de scoatere din funcțiune.

„Operațiunea de casare a bunurilor materiale reprezintă ansamblul operațiunilor și activităților prin care mijloacele fixe scoase din funcțiune sau bunurile materiale declasate, altele decât cele fixe, sunt demontate, dezmembrate, demolate sau delotizate în piese/părți componente inutilizabile pentru scopul pentru care au servit în ansamblul lor ori distruse iremediabil”<sup>14</sup>.

Casarea se face în prezența unei comisii, aceasta este numită prin ordin de zi pe unitate de către ordonatorul de credite. Comisia este formată din trei membri, cu specificația ca cel puțin doi dintre aceștia să aibă cunoștințe de specialitate.

Valorificarea la intern și la extern a bunurilor materiale aflate în administrarea Ministerului Apărării Naționale se efectuează prin Compania Națională ROMTEHNICA SA.



Obiectele de inventar și materialele de resortul asigurării hranei, uneltele gestice, respectiv obiecte de inventar și materialele de construcții-cazare care aparțin Direcției Domenii și Infrastructuri se valorifică atât prin selecție de oferte de preț/negociere direct, cât și prin vânzare cu amănuntul.

„Derularea procedurilor de valorificare a bunurilor, cu excepția valorificării prin vânzarea cu amănuntul și a transmiterii fără plată, se efectuează în cadrul Ministerului Apărării Naționale de către Compania Națională ROMTEHNICA SA, care stabilește, în procesul de valorificare, relații directe de evaluare a situației și relațiile informaționale cu statele majore ale categoriilor de forțe ale armatei, comandamentele de armă și alte structuri implicate”<sup>15</sup>.

În situațiile în care nu se aprobă scoaterea din funcțiune a activelor fixe, structurile competente sunt obligate să dispună, în scris, odată cu înapoierea proceselor-verbale, măsurile corespunzătoare.

„Nu se propun pentru scoaterea din funcțiune activele fixe care, deși au îndeplinit durata normală de utilizare, se găsesc în una dintre următoarele situații:

a) starea fizică și tehnică permite exploatarea lor în continuare;

b) din rațiuni operative sau economice, se justifică menținerea acestora în funcțiune, chiar dacă costul reparației depășește 60% din valoarea de înlocuire;

c) sunt necesare Ministerului Apărării Naționale și nu sunt posibilități de înlocuire, iar prin reparații și recondiționări mai pot fi folosite o anumită perioadă”<sup>16</sup>.

După primirea proceselor-verbale de scoatere din funcțiune aprobate, unitățile care dețin activele fixe desfășoară următoarele activități:

a) întocmesc documentele de valorificare în conformitate cu prevederile Regulamentului privind organizarea procedurilor pentru valorificarea bunurilor aflate în administrarea Ministerului Apărării Naționale, aprobat prin Ordinul ministrului apărării naționale nr. M 99/22.09.2009 pentru aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a Regulamentului privind organizarea procedurilor pentru valorificarea bunurilor aflate în administrarea Ministerului Apărării Naționale<sup>17</sup>;

b) casează activele fixe, urmând ca bunurile materiale rezultate să fie valorificate, conform prevederilor ordinului mai sus-menționat.

O altă particularitate a contabilității din Ministerul Apărării Naționale o întâlnim la partea de cheltuieli cu resursele umane, nu atât în ceea ce privește contabilizarea propriu-zisă a operațiunilor, cât mai ales în legătură cu calcularea salariilor și cu specificitatea documentelor pe baza cărora se calculează și se acordă diferite sporuri, indemnizații, norme de hrană și echipamente și alte avantaje în bani sau în natură. În armată sunt atât cadre militare (ofițeri, maiștri militari, subofițeri), militari angajați pe bază de contract și personal civil contractual, care beneficiază de o varietate de salarii, sporuri și indemnizații, care trebuie foarte bine și atent calculate, contabilizate și bugetate. Acestea sunt stabilite în funcție de specificitatea activităților care se desfășoară de personalul militar și civil, respectând legislația specifică instituțiilor publice și, totodată, urmărind încadrarea în limitele principiilor domeniului militar. Se are în vedere stimularea personalului și retribuirea acestora luând în considerare particularitățile atribuțiilor funcționale pe care aceștia le îndeplinesc.

Și în cadrul Ministerului Apărării Naționale în ceea ce privește cheltuielile cu resursele umane, s-au aplicat modificările aduse de legislația în domeniu, în special majorările care au intervenit periodic în vederea aplicării legii unitare de salarizare a personalului, și s-au acordat vouchere de vacanță, începând cu anul 2018.

Ținem să precizăm că, la nivelul entităților din Ministerul Apărării Naționale, modalitatea de calculare a salariilor și de acordare a sporurilor specifice prezintă un grad de clasificare, având în vedere caracterul specific al domeniului militar și respectând principiul confidențialității.

Contabilitatea analitică a bunurilor materiale din gestiunea unităților militare se organizează după metoda cantitativ-valorică (pe fișe de cont analitic), care constă în ținerea evidenței cantitative pe grupe sau subgrupe de bunuri, la locurile de folosință și în magazii, și a evidenței cantitativ-valorice, la compartimentul contabilitate din cadrul biroului financiar-contabil.

Evidența cantitativ-valorică a bunurilor materiale aflate în administrarea Ministerului Apărării Naționale are ca scop:

a) să asigure integritatea patrimoniului Ministerului Apărării Naționale;

b) să reflecte cantitativ și valoric toate mișcările pe bunuri materiale;

c) să furnizeze informațiile necesare stabilirii patrimoniului, întocmirii planurilor de aprovizionare tehnico-materială și efectuării tuturor formelor de control.

Documentele justificative pe baza cărora se dispune să se execute și să se înregistreze în contabilitate operațiile privind mișcările de bunuri materiale sunt cele prevăzute în „Normele metodologice pentru întocmirea și utilizarea formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și modelele acestora”<sup>18</sup> și în „Normele metodologice pentru întocmirea și utilizarea formularelor specifice privind activitatea financiară și contabilă și modelele acestora”<sup>19</sup>.

Pe lângă particularitățile menționate mai sus, mai trebuie adăugat și caracterul restrictiv al accesului și al circulației informațiilor contabile, care se generează prin activitatea de specialitate, în entitățile militare doar anumite persoane strict desemnate în actele normative având dreptul să cunoască aceste informații și să le utilizeze adecvat în activitatea managerială.

### Concluzii

Pe plan mondial, asistăm la o vastă extindere a armonizării contabile, în special a modului de întocmire și prezentare a informației contabile, ca urmare a modificărilor survenite în planul economic internațional, având consecințe în ceea ce privește evoluția contabilității.

Planul de conturi, aprobat prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1917/2005 cu modificările și completările ulterioare și care este armonizat cu Standardele Internaționale de Contabilitate, conține acele conturi prin care unitățile militare au obligația să organizeze și să conducă contabilitatea în partidă dublă.

Unitățile militare organizează și conduc procesul de contabilizare a activelor necurente, stocurilor și cheltuielilor cu resursele umane, respectând legislația națională în vigoare aplicabilă instituțiilor publice și având în vedere particularitățile specifice activităților militare.

Pivotul central al armonizării activităților specifice domeniului militar cu prevederile naționale în domeniu îl reprezintă Direcția Generală Financiar-Contabilă, care asigură managementul financiar-contabil la nivelul Ministerului Apărării Naționale și care coordonează activitatea financiar-contabilă la nivelul entităților din Ministerul

Apărării Naționale, având grijă ca, prin promovarea diferitelor ordine ale ministrului, să concretizeze maniera de gestionare și contabilizare a diferitelor active necurente, curente ori surse de finanțare (așa cum am și exemplificat câteva situații și în articolul nostru).

### NOTE:

1 <https://www.iasplus.com/en/standards/ipsas>, accesat la 10.10.2019.

2 \*\*\* *Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare*, Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 454, din 18 iunie 2008.

3 D. Rusu, *Bazele contabilității*, Editura Didactică și Pedagogică, București, 1980, p. 23.

4 <http://www.ro.wikipedia.org/wiki/Contabilitate>, accesat la 29.09.2019.

5 C. Năstase, *Managementul financiar-contabil în Ministerul Apărării în condițiile integrării României în NATO*, Editura Universității Naționale de Apărare „Carol I”, București, 2006, p. 26.

6 [www.mapn.ro/Direcția general financiar-contabilă](http://www.mapn.ro/Direcția_general_financiar-contabilă), accesat la 23.10.2019.

7 \*\*\* *Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare*, Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 454, din 18 iunie 2008.

8 \*\*\* *Monitorul Oficial al României*, nr. 623, din 18 iulie 2018.

9 \*\*\* *Monitorul Oficial al României*, nr. 66, din 23 ianuarie 2018.

10 [Ministerul Finanțelor], *Precizarea pentru reflectarea în contabilitate a operațiunilor privind primirea și utilizarea fondurilor din contribuția financiară a Comunității Europene, precum și a fondurilor de cofinanțare aferente acestora*, din 16.06.2000, Monitorul Oficial al României, 14 august 2000.

11 \*\*\* *Ordinul M 92/2013 privind scoaterea din funcție și casarea activelor fixe, precum și declasarea și clasarea bunurilor materiale, altele decât cele fixe, în Ministerul Apărării Naționale*, Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 609, din 1 octombrie 2013.

12 \*\*\* *Ordinul M 92/2013 privind scoaterea din funcție și casarea activelor fixe, precum și declasarea și clasarea bunurilor materiale, altele decât cele fixe, în Ministerul Apărării Naționale*, cap. I, art. 2, pct. 2.

13 *Ibidem*, cap I, secțiunea 2, art 5, pct. 1.

14 *Ibidem*, cap. III, art. 19.

15 \*\*\* *Ordinul ministrului apărării naționale nr. M 99/22.09.2009 pentru aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a Regulamentului privind organizarea procedurilor pentru valorificarea bunurilor aflate în administrarea Ministerului Apărării Naționale*, Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 685, din 12 octombrie 2009.

16 \*\*\* *Ordinul M92/2013 privind scoaterea din funcție și casarea activelor fixe, precum și declasarea și clasarea bunurilor materiale, altele decât cele fixe, în Ministerul Apărării Naționale*.

17 \*\*\* *Monitorul Oficial al României*, Partea I, nr. 685, din 12 octombrie 2009.

18 \*\*\* *Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2634/2015 privind documentele financiar-contabile.*

19 \*\*\* *Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1792/2002, Normele metodologice privind angajarea, lichidarea, ordonanțarea și plata cheltuielilor instituțiilor publice, precum și organizarea, evidența și raportarea angajamentelor bugetare și legale actualizat în anul 2017.*

## BIBLIOGRAFIE

\*\*\* *Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 454, din 18 iunie 2008.*

\*\*\* *Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 685, din 12 octombrie 2009.*

\*\*\* *Monitorul Oficial al României nr. 66, din 23 ianuarie 2018.*

\*\*\* *Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 470, din 11 ianuarie 2018, privind principalele aspecte legate de întocmirea și depunerea situațiilor financiare anuale și a raportărilor contabile anuale ale operatorilor economici la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice, precum și pentru modificarea și completarea unor reglementări contabile.*

\*\*\* *Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.792/2002, Normele metodologice privind angajarea, lichidarea, ordonanțarea și plata cheltuielilor instituțiilor publice, precum și organizarea, evidența și raportarea angajamentelor bugetare și legale, actualizat în anul 2017.*

\*\*\* *Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2531, din 11 iulie 2018, pentru aprobarea Sistemului de raportare contabilă la 30 iunie 2018 a operatorilor economici, precum și pentru modificarea și completarea unor reglementări contabile.*

\*\*\* *Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2634/2015 privind documentele financiar-contabile.*

\*\*\* *Ordinul M 92/2013 privind scoaterea din funcție și casarea activelor fixe, precum și declasarea și clasarea bunurilor materiale, altele decât cele fixe, în Ministerul Apărării Naționale, Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 609, din 1 octombrie 2013.*

\*\*\* *Ordinul ministrului apărării naționale nr. M 99/22.09.2009 pentru aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a Regulamentului privind organizarea procedurilor pentru valorificarea bunurilor aflate în administrarea Ministerului Apărării Naționale, Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 685, din 12 octombrie 2009.*

\*\*\* *Planul de conturi pentru instituțiile publice, aprobat prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1917/2005 cu modificările și completările ulterioare, Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 1186, din 29 decembrie 2005.*

[Ministerul Finanțelor], *Precizarea pentru reflectarea în contabilitate a operațiunilor privind primirea și utilizarea fondurilor din contribuția financiară a Comunității Europene, precum și a fondurilor de cofinanțare aferente acestora, din 16.06.2000, Monitorul Oficial al României, 14 august 2000.*

Năstase C., *Managementul financiar-contabil în Ministerul Apărării în condițiile integrării României în NATO*, Editura Universității Naționale de Apărare „Carol I”, București, 2006.

Rusu D., *Bazele contabilității*, Editura Didactică și Pedagogică, București, 1980.

<http://www.contabilul.manager.ro/a/14197/plan-de-conturi-2015-conform-omfp-1802.html>

<https://www.iasplus.com/en/standards/ipsas;>

<http://www.ro.wikipedia.org/wiki/Contabilitate>