

## CONTABILITATEA IN UNITATILE MINISTERULUI APARARII NATIONALE

*Doctorand Marius Adrian Răducea, Universitatea "Valahia" din Târgoviște, I.O.S.U.D.  
Contabilitate, e-mail: mraducea@yahoo.com*

### *Abstract:*

*In the army, the science of accounting, is inscribed under the trajectory of the public institutions accounting from Romania, as a part of this, with the laws observance, principles and methods which rules the national laws.*

*The specific feature of institutions accounting from the national defence system, consist in the specific nature of proceedings ensemble of the public institutions, for funds account and their utilization.*

Sfera extrem de largă de acte, domenii și drepturi la care se referă contabilitatea, este întregită și de specificul contabilității din armată - caracterizată, de altfel, prin respectarea legalității și cu o disciplină fermă.

Dacă înainte de anul 1989 organismul militar era un organism închis, puțin transparent, în prezent, marea majoritate a problemelor cu care se confruntă, cu excepția celor cu specific clasificat, sunt cunoscute de societate, sunt dezbătute în cadrul unor organizații neguvernamentale, în demersul factorilor militari de stabilire a unui climat de încredere care trebuie să domine relația dintre elementul militar și societate.

În general, în societate, instituția militară funcționează cu sprijinul cetățenilor, aceștia formând potențialul uman și contribuind direct la crearea resurselor materiale necesare acesteia. Cetățenii susțin poziția forțelor armate în cadrul societății, iar forțele armate sunt cele care conving, prin comportamentul lor, despre îndeplinirea misiunilor primite în mod corect.

Mai mult decât atât, în condițiile în care armata și-a asumat răspunderea de a participa cu forțe și mijloace la operații militare externe, în context multinațional și sub egida ONU sau a altor organisme de securitate, dezvoltarea relațiilor între comandanții diferitelor eșaloane din teatrele de operații pe de o parte și autoritățile și populația civilă locală pe de altă parte, reprezintă o condiție esențială.

Particularitățile perioadei prin care trece armata română au necesitat studii și analize ale fenomenelor în curs de desfășurare, reconsiderarea și reevaluarea principiilor de organizare și conducere a activității financiar-contabile din unitățile sistemului național de apărare, precum și identificarea unor soluții eficiente de adaptare a sistemului financiar la cerințele restructurării și reformei armatei în condițiile concrete ale resurselor puse la dispoziție. Rezultatele activității financiar-contabile au fost determinate de materializarea obiectivelor operaționale și au vizat, în plan acțional, concentrarea eforturilor și resurselor pentru organizarea și conducerea contabilității cantitativ-valorice în armată.

Față de aceste considerente și nu numai, și contabilitatea instituțiilor publice militare s-a aliniat la standardele societății civile democratice privind organizarea și conducerea contabilității proprii, respectiv a contabilității financiare și după caz, a contabilității de gestiune.

Cu toate acestea, contabilitatea sectorului public se organizează pe baza unor planuri de conturi cu particularități, atât în ceea ce privește structura conturilor distincte – după natură și sursă, în situația veniturilor, respectiv după natură și destinație, în cazul cheltuielilor, cât și funcționarea acestora, la baza contabilității în armată stând reguli și norme comune cu cele ale contabilității generale, și anume:

- folosirea unor modele de registre contabile și formulare comune privind activitatea financiară și contabilă;
- modelele bilanțurilor contabile, ca și planul de conturi general pentru instituțiile publice, sunt stabilite de același organ, respectiv de Ministerul Finanțelor Publice; în această privință existând o concepție unitară în materie (plan de conturi, bilanț și alte formulare specifice);
- funcționarea acestora este obligatoriu a se face după aceleași reguli și metode, astfel:
  - contabilitatea se conduce în partidă dublă;
  - înregistrarea cronologică și sistematică în contabilitate a tuturor operațiunilor de încasări și plăți în mod simultan;
  - stabilirea totalului sumelor debitoare și sumelor creditoare, precum și a soldului final al fiecărui cont;
  - întocmirea, cel puțin lunar, a bilanței de verificare, care reflectă egalitatea între totalul sumelor debitoare și creditoare, și totalul soldurilor debitoare și creditoare ale conturilor;
  - prezentarea contului de execuție bugetară lunar, trimestrial, anual, a veniturilor încasate și plăților efectuate, precum și stabilirea rezultatului execuției bugetare, comparativ cu contul de profit și pierderi, în cazul contabilității agenților economici.

Ca și în cazul contabilității generale (financiare), contabilitatea instituțiilor militare trebuie să asigure o imagine fidelă, cu privire la situația execuției bugetului general consolidat, a informațiilor necesare pentru necesitățile proprii, cât și în ceea ce privește furnizarea acestora către organele în drept, cu prerogative în materie.

Reprezentarea internă și externă a patrimoniului armatei cu ajutorul contabilității trebuie să corespundă realității, indiferent de modelul contabil ales deoarece pentru realizarea obiectivelor conducerii, contabilitatea reprezintă sursa principală de informații și date grupate, sintetizate și selectate într-o formă care permite fundamentarea deciziilor. Creșterea puterii de decizie a ordonatorilor de credite, în urma modificării mediului economic, justifică pe deplin sporirea interesului pentru informații și date contabile analitice care permit concluzii asupra resurselor, potențialului, plasării și locului instituției militare în relațiile cu diverși parteneri în procesul economic. Comandanții nu se vor putea lipsi de organizarea și funcționarea unui sistem intern de informare care, cu cât va fi mai perfecționat, cu atât va reuși să investigheze, să supravegheze și să controleze mai bine procesele care au loc în unitatea militară ca entitate. Utilizarea noilor Reglementări contabile devine, astfel, o cerință și o componentă importantă a actului de conducere.

Referitor la contabilitatea instituțiilor militare, se poate afirma că, între modul de organizare și ținere a contabilității acestora și cel al contabilității agenților economici există asemănări, dar și însemnate deosebiri, printre care aș evidenția:

\* planul de conturi din armată conține conturi specifice acestor unități, dar există unele conturi, ca denumire și conținut, care se aseamănă cu conturile din planul de conturi general.

Deși planul de conturi al instituțiilor militare este comun tuturor instituțiilor publice prezentate prin componentele bugetului general consolidat, între conturile care reflectă sistemul de finanțare a instituțiilor militare, finanțate din bugetul de stat, există importante deosebiri, mai ales în ceea ce privește evidențierea constituirii resurselor publice prin intermediul cărora sunt finanțate.

De asemenea, există deosebiri esențiale între modul de închidere a conturilor de cheltuieli la instituțiile publice finanțate din fonduri bugetare și cele finanțate din mijloace extrabugetare. Dacă la primele, conturile de cheltuieli se închid prin conturile de finanțări, în cazul instituțiilor finanțate din mijloacele extrabugetare (autofinanțate) închiderea acestora se face prin intermediul unor conturi de rezultate, prin care, de altfel, se închid și conturile de venituri, sistem mai apropiat de cel al contabilității financiare.

O asemănare esențială, de data aceasta, pe care o întâlnim atât în cazul contabilității din armată cât și în cazul contabilității financiare a agenților economici este aceea că, mai nou, noțiunile de uzură și amortizare a activelor fixe se folosesc în ambele părți. De aceea, cheltuielile efective în

cazul instituțiilor militare, în multe cazuri, reflectă corect efortul societății în legătură cu întreținerea sau funcționarea unui anume indicator social-public, elev, student, militar, etc..

De asemenea, datorită specificului privind finanțarea instituțiilor publice în cadrul contabilității armatei, pe lângă noțiunile de cheltuieli efective – ca în cazul agenților economici – întâlnim și noțiunile de plăți de casă și plăți nete de casă, al căror nivel este determinat de conturile de finanțare, care numai întâmplător coincid la sfârșitul exercițiului bugetar cu conturile de cheltuieli efective.

Consider că noțiunea “plăților de casă” nu este suficient explicată prin literatura de specialitate în domeniu, deoarece nu se face o demarcație clară între noțiunea “plăților de casă” în accepțiunea Trezoreriei Statului și în cea a instituțiilor publice. Astfel, o eliberare de numerar de către Trezoreria Statului pentru o instituție publică, din punct de vedere al Trezoreriei reprezintă o “plată de casă”, pe câtă vreme, până în acest moment, pentru instituția publică în cauză nu se poate vorbi încă de așa ceva, deoarece numerarul ridicat este, deocamdată, în gestiunea instituției. Despre o “plată de casă”, în accepțiunea instituției publice se va putea vorbi numai după ce acest numerar a fost consumat prin plăți de salarii sau plăți pentru servicii, materiale etc.. Deci, există o diferență în timp pentru cele două instituții în ceea ce privește momentul în care instituția publică în cauză a înregistrat o “plată de casă”.

Astfel, toate ieșirile de disponibilități bănești din cont, prin plăți fără numerar sau cu numerar reprezintă “plăți de casă”, care determină un consum efectiv de resurse publice din bugetul de stat și bugetul asigurărilor sociale de stat, chiar dacă partea de cheltuieli a bugetului instituției în cauză nu are o legătură directă cu partea de venituri, cu modul în care s-au constituit, adunat aceste resurse, ca în cazul bugetelor locale, în cazul instituțiilor finanțate din bugetul de stat și bugetul asigurărilor sociale de stat în realitate are loc un consum efectiv de resurse. Acest consum efectiv de resurse este sesizat mai bine la finalul exercițiului bugetar, atunci când au loc înregistrările de închidere a conturilor de cheltuieli și venituri prin cele de excedent sau deficit la nivelul Trezoreriei Centrale. Aici numai se “simte” la zi acest consum efectiv de resurse prin compararea totalului de intrări de resurse cu totalul plăților efectuate din aceste resurse.

Sunt frecvente situații când, după ce s-a efectuat o “plată de casă”, se efectuează o încasare din lichidarea unor debitori sau din vânzarea unor materiale, ipostază în care instituția în cauză, fie că își diminuează plățile de casă efectuate, fie că le varsă pe acestea ca venit la bugetul de unde se efectuase inițial finanțarea achitării materialelor valorificate. În cazul instituțiilor publice finanțate din fondurile speciale sau extrabugetare asemenea operațiuni diminuează, pe de o parte, plățile de casă, dar în același timp determină și o reîntregire a disponibilităților în cont.

Plățile de casă rezultate după asemenea operațiuni sunt denumite plăți nete de casă, adică ceea ce a rămas definitiv decontat ca și cheltuială sau posibilă cheltuială dintr-un buget în cadrul exercițiului financiar respectiv.

În desfășurarea activității lor, instituțiile militare evidențiază în contabilitatea lor indicatorul cheltuielilor efective. Această noțiune în contabilitatea instituțiilor publice este echivalentă cu consumurile efective de materiale, combustibili, alimente, medicamente, plățile pentru serviciile și lucrările executate, plata salariilor, burselor și alocațiilor de stat pentru elevii și studenții etc.. În același timp, între conturile de cheltuieli menționate în planul de conturi al instituțiilor publice, pe de o parte, și conturile de cheltuieli din planul de conturi general și al Trezoreriei Statului, pe de altă parte, există diferențe în sensul că, conturile de cheltuieli din contabilitatea Trezoreriei Statului reflectă plățile nete de casă, și nu cheltuielile efective, pe câtă vreme, conturile de cheltuieli ale agenților economici și instituțiilor publice reflectă întotdeauna numai consumurile efective (plăți de salarii, consumuri efective de materiale etc.). Atunci când plățile de casă sunt mai mari decât cheltuielile efective instituția în cauză înregistrează o sporire a stocurilor de materiale sau a posturilor de debitori, în timp ce, dacă cheltuielile efective depășesc plățile de casă, acest lucru denotă o reducere a stocurilor sau o sporire a unor posturi de creditori.

Demn de menționat este că, atât nivelul plăților de casă, cât și cel al cheltuielilor efective nu pot depăși creditele bugetare aprobate atât pe total cât și în structura clasificăției bugetare.

În activitatea instituțiilor bugetare, deci și în cazul armatei, sunt cazuri când cheltuielile efective nu se pot evidenția în momentul efectuării lor pe locuri de consum din motive care țin de faptul că, cheltuielile respective privesc, în același timp, fonduri bugetare, mijloace extrabugetare, finanțări speciale sau reprezintă servicii și lucrări executate de furnizori pentru mai multe acțiuni sau obiective și care po fi precizate corect pe destinații numai la sfârșitul lunii sau trimestrului, pe baza unor investigații suplimentare. Aceste categorii de cheltuieli în cursul perioadei, lunii, trimestrului se evidențiază la un cont “Cheltuieli de repartizat”, prin creditul contului “Furnizori” sau a unui “Cont de materiale”, urmând ca la sfârșitul perioadei cheltuielile respective să fie reflectate în contul “Cheltuielilor efective” căruia îi aparțin.

În concluzie, contabilitatea din armată se aseamănă în multe privințe cu contabilitatea generală, asemănare determinată mai ales de regulile și principiile contabilității în general, dar are și multe deosebiri determinate de specificul funcționării conturilor instituțiilor publice în ceea ce privește modul cum acestea evidențiază realizarea veniturilor și efectuarea cheltuielilor, dar mai ales a modului lor de închidere la sfârșitul perioadei (lunar) față de contabilitatea generală care permite închiderea conturilor de cheltuieli, dar și de venituri și cel mai târziu la întocmirea situațiilor financiare, dacă nu lunar, în vederea stabilirii rezultatului patrimonial (rezultatului economic).

Informațiile furnizate de contabilitatea din armată, în contextul noilor Reglementări contabile aplicate la nivel național și utilizarea resurselor alocate fiecărui ordonator de credite sunt folosite de echipa managerială, indiferent de gradul delegării responsabilităților, pentru planificarea și orientarea strategică, selectarea și alegerea soluțiilor optime în rezolvarea imediată a problemelor cu care se confruntă instituția.

Asigurarea cu informații din zona în care se utilizează resurse și se ocazionalizează cheltuieli are o importanță deloc de neglijat, rezultând ca necesitate pentru poziția comandantului care trebuie să sesizeze fenomenele negative și să adopte conduita corespunzătoare. Pornind de la faptul că armata este considerată și din punct de vedere economic ca un ansamblu compact și că, pentru a vedea “ceea ce se întâmplă în interior, sunt necesare informații amănunțite, conducătorii trebuie să apeleze la contabilitate pentru a observa realitatea în cadrul fracțiunilor acestui ansamblu, cu scopul de a alege părțile în așa fel încât observarea nivelurilor fracționate să fie semnificativă pentru informarea dorită și legăturile dintre fracțiunile observate”.

Contabilitatea, cum ar fi spus Michel Carpon, este acel instrument cu care se înarmează conducerea unei instituții pentru a-și satisface nevoile de informare și pentru a-și orienta deciziile. Astfel, plecând de la modul actual în care este concepută organizarea contabilității, consider că analiza și prezentarea aspectelor teoretice și practice ale contabilității în general și, alte contabilități în armată, în special, sunt considerente de natura a fi accentuate, subliniindu-le necesitatea și locul în dispozitivul informațional al instituției militare, principalele obiective și caracteristici care le definesc, dar mai ales poziția privilegiată în rândul instrumentelor aflate la îndemâna ordonatorilor de credite.

#### BIBLIOGRAFIE :

xxx – Legea contabilității nr. 82 din 24 decembrie 2001, republicată, cu modificările și completările ulterioare;

xxx – Ordinul ministrului finanțelor publice pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea contabilității instituțiilor publice, nr.1.917 din 12 decembrie 2005, publicat în Monitorul Oficial nr.1.186 bis din 29 decembrie 2005;

xxx - Ordinul ministrului finanțelor publice pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, nr.1.752 din 17 noiembrie 2005, publicat în Monitorul Oficial nr.1.080 din 2005;

xxx – Dispozițiile de aplicare la specificul armatei a noilor Reglementări contabile;  
xxx - Colecțiile de ziare și reviste tematice.