

CADRUL LEGISLATIV NAȚIONAL ÎN DOMENIUL CONTABILITĂȚII PUBLICE PENTRU ACTIVE NECURENTE, STOCURI ȘI CHELTUIELI CU RESURSELE UMANE: PREMISE, MOTIVAȚII ȘI EVOLUȚIE PÂNĂ ÎN PREZENT

***NATIONAL LEGISLATIVE FRAMEWORK
IN THE FIELD OF PUBLIC ACCOUNTING FOR NON-CURRENT ASSETS,
INVENTORIES AND EXPENDITURE WITH HUMAN RESOURCES:
PREMISES, MOTIVATIONS AND EVOLUTION UNTIL PRESENT***

***LE CADRE LÉGISLATIF NATIONAL
DE LA COMPTABILITÉ PUBLIQUE POUR D'ACTIFS NON COURANTS,
DES STOCKS ET DES COÛTS DE GESTION DES RESSOURCES HUMAINES:
PRINCIPES, MOTIVATIONS ET ÉVOLUTION À CE JOUR***

Cpt.drd. Corina ENACHE*

Un studiu privind apariția, evoluția principalelor prevederi în domeniul sistemului contabil se impune ca necesar, în vederea identificării acelor aspecte care au fost luate în considerare încă de la început, pentru aducerea acestui sistem la starea actuală. Adoptarea de către IPSASB (Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate în Sectorul Public) a IPSAS (Standarde Internaționale de Contabilitate în Sectorul Public) a reprezentat o măsură de armonizare contabilă internațională. După anul 2005, au fost elaborate o serie de acte normative, menite să aducă sistemul contabil din România la nivelul statelor din cadrul comunității internaționale la care țara noastră a aderat. Fiecare unitate militară își organizează contabilitatea cantitativ-valorică folosind planul de conturi și instrucțiunile de aplicare, elaborate de Ministerul Apărării Naționale și avizate de Ministerul Finanțelor Publice.

It is necessary to study the occurrence, evolution and the main provisions in the field of the accounting system in order to identify those aspects that have been taken into account from the beginning to bring this system to the current state. The adoption by the IPSASB/Council for International Public Sector Accounting Standards of IPSAS represented a measure of international accounting harmonization. After 2005, a series of normative acts designed to bring the accounting system in Romania to the level of the states within the international community to which our country joined. Each military unit organizes its quantitative-value accounting using the plan of accounts and the application instructions developed by the Ministry of National Defense and endorsed by the Ministry of Public Finance.

L'étude et l'analyse de la conception, de l'évolution des principales dispositions dans le domaine du système comptable s'imposent comme une nécessité afin d'identifier les aspects qui dès le départ ont été pris en compte pour rendre ce système à l'état actuel. L'adoption des Normes Comptables Internationales du Secteur Public (IPSAS) par le Conseil de normalisation des comptes publics (CNoCP, en anglais IPSASB) a représenté une mesure d'harmonisation comptable internationale. Une série d'actes normatifs ont été élaborés après 2005, pour ramener le système comptable roumain au niveau de celui des États de la communauté internationale à laquelle notre pays avait adhéré. Chaque unité militaire organise sa comptabilité quantitative et du point de vue de la valeur à partir du plan comptable et des normes d'application élaborées par le Ministère de la Défense Nationale et approuvées par le Ministère des Finances Publiques.

Cuvinte-cheie: ordonator de credite; contabilitate analitică; patrimoniu; situații financiare; standarde de contabilitate.

Keywords: financial-accounting system; analytical accounting; commitment accounting; financial situations.

Mots-clés: système comptable financier; comptabilité analytique; comptabilité d'exercice; états financiers.

***Universitatea Națională de Apărare „Carol I”,
Direcția Medicală, București
e-mail: corina.enache2804@yahoo.com**

Contextul internațional în care țara noastră s-a aflat ulterior evenimentelor din decembrie 1989, precum și cel al schimbărilor survenite în mediul geopolitic internațional au determinat adoptarea unor măsuri de către România, necesare pentru garantarea independenței, integrității și suveranității. Astfel, căderea blocului comunist în Europa Centrală și de Est, precum și tendința de extindere a Alianței Nord-Atlantice și a Uniunii Europene au impus numeroase modificări, inclusiv pe plan economico-financiar. Dorința țării noastre de aderare la cele două mari alianțe cu orientare capitalistă a reprezentat un punct de plecare în modificarea principalelor prevederi de ordin legislativ în domeniul contabilității publice.

Contabilitatea publică reprezintă o parte a contabilității generale, care se ocupă cu evidența operațiunilor din cadrul unui patrimoniu public. În legea de bază a contabilității, aceasta este definită ca fiind „activitate specializată în măsurarea, evaluarea, cunoașterea, gestiunea și controlul activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, precum și a rezultatelor obținute din activitatea persoanelor juridice și fizice (...) 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 investitorii prezenți și potențiali, creditorii financiari și comerciali, clienții, instituțiile publice și alți utilizatori”¹.

În afară de mișcările privitoare la elementele patrimoniului public, contabilitatea publică include și operațiuni de control asupra bunurilor și veniturilor publice. Este și firesc, întrucât operațiunile de control referitoare la veniturile publice sunt cu mult premergătoare realizării acestor venituri și depășesc perioada în cursul căreia are loc această realizare. Încasările din impozite, taxe etc. se pregătesc sub formă de proiect de buget, se urmăresc și se percep, ulterior constituindu-se fondurile publice, care se repartizează în conformitate cu nevoile publice².

Instituțiile publice sunt reprezentate de acele unități prin care statul își exercită funcțiile în domeniul administrației, în sfera acțiunilor social-culturale, justiției, procuraturii, apărării țării etc. Legea finanțelor publice cuprinde anumite precizări cu privire la formarea, administrarea și întrebuințarea resurselor financiare ale statului, ale unităților administrativ-teritoriale și ale instituțiilor publice.

Premise privind actualizarea cadrului legislativ al contabilității publice pentru active necurente, stocuri și cheltuieli cu resursele umane

Este bine cunoscut faptul că, încă de la apariția ei ca știință, contabilitatea a fost legată de constituirea, gestionarea și utilizarea eficientă a patrimoniului, fiind disciplina care pune la dispoziția conducerii firmei date și informații atât operative, cât și de sinteză privind starea și gestionarea patrimoniului. Datele și informațiile operative sunt preluate din documentele curente de evidență contabilă, iar cele de sinteză sunt centralizate și apoi preluate în situațiile financiare anuale, care prezintă situația patrimoniului firmei și rezultatele sale la un moment dat, constituind, astfel, instrumentul indispensabil unui diagnostic economico-financiar, necesar în evaluarea performanțelor firmei și în depistarea eventualelor vulnerabilități în activitatea desfășurată.

Pentru a înțelege procesul de contabilizare a activelor necurente, a stocurilor și a cheltuielilor cu resursele umane, am studiat apariția și evoluția acestui concept în vederea identificării acelor aspecte care au fost luate în considerare încă de la început, pentru aducerea acestui proces la starea actuală. Având în vedere modificările dinamice în context internațional, permanent se impune o analiză a acestui proces pentru identificarea vulnerabilităților și aducerea acelor modificări esențiale, în vederea optimizării rezultatelor obținute și perfecționării activității contabile.

„În Antichitate, primul autor de contabilitate este considerat Hammurabi (2002 - 1960 î.e.n.), regele Babilonului, care a dispus gravarea pe un bloc de diorit a celui mai vechi cod de legi comerciale și sociale cunoscut, prin care se impune și obligația legală a înregistrării anumitor tranzacții sub formă de socoteli”³.

Spre sfârșitul secolului al XIII-lea, au fost aduse anumite modificări în ceea ce privește modalitatea de ținere a evidenței, creându-se două conturi, și anume: unul pentru client, iar al doilea pentru furnizor. Astfel, fiecare operațiune generează două înregistrări: una în contul de clienți/furnizori, iar cealaltă în contul de casă. Această modificare duce la utilizarea a două registre distincte.

„Astfel apare contabilitatea în partidă dublă, mult înaintea primului tratat de contabilitate care a prezentat-o. Acesta îl datorăm unui călugăr

franciscan Luca Pacioli, care a publicat, în 1494, la Veneția, o enciclopedie, numită «La Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalità» care cuprinde 36 (treizeci și șase) de capitole referitoare la ținerea conturilor. Pacioli face referire la trei registre: memorialul, jurnalul și registrul mare. El demonstrează tehnica partidei duble și constanța egalității dintre sumele debitoare și creditoare. Lui Luca Pacioli îi datorăm promovarea și popularizarea contabilității în partidă dublă, care n-a suferit modificări profunde până în zilele noastre⁴.

Imaginea din prezent a contabilității publice își are originea în Franța, acolo unde în anul 1673, în urma emiterii de către Colbert a unei ordonanțe, comercianții au fost nevoiți să utilizeze registre contabile și cartea-jurnal. Prin urmare, contabilitatea s-a transformat în instrument de control al organelor administrației publice, aspect care este valabil și în prezent având, în vedere rolul fiscal pe care îl deține.

Începând cu secolul al XX-lea, norme și reglementări contabile au fost emise și au devenit obligatorii tuturor organizațiilor. Astfel, Germania a fost primul stat care, în 1937, a adoptat un plan contabil, denumit „planul Göring”. Anterior, fosta URSS elaborase, în 1925, primul plan contabil prin intermediul căruia erau verificate planurile economice cincinale.

„În SUA, criza din 1929 determină, din rațiuni de informare financiară, editarea primelor reguli contabile esențiale, chiar dacă problema definirii metodelor și principiilor contabile generale a fost pusă mult mai devreme.

În Franța, prima reglementare contabilă datează din 1942 (sub regimul de la Vichy), apoi în 1947 este elaborat un plan contabil, inspirat din cel elaborat în 1942. Se revizuieste în 1957, iar versiunea actuală a fost promulgată sub formă de Lege în 1982⁵.

În țara noastră, momentul de referință, în ceea ce privește evoluția contabilității publice, îl reprezintă Unirea Principatelor Române de la 1859.

La 29 noiembrie 1860, atunci când administrația publică se afla sub domnia lui Alexandru Ioan Cuza, a fost emis și aprobat Regulamentul de Finanțe, document care a reprezentat prima lege de organizare financiară din România. Principalele prevederi ale acestui Regulament au fost îmbunătățite și revizuite în urma experienței și

practicilor contabile de la acea vreme, modificări care au fost utilizate în Legea contabilității generale a statului, votată în anul 1864, conținând și toate principiile dreptului bugetar.

Apărută în baza Constituției române din anul 1864, această lege constituie prima „Lege a contabilității publice”, care reglementează modul de elaborare, de adaptare și de execuție a bugetului de stat în țara noastră, aceasta suferind o multitudine de modificări și îmbunătățiri în cei peste 30 de ani în care a fost în vigoare.

„Reforma fiscală a lui Vintilă Brătianu din anul 1923 – an în care s-a votat o nouă Constituție – a făcut să fie pusă în aplicare o nouă lege a contribuțiilor directe (Legea contribuțiilor directe din anul 1921 nu a fost aplicată în întregime, din cauza unor manevre politice).

La 25 decembrie 1929 se adoptă Legea pentru reprimarea evaziunii fiscale la contribuțiile directe, care determină accelerarea procesului de punere în aplicare a prevederilor Legii contabilității publice⁶.

După evenimentele din decembrie 1989, s-au adus numeroase modificări, care au avut ca scop armonizarea legislației românești cu reglementările europene în domeniu, ajungându-se la actualele prevederi ale Legii contabilității nr. 82/1991, respectiv ale Legii finanțelor publice nr. 500/2002, modificate și actualizate.

Astfel, Legea contabilității nr. 82/1991 obligă toate societățile comerciale, regiile autonome, persoanele fizice care înregistrează venituri, precum și instituțiile publice să organizeze și să conducă contabilitatea proprie, respectiv contabilitatea financiară, potrivit legii, și contabilitatea de gestiune, adaptată specificului activității fiecărei entități.

Doresc să precizez faptul că, în Ministerul Apărării Naționale, evoluția contabilității activelor necurente, stocurilor și cheltuielilor cu resursele umane a avut loc în contextul modificărilor și evoluției contabilității publice din țara noastră, având în vedere noul stat al României, de membru al NATO și al UE.

De-a lungul timpului, un rol important, în ceea ce privește dezvoltarea contabilității activelor necurente, stocurilor și cheltuielilor cu resursele umane în Ministerul Apărării Naționale, l-a deținut structura financiar-contabilă centrală a ministerului, care, pe parcursul anilor, a avut diferite denumiri,

anume Direcția a 7-a a contabilității (20 mai 1891) sau Direcția Generală Financiar-Contabilă, așa cum este denumită în prezent.

Un reper temporal marcant în cadrul activității financiar-contabile din Ministerul Apărării Naționale este reprezentat de aprobarea Regulamentului activității financiar-contabile din armată, prin Ordinul general al ministrului apărării naționale nr. 32, din 1978, document aplicat începând cu 01.01.1979⁷.

De la data de 1 ianuarie 1996, unitățile din cadrul Ministerului Apărării Naționale organizează și conduc contabilitatea proprie în partidă dublă, folosind Planul de conturi și Instrucțiunile de aplicare a acestuia, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor nr. 324, din 1984, cu completările ulterioare.

Așadar, am adus în atenție principalele premise privind evoluția cadrului legislativ al sistemului contabil atât în țara noastră, cât și în alte state partenere în cadrul alianțelor din care România face parte.

Motivații referitoare la necesitatea actualizării permanente a principalelor prevederi privind contabilitatea publică pentru active necurente, stocuri și cheltuieli cu resursele umane

Experiența mondială a confirmat că, așa cum în limbajul curent oamenii se folosesc de concepte bine definite, și în contabilitate sunt necesare norme și reguli care să facă posibilă definirea riguroasă atât a conținutului conturilor ca principale instrumente de lucru, cât și a metodologiei utilizate pentru determinarea rezultatelor.

Această nevoie de a tipiza informația este impusă atât de relațiile economice care se stabilesc în interiorul țării între agenții economici, cât și de relațiile internaționale, pentru înlesnirea cărora s-a emis Directiva a IV-a a Comunității Economice Europene și Standardelor de Contabilitate Internaționale. Reglementarea limbajului contabil este impusă și de raporturile stabilite prin lege între puterea publică și agenții economici privind urmărirea realizării obligațiilor fiscale.

Apariția Standardelor Internaționale de Contabilitate în Sectorul Public/IPSAS a constituit un punct de referință al reformei sistemului contabil public în toată lumea, dar cu pregnanță în Europa. Astfel, adoptarea de către IPSASB (Consiliul

pentru Standarde Internaționale de Contabilitate în Sectorul Public) a IPSAS a reprezentat o măsură de armonizare contabilă internațională.

Standardele internaționale de contabilitate/ International Accounting Standards – IAS reprezintă „principii, norme, proceduri și politici contabile unanim acceptate, pe care contabilii din întreaga lume trebuie să le utilizeze și să le aplice la întocmirea și prezentarea situațiilor financiare, astfel încât să se asigure un limbaj comun al acestora, în vederea furnizării de informații contabile viabile pe care se bazează luarea de decizii economice de către utilizatorii săi”⁸, tot mai diversificați și sofisticăți.

Studiind și analizând reglementările în domeniul contabil, am identificat standarde de contabilitate internaționale, europene și naționale.

În ceea ce privește standardele internaționale de contabilitate, care stau la baza celorlalte două categorii menționate anterior, acestea sunt elaborate de către International Accounting Standards Committee – IASC.

Scopul și principalele caracteristici ale acestora constau în:

- „furnizarea de reguli contabile general valabile, acceptate în toate țările lumii, capabile să armonizeze în cât mai mare măsură standardele și procedurile contabile practicate în diverse țări;

- asigurarea aceleiași baze pentru elaborarea rapoartelor financiare astfel încât investitorii și băncile internaționale să poată face analize comparative ale diferitelor oportunități de investiții;

- IAS nu se suprapun standardelor de contabilitate naționale. Dacă standardele naționale sunt mult diferite de cele internaționale, atunci reprezentanții IASC au sarcina de a convinge organismele abilitate asupra avantajelor acestora și armonizării lor;

- sfera de aplicare a IAS se limitează numai la elementele esențiale și de la data specificată în textul standardului, cu excepția celor care se aplică retroactiv”⁹.

Standardele de contabilitate europene sunt emise de Uniunea Europeană, având la bază Directiva a IV-a, care conține normele privind întocmirea și prezentarea conturilor anuale sociale (ale societăților comerciale), Directiva a VI-a, care reglementează conturile consolidate, întocmite de grupul de întreprinderi, și Directiva a VII-a privind profesia liberă contabilă orientată spre auditarea conturilor anuale.

Standardele naționale sunt elaborate de fiecare țară, în raport de standardele internaționale și de directivele europene. Acestea reflectă identitățile naționale, tradițiile contabile ale situațiilor socioeconomice ale acestora, proces în cadrul căruia fiecare țară își apără interesele.

Aplicarea acestor standarde s-a realizat și în sectorul public, astfel putându-se discuta despre Standarde Internaționale de contabilitate în sectorul public – International Public sector Accounting Standards – IPSAS, fiind elaborate un număr de 32 de IPSAS. Încă de la apariția primelor IPSAS, țările europene au avut o manieră diferită de implementare și putem aduce în atenție câteva aspecte specifice, astfel:

- Franța a aplicat, încă din anul 1999, contabilitatea de angajamente în domeniul public, dar a manifestat, în primă fază, dificultăți în aplicarea IPSAS, fiind nevoie de norme și proceduri noi, conforme cu noile standarde;

- Germania le-a aplicat începând cu anul 2013, procesul de implementare fiind unul anevoios, deoarece necesita actualizarea prevederilor specifice acestui domeniu;

- Marea Britanie, la rândul ei, a aplicat contabilitatea de angajamente încă din anul 1995, implementând, la început, IPSAS doar cu rol experimental în vederea identificării avantajelor, dar și a vulnerabilităților utilizării acestora în sectorul public.

În același timp, lărgind arealul aplicării IPSAS, am remarcat faptul că Australia a aplicat un mixt de IPSAS cu IAS, denumit Australian Accounting Standards¹⁰.

Având în vedere amplele modificări din spațiul geopolitic al țării noastre și tendința de uniformizare, la nivelul Uniunii Europene, și în ceea ce privește practicile contabile referitoare la activele necurente, stocurile și cheltuielile cu resursele umane, România s-a alăturat acestui efort și a implementat IPSAS în sectorul public, inclusiv în cadrul entităților din Ministerul Apărării Naționale, despre care am discutat în cadrul acestui material.

Evoluția cadrului legislativ în domeniul contabilității activelor necurente, stocurilor și cheltuielilor cu resursele umane

Dorința de a răspunde noilor cerințe internaționale a dus la necesitatea unor schimbări majore în sistemul contabilității publice pentru

active necurente, stocuri și cheltuieli cu resursele umane, din țara noastră. Astfel, aderarea României la NATO, în anul 2004, și dorința de a se alătura efortului european, care s-a concretizat în anul 2007, au impus adoptarea unor modificări de ordin legislativ în domeniul contabilității publice a activelor necurente, stocurilor și cheltuielilor cu resursele umane, pentru a-l aduce la nivelul statelor din cadrul comunității internaționale la care țara noastră a aderat.

Instituțiile publice sunt obligate să conducă contabilitatea în partidă dublă, respectând prevederile Legii nr. 82/1991, actualizată cu modificările și completările ulterioare, cu ajutorul conturilor prevăzute în planul de conturi general, aprobat prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1917/2005 cu modificările și completările ulterioare, despre care am discutat anterior, și care este armonizat cu standardele internaționale de contabilitate, cu sistemul internațional de conturi și cu regulamentul financiar, aplicabil bugetului general al Comunității Europene. Utilizând aceste conturi, instituțiile publice au obligația de a înregistra operațiunile economico-financiare în momentul generării drepturilor de creanță sau de obligații (principiul accrual), în conformitate cu cerințele lor.

Contabilitatea activelor necurente și stocurilor este parte integrantă a contabilității publice, are ca obiect evidența intrărilor, ieșirilor, activelor necurente și stocurilor de bunuri materiale și produse și se ține conform Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 1917, din 12 decembrie 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, publicat în Monitorul Oficial al României nr. 1186, din 29 decembrie 2005. Ulterior, acesta a fost modificat în mai multe etape succesive, ultima modificare efectuându-se prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1176, din 26 ianuarie 2018, 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.

Acest ordin a constituit un moment de referință în evoluția contabilității publice pentru active

neclare, stocuri și cheltuieli cu resursele umane, aducând o serie de modificări în acest domeniu, menite să ridice acest sistem la nivelul statelor partenere și să corespundă cerințelor specifice pieței economice. În cadrul Ministerului Apărării Naționale, pentru aplicarea unitară a normelor contabile aprobate prin acest ordin, Direcția Financiar-Contabilă a elaborat un plan de conturi analitice de gradul III pentru toate unitățile militare, plan care a suferit de-a lungul anilor modificări în vederea armonizării sistemului contabil, inclusiv pentru active necclare, stocuri și cheltuieli cu resursele umane.

În ceea ce privește întocmirea și depunerea situațiilor financiare ale instituțiilor publice, de-a lungul timpului, au fost emise o serie de acte normative, menite să reglementeze și să actualizeze acest domeniu. Astfel, prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 616, din 31 decembrie 2006, au fost aduse o serie de schimbări referitoare la întocmirea, semnarea, depunerea, componența, modul de completare a situațiilor financiare trimestriale ale instituțiilor publice, precum și modelele acestora, schimbări care au avut în vedere și noile reglementări în domeniu aplicate pe plan internațional.

Aceste prevederi s-au actualizat permanent pentru a răspunde cerințelor specifice pieții economice și, totodată, modificărilor intervenite pe plan internațional, în special prin aplicarea IPSAS, ceea ce a făcut ca, în anul 2017, ministrul finanțelor publice să emită Ordinul nr. 640/2017, din 28 aprilie 2017, pentru aprobarea Normelor metodologice privind întocmirea și depunerea situațiilor financiare trimestriale ale instituțiilor publice, precum și a unor raportări financiare lunare în anul 2017, 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, precum și pentru modificarea și completarea altor norme metodologice în domeniul contabilității publice, plan de conturi, care a suferit modificări și în anul 2018, în sensul în care acesta conține, în prezent, nouă clase de conturi, numerotate cu cifre de la 1 la 9, și anume:

- 1) conturi de capitaluri, provizioane, împrumuturi și datorii asimilate;

- 2) conturi de imobilizări;
- 3) conturi de stocuri și producție în curs de execuție;
- 4) conturi de terți;
- 5) conturi de trezorerie;
- 6) conturi de cheltuieli;
- 7) conturi de venituri;
- 8) conturi speciale;
- 9) conturi de gestiune¹¹.

Ca urmare a unor măsuri adoptate în plan național, determinate de necesitatea prevenirii și combaterii evaziunii fiscale, de necesitatea implementării Directivei 2016/1164/UE a Consiliului, din 12 iulie 2016, de stabilire a normelor împotriva practicilor de evitare a obligațiilor fiscale care au incidență directă asupra funcționării pieței interne (ATAD), publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene din 19 iulie 2016, precum și de necesitatea respectării Programului de guvernare, a fost adoptată OUG nr. 79/2017 pentru modificarea și completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, ordonanță care a avut consecințe pozitive asupra bugetului de stat prin încurajarea declarării unor venituri și a plății la timp a contribuțiilor aferente.

Una dintre modificările operate în ultimii ani în contabilitatea publică din România (inclusiv din Ministerul Apărării Naționale) se referă la certificatul de atestare a cunoștințelor dobândite în domeniul Sistemului european de conturi (SEC) și este stipulată în Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2081/2019 privind modificarea și completarea Ordinului ministrului finanțelor publice și al ministrului delegat pentru buget nr. 496/2014 pentru aprobarea Normelor metodologice privind dobândirea și retragerea certificatului de atestare a cunoștințelor dobândite în domeniul Sistemului european de conturi.

Un alt set de modificări operate în 2019 în contabilitatea și în sistemul bugetar din instituțiile publice se referă la sistemul FOREXEBUG, modificare consemnată în Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 128/2019 privind modificarea și completarea Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 517/2016 pentru aprobarea de proceduri aferente unor module care fac parte din procedura de funcționare a sistemului național de raportare FOREXEBUG.

Conform acestui ordin și în anul 2019, până la 31 iulie, instituțiile publice care utilizează sistemul național de raportare, reglementat de OUG

nr. 88/2013 privind adoptarea unor măsuri fiscal-bugetare pentru îndeplinirea unor angajamente convenite cu organisme internaționale, precum și pentru modificarea și completarea unor acte normative, aprobat prin Legea nr. 25/2014, cu modificările și completările ulterioare, depun în sistemul național de raportare FOREXEBUG bugetele individuale, iar la unitățile teritoriale ale Trezoreriei Statului depun bugetele, întocmite, pe suport de hârtie, repartizate și aprobate în condițiile legii, de ordonatorul de credite ierarhic superior sau de consiliul local, după caz, care au stat la baza întocmirii bugetului individual în format electronic.

Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2080/2019 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice privind deschiderea și repartizarea/retragerea creditelor bugetare din bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat, bugetul asigurărilor pentru șomaj, bugetul Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate, bugetul Trezoreriei Statului, bugetul Fondului pentru mediu și bugetele locale aduce, de asemenea, o serie de modificări și clarificări în acest domeniu, contribuind substanțial la optimizarea sistemului de buget și al asigurărilor sociale.

Totodată, în cadrul Ministerului Apărării Naționale, de-a lungul timpului, specialiștii militari în domeniu au identificat soluții, dar nu suficiente, pentru modernizarea contabilității în vederea realizării unui management axat pe obiective și performanță, care să conecteze între ele cele trei elemente fundamentale ale procesului de planificare financiară, respectiv politici sectoriale, programele/proiectele cu obiective măsurabile și resurse bugetare.

În cadrul Ministerului Apărării Naționale, activitatea de experimentare s-a desfășurat în baza Ordinului ministrului apărării naționale nr. 187, din 22.12.2004. În procesul de experimentare, au fost cuprinși: ordonatorul principal de credite pentru activitatea proprie, șase ordonatori secundari de credite, precum și treizeci și doi de ordonatori terțiari de credite.

Organizarea evidenței tehnic-operative și contabile, precum și gestionarea mijloacelor fixe la unități se fac în baza Normelor generale privind organizarea și conducerea contabilității în Ministerul Apărării Naționale nr. M 73/1997, a instrucțiunilor privind organizarea și conducerea

evidenței cantitativ-valorice a bunurilor aflate în administrarea Ministerului Apărării Naționale nr. M 8/1999, a HG nr. 2230/1969 privind angajarea gestionarilor, constituirea de garanții și răspunderea în legătură cu gestionarea bunurilor.

Fiecare unitate militară își organizează contabilitatea cantitativ-valorică folosind planul de conturi și instrucțiunile de aplicare, elaborate de Ministerul Apărării Naționale și avizate de Ministerul Finanțelor Publice.

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 legislația națională în vigoare.

Ordonatorul de credite și contabilul șef din unitatea militară în care este organizată contabilitatea au obligația să asigure, în condițiile legii:

- a) organizarea și conducerea corectă și la zi a contabilității;
- b) organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de activ și de pasiv, precum și valorificarea rezultatelor acesteia;
- c) respectarea regulilor de întocmire a situațiilor financiare, depunerea la termen a acestora la organele de drept;
- d) păstrarea documentelor justificative, a registrelor și a situațiilor financiare;
- e) organizarea contabilității de gestiune adaptate specificului unității.

Din punctul meu de vedere, specialiștii în domeniu au fost și sunt permanent preocupați de actualizarea cadrului legislativ în ceea ce privește contabilizarea activelor necurente, stocurilor și cheltuielilor cu resursele umane. Apreciez că modificările aduse în acest domeniu au fost bine fundamentate, fiind determinate de necesitatea unor îmbunătățiri în vederea optimizării acestui proces, obținerii de efecte pozitive și, mai ales, uniformizării activităților specifice, ca urmare a statutului pe care țara noastră îl deține în plan internațional.

Concluzii

O necesitate stringentă este contabilitatea de gestiune, care trebuie adaptată specificului activităților desfășurate în cadrul unităților militare în vederea realizării unei imagini clare a patrimoniului acestora.

Credibilitatea informațiilor cuprinse în modul de întocmire a documentelor de evidență și a documentelor justificative, precum și modul de înregistrare în contabilitate pot fi verificate prin activitatea de inventariere.

Specialiștii militari în domeniu sunt permanent preocupați de aplicarea prevederilor internaționale și naționale specificului activității din armată. Cu toate dificultățile survenite pe parcursul implementării sistemului de evidență cantitativă și valorică, s-a demonstrat și pe această cale faptul că există preocuparea factorilor de decizie din armată de a respecta legislația țării în toate domeniile de responsabilitate, precum și de a gestiona cu eficiență patrimoniul militar după modelul armatelor moderne.

Am identificat, în cadrul acestui material, principalele efecte ale modificărilor aduse în ultimii ani principalelor prevederi legislative vizând sistemul contabilității publice din țara noastră referitoare la active necurente, stocuri și cheltuieli cu resursele umane în instituțiile publice și, implicit, în entități din cadrul Ministerului Apărării Naționale.

NOTE:

1 *** *Legea contabilității nr 82/1991 republicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 629, din 26 august 2002, actualizată în baza actelor normative modificatoare, publicate în Monitorul Oficial al României, Partea I, până la 1 ianuarie 2005.*

2 D. Nica, *Gestiunea financiară a instituțiilor publice*, Editura BREN, București, 2008, p. 239.

3 Prof.univ.dr. Gheorghe Dumitru, *Curs bazele contabilității*, Universitatea Spiru Haret, București, 2009, p. 1.

4 Prof.univ.dr. Gheorghe Dumitru, *op.cit.*, p. 3.

5 www.biblioteca.regielive.ro/cursuri/contabilitate/baze-le-contabilitatii-379267.html, accesat la 16.09.2019.

6 O. Oncioiu, F.R. Oncioiu, S. Chiriță, *Contabilitate publică*, Institutul pentru dezvoltarea resurselor umane/www.idru.ro., accesat la 17.09.2019.

7 http://www.mapn.ro/anunturi/53_01.10.2012.pdf, accesat la 19.09.2019.

8 <http://www.biblioteca.regielive.ro/cursuri/contabilitate/audit-si-control-financiar-95165.html>, accesat la 17.09.2019.

9 <http://www.scribd.com/presentation/225688657/Curs-1-Raportare-Financiara>, accesat la 18.09.2019.

10 M. Boloș, E. Horea, V. Trifan, *Convergența contabilă în fața unei provocări: supremația IAS în defavoarea IPSAS sau standarde contabile integratoare*, Congresul Profesiei Contabile din România, Editura CECCAR, București, 2004, p. 4.

11 <http://www.contabilul.manager.ro/a/14197/plande-conturi-2015-conform-omfp-1802.html>, accesat la 09.11.2019.

BIBLIOGRAFIE

*** *Legea contabilității nr 82/1991 republicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 629, din 26 august 2002, actualizată în baza actelor normative modificatoare, publicate în Monitorul Oficial al României, Partea I, până la 1 ianuarie 2005.*

*** *Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1917, din 12 decembrie 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, publicat în Monitorul Oficial al României nr. 1186, din 29 decembrie 2005.*

*** *Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 616, din 31 decembrie 2006, pentru aprobarea Normelor metodologice pentru întocmirea, semnarea, depunerea, componența, modul de completare a situațiilor financiare trimestriale ale instituțiilor publice în anul 2006, precum și modelele acestora.*

*** *Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3769/2008 pentru aprobarea Normelor metodologice privind întocmirea și depunerea situațiilor financiare ale instituțiilor publice la 31 decembrie 2008.*

*** *Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2021, din 17.12.2013, 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. 1917/2005.*

*** *OUG nr. 79/2017 pentru modificarea și completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal.*

*** *Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 191/2017, din 30 ianuarie 2017, pentru aprobarea Normelor metodologice privind întocmirea și*

depunerea situațiilor financiare ale instituțiilor publice la 31 decembrie 2016, precum și pentru modificarea și completarea anexei nr. 41 la Normele metodologice privind întocmirea și depunerea situațiilor financiare trimestriale ale instituțiilor publice, precum și a unor raportări financiare lunare în anul 2009, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 629/2009.

*** Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 640/2017, din 28 aprilie 2017, pentru aprobarea Normelor metodologice privind întocmirea și depunerea situațiilor financiare trimestriale ale instituțiilor publice, precum și a unor raportări financiare lunare în anul 2017, 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. 1917/2005, precum și pentru modificarea și completarea altor norme metodologice în domeniul contabilității publice.

*** Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2081/2019 privind modificarea și completarea Ordinului ministrului finanțelor publice și al ministrului delegat pentru buget nr. 496/2014 pentru aprobarea Normelor metodologice privind dobândirea și retragerea certificatului de atestare a cunoștințelor dobândite în domeniul Sistemului european de conturi.

*** Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 128/2019 privind modificarea și completarea Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 517/2016 pentru aprobarea de proceduri aferente unor module care fac parte din procedura de funcționare a sistemului național de raportare FOREXEBUG.

*** Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2080/2019 pentru modificarea și completarea

Normelor metodologice privind deschiderea și repartizarea/retragerea creditelor bugetare din bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat, bugetul asigurărilor pentru șomaj, bugetul Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate, bugetul Trezoreriei Statului, bugetul Fondului pentru mediu și bugetele locale.

Boloș M., Horea E., Trifan V., *Convergența contabilă în fața unei provocări: supremația IAS în defavoarea IPSAS sau standarde contabile integratoare*, Congresul Profesiei Contabile din România, Editura CECCAR, București, 2004.

Prof.univ.dr. Dumitru Gheorghe, *Curs bazele contabilității*, Universitatea Spiru Haret, București, 2009.

Ionescu L., *Standardele internaționale de contabilitate pentru sectorul public și reforma contabilității publice din România*, Congresul al XVI-lea al profesiei contabile din România, Editura CECCAR, București, 2006.

Nica D., *Gestiunea financiară a instituțiilor publice*, Editura BREN, București, 2008.

Oncioiu O., Oncioiu F.R., Chiriță S., *Contabilitate publică*, Institutul pentru dezvoltarea resurselor umane, www.idru.ro

Ristea Mihai, Jianu Iulia, Jianu Ionel, „Experiența României în aplicarea Standardelor Internaționale de Raportare Financiară și a Standardelor Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public”, *Revista Transilvană de Științe Administrative*, nr. 1(25)/2010.

<http://www.biblioteca.regielive.ro/cursuri/contabilitate/audit-si-control-financiar-95165.html>

<http://www.biblioteca.regielive.ro/cursuri/contabilitate/bazele-contabilitatii-379267.html>

http://www.mapn.ro/anunturi/53_01.10.2012.pdf

<http://www.scribd.com/presentation/225688657/Curs-1-Raportare-Financiara>