

MANUALUL DE CONTROL FINANCIAR PREVENTIV

Ministerul Finantelor Publice

Directia generala de control financiar preventiv

INTRODUCERE

Scopul acestui manual este de a constitui un suport teoretic si practic in exercitarea controlului financiar preventiv asupra actelor de gestiune a patrimoniului si fondurilor publice.

In structura acestui manual s-a pornit de la ideea ca activitatea de control financiar preventiv nu trebuie privita separat, ci integrata in actiunea manageriala.

De asemenea, s-a considerat util ca in acest manual sa se detalieze continutul unor concepte si sa se faca o comparatie, atunci cand a fost necesar, intre reglementarile din legislatia romaneasca si cele cuprinse in Reglementarile financiare ale Uniunii Europene. In baza elementelor prezentate in acest manual se pot dezvolta ghiduri practice pe diferite tipuri de cheltuieli, grupe de operatiuni si chiar operatiuni, intregindu-se astfel pachetul de reglementari specifice domeniului.

Capitolul 1

CONTINUTUL CONTROLULUI FINANCIAR PREVENTIV

1.1. Controlul financiar preventiv - componenta a sistemului de finante publice

Pentru a realiza veniturile si a le utiliza pentru necesitati de interes public, statul/unitatile administrativ-teritoriale *) fac acte de gestiune guvernate de norme de drept public si privat.

Actiunea statului si resursele banesti necesare sunt reflectate intr-un sistem coerent de bugete, in raport cu care se fac toate actele de gestiune

Conform art. 1 (2) din Legea nr. 500/2002 privind finantele publice, aceste bugete sunt:

- a) bugetul de stat;
- b) bugetul asigurarilor sociale de stat;
- c) bugetele fondurilor speciale;
- d) bugetul trezoreriei statului;
- e) bugetele institutiilor publice autonome;
- f) bugetele institutiilor publice finantate integral sau partial din bugetul de stat, bugetul asigurarilor sociale de stat si bugetele fondurilor speciale, dupa caz;
- g) bugetele institutiilor publice finantate integral din venituri proprii;
- h) bugetele fondurilor provenite din credite externe contractate sau garantate de stat si ale caror rambursare, dobanzi si alte costuri se asigura din fonduri publice;
- i) bugetul fondurilor externe nerambursabile.

Actiunea statului, spre deosebire de cea privata, este impusa si conditionata de dispozitii legale care prevad imperativ regulile de realizare a veniturilor si de utilizare a acestora pentru necesitati de interes public.

Existenta unor reguli cu caracter imperativ impune o actiune de control care sa garanteze respectarea acestora. Daca controlul asupra operatiunilor care afecteaza patrimoniul si/sau fondurile publice se exercita inainte de autorizarea acestora de catre autoritatea competenta, atunci controlul este ex-ante.

Conform art. 23 din Legea nr. 500/2002 "Controlul financiar preventiv [...] intern se exercita asupra tuturor operatiunilor care afecteaza fondurile publice si/sau patrimoniul public [...]"

Reglementari comunitare Art. 47 (3) din Regulamentul financiar nr. 2343/2002 al Comisiei prevede "Fiecare operatiune face obiectul cel putin al unei verificari ex-ante."

*) In cele ce urmeaza se vor face referiri numai la stat, dar aceasta nu inseamna o restrangere a sferei de aplicabilitate a manualului, deoarece problematica abordata este comuna si gestiunii publice locale.

Legatura intrinseca intre actul de gestiune si controlul acestuia a facut ca sistemul de finante publice (contabilitate publica) sa fie definit ca "ansamblul

normelor juridice si tehnice aplicabile executiei, descrierii, inregistrarii si controlului operatiunilor financiare ale organismelor publice".

1.2. Principiul dublei autorizari a cheltuielilor bugetare

Cheltuielile ce se efectueaza din bugete au la baza doua autorizari: autorizarea legala si autorizarea bugetara.

Autorizarea legala este legea ca act juridic din care rezulta, direct sau indirect, o obligatie de plata in sarcina statului, iar autorizarea bugetara este creditul prin care se afecteaza fondurile banesti necesare stingerii obligatiilor de plata.

Numai existenta simultana a celor doua autorizari face posibila efectuarea cheltuielii.

Comentariu Dubla autorizare a cheltuielilor bugetare si regulile cu caracter imperativ dupa care se efectueaza acestea deosebesc gestiunea publica, orientata spre satisfacerea necesitatilor de interes public, de cea privata, orientata spre fructificarea capitalului.

Mentionam faptul ca intre sectorul public si sistemul de gestiune nu trebuie pus semnul egalitatii! Nu toate entitatile organizate in sectorul public se supun regulilor de finante publice. Spre exemplu, societatile comerciale cu capital de stat au acelasi regim de gestiune cu cel al societatilor private.

1.2.1. Autorizarea legala a cheltuielilor

Conform art. 14 (2) din Legea nr. 500/2002 "Nici o cheltuiala nu poate fi inscrisa in bugetele prevazute la art. 1 alin. (2) si nici angajata si efectuata din aceste bugete, daca nu exista baza legala pentru respectiva cheltuiala."

Comentariu Aceasta prevedere, prin care se statueaza autorizarea legala ca baza a cheltuielii bugetare, isi are determinarea in Constitutie, fiind legata de rolul Parlamentului. Numai Parlamentul, ca autoritate legiuitoare, poate hotari constituirea veniturilor publice si utilizarea lor pentru necesitati de interes public.

Baza legala prin care se autorizeaza cheltuiala nu este constituita numai din legi (*stricto sensu*), ci si din alte acte normative.

Comentariu Existenta si a altor acte normative ca baza legala pentru cheltuiala nu contravine principiului constitutional aratat mai sus. Ordonantele Guvernului sunt supuse aprobarii, prin lege, de catre Parlament; acordurile incheiate sunt supuse ratificarii de catre Parlament; hotararile Guvernului sunt emise in organizarea executarii legii sau in executarea in concret a legii. Acelasi regim il au actele administratiei publice.

Actele normative constituie baza legala pentru autorizarea cheltuielii numai daca din acestea rezulta, direct sau indirect, o obligatie de plata in sarcina statului (organismelor publice).

Comentariu Principiul autorizarii legale a cheltuielii poate fi exprimat prin sintagma "numai ceea ce este autorizat de lege este permis". S-a considerat necesara aceasta precizare deoarece, in practica, in sustinerea efectuarii unor cheltuieli, s-a adus ca argument principiul de drept conform caruia "ceea

ce nu este interzis de lege este permis”.

Aplicarea principiului “autorizarii legale” impune fiecarui ordonator obligatia inventarierii bazei legale prin care se autorizeaza fiecare cheltuiala in parte. Operatiunea este cu atat mai importanta cu cat, in perioada de tranzitie, s-a dezvoltat (excesiv si nu tocmai coerent) o legislatie specifica care, de multe ori, are si un caracter derogatoriu de la normele generale.

1.2.2. Autorizarea bugetara a cheltuielilor

Asa dupa cum s-a aratat, autorizarea bugetara a cheltuielii o constituie creditul aprobat prin legea bugetara anuala.

Comentariu Autorizarea bugetara este o consecinta a autorizarii legale.

Acest fapt se explica astfel: Parlamentul adopta legi prin care hotaraste utilizarea fondurilor publice pentru necesitati de interes public (autorizare legala). Prin aceasta, punand statul in postura de debitor, Parlamentul trebuie sa aloce fondurile necesare stingerii obligatiilor de plata, adica sa aprobe creditele necesare (autorizarea bugetara).

Din perspectiva ordonatorului (institutiei publice), creditul reprezinta un titlu de creanta asupra casei statului (trezoreriei), in baza (si in limita) caruia titularii bugetelor aprobate pot dispune acesteia sa plateasca datoriile rezultate in urma executarii angajamentelor juridice.

Din perspectiva agentului platitor (trezoreriei) creditul reprezinta acea parte din fondurile publice (constituie pe caile prevazute de lege) in limita carora poate efectua plati din dispozitia titularului de creanta.

Comentariu Intr-o exprimare corecta, termenul “alocare de fonduri” se utilizeaza numai in raport cu gestionarul fondurilor (trezoreria), si nu in raport cu ordonatorii care gestioneaza credite, adica titluri de creanta asupra fondurilor publice.

Autorizarea bugetara este o conditie necesara pentru efectuarea cheltuielii, dar nu si suficienta.

Comentariu Simpla existenta a creditului in buget, chiar daca este afectat unei anumite cheltuieli, nu constituie temei pentru efectuarea cheltuielii.

Aceasta cheltuiala trebuie autorizata, in primul rand, legal, adica sa existe baza legala pentru efectuarea cheltuielii. In acest context, pentru a se inlatura unele interpretari eronate aparute in practica, este necesara o precizare asupra cheltuielilor normate. In aceasta situatie, actul normativ fixeaza insasi limita cheltuielii. Prin urmare, in acest caz, chiar daca exista credit bugetar prevazut in buget (autorizarea bugetara), acesta nu poate fi utilizat decat in limita normei, deoarece numai aceasta cheltuiala are si autorizare legala.

Principiul autorizarii bugetare a cheltuielii este reglementat de Legea nr. 500/2002 prin art. 14 (3) si art. 4 (2), conform carora:

“Nici o cheltuiala din fondurile publice nu poate fi angajata, ordonantata si platita daca nu este aprobata potrivit legii si nu are prevederi bugetare.”

“Sumele aprobate la partea de cheltuieli prin bugetele prevazute la art. 1 alin. (2) in cadrul carora se angajeaza, se ordonanteaza si se efectueaza plati reprezinta limite maxime care nu pot fi depasite.”

Reglementari comunitare Art. 7 din Regulamentul financiar nr. 1605/2002 al Consiliului prevede ca:

“1. Nici o cheltuiala nu poate fi efectuata in alt mod decat prin imputarea unei linii a bugetului.

2. Nici o cheltuiala nu poate fi angajata si nici ordonantata prin depasirea creditelor autorizate.

3. Nici un credit nu poate fi inscris in buget daca nu corespunde unei cheltuieli necesare.”

1.3. Principiul specializarii bugetare

Autorizarea bugetara nu este globala. Aceasta impune o specializare a creditului pe categorii de cheltuieli. Specializarea creditului este reglementata de Legea nr. 500/2002 la art. 12 si art. 2 (9 -11), astfel:

“[...] cheltuielile bugetare se inscriu si se aproba in buget [...] pe categorii de cheltuieli, grupate dupa natura lor economica si destinatia acestora, potrivit clasificatiei bugetare.”

“clasificatie bugetara - gruparea [...] cheltuielilor bugetare intr-o ordine obligatorie si dupa criteriile unitare;

clasificatie economica - gruparea cheltuielilor dupa natura si efectul lor economic;

clasificatie functionala - gruparea cheltuielilor dupa destinatia lor pentru a evalua alocarea fondurilor publice unor activitati sau obiective care definesc necesitatile publice”.

Specializarea creditului se materializeaza in structurarea bugetului pe subdiviziuni ale clasificatiei bugetare. Potrivit Legii nr. 500/2002, subdiviziunile clasificatiei bugetare in care este structurat bugetul sunt: parti, capitole, subcapitole, titluri, articole si alineate.

Art. 29 “(2) [...] cheltuielile sunt structurate pe parti, capitole, subcapitole, titluri, articole, precum si alineate, dupa caz;

(3) Cheltuielile prevazute in capitole si articole au destinatia precisa si limitata.”

Art. 36 “(1) Bugetele se aproba de Parlament pe ansamblu, pe parti, capitole, subcapitole, titluri, articole, precum si alineate, dupa caz [...]”.

Reglementari comunitare Art. 21 din Regulamentul financiar nr. 1605/2002 al Consiliului: “Creditele sunt specializate pe titluri si capitole, capitolele sunt subdivizate in articole si posturi.”

Comentariu Clasificatia bugetara adoptata de fiecare tara poate fi diferita, in functie de criteriile de analiza adoptate si de gradul de detaliere al planificarii bugetare.

Cu cat specializarea bugetara este mai detaliata si virarile de credite sunt conditionate de autorizari prealabile ale unei autoritati bugetare, cu atat organizarea

de finante publice este mai rigida si gestiunea este orientata spre resurse. Reciproc, cu cat creditul este mai globalizat, iar interventiile unei autoritati bugetare pe parcursul executiei sunt mai reduse, cu atat organizarea de finante publice este mai flexibila si gestiunea este orientata spre obiective.

Autorizarea bugetara impune incadrarea cheltuielii in credit, iar specializarea autorizarii bugetare impune concordanta dintre destinatia si natura cheltuielii ce urmeaza a fi efectuata cu cea a creditului ce urmeaza a fi imputat (din care se suporta cheltuiala).

Comentariu Pentru ca o cheltuiala sa poata fi efectuata, trebuie sa existe credit la subdiviziunea clasificatiei bugetare de la care urmeaza a se face cheltuiala. Daca nu mai exista credit, dar exista posibilitatea suplimentarii creditului prin redistribuiri (virari) sau majorari de alocatii (suplimentari din rezerve), cheltuiala poate fi autorizata numai dupa majorarea creditului. De asemenea, se reaminteste faptul ca o cheltuiala nu poate fi efectuata decat daca exista autorizare legala. Prin urmare, nu trebuie facute confuzii intre autorizarea legala si specializarea autorizarii bugetare. Clasificatia bugetara nu constituie temei legal pentru efectuarea unei cheltuieli cu o anumita destinatie.

1.4. Principiul anualitatii bugetare si actiunile multianuale

Anualitatea bugetara si necesitatea de a conferi bugetului caracterul unui plan de perspectiva au impus diferentierea (disocierea) autorizarii bugetare in credit bugetar si credit de angajament. In esenta, creditul bugetar reprezinta o autorizare de plati, iar creditul de angajament reprezinta o autorizare de angajamente care, in parte, poate genera plati si in exercitiile viitoare.

Bugetul nu mai este un act de planificare limitat strict la un exercitiu bugetar. El cuprinde actiuni anuale (in general cele curente, cu caracter repetitiv) si actiuni multianuale structurate in programe, subprograme, obiective etc. Aspectele referitoare la diferentierea autorizarii bugetare sunt reglementate de Legea nr. 500/2002, dupa cum urmeaza:

Art. 2 (14) "credite destinate unor actiuni multianuale - sume alocate unor programe, proiecte, subproiecte, obiective si altele asemenea, care se desfasoara pe o perioada mai mare de un an si dau loc la credite de angajament si la credite bugetare;"

Art. 4 (5) "Pentru actiunile multianuale se inscriu in buget, distinct, creditele de angajament si creditele bugetare."

Art. 2 (15) "credit de angajament - limita maxima a cheltuielilor ce pot fi angajate, in timpul exercitiului bugetar [...]"

Art. 2 (16) "credit bugetar - suma aprobata prin buget, reprezentand limita maxima pana la care se pot ordona si efectua plati [...] pentru angajamentele contractate in cursul exercitiului bugetar si/sau din exercitii anterioare pentru actiuni multianuale, respectiv se pot angaja, ordona si efectua plati din buget pentru celelalte actiuni".

Comentariu Continutul reglementarilor de mai sus poate fi sintetizat prin schema urmatoare:

Caracterul actiunii prevazute in buget	Autorizare bugetara			Operatiuni
	Credit de angajament		Credit bugetar	
Actiuni multianuale: programe, proiecte, subproiecte, obiective si alte asemenea		2		A in exercitiul curent, O si P in exercitii viitoare. A in exercitiul curent, O si P in exercitiul curent. A in exercitii anterioare, O si P in exercitiul curent.
		1		
		3		
Actiuni anuale (in general, actiuni curente cu caracter repetativ)				A in exercitiul curent, O si P in exercitiul curent.

A = angajamente; O = ordonantari; P = plati.

Creditele bugetare si de angajament aferente actiunilor multianuale (prevazute distinct in buget) cuprind o zona comuna (de suprapunere) si doua zone distincte, specifice fiecarui tip de credit.

Zona comuna (1) reprezinta autorizarea bugetara pentru angajamente incheiate in timpul exercitiului si care devin exigibile la plata tot in cursul exercitiului. Zona (2) reprezinta autorizarea bugetara pentru angajamente in exercitiul curent care devin exigibile in exercitii viitoare, iar zona (3) reprezinta autorizarea bugetara pentru angajamente anterioare care au devenit exigibile la plata in exercitiul curent.

Reglementari comunitare La art. 7 din Regulamentul financiar nr. 1605/2002 al Consiliului se prevede ca:

“1. Bugetul contine credite disociate, care dau nastere la credite de angajament si la credite de plati, si credite nedisociate.

2. Creditele de angajament acopera costul total al angajamentelor juridice incheiate in timpul exercitiului in curs [...].

3. Creditele de plati acopera platile care decurg din executarea angajamentelor juridice incheiate in cursul exercitiului si/sau in cursul exercitiilor anterioare.”

Acest text al noului Regulament financiar inlocuieste reglementarea cuprinsa in Regulamentul financiar din 1977, conform caruia:

“2. Creditele inscrise in buget sunt autorizate pe durata unui exercitiu bugetar. Nici o cheltuiala nu poate fi angajata si nici efectuata in afara creditelor autorizate.

3. Creditele destinate executiei actiunilor multianuale pot da nastere creditelor

de angajament si creditelor de plati.

Creditele de angajament acopera, in timpul exercitiului in curs, costul total al obligatiilor juridice contractate pentru actiunile a caror realizare se intinde pe o durata mai mare decat a unui exercitiu.

Creditele de plati acopera, pana la concurenta sumei inscrise in buget, cheltuielile care decurg din executia angajamentelor contractate in cursul exercitiului si/sau in exercitiile anterioare.”

Specializarea autorizarii bugetare si creditele de angajament si creditele bugetare pentru actiunile multianuale este legata de gestiunea bugetara pe baza de programe, ceea ce inseamna orientarea acesteia spre rezultate.

Legea nr. 500/2002 introduce noul concept prin urmatoarele prevederi:

Art. 2 (37) “program - o actiune sau un ansamblu coerent de actiuni ce se refera la acelasi ordonator principal de credite, proiectate pentru a realiza un obiectiv sau un set de obiective definite si pentru care sunt stabiliti indicatori de program care sa evalueze rezultatele ce vor fi obtinute, in limitele de finantare aprobate.”

Art. 19 (k) Ministerul Finantelor Publice “stabileste continutul, forma de prezentare si structura programelor elaborate de ordonatorii principali de credite.”

Art. 28 (f) Proiectele bugetelor se elaboreaza de catre Guvern, prin Ministerul Finantelor Publice, pe baza “programelor intocmite de catre ordonatorii principali de credite in scopul finantarii unor actiuni sau ansamblu de actiuni, carora le sunt asociate obiective precise si indicatori de rezultate si de eficienta; programele sunt insotite de estimarea anuala a performantelor fiecarui program, care trebuie sa precizeze: actiunile, costurile asociate, obiectivele urmarite, rezultatele obtinute si estimate pentru anii urmasori, masurate prin indicatori precisi, a caror alegere este justificata.”

Art. 29 (6) “Programele se aproba ca anexe la bugetele ordonatorilor principali de credite.”

Art. 22 (2), lit. g) Ordonatorii de credite raspund, potrivit legii, de "organizarea evidentei programelor, inclusiv a indicatorilor aferenti acestora”.

1.5. Continutul controlului financiar preventiv

Continutul controlului financiar preventiv deriva, in cea mai mare parte, din dubla autorizare bugetara, conform careia orice cheltuiala, pentru a putea fi efectuata, trebuie sa indeplineasca urmatoarele conditii:

- a) sa existe o baza legala;
- b) sa existe credit aprobat prin buget
 - b.1.) credit de angajament, in cazul actiunilor multianuale structurate in programe;
 - b.2.) credit bugetar, in cazul actiunilor multianuale si curente;
- c) sa respecte destinatia creditului ce urmeaza a fi imputat, potrivit clasificatiei bugetare si alocarii pe programe a resurselor.

Cheltuiala (asa dupa cum se va arata) presupune o succesiune de acte juridice a caror efectuare este conditionata de o serie de reguli procedurale si metodologice, de forma si continut, precum si de exercitarea, in conditiile legii, a unor competente.

Conform acestei conceptii, Ordonanta Guvernului nr. 119/1999, cu modificarile si completarile ulterioare, defineste continutul controlului financiar preventiv ca fiind:

Art. 11 "Controlul financiar preventiv consta in verificarea sistematica a proiectelor de operatiuni [...] din punctul de vedere al:

a) legalitatii si regularitatii;

b) incadrarii in limitele creditelor bugetare sau creditelor de angajament, dupa caz, stabilite potrivit legii."

Art. 2 (o) "legalitate - caracteristica unei operatiuni de a respecta toate prevederile legale care ii sunt aplicabile, in vigoare la data efectuarii acesteia."

Art. 2 (v) "regularitate - caracteristica unei operatiuni de a respecta sub toate aspectele ansamblul principiilor si regulilor procedurale si metodologice care sunt aplicabile categoriei de operatiuni din care face parte."

Comentariu Termenii de conformitate, regularitate si legalitate sunt utilizati in diferite acceptiuni, ceea ce poate genera confuzii. Pentru a se clarifica lucrurile, este bine sa se porneasca de la art. 47 (3) lit. a) din Regulamentul financiar nr. 2343/2002 al Comisiei, conform caruia controlul preventiv este tinut sa constate "regularitatea si conformitatea cheltuielii in raport cu dispozitiile aplicabile, in special cele ale bugetului si ale reglementarilor pertinente, ca si ale tuturor actelor puse in executie de tratate si reglementari [...]".

Conformitatea presupune controlul incadrarii in credite si corecta imputare, iar regularitatea presupune verificarea din punct de vedere juridic si financiar, deci a normelor legale aplicabile. Deoarece corecta imputare si incadrarea in credit sunt reglementate prin norme juridice de contabilitate publica, rezulta ca, in fond, controlul de conformitate si regularitate formeaza categoria mai larga de control de legalitate. Prin urmare, controlul de legalitate = control de conformitate + control de regularitate. Definitia de la art. 11 din Ordonanta Guvernului nr. 119/1999, cu modificarile si completarile ulterioare, este operanta, intrucat contine toate elementele constitutive ale continutului controlului financiar preventiv. Totusi, unele precizari cu privire la aria de cuprindere a controlului preventiv de legalitate trebuie facute.

In general, sfera de cuprindere a controlului preventiv de legalitate este restransa numai la constatarea respectarii normelor care reglementeaza activitatea financiara si contabila a organismelor statului (normele juridice si tehnice de contabilitate publica - finante publice). Definitia data la art. 2 (o) legalitatii (caracteristica unei operatiuni de a respecta toate prevederile legale care ii sunt aplicabile) extinde sfera de cuprindere a controlului financiar preventiv de legalitate la constatarea respectarii tuturor normelor de drept pozitiv care reglementeaza ordinea juridica a statului. Prin urmare, controlul preventiv de legalitate este de ordin general. Desigur, aceasta conceptie a legiuitorului este destul de larga, insa corecta, mai ales atunci cand se are in vedere integrarea controlului preventiv in sfera raspunderii manageriale. Pe fond, prin controlul preventiv trebuie sa se urmareasca a se impiedica ca un act al administratiei, cu consecinte de ordin financiar - chiar numai partial - sa capete o valoare juridica, daca nu se incadreaza in normele legale, de orice natura ar fi ele.

Desi, in mod explicit, controlul financiar preventiv este definit ca un control de legalitate, aceasta nu inseamna ca nu se efectueaza si un control al aplicarii principiului bunei gestiuni financiare.

Comentariu Obligativitatea aplicarii principiului buneii gestiuni financiare este prevazuta la art. 22 (2) din Legea nr. 500/2002, fapt pentru care punerea sa in practica se face prin stabilirea unor norme procedurale privind initierea unor operatiuni. In unele cazuri, aceste norme procedurale sunt stabilite prin lege (spre exemplu, procedurile de achizitii prin licitatii), alteori prin norme interne sau ale autoritatii bugetare (spre exemplu, note de fundamentare) iar, in unele cazuri, prin avize consultative. Controlul preventiv va verifica indeplinirea normelor procedurale, si, prin aceasta, aplicarea principiului buneii gestiuni financiare.

Reglementari comunitare Art. 47 (3) lit. b) din Regulamentul financiar nr. 2343/2002 al Comisiei prevede:

“3. [...] Aceasta verificare are drept obiect sa constate:
[...]
b) aplicarea principiului buneii gestiuni financiare [...].”

Nerespectarea autorizarilor bugetare, a regulilor care conditioneaza actiunea financiara a organismelor statului, precum si a celorlalte norme de drept pozitiv care reglementeaza ordinea juridica, atrage raspunderea penala, patrimoniala (pecuniara) sau administrativa, dupa caz.

Comentariu Efectuarea unei cheltuieli fara ca aceasta sa aiba baza legala (autorizare legala) constituie una dintre cele mai grave abateri bugetare. Aceasta inseamna ca fondurile publice au fost utilizate cu alta destinatie decat cea autorizata prin buget. In practica apar situatii deosebit de complexe de interpretare a actelor normative, ca urmare a impreciziei unor reglementari, a multitudinii de norme derogatorii si a unei stabilitati destul de reduse a normelor. Evitarea erorilor presupune cunostinte juridice temeinice, ceea ce implica existenta in organismele publice a unor compartimente juridice puternice.

Efectuarea de cheltuieli fara ca acestea sa aiba credit (autorizare bugetara) inseamna a angaja statul in raporturi juridice din care deriva obligatii de plata, fara a exista insa si fondurile din care se poate efectua plata.

Prin art. 71 din Legea nr. 500/2002, fapta este calificata drept infractiune, si, prin urmare, intra sub incidenta legii penale.

Prin nerespectarea unor norme de procedura, de forma sau de continut, se ajunge la acte ilegale, care pot fi generatoare de daune, atragand raspunderea administratiilor publice, fie ca este vorba de acte administrative de autoritate, fie ca este vorba de acte de gestiune. In primul rand, un act ilegal poate produce efecte daunatoare prin consecintele sale directe si imediate (spre exemplu: contractarea fara licitatie publica si fara publicitate poate duce la incheierea de contracte in conditii oneroase, cu un pret mai ridicat decat cel care s-ar obtine prin concurenta si o larga publicitate) si, in al doilea rand, administratia poate fi facuta raspunzatoare cand prin acel act s-ar aduce atingere drepturilor cuiva.

Capitolul 2

ACTORII FINANCIARI. PRINCIPIUL SEPARARII FUNCTIUNILOR. ORGANIZAREA CONTROLULUI PREVENTIV INTERN (PROPRIU).

2.1. Ordonatorul de credite

2.1.1. Definire si competente

Conform art. 20 din Legea nr. 500/2002:

“(1) Ordonatorii principali de credite sunt ministrii (conducatorii ministerelor), conducatorii celorlalte organe de specialitate ale administratiei publice centrale, conducatorii altor autoritati publice si conducatorii autoritatilor publice autonome.

(2) Ordonatorii principali de credite pot delega aceasta calitate inlocuitorilor de drept, secretarilor generali sau altor persoane imputernicite in acest scop. Prin actul de delegare ordonatorii principali de credite vor preciza limitele si conditiile delegarii.

(3) In cazurile prevazute de legi speciale ordonatorii principali de credite sunt secretarii generali sau persoanele desemnate prin aceste legi.

(4) Conducatorii institutiilor publice cu personalitate juridica din subordinea ordonatorilor principali de credite sunt ordonatori secundari sau tertari de credite, dupa caz.”

Reglementari comunitare Art. 59 alin. (1) si (2) din Regulamentul financiar nr. 1605/2002 al Consiliului:

“(1) Institutia exercita functiile ordonatorului.

(2) Fiecare institutie stabileste in regulamentele administrative interne agentii de nivel corespunzator carora le delega, respectand conditiile prevazute in regulamentele interioare, functiunile ordonatorului, intinderea competentelor conferite, ca si posibilitatea beneficiarilor acestor delegari de a subdelega competentele lor.”

Comentariu Diferentele dintre cele doua reglementari provin din conceptia diferita cu privire la incredintarea, de catre autoritatea bugetara, a mandatului de a executa bugetul.

Desi aceasta problema excede aspectele care privesc gestiunea bugetara din cadrul unei institutii publice (ea vizeaza raporturile, specifice fiecarei organizari de contabilitate publica, care iau nastere intre autoritatea bugetara si autoritatea executiva), sunt necesare unele precizari, in scopul evidentierii faptului ca aceste diferentieri nu sunt relevante pentru gestiunea interna.

Conform regulamentului comunitar mentionat, autoritatea bugetara incredinteaza mandatul de a executa bugetul institutiei in ansamblul sau, fapt pentru care aceasta apare in calitatea de ordonator. Conducatorul institutiei este titularul unei competente delegate (ordonator delegat), responsabil fata de institutie sa cu executarea acestui mandat.

Ordonatorul delegat poate delega competenta sa unor agenti din cadrul institutiei care devin titularii unor competente subdelegate (ordonatori subdelegati).

Conform art. 36 (1) si art. 21 (1) din Legea nr. 500/2002 “Bugetele se aproba de Parlament pe ansamblu [...] si pe ordonatori principali de credite [...]” iar “Ordonatorii principali de credite repartizeaza creditele bugetare aprobate,

pentru bugetul propriu si pentru bugetele institutiilor publice subordonate [...]“. Aceasta inseamna ca autoritatea bugetara (Parlamentul) incredinteaza mandatul de a executa bugetul direct ministrului (ordonator principal de credite), toti ceilalti agenti (inclusiv conducatorii institutiilor subordonate), fiind titularii unor competente delegate (ordonatori delegati), fac actele de gestiune bugetara in numele si sub responsabilitatea ordonatorului principal care este singurul titular de buget votat de Parlament. Aceasta conceptie are determinari istorice si are la baza ideea angajarii directe a raspunderii ministrului in fata Parlamentului pentru gestiunea bugetului. Desi la nivel de norma juridica a ramas conceptia personalista, in practica domina conceptia institutionalista, reflectata de Regulamentul financiar nr. 1605/2002 al Consiliului.

Pe fond, orice institutie publica este organizata si functioneaza dupa regulamente administrative precise, iar natura mandatului este mai putin importanta, esential fiind continutul mandatului, adica al atributiunilor ce conduc la indeplinirea lui. Intrucat asupra delegarii de competenta se va reveni in paragraful urmator, pentru inceput trebuie retinuta numai corespondenta de termeni:

	<i>Legea nr. 500/2002</i>	<i>Reglementari comunitare</i>
<i>- institutia publica</i>	-	<i>ordonator</i>
<i>- conducatorul institutiei publice</i>	<i>ordonator</i>	<i>ordonator delegat</i>
<i>- agenti din cadrul institutiei publice</i>	<i>ordonator delegat (inclusiv secundar si tertiar)</i>	<i>ordonator subdelegat</i>

Competentele (responsabilitatile) ordonatorului de credite sunt reglementate la art. 22 din Legea nr. 500/2002, astfel:

“(1) Ordonatorii de credite au obligatia de a angaja si de a utiliza creditele bugetare numai in limita prevederilor si destinatiilor aprobate (*dubla autorizare bugetara si justa imputare*) pentru cheltuielile strict legate de activitatea institutiilor publice respective si cu respectarea dispozitiilor legale (*legalitate*).

(2) Ordonatorii raspund, potrivit legii, de:

a) angajarea, lichidarea si ordonantarea cheltuielilor in limita creditelor bugetare repartizate si aprobate [...] (*operatiuni privind cheltuielile*);

[...]

c) angajarea si utilizarea creditelor bugetare pe baza bunei gestiuni financiare (*aplicarea principiului economicitatii, eficientei si eficacitatii*);

d) integritatea bunurilor incredintate institutiei pe care o conduc (*integritatea patrimoniului incredintat spre administrare*);

e) organizarea si tinerea la zi a contabilitatii si prezentarea la termen a situatiilor financiare asupra situatiei patrimoniului aflat in administrare si executiei bugetare (*functia contabila si de raportare*) [...] “.

Reglementari comunitare Art. 60 din Regulamentul financiar nr. 1605/2002 al Consiliului:

“1. Ordonatorul este responsabil in fiecare institutie cu executia [...] cheltuielilor in conditii de buna gestiune financiara, legalitate si regularitate (legalitate si buna gestiune financiara).

2. Pentru a executa cheltuielile, ordonatorul delegat si subdelegat procedeaza la angajamente bugetare si juridice, la lichidarea cheltuielilor, la ordonantarea platilor, ca si la alte acte prealabile executarii cheltuielilor (operatiuni privind cheltuielile).

[...]

7. Ordonatorul delegat da seama institutiei sale asupra modului in care si-a exercitat functiunile, sub forma unui raport anual de activitate, insotit de informatii financiare si de gestiune [...] (functia de raportare).”

Comentariu Din cele de mai sus rezulta ca cele doua reglementari sunt similare, daca ne limitam la competentele strict bugetare. Pe un plan mai larg,

Legea nr. 500/2002 subsumeaza calitatea de ordonator celei de administrator, ceea ce este corect, deoarece conducatorul institutiei este responsabil pentru intreaga gestiune patrimoniala. De asemenea, ordonatorul are obligatia de a organiza si tine evidenta contabila, prin care se evidentiaza situatia la un moment dat a patrimoniului.

2.1.2. Delegarea de competenta

Asupra delegarii reglementate la art. 20 (2) din Legea nr. 500/2002 nu sunt necesare comentarii detaliate, deoarece nu ridica probleme de interpretare. Aceasta delegare reprezinta un transfer de competente catre persoane de rang inalt din structura organizatorica a institutiei, care pot, in baza actului de delegare, sa angajeze institutia prin acte juridice cu consecinte patrimoniale sau pot dispune stingerea obligatiilor asumate prin aceste acte juridice. Acest fapt trebuie inteles prin sintagma “de nivel corespunzator” cuprinsa in art. 59 (2) din Regulamentul financiar mentionat anterior.

A doua forma de delegare, care poate fi numita conventional “prin acte de organizare ale ordonatorului” este adesea ignorata, desi aceasta este principala forma de delegare in cadrul fiecărei institutii.

Pentru indeplinirea mandatului sau, ordonatorul stabileste o structura organizatorica, raporturi ierarhice si de colaborare, sarcini de serviciu (competente). Actul de delegare il reprezinta Regulamentul de organizare si functionare, fisele posturilor si, in unele cazuri, ordine exprese de a executa anumite operatiuni. Prin urmare, functiunile ordonatorului sunt indeplinite de compartimentele de specialitate, adica de institutia publica.

Reglementari comunitare Regulamentul financiar nr. 1605/2002 al Consiliului: Art. 59 (4) “[...] Ordonatorul delegat sau subdelegat este asistat in exercitarea competentelor de agenti insarcinati cu efectuarea, sub responsabilitatea acestuia, anumitor operatiuni necesare executiei bugetului si intocmirii conturilor.”

Art. 60 (4) “Ordonatorul delegat adopta, in conformitate cu regulile administrative ale institutiei si tinand cont de riscurile asociate gestiunii si naturii actiunilor financiare, structura organizationala, ca si sistemele de gestiune si de control intern adecvate indeplinirii sarcinilor sale [...]”.

2.2. Contabilul

2.2.1. Precizari preliminare

Prin termenul de contabil se desemneaza una dintre cele mai complexe categorii de agenti care participa la gestiunea publica. Nu se comite o eroare daca se afirma ca modul in care este organizata institutia contabilului defineste organizarea de contabilitate publica (finante publice) dintr-o tara.

Intrucat in Legea nr. 500/2002 nu se reglementeaza in ansamblu institutia contabilului, este necesara o analiza mai aprofundata a acestei categorii de agenti, in raport cu ansamblul reglementarilor incidente.

De asemenea, credem ca este util ca aceasta analiza sa cuprinda si elemente de drept comparat, deoarece numai in acest mod pot fi puse in evidenta diferentele organizatorice. Punctul de plecare il constituie reglementarile comunitare, cu mentiunea ca acestea nu constituie o norma de drept comunitar. Daca principiile sunt comune, modul in care sunt puse in practica poate fi diferit. De altfel, asa se explica diversitatea sistemelor nationale de finante publice existente in Uniunea Europeana.

Reglementari comunitare

Art. 61 din Regulamentul financiar nr. 1695/2002 al Consiliului:

“1. Fiecare institutie numeste un contabil ale carui competente sunt:

- a) buna executie a platilor, a incasarilor si a recuperarii creantelor;*
- b) intocmirea si prezentarea conturilor [...];*
- c) tinerea contabilitatii [...];*
- d) definirea [...] regulilor si metodelor contabile, ca si a planului de conturi;*
- e) definirea si validarea sistemelor contabile ca si, daca este cazul, validarea sistemelor definite de ordonator si destinate furnizarii sau justificarii informatiilor contabile;*
- f) gestiunea trezoreriei.*

2. Contabilul obtine de la ordonator, care garanteaza fiabilitatea, toate informatiile necesare intocmirii conturilor, astfel incat acestea sa reprezinte o imagine fidela a patrimoniului [...] si a executiei bugetare.

3. [...] contabilul este singurul abilitat sa manuiasca fondurile si valorile. El este responsabil de conservarea lor.”

2.2.2. Functia de gestionar al fondurilor

Acestei functiuni ii sunt subsumate calitatile de: gestionar al trezoreriei; manitor de valori si fonduri publice; agent platitor si incasator.

Desemnarea acestei categorii de agenti prin termenul generic de contabil isi are originea in dreptul public francez. Pentru eliminarea confuziilor ce pot apare ca urmare a utilizarii aceluasi termen pentru functiuni foarte diferite si pentru o mai clara separare a atributiilor fiecarei categorii de agenti ce iau parte la gestiunea publica, in Romania, inca din 1929, aceasta categorie de agenti nu a mai fost desemnata prin denumirea generica de contabil, ci prin cea de gestionar (manuitor, casier, trezorer, etc.).

Aspectul mentionat mai sus nu este de natura formala, deoarece aceasta conceptie (mult mai clara si explicita) a stat la baza dezvoltarii tuturor normelor juridice ce alcatuiesc sistemul de gestiune publica din Romania. Consecinta imediata a acestui fapt este modificarea enuntului principiului fundamental al gestiunii publice. Prin urmare, acest principiu nu se mai enunta ca separare a ordonatorului de contabil, ci ca separare a gestiunii creditelor (care apartine ordonatorului) de gestiunea fondurilor (care apartine trezorerului, casierului, manuitorului etc.). Conform acestui principiu, trezorerul nu poate emite asupra lui insusi un ordin de a plati (de a incasa), dupa cum nici ordonatorul nu poate face acest lucru.

Ordonatorul, in calitatea sa de gestionar al creditelor (drepturi de creanta asupra casei statului) are dreptul de a dispune trezorerului sa plateasca (sa incaseze), iar acesta are obligatia sa execute aceste ordine in limita fondurilor afectate.

Comentariu Linia de demarcatie intre cele doua gestiuni (a creditelor si a fondurilor) este definita prin separarea competentei de a dispune de competenta de a executa. Demarcatia poate fi institutionala (institutie publica, asa cum este definita de Legea nr. 500/2002 si trezoreria statului din cadrul Ministerului Finantelor Publice) sau functionala (casierul din cadrul institutiei publice). In ambele situatii, asupra agentului platitor (incasator) trebuie emis un ordin de a plati (de a incasa). Acestea sunt documentele justificative in baza carora se analizeaza situatia gestiunii fondurilor.

Prevederile legale prin care se reglementeaza aceasta situatie de fapt sunt:

Art. 60 din Legea nr. 500/2002:

“(1) Executia de casa a bugetelor [...] se realizeaza prin trezoreria statului [...], care asigura:

- a) incasarea veniturilor bugetare;
- b) efectuarea platilor dispuse de persoanele autorizate [...];
- c) efectuarea operatiunilor de incasari si plati privind datoria publica [...]”.

Art. 2 din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 146/2002:

“(1) Prin trezoreria statului se deruleaza operatiunile de incasari si plati privind fondurile publice [...]”.

Comentariu Din reglementarile de mai sus rezulta ca agentul platitor / incasator (executorul ordinelor de a plati / incasa) este trezorerul / casierul.

Acest agent nu este desemnat prin denumirea generica de contabil. Nu exista nici un argument serios de a se reveni la un sistem care poate genera confuzii. De fapt, esenta nu consta in denumiri, ci in competentele exercitate.

Nu are nici o importanta ca intr-un sistem de drept agentul platitor este numit contabil, iar in altul este numit trezorer, casier, etc. Esential este ca acest agent (indiferent de denumirea sa) este executorul ordinelor de a plati / incasa si are responsabilitatea gestiunii sale (responsabilitate gestionara).

Pentru a clarifica functiunea de gestionar al trezoreriei este utila prezentarea art. 58 (1) si art. 59 (1) din Regulamentul financiar nr. 2343/2002 al Comisiei, care detaliaza art. 61 (1) litera c) din Regulamentul financiar nr. 1605/2002 al Consiliului.

Reglementari comunitare

Art. 58 (1) "Contabilul vegheaza ca institutia sa sa aiba la dispozitie fonduri suficiente pentru a acoperi nevoile de trezorerie decurgand din executia bugetara."

Art. 58 (2) "Contabilul stabileste un sistem de gestiune a lichiditatilor care sa-i permita asigurarea necesitatilor trezoreriei."

Art. 59 (1) "Contabilul poate, pentru nevoile gestiunii trezoreriei, sa deschida conturi pe numele institutiei la institutiile financiare sau banca centrala nationala."

Toate aceste functiuni sunt indeplinite, conform legislatiei din Romania, de institutia trezoreriei. Contul curent al trezoreriei statului este deschis la banca centrala si nici o operatiune in acest cont nu poate fi efectuata decat din dispozitia acesteia. De asemenea, trezoreria este responsabila pentru asigurarea lichiditatii necesare executiei bugetare, atat prin imprumuturi (in caz de deficit), dar si prin posibilitatea de a plafona pe o perioada determinata nivelul platilor dispuse de ordonatori.

Comentariu Contabilul, asa cum este el definit de Legea nr. 500/2002 (contabilul administrativ), fiind integrat in gestiunea creditelor, nu este gestionar al fondurilor si, prin urmare, nici agent platitor.

2.2.3. Functia de urmarire a recuperarii creantelor

Ca si in cazul agentului platitor-incasator, a carui functie este indeplinita de trezorerie, contabilul, ca agent de recuperare a creantelor, desemneaza un ansamblu de institutii specializate ale statului cum ar fi, spre exemplu, Agentia Nationala de Administrare Fiscala, Autoritatea Nationala a Vamilor, A.V.A.B., etc. Chiar si atunci cand institutia publica (asa cum este ea definita in Legea nr. 500/2002) are calitatea de creditor cu nume propriu, reprezentantul acesteia in raporturile cu debitorul nu este contabilul, ci ordonatorul.

2.2.4. Functia de intocmire a evidentelor contabile si de prezentare a conturilor

Asa cum s-a aratat la punctul 2.2.2., gestionarul fondurilor si agentul platitor /incasator este trezoreria din cadrul Ministerului Finantelor Publice.

Situatia fondurilor la un moment dat si miscarea acestora trebuie reflectata in contabilitate.

Art. 30 din Legea nr. 82/1991, cu modificarile si completarile ulterioare:

"(5) Contabilitatea trezoreriei statului se organizeaza in cadrul Ministerului Finantelor Publice [...]."

"(1) Contabilitatea trezoreriei statului se organizeaza si functioneaza pe principiul executiei de casa si asigura inregistrarea operatiunilor de incasare si plati [...]."

Cea de-a doua gestiune, a creditelor (drepturilor de creanta asupra casei statului), integrata in gestiunea patrimoniala generala, apartine ordonatorului, care

poarta raspunderea administrarii acesteia. Prin urmare, tot ordonatorului ii revine responsabilitatea reflectarii contabile a acesteia.

Art. 22 din Legea nr. 500/2002:

“(2) Ordonatorii de credite raspund, potrivit legii, de:

[...]

e) Organizarea si tinerea la zi a contabilitatii si prezentarea la termen a situatiilor financiare asupra situatiei patrimoniului aflat in administrare si executiei bugetare.”

Art. 11 din Legea nr. 82/1991, cu modificarile si completarile ulterioare:

“(1) Raspunderea pentru organizarea si conducerea contabilitatii [...] revine [...] ordonatorului [...].

(2) Persoanele prevazute la art. 1 (*n.n.* cuprinde si institutiile publice ai caror conducatori au calitatea de ordonatori de credite) organizeaza si conduc contabilitatea [...] in compartimente distincte, conduse de catre directorul economic, contabilul sef, sau alta persoana imputernicita sa indeplineasca aceasta functie [...].”

Din dispozitiile legale de mai sus rezulta cu claritate ca, in serviciile ordonatorului, functioneaza contabilul administrativ, care isi exercita atributiile sub responsabilitatea ordonatorului, ca orice alt compartiment de specialitate din cadrul institutiei publice.

Comentariu Faptul ca acest contabil este un compartiment distinct in cadrul institutiei publice reprezinta o separatie administrativa (de organizare), si nu una gestionara, in raport cu care se enunta principiul separarii functiilor ordonatorului de cele ale contabilului (agentului platitor).

Situatia generala a patrimoniului si a contului general al executiei bugetare se intocmeste in baza situatiilor financiare ale ordonatorilor si ale conturilor gestionarului fondurilor (trezoreria), dupa urmatoarea procedura prevazuta de lege:

Legea nr. 82/1991, cu modificarile si completarile ulterioare:

Art. 26 (8) ”Institutiile publice intocmesc situatii financiare trimestriale si anuale, care se compun din bilant, cont de executie bugetara si anexe.”

Art. 29 (3) ”Ministerele, celelalte organe ale administratiei publice centrale, autoritatile publice [...] depun la Ministerul Finantelor Publice un exemplar din situatia financiara si anuala [...].”

Legea nr. 500/2002, cu modificarile si completarile ulterioare:

Art. 56 (1) ”Pe baza situatiilor financiare prezentate de ordonatorii principali de credite, a conturilor privind executia de casa a bugetului (*n.n.* intocmite de trezorerie ca agent platitor/incasator) [...] Ministerul Finantelor Publice elaboreaza contul general de executie a bugetului [...] pe care le prezinta Guvernului.”

Legea nr. 82/1991, cu modificarile si completarile ulterioare:

Art. 33 (1) ”Ministerul Finantelor Publice intocmeste anual bilantul institutiilor publice.

(2) Obiectul principal al bilantului institutiilor publice il constituie patrimoniul statului [...].”

Art. 34 ”Bilantul anual al institutiilor publice [...] se prezinta Guvernului odata cu contul general anual de executie a bugetului de stat.”

2.2.5. Functia de definire/validare a regulilor si metodelor contabile, ca si a planului de conturi

Autoritatea de definire si validare a sistemelor contabile este Ministerul Finantelor Publice.

Legea nr. 82/1991, cu modificarile si completarile ulterioare:

Art. 4 (1) "Ministerul Finantelor Publice elaboreaza si emite norme si reglementari in domeniul contabilitatii, planul de conturi general, modelele situatiilor financiare, registrelor si formularelor comune privind activitatea financiara si contabila, normele metodologice privind intocmirea si utilizarea acestora.

[...]

(3) Elaborarea reglementarilor prevazute la alin. (1) [...] se face prin consultarea organismelor profesionale."

Comentariu Contabilul administrativ are atributii secundare in raport cu autoritatea contabila, care este Ministerul Finantelor Publice. Aceste atributii se limiteaza strict la a defini reguli interne (in cadrul regulilor generale), pornind de la necesitati de informare suplimentara, necesare fundamentarii actelor de decizie.

2.2.6. Unele concluzii

Asa cum se mentiona in debutul acestei sectiuni, modul in care este organizata institutia contabilului defineste sistemul de finante publice dintr-o tara. Tocmai din aceasta cauza, sistemul de finante publice mai este cunoscut sub denumirea de contabilitate publica. Denumirea de contabil este o denumire generica, care subsumeaza agenti cu functiuni (competente) diferite.

Analiza comparativa cu Regulamentele comunitare (a se retine ca acestea nu constituie norme de drept comunitar, ci reprezinta reguli de executie ale bugetului Uniunii Europene) a permis evidentierea acestui aspect important, care pune in garda asupra preluarii *ad litteram* a unor reglementari.

O analiza mai de detaliu trebuie sa aiba in vedere nu numai functiile de gestionar al fondurilor (executor al ordinelor de a plati/incasa) si de inregistrator (tinerea contabilitatii si intocmirea conturilor), ci si cea de verificator (controlor).

2.3. Controlorul

Asa dupa cum s-a aratat in primul capitol, ordonatorul nu este liber in a utiliza creditele bugetare, ci este constrans de dispozitii legale cu caracter imperativ. Aceasta decurge din faptul ca ordonatorul administreaza un patrimoniu public si fonduri publice in baza unui mandat. Respectarea mandatului si a dispozitiilor legale incidente actelor de gestiune trebuie controlata. Continutul acestui control a fost deja definit.

Acest subcapitol este consacrat organizarii controlului, urmand ca, in detaliu, obiectivele acestuia sa fie aratate in capitolele urmatoare.

2.3.1. Controlul financiar preventiv intern (propriu)

2.3.1.1. Principii de organizare

Controlul preventiv propriu este integrat in sfera raspunderii manageriale. Acest fapt este reglementat de art. 52 (3) din Legea nr. 500/2002: "Operatiunile specifice angajarii, lichidarii si ordonantarii cheltuielilor sunt in competenta ordonatorilor de credite si se efectueaza pe baza avizelor compartimentelor de specialitate [...]."

Comentariu In functie de natura operatiunii si de continutul controlului, aceste "avize" imbraca diferite forme: avize, certificari, vize etc. Semnificatia concreta a acestor avize va fi explicitata cand se vor trata in detaliu operatiunile privind cheltuielile.

Organizarea controlului preventiv intern intra in competenta ordonatorului de credite si se bazeaza pe principiul separarii agentilor (compartimentelor) care initiaza operatiunea de cei care o verifica.

Conform art. 13 (1) si art. 15 (1) din Ordonanta Guvernului nr. 119/1999, cu modificarile si completarile ulterioare, "Entitatile publice, prin conducatorii acestora, au obligatia de a organiza controlul financiar preventiv propriu [...]" iar "Persoana care exercita controlul financiar preventiv propriu nu trebuie sa fie implicata, prin sarcinile de serviciu, in efectuarea operatiunii supuse controlului financiar preventiv propriu."

Reglementari comunitare Art. 60 (4) din Regulamentul financiar nr. 1605/2002: "Ordonatorul delegat adopta [...] sisteme si proceduri de gestiune si de control intern adecvate executiei sarcinilor sale [...]. Inainte ca o operatiune sa fie autorizata, aspectele sale operationale si financiare sunt verificate de agenti distincti de agentii care au initiat operatiunea. Verificarea ex-ante [...] si initierea unei operatiuni sunt functiuni separate."

Regulamentul financiar nr. 2343/2002:

Art. 45 (1) "Ordonatorul competent este asistat in indeplinirea sarcinilor de functionari sau alti agenti, insarcinati sa efectueze, sub responsabilitatea sa, anumite operatiuni necesare executiei bugetului."

Art. 47 (1) "Prin initierea unei operatiuni trebuie inteles ansamblul operatiunilor susceptibile de a fi efectuate de agentii denumiti la art. 45 pentru pregatirea adoptarii actelor de executie bugetara de catre ordonatorii competenti titulari ai unei delegari sau subdelegari."

Art. 47 (2) Prin verificarea ex-ante a unei operatiuni trebuie inteles ansamblul controalelor ex-ante definite de ordonator pentru a verifica aspectele operationale si financiare."

Compartimentele initiatoare ale operatiunilor raman responsabile pentru realitatea, regularitatea si legalitatea operatiunilor pe care le-au initiat. Viza de control financiar preventiv nu exonereaza de raspundere compartimentele initiatoare. Acest principiu fundamental in organizarea controlului financiar preventiv este reglementat de art. 14 alin. 3 si 4 din Ordonanta Guvernului nr. 119/1999, cu modificarile si completarile ulterioare, astfel:

“(3) In vederea acordarii vizei de control financiar preventiv propriu, proiectele de operatiuni se prezinta insotite de documentele justificative corespunzatoare, certificate in privinta realitatii si legalitatii prin semnatura conducatorilor compartimentelor de specialitate care initiaza operatiunea respectiva.

(4) Conducatorii compartimentelor de specialitate prevazuti la alin. (3) raspund pentru realitatea, regularitatea si legalitatea operatiunilor ale caror documente justificative le-au certificat. Obtinerea vizei de control financiar preventiv propriu pe documente care contin date nereale sau inexacte si/sau care se dovedesc ulterior nelegale nu exonereaza de raspundere pe sefii compartimentelor de specialitate care le-au intocmit.”

Comentariu Asa dupa cum s-a aratat, actele de gestiune a creditelor intra in competenta ordonatorului, care isi indeplineste aceasta sarcina prin compartimentele de specialitate initiatoare. Intrucat actele de gestiune sunt constranse de reguli precise, stabilite prin dispozitii imperative ale unor acte cu caracter normativ, este firesc ca responsabilitatea pentru respectarea acestor reguli sa revina celor care fac actele de gestiune. Controlul preventiv intern este organizat cu scopul obtinerii de catre ordonator a garantiei ca agentii prin care isi realizeaza sarcinile respecta regulile de care el insusi este tinut. Faptul ca organizarea controlului preventiv este o obligatie legala a ordonatorului, si nu un act de vointa al acestuia, deriva din caracterul public al fondurilor sau patrimoniului. Prin urmare, responsabilitatea pentru legalitatea, regularitatea si realitatea actului de gestiune consemnate in documente justificative nu poate fi transferata asupra controlului, deoarece ar insemna o substituire de responsabilitati si ar conduce la degradarea calitatii actului de gestiune publica. Bineinteles, si controlorul are responsabilitatea sa, insa raspunderea nu poate fi stabilita decat in raport cu sarcinile ce-i revin in exercitarea controlului.

2.3.1.2. Compartimente implicate

Definitia angajamentului legal, cuprinsa in Legea nr. 500/2002 la art. 2 (3), conform careia acesta este “[...] orice act juridic din care rezulta sau ar putea rezulta o obligatie pe seama fondurilor publice” a extins actiunea controlului asupra tuturor actelor administrative, cu exceptia acelor care, prin natura lor, nu produc sau nu pot produce efecte financiare sau patrimoniale. De asemenea, la art. 53 (3) din Legea nr. 500/2002 se precizeaza ca "operatiunile specifice angajarii [...] sunt in competenta ordonatorului de credite si se efectueaza pe baza avizelor compartimentelor de specialitate ale institutiilor publice." Gama larga de acte administrative (dintre care numai o parte sunt acte administrative de gestiune in care statul actioneaza ca persoana juridica) a facut ca legea sa prevada implicarea compartimentului de specialitate juridica in controlul, sub forma preventiva, al legalitatii actelor administrative, prin avizul consultativ prealabil, atat exclusiv (pentru anumite acte administrative), cat si premergator exercitarii vizei de control financiar preventiv.

Legea nr. 514/2003 privind angajarea si exercitarea profesiei de consilier juridic:

Art. 4 "Consilierul juridic in activitatea sa asigura consultanta si reprezentarea autoritatii sau institutiei publice in serviciul careia se afla [...] avizeaza si contrasemneaza actele cu caracter juridic."

Ordonanta Guvernului nr. 119/1999, cu modificarile si completarile ulterioare:

Art. 14 (6) "In cazurile in care dispozitiile legale prevad avizarea operatiunilor de catre compartimentul de specialitate juridica, proiectul de operatiune va fi prezentat pentru control financiar preventiv propriu cu viza sefului compartimentului juridic. Persoanele in drept sa exercite controlul financiar preventiv propriu pot cere avizul compartimentului de specialitate juridica ori de cate ori considera ca necesitatile o impun."

Comentariu Avizul consultativ face parte din categoria actelor premergatoare adoptarii actului juridic, a carui solicitare este obligatorie, dar care nu implica obligativitatea conformarii din partea titularului competentei. Daca titularul competentei nu se conformeaza avizului, atunci operatiunea se efectueaza pe propria raspundere a acestuia.

In acest context se impun si unele precizari cu privire la natura vizei de control financiar preventiv, asa cum este ea reglementata prin Ordonanta Guvernului nr. 119/1999, cu modificarile si completarile ulterioare. Cu exceptia vizei asupra incadrarii in credite, cand aceasta este un aviz conform, in restul cazurilor viza de control preventiv este un aviz consultativ.

Al doilea compartiment de specialitate din cadrul unei institutii publice, care nu intra in categoria compartimentelor initiatore, este compartimentul financiar-contabil. Asa cum s-a aratat in sectiunea consacrata "contabilului", contabilul integrat in serviciile ordonatorului nu indeplineste functiile contabilului in raport cu care se enunta principiul separarii gestiunilor. Prin urmare, implicarea compartimentului financiar-contabil in exercitarea controlului financiar preventiv nu incalca nici unul din principiile separarii agentilor, principii respectate dintotdeauna in organizarea de contabilitate publica (finante publice) din Romania.

Acesta este temeiul in baza caruia actele normative prevad organizarea controlului financiar preventiv in compartimentul de specialitate financiar-contabila integrat in serviciile ordonatorului.

Art. 13 (1) din Ordonanta Guvernului nr. 119/1999, cu modificarile si completarile ulterioare, prevede: "Entitatile publice, prin conducatorii acestora, au obligatia de a organiza controlul financiar preventiv propriu si evidenta angajamentelor in compartimentul contabil."

Comentariu O astfel de organizare este fireasca, deoarece, in organizarea institutiei publice, acesta este compartimentul de specialitate economica si care detine informatiile cu privire la executia bugetului si situatia patrimoniului la un moment dat: creditele angajate, creditele disponibile, creditele consumate, necesarul de fonduri, datoriile, creantele. etc. De asemenea, tot in acest compartiment se arhiveaza documentele justificative ale operatiunilor patrimoniale reflectate in conturi.

In functie de natura operatiunilor si, mai ales, de continutul concret al operatiunii, compartimentele de specialitate juridic si financiar-contabil isi exercita atributiile de control separat sau conjugat, prin dublu aviz.

Controlul financiar preventiv se bazeaza in amonte pe institutia certificarii (prin semnatura) a realitatii, regularitatii si legalitatii, care nu este altceva decat controlul ierarhic exercitat de sefii compartimentelor initiatore asupra agentilor de executie

din subordine. Daca ordonatorul identifica zone de risc in functionarea acestei institutii, poate decide exercitarea controlului preventiv si in aceste zone.

2.3.2. Controlul financiar preventiv exercitat de Ministerul Finantelor Publice

In organizarea de contabilitate publica (finante publice) din Romania, bazata pe principiul descentralizarii si responsabilizarii ordonatorului, functiile de control preventiv ale Ministerului Finantelor Publice sunt mult mai restranse decat in alte organizari de contabilitate publica din tarile membre ale Uniunii Europene. Aceasta caracteristica este in concordanta cu principiile reformei promovate prin Regulamentele financiare comunitare din 2002.

Descentralizarea si responsabilizarea ordonatorului in gestiunea bugetara s-a facut prin transferarea functiilor de control preventiv de la contabilul ca agent al Ministerului Finantelor Publice (trezoreriei) la contabilul ca agent integrat in serviciile ordonatorului. S-a aratat deja ca prin acest transfer nu s-a incalcat nici unul din principiile fundamentale de organizare a contabilitatii publice:

a) functiile ordonatorului si ale contabilului (ca agent platitor al Ministerului Finantelor Publice) sunt functii separate;

b) functiile de initiere si de verificare (contabilul ca agent integrat in serviciile ordonatorului) sunt functii separate.

Functiunile de control preventiv ale Ministerului Finantelor Publice nu puteau si nici nu pot fi eliminate. Acest minister ramane gestionarul ansamblului bugetelor, gestionarul fondurilor, responsabil al echilibrelor bugetare etc. Functiunile de control preventiv ale Ministerului Finantelor Publice sunt urmatoarele:

a) controlor al modificarii structurii autorizarilor bugetare (creditele) si a distributiei acestora pe trimestre - controlul abaterilor de la programul bugetar initial si al riscurilor asociate;

b) controlor al echilibrului banesc al bugetului - controlul deficitelor;

c) controlor al unor operatiuni privind gestiunea creditelor - controlul riscurilor majore in gestiunea ordonatorilor principali;

d) controlor al platilor - controlul conformitatii executiei de casa.

Aceste controale sunt realizate prin directiile de buget, trezorerii si controlorii delegati.

Comentariu Asupra acestor controale se va reveni intr-un capitol separat.

Capitolul 3

OPERATIUNI PRIVIND GESTIUNEA CREDITELOR SI GESTIUNEA FONDURILOR. CONTROLUL PREVENTIV AL OPERATIUNILOR.

3.1. Precizari preliminare

Gestiunea creditelor

- Gestiunea creditelor este institutia publica.
- Gestionarul creditelor este ordonatorul. Functiile ordonatorului sunt indeplinite de institutia publica, prin compartimente de specialitate.
- Operatiunile specifice gestiunii creditelor sunt: angajarea, lichidarea, ordonantarea.

Gestiunea fondurilor

- Gestiunea fondurilor este Ministerul Finantelor Publice prin Trezorerie.
- Gestionarul fondurilor este contabilul platitor. Functiile contabilului-platitor sunt indeplinite de trezorerie.
- Operatiunea specifica gestiunii fondurilor este plata.

Separarea gestiunilor

Functiile ordonatorului sunt separate de functiile contabilului ca agent platitor.

Controlul preventiv al operatiunilor

a) In gestiunea creditelor

- Verificatorul operatiunilor este controlorul. Functiile controlorului sunt indeplinite de compartimentele de specialitate financiar-contabila si juridica. Alte compartimente si persoane pot fi implicate in raport cu natura operatiunii si procedurile definite de ordonator.
- Functiunile de initiere si verificare a operatiunilor specifice gestiunii creditelor sunt functiuni separate.

b) In gestiunea fondurilor

- Verificatorul operatiunilor este controlorul. Functiunile controlorului sunt indeplinite de compartimentele de specialitate ale trezoreriei.
- Functiunile contabilului platitor si ale contabilului verificator sunt functiuni separate.

Comentariu Controlul preventiv in faza platii are un caracter formal. Plata poate fi temporar suspendata, dar nu poate fi refuzata. Creanta creditorului este ocrotita de lege. Lipsa creditului (autorizarii bugetare) nu constituie temei juridic pentru a inlatura obligatia de a plati.

3.2. Raportul juridic de obligatie. Fazele cheltuielilor bugetare.

Prin obligatie, in sens larg, se intelege raportul juridic in temeiul caruia una dintre parti, numita creditor, este indreptatita sa ceara celeilalte parti, numita debitor, savarsirea unei prestatii determinate de a da, de a face, de a nu face ceva, sub sanctiunea constrangerii de stat in caz de neexecutare de bunavoie.

In executia cheltuielilor bugetare, elementele constitutive ale raportului juridic de obligatie sunt:

- Subiectii: statul (institutia publica) in calitate de debitor si tertul in calitate de creditor.
- Continutul: creanta creditorului (dreptul de a incasa o suma de bani determinata) si, in mod corelativ, datoria (obligatia de a plati acea suma de bani determinata).
Constatarea creantei creditorului si, in mod corelativ, a obligatiei debitorului, se face de catre debitor printr-un act juridic individual si declarativ (neconstitutiv de drepturi si obligatii), numit titlu de creanta, respectiv datorie. In caz de litigiu intre creditor si debitor, creanta/datoria este stabilita de instanta (actiune in constatare).
- Obiectul: prestatia de care este tinut debitorul este de a plati. Conform principiului separarii gestiunilor si in virtutea faptului ca actul de constatare a creantei/datoriei nu este un act executoriu prin el insusi, asupra casei statului (trezoreriei) trebuie emis un titlu executor, in baza caruia agentul platitor sa faca plata.
- Stingerea (incetarea) raportului juridic de obligatie se face prin plata. In urma platii dispare obligatia din pasivul debitorului si creanta din activul creditorului.

Comentariu Este absolut necesar sa se faca distinctie intre operatiunea de “a dispune plata” si operatiunea “de executie a platii”. Asupra acestei probleme se va reveni.

Din cele de mai sus rezulta ca raportul juridic de obligatie parcurge patru faze distincte si succesive: crearea sa printr-un act juridic constitutiv de drepturi si obligatii; constatarea creantei/datoriei printr-un act juridic individual si declarativ; emiterea titlului executoriu catre agentul platitor; stingerea raportului juridic de obligatie prin plata.

In contabilitatea publica (finantele publice) s-au adoptat denumiri standard ale celor patru faze prin care se realizeaza o cheltuiala.

Raportul juridic de obligatie	Cheltuiala	
	Denumirea standard a actului	Operatiunea (faza a cheltuielii)
<ul style="list-style-type: none"> • Actul juridic constitutiv de drepturi si obligatii • Titlul de creanta/datorie • Titlul executor • Stingere - incetarea efectelor juridice 	<ul style="list-style-type: none"> • Angajament • Act de lichidare • Ordonanta • Plata 	<ul style="list-style-type: none"> • Angajare • Lichidare • Ordonantare • A efectua plata

Logica raportului juridic de obligatie a impus in normele de contabilitate publica urmatoarele reguli:

- | |
|--|
| <ul style="list-style-type: none"> • Nici o plata nu poate fi facuta daca nu exista un titlu executor; • Nici un titlu executor nu poate fi emis daca nu exista o creanta/datorie; • Nici o creanta/datorie nu se poate constitui in afara unui act juridic constitutiv de drepturi si obligatii. |
|--|

sau

- Nici o plata nu poate fi efectuata daca nu a fost ordonantata;
- Nici o ordonantare nu poate fi facuta daca nu exista o lichidare;
- Orice lichidare se face in baza unui angajament.

sau

- Nici o plata nu poate fi efectuata daca nu a fost dispusa;
- Nici o plata nu poate fi dispusa daca nu exista o datorie;
- Nici o datorie nu poate exista daca nu exista un act juridic din care rezulta o obligatie de plata.

Comentariu Aceste reguli, impreuna cu cele aratate la dubla autorizare a cheltuielii, formeaza regulile de baza ale contabilitatii publice, prin care se reglementeaza gestiunea fondurilor publice. Respectarea acestor reguli constituie obiect al controlului financiar preventiv.

Terminologia standard a fost introdusa in normele juridice de contabilitate publica prin Legea nr. 500/2002, care, la art. 52 (1), prevede ca:

“In procesul executiei bugetare cheltuielile bugetare parcurg urmatoarele faze: angajament, lichidare, ordonantare, plata.”

Reglementari comunitare Art. 75 (1) din Regulamentul financiar nr.1605/2002:

“Toate cheltuielile fac obiectul unui angajament, unei lichidari, unei ordonantari si unei plati.”

3.3. Angajamentul juridic si angajamentul bugetar. Controlul preventiv al angajamentelor.

3.3.1. Forme ale angajamentului

Angajamentul juridic este actul de origine al cheltuielii. Toate celelalte faze prin care trece o cheltuiala pana a deveni efectiva sunt o consecinta a acestuia. Un angajament juridic, odata facut (prin vointa legiuitorului, a administratiei sau prin acord de vointa), institutia publica este tinuta sa-l respecte, atata timp cat angajamentul fiinteaza.

Pe langa angajamentul juridic (constitutiv de drepturi si obligatii), prin normele de contabilitate publica (finante publice) s-a definit si angajamentul bugetar. Angajamentul bugetar isi are izvorul in autorizarea bugetara. Acest angajament nu este un act juridic, ci o operatiune specifica contabilitatii publice, menita sa asigure:

- respectarea obligatiilor institutiei ce decurg din angajamentele juridice;
- respectarea obligatiei institutiei de a nu depasi autorizarea bugetara (creditul).

Angajamentul juridic si angajamentul bugetar coexista si sunt inseparabile. Angajamentul juridic este un act juridic creator de drepturi si obligatii (din care rezulta o obligatie de plata), iar angajamentul bugetar este o rezervare de credite. Prin urmare, daca se creeaza o obligatie de a plati, trebuie sa se rezerve si creditele in baza carora sa se dispuna plata, ca urmare a executarii angajamentului juridic.

3.3.2. Angajamentul juridic. Definitie si forme ale acestuia. Credite juridice angajate.

Conform art. 2 (3) din Legea nr. 500/2002 „angajamentul legal – faza in procesul executiei bugetare reprezentand orice act juridic din care rezulta sau ar putea rezulta o obligatie pe seama fondurilor publice:”

Angajamentele juridice, ca acte juridice din care rezulta direct sau indirect o obligatie pe seama fondurilor publice, sunt:

- legile - acte juridice ale autoritatii legiuitoare;
- ordonantele - acte juridice ale autoritatii executive, supuse aprobarii autoritatii legiuitoare (au forta juridica a legii);
- acordurile - acte juridice ale diferitelor autoritatii, supuse ratificarii de catre autoritatea legiuitoare (au forta juridica a legii);
- hotarari ale Guvernului - acte juridice administrative ale autoritatii executive, date in organizarea executarii legii;
- actele administrative de administratiei publice (altele decat cele de gestiune);
- actele administrative de gestiune (altele decat contractele);
- contractele administrative si civile;
- hotararile judecatoresti.

Comentariu Prin enumerarea de mai sus nu s-a urmarit epuizarea actelor juridice din care rezulta direct sau indirect obligatii de plata, ci sublinierea diversitatii lor.

Definitia angajamentului juridic din perspectiva tipurilor de acte juridice si al autoritatilor competente trebuie completata (in sensul de abordata), din ratiuni de ordin practic, cu definitia angajamentului juridic din perspectiva actiunii ordonatorului. O astfel de definire este cuprinsa in art. 76 (1) din Regulamentul financiar nr. 1605/2002 si consta in „Angajamentul juridic este actul prin care ordonatorul creeaza sau constata o obligatie de plata in sarcina institutiei”.

Exemple de angajamente juridice:

1. Incheierea a doua contracte, unul pentru achizitia unor bunuri, iar celalalt pentru furnizarea de agent termic. Contractele sunt acte juridice si, prin semnarea lor (exercitarea competentei), ordonatorul creeaza obligatii de plata in sarcina institutiei.

2. Numirea unui functionar public. Actul juridic (act administrativ) este ordinul de numire. Prin el insusi acest act juridic nu este creator de drepturi si obligatii patrimoniale, ci de drepturi si obligatii in legatura cu exercitarea functiei. Totusi, se poate afirma ca prin acest act juridic s-au creat indirect obligatii de plata, intrucat functionarul trebuie platit. Actul juridic constitutiv de drepturi si obligatii privind remunerarea este legea de salarizare a functionarilor publici. Odata cu ordinul de numire, in executarea in concret a legii, ordonatorul emite ordinul de incadrare. Prin acest act juridic ordonatorul constata obligatiile de plata ce revin institutiei.

3. Printr-o lege se majoreaza salariile functionarilor publici. Prin acest act juridic autoritatea competenta (Parlamentul) creeaza obligatii de plata majorate in sarcina institutiei. Ordonatorul (autoritatea competenta) trebuie sa constate, printr-un

act juridic, aceasta obligatie de plata. In consecinta, va emite un act administrativ prin care stabileste noul drept salarial. In general, astfel de acte juridice nu sunt emise de titularul de drept al competentei, ci de ordonatorul titular al unei competente delegate, cum ar fi, spre exemplu, directorul directiei de personal. Reamintim ca, intr-o astfel de procedura administrativa, actul de delegare este Regulamentul de organizare si functionare.

4. Functionarul public este destituit. Ordinul (decizia) de destituire este un act administrativ care are ca efect incetarea raporturilor juridice constituite prin actul de numire. Concomitent, inceteaza si raporturile juridice ce s-au stabilit prin ordinul de incadrare. Prin acest act juridic nu rezulta o obligatie de plata, dar ar putea rezulta, daca, prin decizia de destituire, se incalca un drept subiectiv al functionarului. In acest caz, actul juridic creator de obligatii de plata este hotararea judecatoreasca prin care se angajeaza raspunderea juridica a institutiei. Ordonatorul este obligat sa constate obligatia de plata ce decurge din hotararea judecatoreasca.

5. Se lanseaza un imprumut de la populatie prin certificate de trezorerie. Actul juridic prin care se creeaza o obligatie de plata este insusi „certificatul de trezorerie” al carui continut este prospectul de emisiune. „Certificatul de trezorerie” este un contract de imprumut (semnatura creditorului pe un astfel de contract nominativ nu este necesara, deoarece insasi cumpararea lui inseamna o manifestare de vointa), prin care debitorul se obliga sa returneze suma la scadenta si sa plateasca o dobanda.

6. Iesirea la pensie. Actul juridic constitutiv de drepturi si obligatii este legea pensiilor. Actul juridic prin care ordonatorul constata obligatia de plata este „decizia de pensionare”.

7. Printr-o lege se hotaraste acordarea unei subventii unui agent economic prin bugetul unui minister (industrie, agricultura etc). Actul juridic prin care se creeaza obligatia de plata este insasi legea (autoritatea competenta este Parlamentul). In acest caz, angajamentul juridic este constatarea obligatiei, fara a mai fi necesara forma materiala a angajamentului.

8. Asigurarea unor bunuri ale institutiei publice. Printr-un act normativ care cuprinde dispozitii onerative sau permissive se autorizeaza utilizarea fondurilor publice pentru asigurarea unor riscuri ce pot afecta integritatea unor bunuri din patrimoniu. In baza autorizarii legale, ordonatorul creeaza o obligatie de plata (contract de asigurare), deoarece, prin plata primei de asigurare, asiguratul devine titularul unui drept de creanta, in baza caruia poate pretinde asiguratorului (debitorul) ca, in cazul producerii unui eveniment asigurat, sa plateasca acestuia indemnizatia de asigurare convenita.

Exemplele ar putea continua. Actele juridice din care rezulta direct sau indirect obligatii de plata in sarcina statului (institutii publice) sau prin care ordonatorul creeaza sau constata obligatii de plata sunt nenumarate. Scopul enumerarii de mai sus a fost numai de a crea unele repere pentru intelegerea angajamentului juridic, asa cum este el definit in normele mentionate.

In general, angajamentul juridic, sub forma actului juridic prin care ordonatorul constata o obligatie de plata, se intalneste atunci cand dreptul de creanta al creditorului izvoraste dintr-un act juridic extern ordonatorului (creat de o alta autoritate competenta - Parlament, Guvern, organ administrativ superior, etc.). Angajamentul juridic sub forma actului juridic creator de obligatii apare atunci cand, prin diferite acte normative, se autorizeaza o cheltuiala cu o anumita destinatie, dar actul juridic creator de drepturi si obligatii este infaptuit de ordonator (contractele).

Angajamentele juridice au drept consecinta “ angajarea juridica a creditelor”.

3.3.3. Angajamentul bugetar. Definitie si forme ale acestuia. Credite bugetar angajate.

3.3.3.1. Precizari preliminare

Conform art. 2 (2) din Legea nr. 500/2002, angajamentul bugetar este definit astfel: “angajamentul bugetar - orice act prin care o autoritate competenta, potrivit legii, afecteaza fonduri publice unei anumite destinatii, in limita creditelor bugetare aprobate.”

Reglementari comunitare

Art. 76(1) din Regulamentul financiar nr. 1605/2002 “ Angajamentul bugetar consta intr-o operatiune de rezervare de credite necesare executarii ulterioare a platilor care rezulta din angajamente juridice”.

Comentariu Angajamentul bugetar este, in fapt, o rezervare de credite, si nu o afectare de fonduri. Afectarea fondurilor unor destinatii se face prin credite, si nu prin angajament bugetar.

Esentiala in definirea angajamentului bugetar nu este atat scoaterea in evidenta a faptului ca acest angajament este o operatiune de rezervare a creditelor, ci a scopului in care se face aceasta rezervare, si anume: punerea in rezerva a creditului pentru ca, atunci cand se executa un angajament juridic din care rezulta o obligatie de plata, sa existe credit in baza caruia sa se dispuna plata. Se reaminteste faptul ca inexistenta creditului nu constituie temei legal pentru exonerarea statului (institutiei publice) de obligatia de a plati, daca aceasta rezulta dintr-un act juridic.

Forma in care se evidentiaza angajarea juridica a creditului este angajamentul bugetar.

Pentru a se continua demersul in explicitarea legaturii intre angajamentul juridic si angajamentul bugetar este necesara evidentierea tipurilor de angajamente bugetare.

Reglementari comunitare

Conform art. 76 (2) si din Regulamentul financiar nr. 1605/2002:

“Angajamentul bugetar este individual atunci cand beneficiarul si suma sunt determinate.

Angajamentul bugetar este global atunci cand cel putin unul din elementele necesare identificarii angajamentului individual raman nedeterminate”.

3.3.3.2. Angajamentul bugetar individual

- Angajamentul bugetar consta in operatiunea de rezervare de credite necesare efectuarii ulterioare a platii care rezulta din angajamente juridice.
- Angajamentul bugetar este individual atunci cand beneficiarul si suma sunt

perfect determinate.

•

O astfel de situatie nu exista decat in cazul cand actul juridic din care rezulta obligatia de plata este perfect individualizat (se cunoaste titularul creantei - beneficiarul platii - si cuantumul obligatiei - suma care urmeaza a fi platita). Daca ordonatorul face un astfel de act juridic, trebuie sa faca si angajamentul bugetar, adica sa rezerve (sa puna in rezerva) creditul aferent sumei ce urmeaza a fi platita daca se executa angajamentul juridic.

Asa dupa cum s-a aratat, in normele de contabilitate publica exista regula conform careia nu se poate face un act juridic din care rezulta o obligatie de plata daca nu exista credit in baza caruia sa se dispuna plata. Prin urmare, inainte ca proiectul de act sa devina act juridic (prin semnatura ordonatorului), trebuie verificat daca exista credit. Daca exista credit, se face angajamentul bugetar si se autorizeaza angajamentul juridic.

Prin urmare, forma concreta in care este prevazuta in legislatia romaneasca respectarea principiului conform caruia "orice angajament juridic este precedat de un angajament bugetar" este:

Viza prealabila, in ceea ce priveste disponibilitatile de credit, asupra angajamentului juridic si angajarea bugetara concomitenta.

Comentariu Pe fond, angajarea bugetara concomitenta este o angajare bugetara prealabila, deoarece angajamentul, in momentul acordarii vizei, este in faza de proiect, adica nu are forta juridica, deoarece nu a fost inca semnat. In aceasta privinta, normele legale (Ordonanta Guvernului nr. 119/1999, cu modificarile si completarile ulterioare), prevad:

Art. 11 "Controlul financiar preventiv consta in verificarea sistematica a proiectelor de operatiuni [...] din punct de vedere al:

[...]

b) incadrarii in limitele creditelor bugetare sau a creditelor de angajament [...]."

Art. 25 (1) "O operatiune pentru care s-a refuzat viza de control financiar preventiv se poate efectua de ordonatorul de credite pe propria raspundere, numai daca prin aceasta nu se depaseste creditul bugetar aprobat."

Art. 13 (1) "Entitatile publice, prin conducatorii acestora, au obligatia de a organiza [...] evidenta angajamentelor [...]."

Principiul angajarii juridice a creditului reflectat prin angajamentul bugetar impune urmatoarea regula de contabilitate publica:

Un credit angajat nu mai poate fi modificat decat daca se modifica angajamentul juridic care l-a generat.

Corolar 1

Un angajament juridic poate fi majorat (majorarea obligatiei de plata care rezulta din actul juridic) numai daca exista credit bugetar neangajat.

Corolar 2

O diminuare a angajamentului juridic (diminuarea obligatiei de plata care rezulta din actul juridic) trebuie urmata de o diminuare a angajamentului bugetar individual.

Acesta este principiul fundamental al contabilitatii angajamentelor si al rolului acesteia in gestiunea creditelor. Restul operatiunilor care decurg din executarea angajamentelor (lichidare si plata) sunt reflectate in contabilitatea patrimoniala a ordonatorului si contabilitatea de casa a trezoreriei.

Nota Ordonantarea nu are reflectare contabila, ea fiind un act de dispozitie - titlu executor pentru contabilul platitor (agent al trezoreriei).

Daca s-ar lucra numai pe baza informatiilor furnizate de contul de plati, s-ar putea ajunge la situatia in care s-ar face un angajament juridic, desi nu mai exista credit din care sa se faca acest angajament. Informatia care lipseste este creditul angajat printr-un angajament bugetar aferent unui angajament juridic care nu a ajuns la faza de plata.

Exemplu

Exista un contract de furnizare de bunuri de 500 mil. lei. S-au livrat bunuri de 200 mil. lei. S-a facut receptia si s-a acceptat factura pentru suma de 100 mil. lei. 20 mil. lei au ramas in divergenta, iar pentru 80 mil. lei nu s-a finalizat lichidarea. S-a ordonat plata pentru 100 mil. lei, insa nu mai erau credite deschise in trezorerie decat pentru 40 mil. lei. Trezoreria executa plata de 40 mil. lei si suspenda plata pana la noua deschidere pentru 60 mil. lei. Presupunand ca plafonul creditelor aprobate prin buget, la aceasta cheltuiala, era de 700 mil. lei, pe baza informatiilor din contul de casa, rezulta ca, din creditele bugetare aprobate, erau neconsumate in acel moment 660 mil. lei. Se pune intrebarea daca se putea face un nou angajament de 400 mil. lei ? Conform acestei informatii furnizate de contabilitate, raspunsul ar fi afirmativ. In realitate, creditele posibil de angajat bugetar printr-un nou angajament juridic sunt de numai 200 mil. lei. Celelalte 460 mil. lei se afla in urmatoarea situatie:

- 60 mil. cu plata amanata pana la deschidere;
- 20 mil. in procedura de conciliere sau in litigiu dedus instantei de judecata;
- 80 mil. in procedura de lichidare (acceptare a facturii);
- 300 mil. lei contract in derulare (urmeaza noi livrari).

Total = 460 mil. lei

*Prin urmare, nu s-ar fi putut **incheia** noul contract de 400 mil. lei, deoarece cel puțin pentru 200 mil. lei, s-ar fi ajuns la situatia sa existe obligatie de plata certa (datorie), dar sa nu existe credit.*

Prin introducerea contabilitatii angajamentelor, informatia necesara evitarii situatiei aratate mai sus este furnizata de doua conturi dezvoltate, in analitic, pe subdiviziunile clasificatiei bugetare.

1. Contul "Credite bugetare aprobate"

Cu ajutorul acestui cont, institutia publica tine evidenta creditelor aprobate prin buget.

In debitul acestuia se inregistreaza, la inceputul anului, creditele aprobate prin buget, iar pe parcursul exercitiului, suplimentarile de credite (legi rectificative, rezerva bugetara, fond de interventie etc. - in analitic, suplimentarile prin virari).

In creditul contului se inregistreaza diminuarile de credite bugetare (legi rectificative, anulari etc. - in analitic, diminuarile prin virari).

Soldul contului reprezinta creditele bugetare aprobate la un moment dat.

2. Contul "Angajamente bugetare"

Cu ajutorul acestui cont se tine evidenta rezervarilor de credite (angajament bugetar) pentru angajamentele juridice prin care se creeaza sau se constata obligatii de plata. Cu alte cuvinte, acest cont reflecta creditele juridic angajate.

In debitul contului se inregistreaza angajamentele bugetare si majorarile de angajamente bugetare (urmare a majorarilor obligatiilor de plata create sau constatate prin angajamente juridice).

In creditul contului se inregistreaza diminuarile angajamentelor bugetare, ca urmare a diminuarilor obligatiilor de plata create sau constatate prin angajamente juridice.

Soldul contului reprezinta creditele bugetare rezervate aferente obligatiilor de plata create sau constatate prin angajamente juridice.

Diferenta dintre soldul contului „Credite bugetare aprobate” si soldul contului „Angajamente bugetare” reprezinta, la un moment dat, creditele bugetare in limita carora se mai pot face angajamente juridice.

Diferenta dintre soldul contului "Angajamente bugetare" si platile efectuate reprezinta angajamente juridice neajunse in faza de plata.

In mod similar trebuie sa functioneze si evidenta primara privind „Angajamente bugetare aferente angajamentelor juridice facute in cadrul actiunilor multianuale” (credite de angajament).

O deosebita importanta in functionarea corecta a mecanismului decizional pe baza soldurilor celor doua conturi este stabilirea, la inceputul fiecarui exercitiu, a angajamentelor juridice care produc efecte (generand plati) in exercitiul curent. Aceasta inseamna inregistrarea in debitul contului „Angajamentele bugetare” a tuturor obligatiilor ce deriva din aceste angajamente pentru a se face rezervarea creditelor, cum ar fi:

- obligatiile care deriva din angajamentele juridice facute in cadrul actiunilor multianuale, in exercitiul precedent si care sunt exigibile la plata in exercitiul curent;

Comentariu Creditele de angajament (cel putin prin partea care se refera la angajamente juridice facute in exercitiul curent cu creante exigibile in exercitiul urmator) devin in mod necesar credite bugetare (credite de plati) in noul exercitiu. Acest fapt este esenta planificarii multianuale si a asigurarii continuitatii angajamentelor juridice, presupunand un management atent al acestor tipuri de angajamente si modificarea acestora la nivelul creditelor bugetare afectate. Cand angajamentele juridice sunt acte

civile, acestea trebuie sa cuprinda clauze de modificare pentru a se crea temeiul juridic pentru o astfel de actiune.

- obligatii de plata care deriva din angajamente juridice care trebuiau stinse in cursul exercitiului precedent, dar care, din diferite motive, nu au ajuns in faza de plata;

Nota Desi Legea nr. 500/2002 enunta principiul anualitatii, plata este permisa in contul exercitiului urmator. Astfel, conform dispozitiilor art. 61 (2) „Orice [...] cheltuiala angajata, lichidata si ordonantata in cadrul prevederilor bugetare si neplatita pana la data de 31 decembrie [...] se va plati [...] in contul bugetului pe anul urmator.” Atata timp cat legea nu introduce nici o norma speciala, obligatia de plata exista atata timp cat exista angajamentul juridic.

- obligatiile de restituiri a avansurilor acordate si neacoperite prin prestatii conform art. 58 (2);

Nota Modul de reglementare ridica probleme juridice serioase (problema va fi reluata la avansuri). In cazul in care prestatorul nu isi va indeplini obligatia in exercitiul curent, in contul avansului primit anterior, institutia publica va restitui bugetului cuantumul avansului neacoperit din creditele anului curent. Aceasta regula este prevazuta de lege numai in cazul avansului. Pe fond, restituirea (daca nu este o recuperare efectiva de la prestator) este o plata in contul exercitiului curent.

- obligatiile de plata ce rezulta din angajamente juridice care produc efecte si in exercitiul curent, fara a fi insa de natura angajamentelor apartinand actiunilor multianuale, cum ar fi: salariile personalului angajat, pensiile aflate in plata, rentele, serviciul datoriei publice, serviciile de tipul furnizarii de energie, agent termic, telefonie, etc.);

- alte obligatii certe inventariate la finele exercitiului precedent.

Din enumerarea de mai sus rezulta ca, in mare parte, creditele bugetare sunt acoperite de angajamente bugetare (ca reflectare a angajamentelor juridice) inca de la inceputul anului. Acest fapt este firesc, deoarece, la fundamentarea bugetelor, se au in vedere, in primul rand, obligatiile provenite din angajamente juridice in curs si, numai dupa aceea, se analizeaza actiunile noi. Cu cat bugetele sunt mai restrictive, cu atat actiunile noi sunt mai putine.

Comentariu In sectiunea consacrata angajamentului juridic s-a tratat angajamentul juridic ca act juridic prin care ordonatorul „Constata o obligatie de plata in sarcina institutiei” numai prin prisma individualizarii actului juridic. Definitia acopera insa si cazul in care „constatarea unei obligatii” este privita in contextul separarii exercitiilor bugetare, adica tocmai aspectul tratat anterior (evidentierea obligatiilor la inceputul exercitiului). Aceasta interpretare este proprie normelor de contabilitate publica, potrivit carora reflectarea bugetara a angajamentului juridic este angajamentul bugetar.

3.3.3.3. Angajamentul bugetar global

Angajamentul bugetar consta in operatiunea de rezervare de credite necesare efectuării plății care rezulta din angajamente juridice.

Angajamentul bugetar este global atunci cand cel puțin unul din elementele necesare identificării angajamentului bugetar individual (titularul creanței și suma) sunt nedeterminate.

[...] angajamentul bugetar global acopera suma totala a angajamentelor juridice individuale pana la data de 31 decembrie [...]

Pe un plan general, însăși creditul este un angajament bugetar global, deoarece:

- reprezintă o rezervare de "fonduri" necesare acoperirii plăților ce rezulta din angajamente juridice;
- în momentul aprobării creditelor angajamentele juridice nu sunt individualizate, deci nu sunt cunoscute elementele constitutive ale angajamentului bugetar individual (beneficiarul plății, suma de plată, sau amandoua);
- sunt destinate acoperirii angajamentelor juridice individualizate până la 31 decembrie (finele exercitiului bugetar).

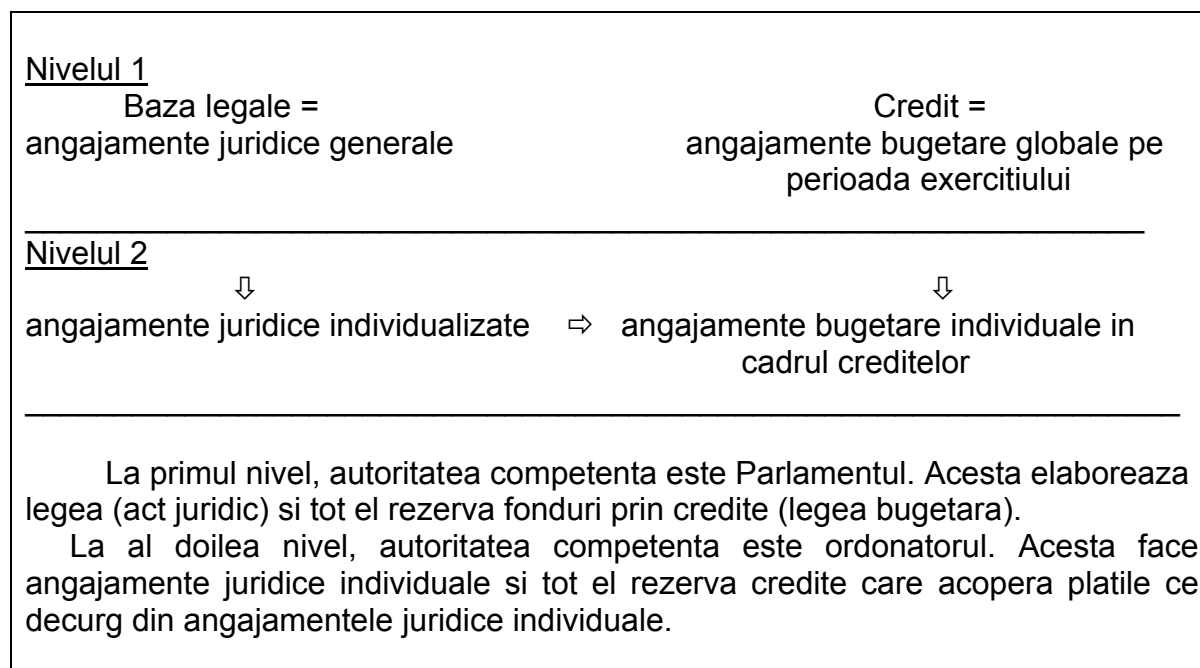
Pentru a se înțelege cele de mai sus, se reamintesc unele elemente tratate anterior, avându-se în vedere definiția angajamentului bugetar din Legea nr. 500/2002.

Art. 2 (2): "angajament bugetar - orice act prin care o autoritate competentă, potrivit legii, afectează fonduri publice unei anumite destinații [...]".

- Parlamentul (autoritatea competentă) adoptă legi prin care hotărăște asupra utilizării "fondurilor publice" pentru satisfacerea unor necesități de ordin public (necesitățile constituie destinația fondurilor publice). Nici o cheltuială din fondurile publice nu se poate face dacă nu există baza legală.
- Legile sunt acte juridice din care rezulta, direct sau indirect, obligații de plată în sarcina statului, deci constituie angajamente juridice.
- Prin caracterul general, legile sunt angajamente juridice în care beneficiarii plății și sumele de plată nu sunt stabilite în concret. Cu alte cuvinte, aceste elemente constitutive ale angajamentului juridic individualizat sunt nedeterminate.
- Punând statul în postura de debitor, Parlamentul trebuie să aloce fondurile necesare, adică să rezerve fondurile necesare destinațiilor ce rezulta din obligațiile create prin lege. Rezervarea de fonduri este un angajament bugetar care se face prin aprobarea de credite.
- Aceste angajamente sunt globale, deoarece angajamentele juridice (legile) sunt generale și sunt destinate acoperirii obligațiilor de plată ce rezulta din angajamentele juridice individualizate până la 31 decembrie (anualitatea bugetară).

Prin urmare, creditele bugetare aprobate prin buget în structura clasificății bugetare pot fi considerate angajamente bugetare globale care acopera, pe durata exercitiului bugetar (până la 31 decembrie), angajamentele juridice individualizate (facute de ordonator cu respectarea bazei legale). Dacă pe ansamblul exercitiului rezervarea fondurilor se face prin credit (angajament global), pe parcursul exercitiului, pe măsura individualizării angajamentelor juridice, rezervarea creditelor necesare plăților se face prin angajamentul bugetar individual.

Avand in vedere cele de mai sus, conceptia de contabilitate publica din Romania este urmatoarea:



Daca, la nivelul ordonatorului, angajamentul bugetar individual este un act obligatoriu, decurgand din faptul ca inexistenta creditului nu exonereaza statul (instituitia publica) de obligatia de a plati (daca datoria rezulta din executarea unui angajament juridic individualizat), angajamentul global nu are acest caracter, el fiind numai o forma de planificare in gestiunea interna a creditelor. In consecinta, decizia de a utiliza acest instrument de planificare intra in competenta ordonatorului si depinde de procedurile de gestiune a creditelor, adoptate prin insasi actul de organizare a institutiei pe care o conduce.

Comentariu Angajamentele globale, ca norma de contabilitate publica (finante publice), este adoptata numai atunci cand se stabileste o procedura de control global al angajamentelor. In sistemele de contabilitate publica descentralizate, cum este si cel din Romania, structurat pe controlul individual al angajamentelor, angajamentul global este numai o forma de planificare interna. Acesta este unul dintre motivele pentru care Legea nr. 500/2002 nu il defineste.

Angajamentele bugetare globale si angajamentele bugetare individuale nu sunt nici complementare si nici substituibile. Angajamentul global este format din angajamentele bugetare individuale, constituite pe masura individualizarii actelor juridice acoperite de angajamentul global.

Pentru a se intelege mai bine aspectele aratate mai sus, se vor da cateva exemple.

1. Angajamentul bugetar global privind cheltuielile cu salariile personalului. Acesta acopera, pe perioada exercitiului, angajamente juridice individualizate (personal angajat), dar si angajamente juridice neindividualizate (care urmeaza a fi facute).

Prin acest angajament bugetar global se rezerva creditele in baza carora se pot dispune platile, in urma executarii angajamentelor juridice individuale.

Principalele obligatii care rezulta din aceste angajamente juridice sunt:

a) obligatii de plata a muncii prestate;

Comentariu Obligatia de plata privind salariile consta in suma bruta. Numai in raport cu aceasta obligatie institutia publica are calitatea de debitor, iar salariatul calitatea de creditor. Prin diferite legi (acte juridice) s-au stabilit impozit pe venit si contributii obligatorii din veniturile realizate (contributii pentru asigurari sociale, contibutii pentru asigurari de sanatate, contributii pentru somaj). In astfel de raporturi juridice, salariatul este debitorul si statul creditorul. Institutia publica este agent constatator al datoriei debitorului/creantei statului. Prin urmare, institutia publica investita, prin lege, cu autoritatea de a incasa veniturile statului, constata datoria debitorului (salariatului), retine sumele datorate statului (creantele fiscale sunt investite prin lege cu titlu executor) si vireaza statului sumele retinute de la debitor. Intrucat stopajul la sursa este o procedura de percepere impusa prin lege, se poate conveni ca institutia este titulara a doua obligatii:

- obligatia de plata a sumei nete catre salariat;

- obligatia de plata a sumei deduse catre bugete.

b) obligatii de plata in legatura cu munca prestata. Aceste obligatii deriva din legile (actele juridice) prin care se stabilesc obligatii de plata ale institutiei, in calitate de angajator. In astfel de raporturi juridice, institutia are calitate de debitor, iar obligatiile de plata sunt contributiile de asigurari sociale, de sanatate si alte contributii stabilite prin lege.

Angajamentul bugetar global privind cheltuielile cu salariile este acoperit partial cu angajamente bugetare individuale (pentru salariatii angajati), restul creditului fiind pus in rezerva pentru noi angajamente individuale (noi angajari de personal) sau pentru constatarea unor obligatii noi, determinate de modificarea angajamentelor juridice deja existente.

O ratiune pentru care se practica acest angajament bugetar global este multitudinea de angajamente juridice individuale care il compun, iar evidentierea acestora in contabilitatea angajamentelor prin angajamente bugetare individuale ar fi dificila.

O alta ratiune ar consta intr-un control global mai strict al acestei categorii de cheltuieli. In organizarea noastra de contabilitate publica, aceasta functiune este indeplinita prin credit (care este tot un angajament global), Legea nr. 500/2002 prevazand in mod expres, la art. 47 "(2) Creditele bugetare aprobate sunt autorizate pe durata exercitiului bugetar; (3) Alocatiile pentru cheltuielile de personal, aprobate pe ordonatorii principali de credite si, in cadrul acestora, pe capitole, nu pot fi majorate si nu pot fi virate si utilizate la alte articole de cheltuieli."

Comentariu Semnificatia celor de mai sus poate fi sintetizata in urmatoarea regula:

Creditele aferente cheltuielilor de personal sunt global angajate, cu intreaga suma, pe durata exercitiului bugetar.

Angajamentul global nu se substituie angajamentului bugetar individual. Daca exista un angajament juridic individualizat, atunci cu necesitate exista si angajament bugetar individual (beneficiar, suma), dar acoperirea bugetara a obligatiei de plata este realizata deja prin angajamentul bugetar global.

Nota Se reaminteste faptul ca angajamentul bugetar individual reprezinta reflectarea bugetara a angajarii juridice a creditului.

2. Angajament bugetar global privind achizitiile publice - Programul de achizitii publice.

Prin acest angajament bugetar global ordonatorul rezerva creditele bugetare prevazute la diferitele subdiviziuni ale clasificatiei bugetare, pentru a achizitiona bunuri, lucrari si servicii prin procedurile prevazute la art. 9 din Ordonanta Guvernului nr. 60/2001 privind achizitiile publice, cu modificarile si completarile ulterioare, sau prin procedurile de licitatie electronica, prevazute de Ordonanta Guvernului nr. 20/2002.

Spre deosebire de angajamentul bugetar global privind cheltuielile cu salariile personalului, angajamentul bugetar global privind achizitiile publice presupune rezervari bugetare pentru angajamente juridice in totalitate noi, ale caror plati ulterioare se fac prin imputarea creditelor prevazute la diferite subdiviziuni ale clasificatiei bugetare.

O alta deosebire deriva din posibilitatea modificarii angajamentului bugetar global pe parcursul exercitiului, Legea nr. 500/2002 necuprinzand o norma prohibitiva de tipul celei mentionate la angajamentul global privind cheltuielile de personal. In cazul angajamentului global privind achizitiile publice, restrictiile sunt cele generale pe care legea le prevede pentru modificarea creditelor prin virari.

O ratiune pentru care se poate concepe un astfel de angajament bugetar global consta in faptul ca institutia publica se angajeaza in proceduri precontractuale, care, odata declansate, constituie un precontract. Aceasta inseamna ca, daca sunt indeplinite conditiile procedurale prevazute de lege, institutia publica este obligata sa incheie contractul ca act juridic generator de drepturi si obligatii.

Procedura vizei prealabile asupra angajamentului juridic si angajarea bugetara concomitenta devine o procedura de viza prealabila asupra angajamentului juridic prin verificarea acoperirii acestuia de un angajament global, urmata de angajarea bugetara individuala, deoarece angajamentul bugetar individual este reflectarea angajarii juridice a creditului.

*Reglementari comunitare Art. 95 din Regulamentul financiar nr. 2343/2002:
„In cazul unui angajament bugetar global urmat de mai multe angajamente juridice individuale, ordonatorul competent inregistreaza in contabilitatea centrala sumele acestor angajamente juridice individuale succesive.
Ordonatorul competent verifica ca sumele lor cumulate sa nu depaseasca suma angajamentului global care le acopera.
Aceste inregistrari contabile mentioneaza angajamentul global care este*

imputat.

Ordonatorul competent procedeaza la aceasta inregistrare contabila inainte de a semna angajamentul juridic corespondent."

Comentariu *Se observa cu usurinta tehnica celor doua proceduri aferente angajamentelor bugetare aratate anterior si faptul ca acesta se aplica si in Romania.*

Lipsa unei norme de tip onerativ nu se constituie in temei pentru a se aprecia gradul de armonizare a legislatiei din Romania cu reglementarile comunitare, iar introducerea unei astfel de norme nu reprezinta catusi de putin un demers pentru armonizare. Legislatia Romaniei are in vedere ceea ce este fundamental pentru actele de gestiune publica - acoperirea angajamentului juridic prin credit si interzicerea crearii lui daca nu exista o astfel de acoperire. Din aceasta cauza, angajamentul bugetar individual este o obligatie, iar angajamentul bugetar global reprezinta un element de planificare in executia bugetara, care creeaza avantaje in organizarea gestiunii creditelor.

Cele doua exemple au avut drept scop ilustrarea mecanismelor creditului bugetar global, ca instrument de planificare. Un camp larg pentru utilizarea angajamentelor globale il constituie gestiunea programelor.

Prin angajamentul bugetar global s-ar realiza legatura intre creditele aprobate prin buget si rezervarile de credite (angajamentul bugetar global) pentru realizarea unui program. Structura angajamentului global este structura bugetului afectat programului. In contabilitatea generala a angajamentelor, programul se reflecta ca un angajament global, iar in contabilitatea angajamentelor aferente programului se reflecta angajamentele bugetare individuale si globale aferente angajamentelor juridice facute in cadrul programului.

In paragraful 3.3.3.2., consacrat angajamentului bugetar individual, contabilitatea angajamentelor a cuprins sectiunea strict necesara functionarii mecanismului de prevenire a crearii de angajamente juridice, fara a exista credite. In fapt, aceasta este functia esentiala a contabilitatii angajamentelor. Functia de planificare a actiunii interne este o functie derivata privind managementul creditelor. La nivelul ordonatorului, angajamentul global este "decizia de finantare", care este premergatoare angajamentului juridic. Or, "decizia de finantare" este o functie a managementului creditelor, pe cand angajamentul bugetar individual, ca reflectare a angajamentului juridic individualizat, este o functie a echilibrului bugetar. Impreuna, cele doua inseamna planificarea interna a utilizarii creditelor, in conditiile mentinerii echilibrului bugetar global.

3.3.4. Controlul financiar preventiv al angajamentelor

a) Controlul bazei legale

Nici o cheltuiala nu poate fi inscrisa in buget si nici angajata si efectuata, daca nu exista baza legala pentru respectiva cheltuiala.

Baza legala este constituita din acte juridice (legi, ordonante, acorduri, hotarari ale Guvernului) din care rezulta direct sau indirect obligatii de plata. Baza legala constituie izvorul obligatiei si, totodata, autorizarea legala a cheltuielii.

Inainte ca ordonatorul sa creeze sau sa constate, printr-un act juridic individual, o obligatie de plata in sarcina institutiei, controlul preventiv trebuie sa constate daca angajamentul respectiv se face in baza unei autorizari legale.

Consecinta efectuarii unui angajament juridic individual fara autorizare legala este utilizarea fondurilor publice cu alta destinatie decat cea prevazuta in actele normative ce stau la baza alcatuirii bugetelor. Fapta poate atrage raspunderea penala, patrimoniala sau administrativa, dupa caz.

b) Controlul de conformitate

Nici o cheltuiala nu poate fi angajata si nici efectuata daca nu exista credit si daca destinatia creditului este alta decat cea a cheltuielii pe care o implica angajamentul juridic individual.

Pentru ca un act juridic individual, prin care se creeaza sau se constata o obligatie de plata, sa poata fi facut, trebuie sa existe nu numai autorizare legala, ci si autorizare bugetara, adica sa existe credit. Dar creditul este specializat pe destinatii de cheltuieli - "Cheltuielile prevazute in capitole si articole au destinatia precisa si limitata".

Inainte ca ordonatorul sa creeze sau sa constate, printr-un act juridic individual, o obligatie de plata in sarcina institutiei, controlul preventiv trebuie sa constate daca exista credit si daca destinatia creditului corespunde cu destinatia cheltuielii generate prin actul juridic individual. Prin urmare, controlul preventiv de conformitate vizeaza:

- justa imputare a creditului;
- existenta creditului.

Nota Daca nu exista credit si legea permite suplimentarea creditului prin diferite proceduri, mai intai se parcurg acele proceduri.

Finalitatea controlului preventiv de conformitate o constituie angajamentul bugetar individual - rezervarea creditului in baza caruia se poate dispune ulterior plata, ca urmare a executarii angajamentului juridic individual.

Comentariu Daca legea dispune sau ordonatorul decide o rezervare prealabila globala printr-un angajament bugetar global, controlul de conformitate se refera la toate componentele angajamentului bugetar global care deriva din angajamentele juridice individuale in curs sau care urmeaza a fi facute. In aceasta situatie, pentru angajamentele juridice individuale noi, controlul de conformitate privind creditele devine control de conformitate privind apartenenta angajamentului juridic individual la angajamentul global. Angajamentul bugetar individual se concretizeaza in majorarea partii angajate juridic a angajamentului global.

Consecinta efectuării unui angajament juridic individual fara autorizare bugetara constituie, conform Legii nr. 500/2002, infractiune.

Controlul de conformitate nu se reduce numai la latura reglementata de normele de contabilitate publica, ci cuprinde si conformitatea cu continutul si sensul legii, in baza carora se emite actul administrativ, fie el de autoritate (daca are consecinte patrimoniale) sau de gestiune.

Comentariu In legatura cu acest aspect, trebuie facute doua precizari. Pentru anumite acte juridice individuale din care rezulta obligatii de plata, controlul de conformitate inseamna, partial, control de baza legala. Referitor la cea de-a doua precizare, conformitatea actului juridic cu forma prescrisa de lege este, de multe ori, esentiala, deoarece forma garanteaza insusi continutul.

Daca actul juridic individual nu este conform cu legea, se poate angaja raspunderea juridica intr-una din formele mentionate deja, dar poate surveni si desfiintarea actului juridic individual, atat pe cale administrativa, cat si pe cale judecatoreasca, daca actul respectiv este dat de lege in competenta instantelor de contencios administrativ.

c) Controlul de regularitate

Acest control vizeaza respectarea normelor procedurale (incluzand in aceasta si exercitarea competentei legale, competentei delegate, concursul de competente, atat in forma directa, cat si indirecta - avize, acorduri, aprobari). Actele normative sub incidenta carora intra angajamentele juridice individuale cuprind o multitudine de norme procedurale care prescriu imperativ actiunea ordonatorului. La acestea se adauga normele procedurale interne stabilite de ordonator. Prin aceste norme procedurale se garanteaza utilizarea fondurilor pentru cheltuielile de interes public, respectarea principiului unei bune gestiuni financiare, dar si respectarea unor drepturi subiective prin incalcarea carora se poate angaja raspunderea patrimoniala a institutiei. Din multitudinea regulilor procedurale, o mentiune speciala trebuie facuta asupra procedurilor de achizitii publice, si aceasta datorita faptului ca o mare parte din angajamentele juridice care intervin in gestiunea creditelor sunt contractele de achizitii de lucrari, servicii si bunuri. Prin obligativitatea parcurgerii unor astfel de proceduri se garanteaza o buna gestiune a resurselor bugetare, deoarece contractul (act juridic generator de obligatii de plata) este rezultanta unei proceduri concurentiale.

Comentariu Impartirea pe componente a controlului financiar preventiv este conventionala, ca de altfel si acceptiunea fiecarui termen. Pe fond, asa dupa cum rezulta din cele de mai sus, prin controlul preventiv al angajamentelor se urmareste conformitatea actelor juridice individuale ale ordonatorului cu dispozitiile legale incidente (inclusiv cu cele de contabilitate publica - finante publice), indiferent de natura acestor dispozitii. Din aceasta cauza, controlul preventiv, in ansamblul sau, mai este definit ca fiind un control "de conformitate cu [...]" sau control "de legalitate". In masura in care prevederile procedurale conduc la minimizarea resurselor necesare realizarii unui scop sau la maximizarea efectelor pentru un volum de resurse dat, atunci controlul "de conformitate cu [...]" sau controlul de legalitate este si un control de buna

gestiune financiara.

Reglementari comunitare Art. 78 din Regulamentul financiar nr. 1605/2002 al Consiliului European:

1. La adoptarea unui angajament bugetar, ordonatorul competent se asigura:

- a) de exactitudinea imputatiei bugetare;
- b) de disponibilitatea creditelor;
- c) de conformitatea cheltuielii in raport cu dispozitiile tratatelor, bugetului, prezentului regulament si cu modalitatile de executie, precum si cu celelalte reglementari;
- d) de respectarea principiilor buneii gestiuni financiare.

2. La inregistrarea unei obligatii juridice, ordonatorul se asigura:

- a) de acoperirea obligatiilor printr-un angajament bugetar corespondent;
- b) de regularitatea si conformitatea cheltuielii in raport cu (punctul "c" de la angajamentul bugetar);
- c) de respectarea principiilor de buna gestiune financiara.

Un continut similar au si reglementarile privind controlul preventiv din legislatia noastra interna, numai ca, asa cum este si firesc, se porneste de la angajamentul juridic, deoarece acesta este actul din care rezulta direct sau indirect obligatii de plata, si nu de la angajamentul bugetar, care este o operatiune contabila de rezervare de credite. Pornindu-se de la angajamentul juridic, controlul de legalitate s-a extins dincolo de normele de contabilitate publica, cuprinzand toate normele de drept pozitiv care reglementeaza ordinea juridica a statului. Cu alte cuvinte, prin controlul preventiv se urmareste ca un act al ordonatorului, cu consecinte de ordin financiar (chiar si indirecte), sa nu capete o valoare juridica fara a se semnala ca acesta se incadreaza in normele legale, de orice natura ar fi ele. Acesta este si motivul pentru care controlul preventiv al angajamentelor juridice se exercita, in cele mai frecvente cazuri, prin dubla viza: compartiment juridic, compartiment financiar-contabil.

Cu aceste precizari, continutul reglementarilor comunitare reflectate in reglementarile interne este urmatorul:

La efectuarea unui angajament juridic (act juridic din care rezulta direct sau indirect o obligatie pe seama fondurilor publice), ordonatorul competent trebuie sa se asigure daca:

- a) cheltuiala care rezulta prin executarea angajamentului juridic are baza legala;
- b) cheltuiala se incadreaza in destinatia creditului care urmeaza a fi imputat (justa imputare);
- c) exista credit care poate fi rezervat (angajament bugetar), astfel incat sa se poata dispune platile ca urmare a executarii angajamentului juridic;
- d) actul juridic indeplineste conditiile de forma, continut si procedurile prevazute de lege sau de alte reglementari aplicabile.

Obligatia de a respecta toate conditiile impuse angajamentelor juridice revine compartimentelor initiatoare, prin care ordonatorul isi realizeaza competentele, asa dupa cum s-a aratat. Aceasta este conditia necesara efectuarii angajamentelor juridice, fapt pentru care legea prevede ca orice viza de control preventiv nu exonereaza de raspundere sefii compartimentelor initiatoare.

Controlul financiar preventiv intern este o actiune suplimentara, prin care ordonatorul se asigura ca angajamentele juridice pe care le face indeplinesc conditiile prevazute de lege (inclusiv legea de finante publice). In raport de modul de reglementare, exista doua tipuri de organizare a controlului financiar preventiv al angajamentelor:

- organizarea este o optiune a ordonatorului, fapt pentru care controlul preventiv poate fi si selectiv, bazat pe analiza riscurilor;
- organizarea este o obligatie stabilita prin lege.

In organizarea de finante publice din Romania, asa dupa cum s-a aratat, este legiferata a doua forma.

Legea nr. 500/2002, art. 52 (3) „Operatiunile specifice angajarii [...] sunt in competenta ordonatorilor de credite si se efectueaza pe baza avizelor compartimentelor de specialitate ale institutiei publice.”

Procedura de exercitare a controlului financiar preventiv al angajamentelor este prezentata in schema de mai jos, facandu-se, totodata, precizarea ca aceasta este o schema de principiu, cu caracter orientativ. In functie de natura actului juridic, se pot face detalieri prin norme interne emise de ordonator.

Compartimente de specialitate	Compartiment de specialitate juridica	Compartimentul de specialitate financiar - contabila	Ordonatorul sau ordonatorul delegat
Se initiaza proiectul de act juridic, prin care se:	Se analizeaza, in special, conditiile prevazute la litera d) si, in functie de necesitati, conditiile de la litera a). Viza are caracter de aviz consultativ.	Se analizeaza conditiile de la literele a), b), c) si d). Viza are caracter de aviz consultativ, cu exceptia depasirii de credit, care este aviz conform.	Exercitarea competentei, in formele prevazute de lege (act de dispozitie, aprobare, etc.).
1. la o masura din care ar putea rezulta o obligatie de plata prin angajarea raspunderii juridice a institutiei.	favorabil → → nefavorabil →		→ Se exercita competenta. → Se exercita competenta prin asumarea de raspundere.
2. Se creeaza o obligatie de plata pe seama institutiei publice.	→ favorabil →	→ favorabil → Se inregistreaza angajamentul bugetar → nefavorabil → Se inregistreaza angajamentul bugetar si se consemneaza extracontabil operatiunea → Se analizeaza din punct de vedere financiar	→ Se exercita competenta. ← → Se poate exercita competenta prin asumarea de raspundere, cu exceptia depasirii de credit. ←

	→ nefavorabil →	Se inregistreaza angajamentul bugetar si se consemneaza extracontabil operatiunea	→ Se poate exercita competenta cu asumarea raspunderii, cu exceptia depasirii de credit. ←
3. Se constata o obligatie de plata pe seama institutiei	→	→ Se poate solicita avizul compartimentului juridic si se reia procedura de la punctul 2.	

In continuare se vor face unele precizari cu privire la unele din tipurile de angajamente juridice, mentionate deja in exemplele anterioare.

1. Cu privire la contractele incheiate de o institutie publica, trebuie precizat ca, in majoritatea cazurilor, nu li se aplica in exclusivitate regulile de drept civil cu privire la contracte (dreptul privat), ci si unele reguli de drept public, care fac parte din regimul juridic administrativ. Din aceasta cauza, doctrina le incadreaza in categoria contractelor administrative. Motivatia stabilirii unui astfel de regim juridic acestor acte juridice (angajamente juridice) este protejarea interesului public. Prin urmare, o parte din clauzele contractului sunt stabilite prin lege sau pe baza si in executarea legii. Pentru exemplificare, contractele de achizitii publice au clauze care deriva din parcurgerea obligatorie a unei proceduri legale, iar actele procedurale sunt supuse contenciosului administrativ. De asemenea, clauzele in contractele de furnizare de agent termic sunt subordonate unor contracte-cadru reglementate de o autoritate competenta. Cunoasterea acestor aspecte este foarte importanta pentru exercitarea controlului financiar preventiv, deoarece incheierea unor astfel de contracte prin nesocotirea dimensiunii publice a regimului juridic aplicabil acestor acte juridice constituie o incalcare a dispozitiilor legale.

De asemenea, din ratiuni de ordin practic, se reaminteste ca, in timpul derularii unui contencios, actiunea de control preventiv se suspenda.

2. Cu privire la actele juridice referitoare la stabilirea drepturilor salariale. Daca, in cazul numirii, procedura de control preventiv nu ridica exceptii de la regula, in ceea ce priveste angajamentele juridice rezultate ca urmare a modificarii legii, introducerea unei proceduri specifice se impune, datorita numarului mare de acte juridice prin care se constata noile obligatii de plata. O procedura posibila consta in validarea regulilor de calcul aplicabile fiecarei grupe omogene, instiintarea personalului, solutionarea eventualelor contestatii si emiterea noilor ordine de incadrare (se poate renunta la aceasta forma aplicandu-se ordinul colectiv). Insa legea prevede posibilitatea corecturilor ulterioare erorilor si recuperarea sumelor aferente drepturilor necuvenite.

3. Cu privire la actul de destituire care, prin el insusi, nu creeaza sau constata obligatii de plata, se mentioneaza ca el nu se supune unei proceduri complete de control financiar preventiv. Acest control se exercita numai din punct de vedere juridic, deoarece ar putea atrage raspunderea patrimoniala. De asemenea, nici eventualele hotarari judecatoresti (care sunt angajamente juridice) nu sunt supuse controlului preventiv, ele insele reprezentand o actiune de control - controlul judecatoresc. Controlul unui astfel de act juridic se face prin exercitarea cailor de

atac prevazute de lege, iar o hotarare judecatoreasca ramasa definitiva, prin nerecuzare sau prin epuizarea cailor de atac, trebuie pusa in executare.

4. In ceea ce priveste certificatul de trezorerie, care este actul juridic generator de drepturi si obligatii, controlul preventiv nu se exercita asupra angajamentului juridic in sine, ci asupra prospectului de emisiune si a ordinului de lansare a imprumutului.

5. Asigurarea (alta decat cea civila obligatorie) reprezinta o achizitie a unui produs de pe piata asigurarilor. Regimul juridic al unor astfel de contracte consta in aplicarea regulilor dreptului civil, dar aceasta nu inseamna ca nu trebuie aplicata o procedura de achizitie concurentiala, daca piata este concurentiala. Controlul preventiv al angajamentului juridic numit polita de asigurare/contract de asigurare priveste numai cele doua autorizari, legala si bugetara.

6. Controlul preventiv asupra deciziilor de pensionare este inaplicabil intr-o procedura standard. De altfel, insuficienta creditului bugetar nici nu este un motiv care sa inlature obligatia de a face actul juridic prin care sa se constate obligatia de plata. Actul juridic constitutiv de drepturi si obligatii este insasi legea, ordonatorul, prin actul juridic individual, neputand decat sa constate obligatia de plata. In general, astfel de acte juridice sunt supuse numai controlului ierarhic, iar daca se face control preventiv, acesta nu poate fi decat selectiv si organizat pe criterii de analiza a riscurilor.

3.4. Lichidarea

3.4.1. Definirea lichidarii

Asa dupa cum s-a aratat, angajamentele sunt acte juridice din care rezulta obligatii de plata in sarcina statului (institutiilor publice). Dar obligatia de plata nu devine datorie, iar dreptul de creanta al creditorului nu devine titlu de creanta decat daca, in concret, se constata realitatea unor fapte pe care se intemeiaza creanta creditorului si, in mod corelativ, datoria debitorului. Determinarea sumei datorate si, corelativ, a sumei in drept a fi incasata de creditor, este o operatiune tehnica ce are la baza, pe de o parte, realitatea faptelor pe care se intemeiaza creanta creditului si, pe de alta parte, elementele de cuantificare stabilite prin angajament.

Prin urmare, lichidarea este operatiunea prin care se constata realitatea faptelor pe care se intemeiaza creanta creditorului si cuantificarea in bani a acestei creante (determinarea sumei).

Reglementari comunitare Art. 79 din Regulamentul financiar nr. 1605/2002 al Consiliului European:

„Lichidarea este actul prin care ordonatorul competent:

- a) verifica existenta drepturilor creditorului;*
- b) verifica sau determina realitatea si suma creantei;*
- c) verifica conditiile de exigibilitate ale creantei.”*

Reglementari interne Art. 2 (23) din Legea nr. 500/2002: "Lichidarea cheltuielilor - faza in procesul executiei bugetare in care se verifica existenta angajamentelor, se determina sau se verifica realitatea sumei datorate, se verifica conditiile de exigibilitate ale angajamentului, pe baza documentelor justificative care sa ateste operatiunile respective."

Comentariu Cea mai importanta faza a lichidarii este determinarea realitatii faptelor pe care se intemeiaza drepturile de creanta ale creditorului, determinarea sau verificarea sumei datorate fiind o consecinta a acestei faze. Nu intamplator, in art. 79 din Regulament se face distinctie clara intre cele doua faze. Importanta acestei distinctii se va evidentia in cuprinsul acestui material. Tot in acest context, mai este necesara o precizare cu privire la expresia "determinarea sau verificarea sumei datorate". Cele doua alternative reflecta initiativa lichidarii. Lichidarea se poate face la initiativa creditorului, si atunci suma datorata se verifica de catre debitor (de ex., factura), sau se poate face la initiativa debitorului, si atunci suma datorata se determina (de ex., statul de plata).

Lichidarea fiind o operatiune de determinare sau verificare a realitatii faptelor pe care se intemeiaza dreptul creditorului si de determinare sau verificare a sumei datorate, toate acestea trebuie consemnate in documente justificative a caror descriere, inregistrare si arhivare este reglementata prin acte normative. Structura si circuitul acestor documente are semnificatia stabilirii competentelor in efectuarea operatiunilor si in asumarea responsabilitatii pentru realitatea si legalitatea operatiunilor consemnate in acestea.

Reglementari interne Art. 6 din Legea nr. 82/1991, cu modificarile si completarile ulterioare:

„(1) Orice operatiune economico-financiara efectuata se consemneaza in momentul efectuarii ei intr-un document care sta la baza inregistrarii in contabilitate, dobandind astfel calitatea de document justificativ.
(2) Documentele justificative care stau la baza inregistrarilor in contabilitate angajeaza raspunderea persoanelor care le-au intocmit, vizat si aprobat, precum si a celor care le-au inregistrat in contabilitate, dupa caz.”

Art. 2 (12) din Legea nr. 500/2002: "contabilul - denumire generica pentru persoana/persoanele care lucreaza in compartimentul financiar-contabil, care verifica documentele justificative si intocmesc documentele de plata a cheltuielilor [...]."

Art. 14 (4) din Ordonanta Guvernului nr. 119/1991, cu modificarile si completarile ulterioare: "Conducatorii compartimentelor de specialitate prevazute la alin. 3 [...] (compartimentele care initiaza operatiunea) raspund pentru realitatea, regularitatea si legalitatea operatiunilor ale caror documente justificative le-au certificat."

Reglementari comunitare Art. 97 din Regulamentul financiar nr. 2393/2002 al Comisiei, dat in aplicarea Regulamentului nr. 1605/2002 al Consiliului European:

"1. Operatiunile privind lichidarea se consemneaza in documente justificative [...] care atesta drepturile de creanta ale creditorului intocmite in baza constatarii serviciului prestat, furniturii livrate, lucrarilor efectuate, sau in baza altor titluri (drepturi constatate ale creditorului) care justifica obligatia de a plati.

2. Ordonatorul competent procedeaza personal la examinarea documentelor justificative sau constata, sub responsabilitatea sa, ca acest examen a fost

efectuat înainte de a lua decizia de a lichida cheltuiala.

3. Decizia de lichidare se exprima prin semnatura, a carei semnificatie este <bun de plata> a ordonatorului competent, a unui functionar sau a altui agent tehnic competent. Decizia de abilitare se conserva, pentru a se putea face referiri ulterioare.”

Daca se are in vedere faptul ca: ordonatorul isi indeplineste functiile prin compartimentele de specialitate; Regulamentul de organizare si functionare si fisele posturilor reprezinta acte de delegare; in compartimentele de specialitate se stabilesc raporturi ierarhice (personalul de executie lucreaza sub responsabilitatea sefului ierarhic, daca ordonatorul nu a emis un act individual de delegare, etc.), se poate afirma cu certitudine ca reglementarile interne si comunitare sunt similare in ceea ce priveste lichidarea.

Prin exemplele ce vor urma, cele aratate mai sus vor deveni mai explicite.

3.4.2. Lichidarea in cazul achizitiilor publice de servicii, bunuri si lucrari

Angajamentele juridice sint contractele de achizitii de servicii, bunuri si lucrari.

Angajamentele bugetare pot fi individuale (pentru fiecare din contracte) sau poate fi un angajament bugetar global (programul de achizitii), care rezerva creditele pentru toate angajamentele juridice individuale (contractele) de achizitii publice.

Drepturile de creanta ale creditorilor (furnizorii de bunuri, prestatorii de servicii, antreprenorii) isi au izvorul in contracte (temeiul juridic al drepturilor de creanta).

Dar dreptul de creanta nu s-a concretizat intr-un titlu de creanta pentru ca creditorul sa poata pretinde debitorului sau sa plateasca. Pentru aceasta trebuie prestate serviciile, livrate bunurile si executate lucrarile si realitatea acestor fapte trebuie constatata de ordonator.

Acesta este punctul la care incepe operatiunea de lichidare, a carui explicitare va porni tot de la reglementarile comunitare.

Reglementari comunitare Art. 98 din Regulamentul financiar nr. 2343/2002 al Comisiei:

"Pentru platile ce corespund achizitiilor publice, semnificatia sintagmei <bun de plata> consta in a certifica ca:

a) O factura emisa de contractant a fost primita de institutia publica si a fost inregistrata formal.

Comentariu Lichidarea se face la initiativa creditorului. Prin factura creditorul isi exprima pretentiile pentru serviciile prestate, lucrarile efectuate sau bunurile livrate. Dar factura nu este inca un titlu de creanta. Ea trebuie verificata daca exprima realitatea si daca pretentiile creditorului sunt intemeiate. Din aceasta cauza, la primire, factura nu se inregistreaza in contabilitate, ci intr-un registru de ordine si evidenta (inregistrarea formala si nu patrimoniala). O astfel de inregistrare nu este optionala, ci obligatorie, deoarece reprezinta dovada ca furnizorul, prestatorul, antreprenorul si-a exprimat pretentiile si ordonatorul este obligat sa constate si sa dispuna plata.

b) mentiunea <conform cu faptele> aplicata pe factura, sau pe un document intern care insoteste factura, sub semnatura unui functionar sau agent tehnic competent (tehnic competent are semnificatia unor anumite specializari pentru a se putea pronunta competent) desemnat de ordonator.

Prin mentiunea <conform cu faptele> se certifica faptul ca serviciile, bunurile, lucrarile prevazute in contracte au fost prestate, livrate, executate in conformitate cu prevederile stipulate. Pentru bunuri si lucrari sunt necesare un certificat de receptie provizorie si unul de receptie definitiva, dupa expirarea perioadei de garantie. Aceste doua certificate au mentiunea <conform cu faptele>.

Comentariu Aceasta faza a lichidarii este esentiala, deoarece prin ea se confirma ca obligatiile contractuale au fost indeplinite. De cele mai multe ori, personalul care face constatarea trebuie sa fie de specialitate (tehnic competent) pentru a putea certifica realitatea faptelor. Agentii care semneaza

documentele constatatoare sunt responsabili de realitatea lor. Daca constatarea este nereala si calculul sumei datorate este nereal. Prin urmare, nu exista culpa pentru cel care a autorizat plata unei facturi, daca documentele prin care se constata realitatea faptelor sunt nereale. In functie de obiectul contractului (complexitatea acestuia), se numesc comisii speciale de receptie, iar documentele constatatoare pot fi note de receptie (materiale), procese-verbale de receptie (mijloace fixe), procese-verbale de punere in functiune, urmate de procese-verbale de receptie definitiva a unei lucrari de investitii. Atunci cand pentru lucrari mari, de lunga durata, platile sunt intermediare, pe faze de executie, apar si alte documente de constatare a realitatii faptelor, cum ar fi "atasamentele", iar facturile sunt insotite de "situatii de lucrari", elaborate pe elemente de deviz. In alte cazuri, constatarea se face prin instrumente tehnice - contoare - iar documentele sunt note de confirmare a indecsilor. Realitatea este extrem de diversa si procedurile de constatare, de asemenea. Important este ca procedurile si documentele constatatoare sa fie reglementate, pentru a putea individualiza responsabilitatile si raspunderile.

c) factura este verificata in toate aspectele sale de ordonatorul competent sau sub responsabilitatea sa, pentru a certifica sau determina suma datorata si caracterul liberator al platii."

Comentariu Determinarea sumei este a doua faza a lichidarii (cuantificarea in bani a creantei creditorului) si se bazeaza pe prima faza, in care s-a constatat realitatea faptelor pe care se intemeiaza dreptul de creanta al creditorului. Elementul de cuantificare este pretul, tariful, sau chiar un algoritm prevazut in angajamentul juridic (contract), sau obligatoriu a fi prevazut in angajamentul juridic, atunci cand un act juridic cu caracter normativ il reglementeaza (cum este cazul devizelor de lucrari). Erori in determinarea sumei nu pot fi, in mod normal, decat de calcul, dar pot interveni si din cauza necunoasterii sau interpretarii eronate a legislatiei fiscale. Daca suma se confirma, insa fara a se pretinde (sau exista) toate documentele justificative care sa ateste

realitatea faptelor, atunci raspunderea se extinde si asupra persoanelor care confirma suma. In practica, in majoritatea cazurilor si faza a doua a lichidarii se face de catre compartimentele initiatore, deoarece acestea cunosc cel mai bine continutul si specificul contractului, in care sens enumeram urmatoarele argumente:

- *operatiunea de lichidare nu este, in sine, o verificare de documente justificative, ci o operatiune complexa, prin care se realizeaza constatarea realitatii faptelor pe care se intemeiaza dreptul de creanta al tertului creditor si pe determinarea sumei;*
- *compartimentele de specialitate care deruleaza contractele sunt in masura sa faca lichidarea, iar, atunci cand este cazul, cu concursul unor comisii tehnice de receptie;*
- *operatiunea de verificare a documentelor justificative este efectuata de contabil, asa cum se prevede la art. 2 (12) din Legea nr. 500/2002, si este normal sa fie asa, deoarece numai in baza acestor documente justificative se fac inregistrarile in contabilitate, asa cum se prevede la art. 6 din Legea nr. 82/1991, cu modificarile si completarile ulterioare si la art. 52 (3) din Legea nr. 500/2002 (in cazul lichidarii, avizul nu poate avea decat caracterul vizei de certificare, deoarece creantei creditorului nu i se poate opune un aviz). Daca semnatura pe un document justificativ se considera a fi insuficienta (din punct de vedere juridic este suficienta, se pot introduce formule de tipul <Bun de plata> sau <Conform cu faptele>.*
De altfel, la art. 101 din Regulamentul financiar nr. 2343/2002 se face urmatoarea precizare: „intr-un sistem neinformatizat, <Bun de plata> se materializeaza printr-o caseta ce cuprinde semnatura ordonatorului competent sau a unui functionar sau agent tehnic competent”. Seful compartimentului de specialitate care deruleaza contractul este ordonator competent, deoarece, asa dupa cum s-a aratat, ordonatorul legal sau delegat isi exercita competentele prin compartimentele de specialitate, ale caror atributii sunt stabilite prin regulamente interne (acte de delegare).

3.4.3. Lichidarea in cazul cheltuielilor de personal

Angajamentul juridic general este legea de salarizare. Angajamentul juridic individual este ordinul de numire si incadrare in functie.

Angajamentul bugetar poate fi individual, pentru fiecare persoana remunerata, sau poate fi global, cuprinzand rezervarea de credite pentru intreg personalul (inclusiv cel care mai poate fi angajat) si pentru intreg exercitiul bugetar.

Drepturile de creanta ale personalului isi au izvorul in ordinele de numire si incadrare. Dar dreptul de creanta nu s-a concretizat intr-un titlu de creanta pentru care creditorul (angajatul) sa poata pretinde debitorului sau (institutie) sa il plateasca. Pentru aceasta trebuie prestata munca. In acest caz, operatiunea de lichidare se face la initiativa debitorului (institutiei).

Operatiunea de lichidare consta in doua faze: constatarea realitatii faptelor pe care se intemeiaza dreptul de creanta si cuantificarea acestuia in bani, adica determinarea sumei cuvenite ca remuneratie.

Constatarea realitatii faptelor pe care se intemeiaza dreptul de creanta consta in certificarea de catre seful compartimentelor de specialitate in care personalul isi

desfasoara activitatea ca munca a fost prestata printr-un document justificativ numit „Pontaj” (Constatarea muncii prestate se poate face si electronic).

Determinarea sumei datorate (cea de a doua faza a lichidarii) se face in baza pontajelor, ordinelor de incadrare si a altor documente justificative (de ex.: ore suplimentare, indemnizatii) prin aplicarea unui algoritm de calcul determinat in baza legii. Documentul de lichidare este statul de plata. Certificarea se face prin semnatura sefului compartimentului de specialitate pe statul de plata.

Comentariu Odata cu lichidarea drepturilor de personal se face si lichidarea creantelor fiscale aferente. Determinarea sumelor datorate ca drepturi de personal si a sumelor datorate in baza creantelor fiscale sunt calculate prin sisteme electronice. Situatiile individuale se lichideaza individual.

3.4.4. Lichidarea privind acordarea unei subventii

Angajamentul juridic este actul normativ prin care se hotaraste acordarea unei subventii din fonduri publice.

Angajamentul bugetar poate fi individual, atunci cand subventia este punctuala, sau global, cand acopera mai multe angajamente juridice individuale ce urmeaza a se efectua (spre exemplu, subventia la lapte data producatorilor agricoli care livreaza lapte la fabricile producatoare).

Dreptul de creanta al creditorului (in exemplul luat, producatorul de lapte) rezulta din angajamentul juridic general, dar exercitarea in concret a acestui drept presupune constatarea realitatii faptelor pe care se intemeiaza dreptul de creanta (in exemplul luat, predarea laptelui).

Lichidarea, in acest caz, se face la initiativa creditorului, care prezinta debitorului (institutia publica) o solicitare de a i se plati (in exemplul luat, diferenta de pret dintre pretul de achizitie al fabricii si plafonul de pret stabilit in angajamentul juridic).

Schema standard a lichidarii la astfel de subventii poate fi ilustrata tot printr-un articol din Regulamentele financiare comunitare.

Reglementari comunitare Art. 99 din Regulamentul financiar nr. 2343/2002 al Comisiei:

***„Pentru a se putea plati subventiile trebuie sa se constate ca:
a) o solicitare la plata a beneficiarului (subventiei) a fost primita de institutia publica si a fost inregistrata formal.***

Comentariu Solicitarea de a se plati trebuie insotita de documente justificative, din care sa rezulte realitatea faptelor pe care se intemeiaza creanta sa. In exemplul luat, aceste documente trebuie sa reflecte: cantitatea de lapte predata; parametrii tehnici in raport cu care se calculeaza cantitatea de lapte predata, exprimata in parametrii standard; pretul la care a fost achizitionat laptele.

b) Mențiunea <Conform cu faptele>, aplicată pe solicitarea beneficiarului, sau pe un document intern care însoțește solicitarea, semnată de un funcționar sau de un agent tehnic competent desemnat de ordonator, este valabilă. Prin această mențiune se certifică că beneficiarul a îndeplinit condițiile de acordare a subvenției.

Comentariu În exemplul luat, constatarea prestației beneficiarului se face de către fabrica achizițoare, fapt pentru care ea trebuie să emită documente justificative prin care se atestă predarea laptelui, parametrii și prețul. Fabrica rămâne responsabilă pentru realitatea documentelor. Caracteristic pentru subvenții este faptul că agentul constatator al realității faptelor este în afara instituției publice. Din această cauză, în conceperea procedurilor de acordare a subvențiilor trebuie avută în vedere eliminarea (pe cât posibil) a concursului de interese. Agentul constatator din cadrul instituției publice (compartimentul de specialitate) constată regularitatea documentelor și că procedurile stabilite prin convenția de subvenționare au fost urmate.

c) solicitarea de a se plăti a fost verificată de ordonatorul competent sau sub responsabilitatea sa, sub toate aspectele, în vederea stabilirii sumei și a caracterului liberator al plății.

Comentariu În exemplul luat în considerare, calculul sumei datorate se face în baza documentelor justificative certificate și a diferenței de preț (plafon – preț de achiziție). Calculul sumei sau verificarea acesteia (în cazul în care ea a fost pretinsă printr-o solicitare de plată) se face și se certifică tot în compartimentul de specialitate, deoarece acestea sunt o consecință a certificării documentelor care atestă realitatea faptelor. Expresia "caracterul liberator al plății" semnifică faptul că prin plată ce urmează a fi dispusă se sting pretențiile creditorului (încetarea raportului juridic de obligație).

3.4.5. Lichidarea în cazul împrumuturilor prin certificate de trezorerie

Angajamentul juridic este în sine certificatul de trezorerie. El constituie un titlu de creanță în baza căruia creditorul (posesorul certificatului) poate pretinde debitorului sau să-i plătească:

- rascumpărare – rambursarea creditului;
- dobândă – fructificarea capitalului împrumutat.

Lichidarea se face la inițiativa creditorului (posesorul certificatului).

Lichidarea are aceleași două faze:

a) Constatarea realității faptelor pe care se întemeiază dreptul creditorului constă în certificarea serviciului făcut. Serviciul făcut de creditor este împrumutul acordat și este atestat prin faptul că certificatul de trezorerie este în posesia creditorului (împrumutul se acordă prin cumpărarea acestui titlu de creanță).

b) Determinarea sumei datorate consta in aditia valorii nominale si a dobanzii calculate in functie de data la care creditorul pretinde plata. Agentul constatatator este functionarul trezoreriei.

Exemplele enumerate anterior au avut drept scop sublinierea importantei operatiunii de lichidare in gestiunea creditelor. Desi, in raport de natura angajamentului juridic, lichidarea imbraca diferite forme, ea are totusi doua laturi inseparabile, comune tuturor formelor de lichidare: determinarea realitatii faptelor pe care se intemeiaza drepturile creditorului si determinarea sumei datorate. Ambele laturi ale lichidarii isi au izvorul in angajamentul juridic si trebuie precis identificate, pentru a se determina documentele justificative necesare unei lichidari corecte. Lipsa unor documente justificative certificate sau neregularitatea acestora pot conduce la validari eronate ale obligatiei de plata. De asemenea, nu trebuie ignorata structura si circuitul documentelor justificative, deoarece in acestea se materializeaza responsabilitatile (competentele), dar si modul in care ordonatorul isi organizeaza gestiunea (un circuit corect, bazat pe separarea functiunilor in exercitarea competentelor, elimina riscurile in producerea de neregularitati). Interpretarea in maniera personalizata a diferitelor reglementari (cum sunt, spre exemplu, Reglementarile comunitare) constituie o eroare. Ordonatorul este o persoana in raport cu exercitarea unor competente, dar este si o structura organizatorica a institutiei, delegata in a exercita anumite competente prin insusi actul de organizare.

3.5. Ordonantarea. Controlul financiar preventiv al ordonantarii.

3.5.1. Precizari preliminare

Raportul juridic de obligatie: institutia publica – tert creditor.

Titlu de creanta: Prin lichidare se constata si se individualizeaza creanta creditorului si, in mod corelativ, datoria debitorului (institutia publica).

Titlu executor: Raportul juridic de obligatie se stinge prin plata (caracterul liberator al platii). Pentru ca plata sa poata fi facuta, asupra agentului platitor trebuie sa se emita un ordin de a plati de catre o autoritate competenta.

Autoritatea competenta este ordonatorul.

Conform principiului separarii functiunilor (gestiunilor), agentul investit cu competenta de a dispune este separat de agentul investit cu competenta de a executa.

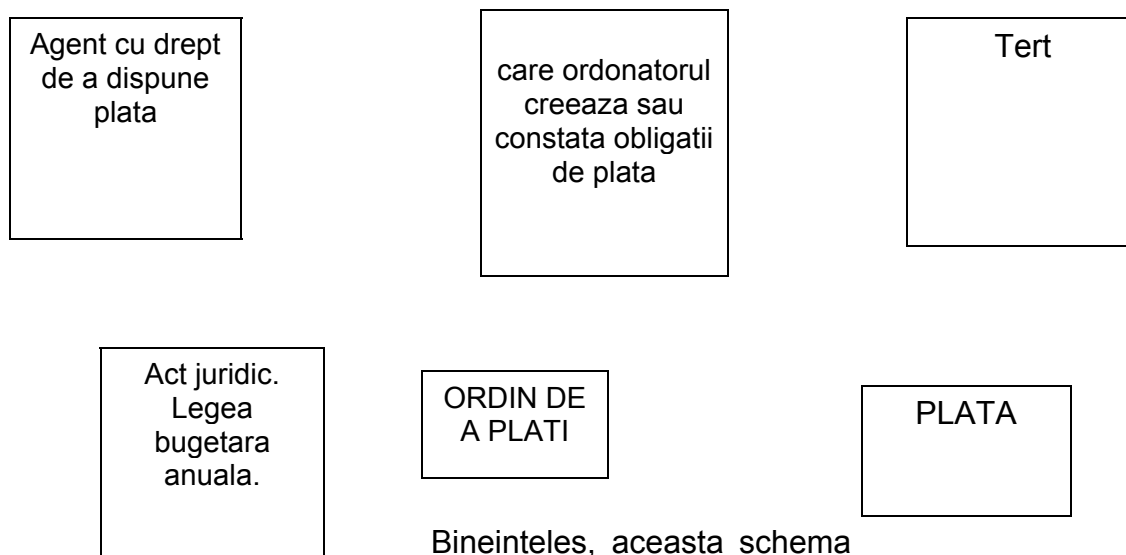
Agentul platitor nu-si poate da lui insusi un ordin de a plati.

Acest principiu fundamental sta la baza organizarii atat a gestiunii publice, cat si a celei private, insa temeiul juridic al dreptului de dispozitie este diferit.

In gestiunea privata dreptul de dispozitie se intemeiaza pe dreptul de proprietate asupra fondurilor depozitate la un agent platitor (banca). Titlul de creanta este disponibilul in cont. Actul juridic generator de drepturi si obligatii este un contract incheiat intre un agent economic (sau cu alt statut juridic) si o banca.

Dar institutia publica nu are fonduri. Fondurile sunt ale statului, pe care si le constituie prin taxe si impozite. Statul isi administreaza fondurile astfel constituite prin institutia numita trezorerie. Dreptul de dispozitie al ordonatorului asupra trezoreriei se intemeiaza pe autorizarea bugetara. Titlul de creanta este creditul bugetar. Actul juridic constitutiv de drepturi si obligatii este legea bugetara aprobata de Parlament.

Schematic, dispunerea si efectuarea platii se prezinta astfel:



Bineinteles, aceasta schema

surprinde esenta efectuarii platii deroga de la principiul de mai se realizeaza plata sunt foarte si tert (beneficiarii platii) se platitori, care nu sunt invizibili

Agent executor al platii
TREZORERIA

are un caracter general, care in sistemul bugetar. Fara a se sus, in practica, formele in care diverse. Adesea, intre trezorerie intercaleaza si alti agenti pentru ordonatori.

Cu alte cuvinte, acesti agenti platitori nu intra in raporturi juridice cu trezoreria ca agent platitor general al statului, ci chiar cu ordonatorii.

In aceste conditii, daca ne raportam la beneficiarul platii, ordinul de a plati este secvential: ordin de a plati dat trezoreriei in favoarea tertului platitor si ordin de a plati dat tertului platitor in favoarea tertului creditor. De asemenea, insusi ordinul de a plati imbraca diferite forme, care, de cele mai multe ori, indica insasi modalitatea de plata.

Cateva exemple pot crea o imagine asupra complexitatii acestui proces.

1. Plata la extern a ratelor de capital, dobanzilor, comisioanelor, etc., decurgand din imprumuturi externe ale statului.

Actul juridic constitutiv de drepturi si obligatii este acordul de imprumut. Debitorul este statul, iar tertul creditor este banca creditoare. Ordonatorul este ministrul finantelor (prin delegatul sau), ca reprezentant al statului.

Agentul platitor (tertul platitor) este Banca Nationala a Romaniei, ca gestionar al fondurilor valutare.

Ordinul de a plati este „Cererea de valuta adresata Bancii Nationale a Romaniei”.

Comentariu Ordinul de a plati imbraca aceasta forma deoarece operatorul pe piata valutara in operatiunile de datorie publica externa este Banca Nationala.

Efectuand plata la extern la ordinul ordonatorului, Banca Nationala are un titlu de creanta asupra ordonatorului, care devine debitorul sau. Pentru a stinge aceasta datorie, ordonatorul trebuie sa dea trezoreriei un ordin de a plati contravaloarea in lei a datoriei sale in valuta. Temeiul juridic al acestui ordin il constituie, asa dupa cum s-a aratat, autorizarea bugetara (creditul bugetar).

Comentariu Daca, in termeni generici, agentul platitor (cel care efectueaza platile sau, cu alte cuvinte, cel care executa ordinele de a plati) este numit contabil, atunci, in exemplul de mai sus, contabilul este Banca Nationala si Trezoreria.

Daca, in termeni generici, modalitatea prin care se stinge obligatia de plata fata de tertul creditor este numita "instrument de plata", atunci, in exemplul de mai sus, instrumentul de plata este succesiunea de ordine de a plati: „Cerere de valuta” urmata de „Ordin de plata”, care, dupa confirmarea pentru executarea platii de catre trezorerie, devine document justificativ pentru inregistrare in contabilitatea ordonatorului a stingerii obligatiei de plata pentru serviciul datoriei publice externe.

2. Plata comisionului pentru lansarea unui imprumut pe piata externa printr-o banca, in conditiile in care se convine ca din imprumut se deduce comisionul.

Actul constitutiv de drepturi si obligatii este contractul (acordul) incheiat intre Ministerul Finantelor Publice, ca reprezentant al statului, si un comisionar (banca de lansare a imprumutului), care, in baza unui mandat (contract, acord) se "imprumuta" pe piata in numele statului roman reprezentat de Ministerul Finantelor Publice (face acte juridice in numele statului). Debitorul este statul (obligatia de a plati comisionul), iar tertul creditor este banca de lansare (contractare a imprumutului in numele statului).

Clauza de a se opri comisionul de catre banca este ordinul dat acesteia de a incasa in nume propriu comisionul datorat de imprumutat din suma imprumutata in numele acestuia. La gestionarul fondurilor valutare constituite prin imprumut (Banca Nationala), ordinul de incasare dat comisionarului se reflecta sub forma ordinului de a plati dat agentului platitor "Cererea de valuta adresata Bancii Nationale”.

Comentariu In acest exemplu, instrumentul de plata pentru comision este format din urmatoarea succesiune de ordine ale ordonatorului: ordin de incasare (clauza din contract); ordin de plata (Cererea de valuta adresata Bancii Nationale - reflectare contabila a ordinului de incasare); ordin de a plati

(Ordin de plata transmis trezoreriei, care, dupa confirmarea platii, devine document justificativ pentru inregistrarea in contabilitatea ordonatorului a operatiunii de stingere a obligatiei de plata catre comisionar).

3. Plata dobanzii si a imprumutului contractat prin "Certificate de trezorerie" catre populatie (datorie publica interna).

Certificatele de trezorerie, prin cumparare (acordare de imprumut), devin acte juridice creatoare de drepturi si obligatii (certificatul este un instrument de imprumut sau de credit). Certificatul de trezorerie este si un titlu de creanta prin care se atesta dreptul posesorului sau (creditorului) de a pretinde debitorului sa i se restituie la scadenta suma imprumutata si dobanda aferenta. Dar certificatul de trezorerie este si un instrument de plata, deoarece reprezinta ordinul dat de ordonator (ministrul finantelor publice) trezoreriei (agent platitor) de a plati la ordinul titularului de creanta (la prezentare).

Comentariu Daca agentul platitor (cel care efectueaza platile) este denumit generic contabil, atunci contabilul este trezoreria, iar instrumentul de plata este certificatul de trezorerie, deoarece acesta reprezinta atat ordinul de a plati, cat si modalitatea de plata - la ordinul titularului de creanta (la prezentare).

4. Plata prin compensare a datoriilor institutiilor catre furnizori cu datoriile acestora catre buget (creante fiscale).

Comentariu Aceasta modalitate de plata este mai rar intalnita si este instituita ca urmare a lipsei mijloacelor de plata. Pe plan intern se urmaresc si alte obiective decat stingerea datoriilor si creantelor, cum ar fi, de exemplu, reducerea arieratelor fiscale si a celor generate de incapacitatea de plata a bugetului. Aceasta modalitate de plata (plata reprezinta operatiunea de stingere a obligatiilor si creantelor intre debitor si creditor) a fost inclusa in exemplele enumerate in aceasta sectiune, pentru a se arata ca respecta aceleasi principii.

Plata prin compensare are la baza un act juridic prin care se autorizeaza agentul platitor (gestionarul fondurilor statului) sa compenseze global (cliring) datoriile contractate in numele statului de catre institutiile publice, la ordinele acestora, cu creantele fiscale ale statului, la ordinele debitorilor sai. Prin urmare, ordonatorii transmit agentului platitor (trezoreria) ordinele de a plati sub forma "listelor cuprinzand creditorii si datoriile catre acestia", iar debitorii fiscali transmit agentului incasator (trezoreria) ordinele de a incasa sub forma "listelor cuprinzand datoriile lor pe tipuri de impozite" (intrucat creanta fiscala constituie titlu executoriu prin ea insasi, ordinele de incasare date trezoreriei sunt in fapt si in drept ordine de incasare ale ordonatorilor - agenti fiscali - date trezoreriei (pentru majoritatea impozitelor, debitorul este in acelasi timp si agent fiscal avand obligatia legala sa-si constate siesi datoriile catre bugete).

Comentariu Daca, in termeni generici, agentul platitor si incasator (executorul ordinelor de a plati si de a incasa ale ordonatorilor) este numit contabil, atunci, in exemplul de mai sus, contabilul este trezoreria. In acest caz, instrumentul de plata nu presupune o miscare de fonduri, ci surprinde esenta

platii - stingerea obligatiilor rezultate din doua raporturi juridice in care statul este, pe de o parte, debitor, iar pe de alta parte, creditor.

5. Plata pensiilor. Tertul creditor (beneficiarul platii) este pensionarul, al carui drept de creanta asupra statului a fost constatat si individualizat prin "Decizia de pensionare" = titlu de creanta.

Datorita dispersiei beneficiarilor platii si a unor conditii ce tin de dezvoltarea sistemului de plati, dar si de necesitatea identificarii permanente a beneficiarului platii, intre ordonator si acesta se interpune inca un agent platitor (tert platitor) in afara trezoreriei (gestionarul fondurilor) si anume, Compania Nationala "Posta Romana" - S.A. In esenta, CONVENTIA incheiata intre ordonator si tertul platitor este un contract de mandat, prin care ordonatorul mandateaza "Posta Romana" sa faca platile (mandat postal) in locul agentului platitor asupra caruia detine un drept de creanta (trezoreria), transferand fondurile din gestiunea acestuia in gestiunea mandatarului. Prin urmare, plata pensiilor presupune urmatoarele acte juridice ale ordonatorului: ordinul dat trezoreriei de a vira fondurile necesare platii pensiilor in conturile "Postei Romane"; ordinul de a plati beneficiarilor platii indicati de el (lista pensionarilor) dat Companiei Nationale "Posta Romana" - S.A. (contractul de mandat).

Comentariu Daca, in termeni generici, agentul platitor (cel care efectueaza platile sau cel care executa ordinele de a plati) este numit contabil, atunci, in exemplul de mai sus, contabilul este Compania Nationala "Posta Romana" - S.A., iar instrumentul de plata este mandatul postal. In aceasta situatie, trezoreria este gestionar al fondurilor, dar numai formal este agent platitor. "Ordinul de plata" transmis trezoreriei este in fapt un Ordin de transfer de fonduri. Trezoreria are, in aceasta operatiune, o functie reala de agent platitor numai in raport cu plata taxelor postale, unde beneficiarul platii este Compania Nationala "Posta Romana" - S.A.

6. Plata drepturilor salariale in conturi de card. Aceasta operatiune de plata este similara celei mentionata anterior si consta in urmatoarele: ordonatorul da ordin trezoreriei (gestionarul fondurilor asupra carora ordonatorul detine un drept de creanta) sa transfere sumele aferente platii drepturilor salariale intr-un cont deschis la banca depozitara a conturilor de card ale salariatilor; ordonatorul, prin conventia incheiata cu banca depozitara, da ordin acesteia sa plateasca beneficiarilor platii (salariatilor) sumele transmise de el (operatiunea de plata consta in transferarea sumelor din contul general in conturile de card).

Comentariu In acest exemplu, agentul platitor denumit generic contabil este banca depozitara a conturilor de card.

7. Plata in numerar a drepturilor salariale. In acest caz, ordonatorul da ordin trezoreriei sa transfere unui agent al sau, care nu are calitatea de ordonator, ci de executor al platii, numit "casier" fondurile necesare, din care acest agent sa efectueze platile. Generic, casierul este contabil, daca se adopta terminologia Regulamentelor comunitare.

Din exemplele de mai sus se pot trage unele concluzii importante:

- Plata reprezinta stingerea unui raport juridic dintre ordonator (debitor) si un tert creditor;
- Modalitatea in care se stinge acest raport juridic este denumita modalitate de plata si este extrem de diversa;
- Indiferent de modalitatea in care se realizeaza plata (stingerea raportului juridic de obligatie), aceasta presupune un act de dispozitie si unul de executie - principiul separarii gestiunilor.
- Separarea gestiunilor presupune separarea competentei de a dispune de competenta de a executa dispozitia, deci a agentilor care exercita aceste competente;
- Pentru ca primul agent sa poata dispune, iar cel de-al doilea sa fie obligat sa execute, intre cei doi agenti trebuie sa existe un raport juridic de obligatie, in temeiul caruia creditorul (titularul unui drept de creanta) da dispozitie debitorului sau sa efectueze prestatia, adica sa plateasca;
- Denumirile agentilor, utilizate in norme de contabilitate publica, sunt generice, importante fiind competentele lor. In denumirea generica de contabil este cuprins si contabilul platitor, adica gestionarul fondurilor. Tocmai pentru a se clarifica mai bine competentele agentilor de executie bugetara, inca din 1929, in sistemul de drept romanesc, contabilul platitor nu a mai fost denumit generic contabil, ci manuiitor, adica gestionar. Ca urmare a acestui fapt, agentii de executie bugetara au fost desemnati generic prin: ordonator (gestionarul creditelor - al drepturilor de creanta asupra casei statului - gestiunea fondurilor); manuiitor (gestionarul fondurilor); contabil (agent care inregistreaza in contabilitatea angajamentelor si cea patrimoniala actele de gestiune ale celor doi agenti). Din aceasta cauza, in sistemul nostru de drept, principiul separarii gestiunilor este direct exprimat prin separarea functiunilor ordonatorului si ale gestionarului, si nu indirect, prin separarea functiilor ordonatorului si ale contabilului (prin care se intelege insa contabilul platitor, adica gestionarul fondurilor);
- Esenta a ceea ce se numeste generic "instrument de plata" este ordinul de a plati si dreptul de creanta in baza caruia se da acest ordin agentului platitor.

3.5.2. Definirea ordonantarii

Ordonantarea este operatiunea prin care se emite un titlu executor asupra agentului platitor, pentru ca acesta sa plateasca unui tert care detine un titlu de creanta asupra agentului care emite titlul executor.

Cu alte cuvinte, ordonantarea este actul prin care ordonatorul da dispozitie agentului platitor sa faca o plata unui tert dupa ce a constatat si individualizat creanta acestuia asupra sa (lichidarea).

Reglementari comunitare

*Art. 80 din Regulamentul financiar nr. 1605/2002 al Consiliului European:
„Ordonantarea este actul prin care ordonatorul competent, dupa ce a verificat disponibilitatea creditelor, da contabilului, prin emiterea unui ordin de plata, instructiuni sa plateasca suma rezultata ca urmare a lichidarii pe care a efectuat-o.”*

Reglementari introduse prin Legea nr. 500/2002:

Art. 2 (34): „ordonantarea cheltuielii - faza in procesul executiei bugetare in care se confirma ca livrarile de bunuri si servicii au fost efectuate sau alte creante au fost verificate si ca plata poate fi realizata.”

Comentariu Definitia data ordonantarii prin art. 2 (34) este, pe fond, operatiunea de lichidare [art. 2 (33)].

Pentru identificarea agentilor si a actului de dispozitie trebuie avute in vedere urmatoarele dispozitii ale legii.

a) Conform art. 2 (12) si (39) din Legea nr. 500/2002, contabilul este „[...] persoana si/sau persoanele care lucreaza in compartimentul financiar-contabil, care verifica documentele justificative si intocmesc instrumentele de plata [...]”, iar seful compartimentului financiar-contabil „[...] raspunde de activitatea de incasare a veniturilor si de plata a cheltuielilor [...]”. De asemenea, potrivit art. 52 (4) „Plata cheltuielilor este asigurata de seful compartimentului financiar-contabil in limita fondurilor disponibile”.

Din articolele mentionate, prin care se definesc competentele contabilului integrat in serviciile ordonatorului, nu rezulta ca acest agent este executor al platii, adica al ordinelor de a plati.

In conformitate cu prevederile art. 60 (1) lit. b), agentul platitor este trezoreria. Acesta este si sensul Regulamentelor financiare comunitare, atunci cand se refera la agentul platitor, deoarece, asa dupa cum s-a aratat, in denumirea generica de contabil este cuprins si contabilul platitor.

b) Asa dupa cum s-a aratat, "instrumentele de plata" reprezinta pentru agentul platitor titlurile executorii, adica ordinele de a plati. Cum agentul platitor este trezoreria, pentru a putea face plata, trebuie sa primeasca ordine de a plati.

Conform art. 53 (5) din Legea nr. 500/2002, „Instrumentele de plata se semneaza de contabil si de seful compartimentului financiar contabil”, insa legea nu defineste, in totalitate, ce competente reprezinta aceste semnături. Daca, in ceea ce priveste semnatura contabilului pe "instrumentul de plata", competenta exercitata este stabilita clar prin art. 2 (12) din Legea nr. 500/2002 (verifica documentele justificative care stau la baza platii), in cazul sefului compartimentului financiar-contabil, competenta exercitata prin semnatura nu este defnita.

Pentru a se solutiona corect problema de drept care a aparut, trebuie observat ca redactarea partii finale a art. 52 (5) nu cuprinde o formulare exclusiva de tipul "instrumentele de plata se semneaza numai de contabil si seful compartimentului financiar contabil". Prin urmare, semnatura ordonatorului, singurul (in sensul de titular al competentei de drept sau al unei competente delegate) care are competenta de a dispune (de a emite un titlu executor asupra trezoreriei), nu este exclusa.

c) Daca seful compartimentului financiar contabil nu este agent platitor si nici ordonator, atunci semnatura sa de pe instrumentul de plata nu reprezinta decat viza (avizul compartimentului de specialitate prevazut la art. 52 (3) din Legea finantelor publice nr. 500/2002) de control preventiv asupra ordonantarii prin care se verifica

Dupa precizarile de mai sus, se va relua definitia ordonantarii din Regulamentul financiar nr. 1605/2002 al Consiliului European, trecandu-se in paranteze precizarile necesare.

Art. 80

Ordonantarea este actul prin care ordonatorul competent (ministrul, conducatorii institutiilor, persoanele desemnate prin legi speciale, titularii unor competente delegate etc.), dupa ce a verificat disponibilitatea de credite (prin compartimentul de specialitate financiar-contabil), da contabilului (trezoreriei), prin emiterea unui ordin de plata, instructiuni sa plateasca suma rezultata in urma lichidarii pe care el a efectuat-o (prin compartimentele de specialitate care fac

Nota Asupra obiectului verificarii se va reveni intr-un paragraf urmator. Pana atunci, este necesar sa se observe logica art. 52 (5). Instrumentele de plata (ordonantarile) intocmite de contabil [art. 2 (12)] trebuie insotite (la viza - semnatura sefului contabil pe instrumentele de plata) de documente justificative verificate de contabil [art. 2 (12)] si certificate in privinta exactitatii sumei de plata si a realitatii faptelor pe care se intemeiaza creanta creditorului [art. 52 (3) - viza de certificare a compartimentelor initiatoare - lichidarea].

lichidarea, emitand documente justificative pe care le certifica si care sunt verificate de contabil ca agent al ordonatorului).

3.5.3. Exceptii de la regula <serviciului facut>. Ordonantarea avansului.

Realitatea a impus exceptii de la regula <serviciului facut>, care inseamna ca tertul creditor este platit numai daca creanta sa a fost constatata si individualizata.

Exceptia cea mai frecventa o constituie avansul, care nu reprezinta altceva decat acordarea cu anticipatie (in contul prestatiei viitoare) a unei sume de bani creditorului.

Comentariu

Avansul nu este o plata [a se observa art. 2 (35) din Legea nr. 500/2002 privind finantele publice]. Prin natura sa, plata stinge raportul juridic creat prin angajamentul juridic (caracterul liberator al platii). Pentru ca avansul

sa devina plata, el trebuie acoperit ulterior de prestatia creditorului. In termeni uzuali, operatiunea este cunoscuta sub numele de "decontare a avansului", care nu reprezinta altceva decat lichidarea. Prin lichidare, in acest caz: se constata realitatea faptelor pe care se intemeiaza dreptul creditorului; se determina suma datorata; se deduce avansul, care astfel devine plata; se constata diferenta, care, in cazul in care este pozitiva, se ordonanteaza plata, iar atunci cand este negativa se ordonanteaza incasarea.

Deoarece avansul este o exceptie de la regula generala, el trebuie reglementat derogatoriu, acesta constituind, in esenta, un credit fara dobanda din fonduri publice.

Reglementari interne Art. 52 din Legea nr. 500/2002 privind finantele publice:

„(7) Guvernul poate stabili prin hotarare, la propunerea ministrului finantelor publice, actiunile si categoriile de cheltuieli pentru care se pot efectua plati in avans de pana la 30% din fondurile publice, criteriile, procedurile si limitele care se vor folosi in acest scop.

(8) Sumele reprezentand plati in avans, efectuate potrivit alin. (7) si nejustificate prin bunuri livrate, lucrari executate si servicii prestate pana la sfarsitul anului, in conditiile prevederilor contractuale, vor fi recuperate de catre institutia publica care a acordat avansurile si se vor restitui bugetului din care au fost avansate. In cazul nelivrarii bunurilor, neefectuarii lucrarilor si serviciilor angajate pentru care s-au platit avansuri, recuperarea sumelor de catre institutia publica se face cu perceperea majorarilor de intarziere existente pentru veniturile bugetare calculate pentru perioada de cand s-au acordat si pana s-au recuperat."

Comentariu Modul de reglementare a recuperarii avansului impune din partea institutiei publice doua tipuri de actiuni:

a) una prudentiala in a acorda avansurile;

b) alta de natura juridica, mai precis crearea unui temei juridic in baza caruia sa poate pretinde restituirea avansului si, mai ales, a penalitatii fiscale. Fara crearea acestui temei juridic, institutia publica nu are posibilitatea de a actiona in justitie. Temeiul juridic nu si-l poate crea decat prin contract, prin introducerea unor clauze speciale.

3.5.4. Controlul financiar preventiv al ordonantarii

Pentru ca o plata in beneficiul tertului creditor (beneficiarul platii) sa poata fi dispusa (ordonantata) agentului platitor, prin emiterea unui ordin de a plati, aceasta trebuie sa fie datorata si sa existe credit bugetar care poate fi imputat.

Plata este datorata atunci cand sunt indeplinite urmatoarele conditii:

- dreptul de creanta al tertului creditor rezulta dintr-un angajament juridic opozabil institutiei;
- creanta tertului creditor a fost constatata si individualizata, ceea ce inseamna ca s-a facut lichidarea careia ii corespunde certificarea avand semnificatia <bun de plata>;

- creanta este exigibila.

Plata poate fi efectuata numai daca exista credit bugetar, ceea ce inseamna ca:

- exista un angajament bugetar prin care s-a facut rezervarea, corespunzator angajamentului juridic din care decurge obligatia de a plati;
- angajamentul bugetar corespunde subdiviziunii clasificatiei bugetare de la care se poate efectua plata.

Comentariu In mod normal, conditiile enuntate mai sus sunt necesare si suficiente pentru ca plata sa poata fi facuta. Pentru ordonator este suficient sa existe credit, asigurarea fondurilor este atributul agentului platitor. Totusi, necesitatea mentinerii unui echilibru intre incasari si plati este o realitate de care trebuie sa se tina seama. Prin mecanismul deschiderii de credite, in fiecare luna, se stabileste un plafon in limita caruia agentul platitor poate face plati. Cu alte cuvinte, chiar daca exista datorie si credite, plata poate fi facuta numai daca se incadreaza in plafonul de plati, adica in creditele deschise.

Ordinul de plata transmis de ordonator agentului platitor trebuie sa contina urmatoarele informatii:

- pozitia bugetara de la care urmeaza a se face plata (capitol, subcapitol, titlu, articol, alineat, dupa caz);
- angajamentul juridic din care rezulta obligatia de plata (lege, acord, contract, act intern, hotarare judecatoreasca, etc.);
- angajamentul bugetar aferent angajamentului juridic;
- suma ce urmeaza a fi platita;
- identitatea beneficiarului platii, cuprinzand si referintele bancare;
- obiectul platii.

Avand in vedere conditiile ce trebuie indeplinite pentru ca plata sa poata fi efectuata, inainte ca ordonatorul sa semneze (exercitarea competentei de a dispune), controlul preventiv trebuie sa constate daca:

- | |
|--|
| <ul style="list-style-type: none"> • ordinul de a plati este emis in baza unui angajament juridic din care rezulta o obligatie de plata; • au fost intocmite de cei in drept documentele justificative prin care se atesta <serviciul facut> sau <faptele pe care se intemeiaza dreptul de creanta al creditorului>; • suma datorata a fost determinata in conformitate cu conditiile prevazute de angajamentul juridic si certificata prin semnatura ca fiind <buna de plata>; • creantele creditorului sunt exigibile; • beneficiarul platii este titularul creantei si referintele bancare (banca, cont) ale acestuia sunt corect trecute in ordinul de a plati; • un angajament bugetar a fost facut; • imputarea creditului este exacta; • exista credite disponibile; • plata se incadreaza in plafonul de credite deschise; • plata se incadreaza in plafonul de credite. |
|--|

-

In practica actuala, in urma instituirii, prin Ordinul ministrului finantelor publice nr. 1792/2002 a documentului intern "Ordonantare de plata" cu rol de dispunere din partea ordonatorului catre conducatorul compartimentului financiar-contabil, de a intocmi "Instrumentele de plata", prin Normele metodologice generale referitoare la exercitarea controlului financiar preventiv, aprobate prin Ordinul ministrului finantelor publice nr. 522/2003, s-a prevazut ca, acolo unde se emite un astfel de document, acesta se supune vizei de control financiar preventiv.

•
•
•
•
•
•
•
•

Reglementari comunitare Art. 102 din Regulamentul financiar nr. 2343/2002 al Comisiei:

"1. Cu ocazia stabilirii unui ordin de plata, ordonatorul de credite competent trebuie sa se asigure de:

- a) regularitatea emiterii ordinului de plata, ceea ce implica efectuarea prealabila a lichidarii, tradusa prin <bun de plata>, exactitatea desemnarii beneficiarului si exigibilitatea creantei;
- b) concordanta ordinului de plata cu angajamentul bugetar pe care il imputa;
- c) exactitatea imputatiei bugetare;
- d) disponibilitatea de credite."

Art. 103 din Regulamentul financiar nr. 2343/2002 al Comisiei:

"Ordinul de plata mentioneaza:

- a) exercitiul bugetar;
- b) articolul din buget si, eventual, toate subdiviziunile necesare;
- c) referintele privind angajamentul juridic din care rezulta obligatia de plata;
- d) referintele angajamentului bugetar asupra caruia se face imputarea;
- e) suma de plata;
- f) numele, adresa si referintele bancare ale beneficiarului;
- g) obiectul platii.

2. Ordinul de plata este semnat si datat de ordonatorul competent si apoi transmis contabilului."

Comentariu Din articolul de mai sus rezulta cat se poate de clar ca prin contabil se intelege agentul platitor. Asa dupa cum s-a aratat, in notiunea generica de contabil se cuprinde si contabilul platitor, care, in dreptul romanesc, este desemnat, incepand cu anul 1929, prin denumirea generica de <gestionar sau casier sau manuior>.

In mod evident, contabilul-platitor sau casierul sau gestionarul fondurilor este trezoreria, si nu agentul contabil din institutia publica.

Capitolul 4

CONTROLUL PREVENTIV EXERCITAT DE MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Descentralizarea gestiunii bugetare si responsabilizarea ordonatorilor nu exclude actiunea preventiva a Ministerului Finantelor Publice, acesta ramanand: gestionar al bugetelor in ansamblul lor; gestionar al fondurilor statului; responsabil pentru echilibrul bugetar.

Monitorizarea executiei bugetare numai pe baza raportarilor trimestriale se poate dovedi de multe ori tardiva pentru luarea unor masuri corective eficiente. Din aceasta cauza, Legea nr. 500/2002 a prevazut diferite mecanisme de control preventiv a:

- modificarii structurii initiale a bugetelor aprobate, pentru a nu se afecta realizarea programului bugetar;
- platilor, in vederea mentinerii echilibrului banesc, in cazurile in care nu se realizeaza veniturile sau nu pot fi finantate deficitele;
- unor operatiuni cu risc financiar ridicat in gestiunea ordonatorilor principali de credite.

4.1. Structura bugetelor si competentele de aprobare

Conform art. 16 alin. (1) lit. a) si a art. 36 alin. (1) din Legea nr. 500/2002, bugetele:

- de stat;
- asigurarilor sociale de stat;
- fondurilor speciale;
- creditelor externe contractate sau garantate de stat;
- fondurilor externe nerambursabile

se aproba, prin lege, de catre Parlament, pe ansamblu, pe parti, pe capitole, subcapitole, titluri, articole si aliniate (dupa caz), precum si pe ordonatori principali de credite, pentru fiecare exercitiu bugetar.

Comentariu Legea nr. 500/2002 nu a adoptat o solutie de globalizare a creditelor. Motivatia rezida in faptul ca nu este suficient dezvoltata capacitatea manageriala a creditelor, in comparatie cu riscurile dezechilibrelor bugetare. Pornind de la aceasta realitate, in conceptia Legii nr. 500/2002, gestiunea pe programe este o gestiune paralela cu cea clasica. Avand in vedere dualismul solutiei adoptate, este necesara dezvoltarea unei metodologii care sa faca legatura intre cele doua modalitati de gestiune a aceluasi buget.

Potrivit art. 78 din acelasi act normativ, bugetele fondurilor speciale de somaj si de asigurari sociale de sanatate, care se administreaza in afara bugetului asigurarilor sociale de stat si, respectiv, in afara bugetului de stat, se aproba prin legile bugetare, ca anexe la aceste bugete. Bugetele celorlalte fonduri speciale, ale creditelor externe contractate sau garantate de stat, ale fondurilor externe nerambursabile, precum si ale programelor, se aproba ca anexe la bugetul ordonatorilor principali de credite. Tot in aceasta categorie intra si bugetele institutiilor publice finantate partial din bugetele ordonatorilor principali de credite.

Comentariu Autoritatea bugetara (Parlamentul) aproba bugetele pana la nivelul ordonatorilor principali de credite. Prin urmare, acestia sunt singurii titulari de bugete votate de Parlament. Bugetele celorlalti ordonatori de credite (secundari si tertiar) sunt defalcari din bugetele ordonatorilor principali si sunt executate sub autoritatea acestora. Desi nu este proprie organizarii bugetare, Legea nr. 500/2002 introduce, prin art. 16 alin. (1) lit. c) o exceptie de la regula mentionata anterior. Prin aceasta, ordonatorii de rang inferior, care sunt finantati (partial) din bugetele ordonatorilor principali de credite, au devenit titularii unor bugete votate de Parlament. Aceste bugete au regimul juridic al bugetelor ordonatorilor principali.

Intrucat bugetele sunt aprobate de Parlament pana la nivelul ordonatorilor principali de credite (cu exceptia mentionata), in termen de 15 zile de la adoptarea legii bugetare, ordonatorii principali de credite au obligatia sa aprobe bugetele institutiilor publice finantate integral din bugetele lor si sa avizeze bugetele institutiilor publice subordonate care se finanteaza din venituri proprii (art. 16 alin. (2) din Legea nr. 500/2002).

Bugetele aprobate, cuprinzand numai autorizarile bugetare (creditele), la nivelul intregului exercitiu, nu sunt direct executabile. Executia bugetara presupune esalonarea in timp a creditelor in functie de necesitatile de cheltuieli, de termenele de incasare a veniturilor si de posibilitatile de finantare a deficitelor.

Esalonarea in timp a creditelor bugetare aprobate este reglementata de Legea nr. 500/2002, la art. 48 si la art. 21, astfel:

- Repartizarea se face la nivel de trimestru. In interiorul trimestrului, executia bugetara este reglata prin mecanismul deschiderii lunare de credite de catre Ministerul Finantelor Publice, iar atunci cand necesitatile o impun, de catre Guvern, prin stabilirea unor limite lunare de cheltuieli (art. 49);
- Repartizarea initiala pe trimestre nu trebuie sa opereze cu nivelul creditelor bugetare aprobate, ci cu sumele rezultate prin diminuarea acestora cu 10%. Exceptie de la aceasta regula fac creditele aferente cheltuielilor de personal si cheltuielilor ce decurg din obligatiile internationale asumate. Aceste credite se repartizeaza integral, inca de la inceputul exercitiului. Diferenta de 10% este repartizabila incepand cu semestrul al doilea dupa analiza, de catre Guvern, a executiei bugetare pe primul semestru. Aceasta procedura reprezinta, in esenta, un control preventiv al deficitelor;
- Pentru bugetele ordonatorilor principali de credite, repartizarea pe trimestre, la nivel de capitole si titluri, se aproba de Ministerul Finantelor Publice. Prin aceasta, Ministerul Finantelor Publice exercita controlul preventiv asupra corelarii executiei bugetare (care exprima necesitatile de cheltuieli ale ordonatorilor), cu incasarea veniturilor si cu posibilitatile de finantare a deficitelor.

In limitele astfel stabilite, ordonatorii principali de credite repartizeaza, in prima faza, creditele pe celelalte subdiviziuni subsecvente ale clasificatiei bugetare, si, in a doua faza, pe institutii subordonate si pentru bugetul propriu.

Comentariu Scopul diminuarii cu 10% a creditelor bugetare aprobate in vederea repartizarii pe ordonatori de credite subordonati si pe trimestre este crearea unei rezerve in cadrul bugetelor ordonatorilor principali de credite care, in raport cu evolutia executiei bugetare, poate fi repartizata, total sau

partial, incepand cu semestrul al doilea.

Pentru clarificarea punctelor esentiale ale acestei metodologii (indispensabila stabilirii unei proceduri concrete de control preventiv al incadrarii in creditele bugetare) este necesara analiza art. 67 din Legea asupra contabilitatii publice si asupra controlului bugetului si al patrimoniului public, emisa la data de 31 iulie 1929, din care a derivat prevederea de la art. 21 alin. (4) din Legea nr. 500/2002:

"67. Indata dupa votarea bugetului si pentru executarea lui, fiecare minister va intocmi un buget interior de executie, pe servicii centrale si exterioare.

Acest buget interior de executie va imparti creditele bugetare, in ce priveste cheltuielile, la diferite autoritati dependente, stabilind sumele lunare de cheltuieii pe fiecare natura de cheltuiala [...].

Aceste sume globale vor fi stabilite cu o reducere de cel putin 10% fata de creditul prevazut in buget, afara de cheltuielile de personal, care vor fi repartizate integral.

Repartizarea celor 10% nu se va putea face decat incepand cu al doilea semestru."

Din acest articol rezulta urmatoarele:

- Pe baza bugetului aprobat de Parlament, ordonatorul principal de credite construieste bugetul de executie, format din bugetul administratiei centrale si bugetele administratiilor dependente;*
- Bugetul de executie cuprinde creditele bugetare, reduse cu 10%. Numai aceste credite sunt repartizate pe administratii si pe luni;*
- Diferenta de 10% din creditele bugetare aprobate ramane la nivelul ordonatorului principal de credite, sub forma de rezerva neafectata bugetelor administratiei centrale si administratiilor dependente si nerepartizata pe luni. Prin urmare, bugetul aprobat de Parlament fiecarui ordonator principal de credite se compune din: rezerva nerepartizata, bugetul de executie al administratiei centrale, cu defalcarea pe luni a creditelor, si bugetele de executie ale administratiilor dependente, cu defalcarea pe luni a creditelor;*
- Rezerva de 10%, constituita in cadrul bugetului aprobat de Parlament ordonatorilor principali de credite, poate fi repartizata, in functie de evolutia executiei bugetare, incepand cu semestrul al doilea, prin suplimentarea bugetelor de executie aprobate initial. Pentru a se face o comparatie, mecanismul de utilizare a acestei rezerve este similar cu cel stabilit pentru Fondul de rezerva la dispozitia Guvernului.*

Avantajele unei astfel de concepii bugetare sunt incontestabile, executia bugetara fiind mult mai flexibila, si, totodata, prudentiala. Daca o evolutie nefavorabila a incasarii veniturilor si dificultatile in finantarea deficitelor impuneau o reducere a plafoanelor de cheltuieii, atunci aceasta opera, in primul rand, pe seama rezervei, si nu pe seama creditelor repartizate care ar fi putut fi angajate, caz in care neplata unei obligatii asumate genera consecinte juridice. Ca o paranteza, mentionam faptul ca motivatia pentru care in lege se prevede in mod expres ca alocatiile bugetare (creditele) afectate cheltuielilor de personal se repartizeaza integral (fara a fi reduse) rezida in aceea ca aceste credite sint integral angajate, inca de la inceputul anului.

4. 2. Modificarea structurii initiale a bugetelor aprobate. Controlul preventiv al modificarilor structurale.

Bugetul este, in esenta, un plan, care cuprinde nivelurile autorizarilor bugetare (creditelor), distribuite pe ordonatori principali de credite (bugetele ordonatorilor principali de credite), si, in cadrul acestora, pe ordonatori subordonati (bugetele ordonatorilor secundari si tertari de credite). Aceasta distributie reprezinta structura administrativa a bugetului. In aceasta structura administrativa se disting doua niveluri de competente:

a) Competenta Ministerului Finantelor Publice, ca administrator al bugetului, in ansamblul sau (responsabil pentru echilibrul bugetar si banesc al bugetului), din care deriva dreptul acestuia de a interveni, prin acte administrative, asupra actelor de gestiune bugetara ale ordonatorilor principali de credite.

Comentariu Este important de retinut ca, in ceea ce priveste gestiunea creditelor, aria de competenta a Ministerului Finantelor Publice se reduce strict la nivelul ordonatorilor principali de credite. Aceasta si explica de ce actiunea de control preventiv a Ministerului Finantelor Publice este localizata la nivelul acestor ordonatori. Ordonanta Guvernului nr. 119/1999, cu modificarile si completarile ulterioare, nu putea excede conceptiei bugetare reglementate prin legile de finante publice. In contextul celor de mai sus este important sa se distinga intre gestiunea creditelor si cea a fondurilor. In ceea ce priveste gestiunea fondurilor, competenta Ministerului Finantelor Publice este generala, ceea ce explica controlul preventiv in faza platii, exercitat de trezorerie, indiferent de rangul ordonatorului (principal, secundar sau tertiar).

b) Competenta ordonatorilor principali de credite, care este o competenta generala asupra ordonatorilor din subordine.

Comentariu Legile de finante publice din Romania nu prevad interventii ale Ministerului Finantelor Publice in gestiunea creditelor ordonatorilor secundari si tertari. Pentru acestia, ordonatorii principali de credite au competenta exclusiva de a interveni in actele de gestiune.

A doua distributie a bugetului este pe indicatori ai clasificatiei bugetare: capitole, subcapitole, titluri, articole si, dupa caz, alineate.

Procesul executiei bugetare, datorita complexitatii sale si a dependentei de o multitudine de factori, face ca structura initiala a bugetului sa se modifice ca urmare a necesitatilor de realocare a resurselor, ceea ce implica modificarea structurii creditelor.

Cu cat planificarea bugetara este mai riguroasa, cu atat modificarile structurale vor fi mai reduse, fapt ce asigura o cursivitate a procesului bugetar. Legea nr. 500/2002 privind finantele publice a introdus unele reglementari ce limiteaza amploarea modificarilor. Aceste reglementari pot avea ca efect cresterea responsabilitatii ordonatorilor in a ordona actul de planificare bugetara, dar, in acelasi timp, pot avea si efecte contrare in ceea ce priveste utilizarea eficienta a fondurilor.

Prevederi ale Legii nr. 500/2002 cu privire la executia bugetara:

Art. 36 alin. (1): “Bugetele se aproba de Parlament pe ansamblu, pe parti, capitole, subcapitole, titluri, articole, precum si alineate, dupa caz, si pe ordonatori principali de credite [...]”.

Art. 47 alin. (2): “Creditele bugetare aprobate sunt autorizate pe durata exercitiului bugetar.”

Art. 47 alin. (4): “Creditele bugetare aprobate pentru un ordonator principal de credite nu pot fi virate si utilizate pentru finantarea altui ordonator principal de credite.”

Comentariu Pentru exercitiul bugetar, fiecare ordonator principal de credite dispune de un buget propriu, structurat pe subdiviziunile clasificatiei bugetare, care nu poate fi diminuat prin virari de credite si care nu poate fi utilizat pentru finantarea unor cheltuieli ce tin de activitatea altui ordonator principal de credite. Aceasta regula de finante publice exprima principiul separarii gestiunilor ordonatorilor principali de credite.

Art. 47 alin. (4): “[...] Creditele bugetare aprobate la un capitol nu pot fi utilizate pentru finantarea altui capitol”.

Art. 47 alin. (6): “Pe baza justificarilor corespunzatoare, virarile de credite de la un capitol la alt capitol al clasificatiei bugetare [...] se pot efectua, in limita a 10% din prevederile capitolului bugetar, la nivelul ordonatorului principal de credite [...], care urmeaza a se suplimenta, cu cel putin o luna inainte de angajarea cheltuielilor, cu acordul Ministerului Finantelor Publice.”

Art. 47 alin. (7): “Virarile de credite bugetare, in conditiile prevederilor alin. (6), se pot efectua incepand cu trimestrul al III-lea al anului bugetar.”

Art. 47 alin. (9): “Propunerile de virari de credite bugetare sunt insotite de justificari, detalieri si necesitati privind executia, pana la finele anului bugetar, a capitolului [...] de la care se disponibilizeaza si, respectiv, a capitolului [...] la care se suplimenteaza executia .”

Art. 47 alin. (8) ”Sunt interzise virarile de credite bugetare de la capitolele care au fost majorate din fondurile de rezerva bugetara si de interventie la dispozitia Guvernului.”

Comentariu Pentru interpretarea corecta a regulilor de executie bugetara, este necesar sa se faca distinctia intre calitatea ordonatorului principal de credite, de gestionar al intregului buget care i-a fost autorizat de Parlament, si calitatea de gestionar al bugetului administratiei centrale (buget propriu). In aceasta ultima calitate, el urmeaza regulile ordonatorului tertiar. Din punctul de vedere al Ministerului Finantelor Publice, ordonatorul principal de credite apare numai in prima ipostaza.

- *Alineatul (4) reglementeaza faptul ca subdiviziunea de baza a gestiunii bugetare este capitolul. Creditele bugetare aprobate la un capitol nu pot fi utilizate pentru finantarea unor cheltuieli din alt capitol. Aceasta regula este universala si functioneaza atat la nivelul intregului buget al ordonatorului principal de credite, cat si in cadrul fiecărei gestiuni (ordonatori secundari, tertieri, bugete proprii ale ordonatorului principal si ale ordonatorilor secundari).*
- *Alineatul (7) interzice orice modificare, prin virari, a creditelor bugetare aprobate pe capitole pe durata semestrului I. De asemenea, aceasta este o regula*

generală, care acționează atât la nivelul întregului buget al ordonatorului principal de credite, cât și la nivelul bugetelor componente.

- Virările de credite între capitole nu pot fi efectuate decât începând cu trimestrul al treilea, și numai în următoarele condiții:
 - Capitolele suplimentate din fondurile la dispoziția Guvernului nu pot fi diminuate prin virări la alte capitole, însă pot fi majorate prin virări de la alte capitole de cheltuieli;
 - Virările de la un capitol la altul sunt limitate la 10% din nivelul creditelor aprobate la capitolul care urmează a fi suplimentat prin virări. Cu alte cuvinte, nici un capitol nu poate fi majorat, prin virări, cu mai mult de 10% din valoarea sa inițială. Este important de reținut că, în calcularea limitei de virare, se are în vedere nivelul creditelor aprobate pe capitole în ansamblul bugetului ordonatorului principal de credite. Practic, această limită se poate calcula de fiecare ordonator principal de credite, după aprobarea legii bugetare, înainte de constituirea rezervei și de aprobarea bugetelor pentru ordonatorii subordonați și pentru administrația proprie. Întrucât gestiunea virărilor la nivel de capitole este globală, ordonatorii subordonați nu pot efectua virări în cadrul bugetelor lor decât după aprobarea ordonatorului principal de credite;
 - Virările între capitole nu se pot face decât în limita creditelor neangajate, evidențiate de contabilitatea angajamentelor. În caz contrar, se risca ca angajamente juridice neajunse în faza de plată să nu poată fi stinse din lipsa de credit, deoarece cheltuielile unui capitol nu pot fi finanțate din creditele bugetare ale altui capitol;
 - Propunerile de virări între capitole trebuie să se fundamenteze pe: analiza acoperirii unor necesități prin rezerva [art. 21 alin. (4)]; situația angajamentelor; situația plăților în raport cu programul bugetar; implicațiile pe care le are disponibilizarea de la un capitol bugetar; posibilitatea de angajare a creditelor de la capitolul care se suplimentează; încadrarea în limitele calculate;
 - Obținerea avizului de la Ministerul Finanțelor Publice de către ordonatorul principal de credite. După acordarea avizului, Ministerul Finanțelor Publice introduce modificările în structura pe capitole a bugetului, autorizând astfel continuarea procesului bugetar în noua structură.

Art. 47 alin. (3): "Alocatiile pentru cheltuielile de personal, aprobate pe ordonatori principali de credite și, în cadrul acestora, pe capitole, nu pot fi majorate și nu pot fi virate și utilizate la alte articole de cheltuieli."

Art. 29 alin. (4): "Numarul de salariați permanenți și temporari și fondul salariilor de bază se aprobă distinct, prin anexa la bugetul fiecărui ordonator principal de credite. Numarul de salariați, aprobat fiecărei instituții publice, nu poate fi depășit."

Comentariu Legea nr. 500/2002 privind finanțele publice introduce un dublu control al cheltuielilor cu personalul. Primul control vizează limitarea numărului de posturi, iar cel de al doilea, cheltuielile de personal care nu pot fi majorate. În ceea ce privește această dispoziție, Legea nr. 500/2002 privind finanțele publice are un caracter simetric, deoarece cheltuielile de personal nu pot fi majorate și nici diminuate prin virări. Ca urmare a acestui fapt, creditele aprobate la titlul "Cheltuieli de personal", neconsumate la finele exercitiului, se anulează de drept. În legătură cu prevederile art. 47 (3) din Legea nr. 500/2002 se fac următoarele precizări:

a) interdictia de a majora creditele bugetare aprobate la titlul "Cheltuieli de personal", prin virari de la alte titluri si reciproc. In interiorul titlului "Cheltuieli de personal", virarile intre articole sunt permise. In caz contrar, dintr-o gresita planificare, s-ar putea ajunge la contradictii de tipul: excedent la articolul 01 "Cheltuieli salariale in bani" si deficit la articolul 03 "Contributii", sau invers, situatie in care, desi cele doua cheltuieli sunt strict corelate, nu s-ar putea efectua plati, cu toate ca la titlul "Cheltuieli de personal" exista credite suficiente.

b) Legea interzice depasirea pe total a creditelor aprobate la titlul "Cheltuieli de personal", si nu in cadrul fiecarui capitol. Este necesar a se observa ca legea, prin reglementarile privind virarile intre capitole, nu introduce exceptia privind creditele aprobate in cadrul fiecarui capitol la titlul "Cheltuieli de personal". In aceasta situatie, se pot efectua virari de la titlul capitol. Aceasta regula trebuie urmarita in cadrul virarilor dintre capitole, deoarece, in caz contrar, s-ar incalca prevederile art. 47 alin. (3).

c) Prevederile art. 47 alin. (3) sunt aplicabile in gestiunea fiecarui ordonator de credite din subordinea ordonatorului principal de credite, numai in cazul virarilor intre capitole ordonatorul principal avand obligatia respectarii corelatiei globale.

Art. 47 alin. (5): "Virarile de credite bugetare intre celelalte subdiviziuni ale clasificatiei bugetare, care nu contravin prezentului articol sau legii bugetare anuale, sunt in competenta fiecarui ordonator principal de credite, pentru bugetul propriu si bugetele institutiilor subordonate si se pot efectua in limita a 10% din prevederile capitolului bugetar la nivelul ordonatorului principal de credite, care urmeaza a se suplimenta, cu cel putin o luna inainte de angajarea cheltuielilor".

Art. 47 alin. (7): "Virarile de credite bugetare, in conditiile prevederilor alin. (5) [...] se pot efectua incepand cu trimestrul al treilea al anului bugetar [...]."

Art. 47 alin. (10): "Ordonatorii principali de credite transmit lunar Ministerului Finantelor Publice, in termen de 5 zile de la incheierea lunii, situatia virarilor de credite bugetare aprobate conform alin. (5), potrivit instructiunilor aprobate de Ministerul Finantelor Publice."

Comentariu Referitor la alin. (5) sunt necesare unele precizari.

a) Virarile admise au ca obiect structura fiecarui capitol, pe subdiviziuni ale clasificatiei bugetare: titluri, articole, alineate. Se pot face virari intre alineatele aceluasi articol, intre articolele aceluasi titlu si intre titlurile aceluasi capitol, cu exceptia titlului "Cheltuieli de personal". De retinut ca Legea nr. 500/2002 a eliminat restrictiile impuse de legislatia anterioara privind cheltuielile de capital.

b) Nu se admit virari in semestrul I al anului bugetar. Prin aceasta dispozitie, Legea nr. 500/2002 a rigidizat executia bugetara, fapt pentru care trebuie sa creasca rigurozitatea planificarii bugetare. Din acest punct de vedere, conceptia legii este corecta. Din alta perspectiva, se ingradeste libertatea ordonatorilor in realocarea resurselor. Ca si in cazul capitolului, reajustarea procesului bugetar este permisa numai din trimestrul al III-lea.

c) Creditele angajate prin acte juridice din care rezulta obligatii de plata nu pot face obiectul virarii. Prin urmare, inainte de a se autoriza o virare

de credite de la una din subdiviziunile clasificatiei bugetare mentionate mai sus, trebuie verificat daca creditul care urmeaza a fi virat nu a fost deja angajat. Legea, in interpretarea "stricto sensu", impune ca virarea sa preceada cu cel putin o luna angajarea. Avand in vedere regula deschiderii lunare a creditelor, legea poate fi interpretata in sensul "virarea de credite trebuie sa se faca cel mai tarziu in luna anterioara lunii in care urmeaza a se face angajarea".

d) Virarile intre subdiviziunile clasificatiei bugetare mentionate anterior intra in competenta ordonatorilor principali de credite, fara a mai fi necesar acordul Ministerului Finantelor Publice. Aceasta prevedere este concordanta cu dispozitiile art. 16 din Legea nr. 500/2002. Ordonatorul principal poate delega aceasta competenta ordonatorilor subordonati, insa limitele delegarii trebuie precis stabilite, deoarece legea limiteaza cuantumul virarilor la 10% din creditele prevazute la capitolul in care se fac modificarile. Precizare: fiind vorba de modificari structurale in interiorul capitolului, formularea din alin. (5) este eronata.

In acest caz, limita de 10% calculata pentru fiecare capitol din bugetul aprobat ordonatorului principal de credite are semnificatia limitei in care trebuie sa se incadreze suma modificarilor operate in cadrul fiecarui capitol.

Pentru a nu se incalca dispozitiile legale, ordonatorul principal de credite trebuie sa organizeze o evidenta a virarilor aprobate si a delegarilor de competenta si urmarirea incadrarii in acestea, prin raportarile lunare prevazute la alin. (10) al art. 47.

Cele aratate mai sus pot fi sintetizate, in ceea ce priveste controlul preventiv al virarilor de credite bugetare, astfel:

Precizare

- Ordonatorul principal de credite este gestionarul bugetului votat de Parlament pentru intreaga administratie pe care o conduce (administratie centrala si servicii deconcentrate ale acesteia);
- In raport cu bugetul propriu ordonatorul principal de credite are competentele unui ordonator tertiar;
- Limita de 10% din creditele bugetare aprobate ordonatorului principal de credite are doua semnificatii distincte:
 - daca operatiunea de virare este intre capitole, suma calculata reprezinta limita maxima cu care pot fi majorate prin virari creditele aprobate la un capitol;
 - daca operatiunea vizeaza virari in interiorul capitolului, suma calculata reprezinta limita maxima a cumulului virarilor din interiorul capitolului;
- In semestrul I sunt interzise virarile de credite bugetare. Procedura de control preventiv se aplica numai in semestrul al II-lea.

Controlul preventiv al virarilor de credite

1. In cadrul capitolelor

Obiective de control:

- Incadrarea operatiunii de virare prezentata la viza in categoria celor admise de lege
 - Sunt interzise virarile de la titlul „Cheltuieli de personal” si majorarea acestuia prin virari de la alte titluri;

- Sunt admise virari intre celelalte titluri si in cadrul tuturor titlurilor (inclusiv "Cheltuieli de personal"), indiferent de nivelul subdiviziunii clasificatiei bugetare subsecvente (intre articole si, in cadrul acestora, intre alineate);

- Indeplinirea conditiei de neangajare a creditului ce urmeaza a fi virat

- Sunt interzise virarile de credite angajate, deoarece, prin executarea angajamentului juridic, nu s-ar mai putea indeplini obligatia de plata, nemaexistand credit la subdiviziunea clasificatiei bugetare ce urmeaza a fi imputata (justa imputare);

- Suma propusa a fi virata trebuie sa fie mai mica decit disponibilul de credite neangajate. Nu se admite calculul disponibilului prin diferenta intre credite si plati.

- Existenta Notei justificative (de fundamentare) care sta la baza solicitarii virarii

- Este necesar a se justifica necesitatea virarii prin evidentierea cauzelor si/sau motivelor care impun suplimentarea creditelor la subdiviziunea clasificatiei bugetare ce urmeaza a se majora;

- Este necesar a se determina daca exista implicatii privind regularitatea si conformitatea derularii pe viitor a procesului bugetar la subdiviziunea clasificatiei bugetare de la care se disponibilizeaza creditele.

- Incadrarea in suma stabilita de ordonatorul principal de credite ca limita maxima pentru virarile cumulate in cadrul fiecarui capitol bugetar.

Nota Ordonatorul principal de credite poate repartiza suma maxima pe ordonatori subordonati si delega competenta pentru virari in cadrul sumei repartizate. Orice virare in afara delegarii de competenta se aproba individual de catre ordonatorul principal de credite.

- Sunt interzise virari care, prin cumulare la nivel de capitol, depasesc suma repartizata de ordonatorul principal de credite, iar la nivelul acestuia, 10% din creditele bugetare aprobate pe capitole prin legea bugetara anuala;

- Este necesara organizarea unei evidente a virarilor, atat la nivelul ordonatorilor subordonati, cat si pe ansamblu, la nivelul ordonatorului principal de credite;

- Autorizarea virarilor de credite (inclusiv prin delegare de competenta) trebuie sa preceada perioada pentru care se face autorizarea, iar situatia virarilor se reporteaza lunar Ministerului Finantelor Publice, de catre ordonatorul principal de credite, pentru luna precedenta.

2. Intre capitole

Obiective de control:

- Incadrarea operatiunii supusa vizei de control preventiv in categoria celor admise de lege

- Sunt interzise virarile de la capitolele suplimentate din fondurile la dispozitia Guvernului (de rezerva si de interventie);

- Sunt interzise virarile de la titlul "Cheltuieli de personal" din cadrul unui capitol la alte titluri de cheltuieli din cadrul altui capitol. De asemenea, nu sunt admise virarile la titlul "Cheltuieli de personal" din cadrul unui capitol de la alte titluri (cu exceptia celor de personal) din cadrul altor capitole;

- Sunt admise urmatoarele categorii de virari intre capitole: virarile la capitolele majorate din fondurile la dispozitia Guvernului: virarile la titlul "Cheltuieli de

personal" din cadrul unui capitol de la titlul "Cheltuieli de personal" din cadrul altor capitole; virarile dintre oricare alte titluri din capitole diferite;

- Indeplinirea conditiilor de neangajare a creditelor ce urmeaza a fi virate
 - Sunt interzise virarile de credite angajate de la toate subdiviziunile clasificatiei bugetare de la care se propun virari spre alte capitole;
 - Sumele propuse a fi virate trebuie sa fie mai mici decat disponibilele de credite neangajate, la toate subdiviziunile clasificatiei bugetare de la care se propune virarea.
 - Incadrarea in suma stabilita de ordonatorul principal de credite, ca limita maxima cu care pot fi suplimentate creditele bugetare aprobate la nivel de capitol prin legea bugetara anuala
 - Sunt interzise virarile de la alte capitole, daca prin acestea se majoreaza cu mai mult de 10% creditele aprobate la un capitol. Majorarile din fondurile la dispozitia Guvernului nu sunt luate in considerare la calculul acestei limite. De asemenea, virarile intre capitole nu majoreaza suma cumulata a virarilor din cadrul capitolelor;
 - Virarile intre capitole nu pot face obiectul delegarii de competenta. Ele se aproba individual de catre ordonatorul principal de credite. Aprobarea este conditionata de avizul (acordul) Ministerului Finantelor Publice.
 - Este necesara organizarea unei evidente a autorizarii virarilor intre capitole, la nivelul ordonatorului principal de credite. La nivelul ordonatorilor subordonati, aprobarea virarilor intre capitole reprezinta aprobarea de catre ordonatorul principal de credite a modificarii bugetelor initiale.
 - Existenta Notei justificative (de fundamentare) care sta la baza aprobarii virarii si a avizului Ministerului Finantelor Publice
 - Este necesar a se justifica necesitatea suplimentarii prin virari a creditelor aprobate la nivelul capitolelor, prin evidentierea cauzelor si/sau motivelor de suplimentare;
 - Este necesar sa se analizeze daca disponibilizarea de credite de la un capitol are implicatii asupra evolutiei viitoare a procesului bugetar, la toate subdiviziunile clasificatiei bugetare de la care se disponibilizeaza creditele.
- Deosebit de competentele controlului preventiv propriu, controlorul delegat are si competente specifice, care deriva din faptul ca acesta reprezinta Ministerul Finantelor Publice la ordonatorii principali de credite.
- Obiectivele de control specifice controlorului delegat:
- Verifica daca delegarile de competenta si/sau aprobarile pentru virari in interiorul capitolelor sunt emise in conditiile legii de catre ordonatorul principal de credite
 - Suma totala a delegarilor de competenta pentru fiecare capitol bugetar trebuie sa fie mai mica decat 10% din creditul aprobat pe capitole prin legea bugetara anuala. Pentru aprobari individuale se constituie o rezerva la nivelul ordonatorului principal de credite;
 - Delegarile de competenta trebuie sa specifice virarile interzise de lege, virarile admise si conditiile in care pot fi efectuate virarile;
 - Verificarea raportarilor lunare, facute de ordonatori principali de credite in indeplinirea obligatiilor prevazute la art. 47 alin. (10) din Legea nr. 500/2002 si intocmirea avizelor consultative cu privire la anomalii constatate, precum si masurile ce trebuie luate. Avizele consultative vor fi date ordonatorului principal de credite si directiilor de specialitate din Ministerul Finantelor Publice odata cu raportarea mentionata;

- Verificarea aprobarilor de virari de credite intre capitole, in vederea obtinerii acordului Ministerului Finantelor Publice, in conformitate cu prevederile art. 47 alin. (6) din Legea nr. 500/2002.
- Intocmirea avizelor consultative, care cuprind concluziile controlorului delegat asupra propunerilor de virari intre capitole. Avizul consultativ va fi inaintat ordonatorului de credite si directiilor de specialitate din cadrul Ministerului Finantelor Publice.

4.3. Deschiderea lunara a creditelor bugetare. Controlul financiar preventiv exercitat prin deschiderea de credite bugetare.

In mod normal, bugetele, odata aprobate pe administratii, pe trimestre si pe structura clasificatiei bugetare, ar trebui sa fie direct executabile, fara o alta interventie a Ministerului Finantelor Publice. Creditele sunt autorizari bugetare facute prin lege si, prin urmare, capacitatea ordonatorului de credite in a le utiliza este deplina.

Totusi, derogari de la acest principiu pot exista, mai ales in sistemele in care exista incertitudini in realizarea veniturilor, posibilitatile de finantare a deficitelor sunt reduse, sau costurile unei astfel de finantari sunt prea mari, iar deficiturile trebuie tinute intr-o limita strict programata. In astfel de situatii reglajul se face prin reducerea (temporara sau absoluta) a platilor. In ultima instanta, platile sunt conditionate de existenta fondurilor, si nu de cea a creditelor. Procedurile de mentinere a echilibrului banesc al bugetelor prin limitarea platilor sunt extrem de sensibile si trebuie utilizate cu prudenta, deoarece angajamentele sunt conditionate de credite, si nu de fonduri, iar obligatia de plata, odata constituita prin serviciul facut, plata nu poate fi amanata, chiar daca nu sunt fonduri.

In sistemul de finante publice din Romania s-a adoptat, ca procedura de control a platilor de catre Ministerul Finantelor Publice "deschiderea de credite". Potrivit acestei proceduri, desi creditele reprezinta autorizari bugetare, ele nu pot fi utilizate decat daca sunt "deschise", adica autorizate de Ministerul Finantelor Publice pentru a se efectua plati. Creditele deschise reprezinta plafone lunare de plati.

Legea nr. 500 /2002 prevede la art. 49:

"(1) Creditele bugetare aprobate [...] pot fi folosite, la cererea ordonatorilor principali de credite, numai dupa deschiderea de credite, repartizarea creditelor bugetare si/sau alimentarea cu fonduri a conturilor deschise pe seama acestora.

(2) Aprobarea (*de catre Ministerul Finantelor Publice, n.n.*) deschiderii de credite se face in limita creditelor bugetare si potrivit destinatiilor aprobate pe capitole, subcapitole, titluri de cheltuieli sau alte subdiviziuni ale clasificatiei bugetare, dupa caz, in raport cu gradul de folosire a fondurilor puse la dispozitie anterior, cu respectarea dispozitiilor legale care reglementeaza efectuarea cheltuielilor respective, precum si in functie de gradul de incasare a veniturilor bugetare si de posibilitatile de finantare a deficitului bugetar.

(3) In vederea mentinerii echilibrului bugetar, Guvernul poate aproba lunar, pana la finele lunii in curs pentru luna urmatoare, limite lunare de cheltuieli, in functie de estimarea incasarii veniturilor bugetare, in cadrul carora ordonatorii principali de credite deschid si repartizeaza credite bugetare pentru bugetul propriu si pentru institutiile publice subordonate.

(4) Ordonatorii principali de credite pot dispune retragerea creditelor bugetare deschise si repartizate din conturile proprii sau ale institutiilor subordonate numai in cazuri temeinic justificate, cu avizul Ministerului Finantelor Publice, anterior datei de 25 a fiecărei luni.

Comentariu Deschiderea de credite se face la solicitarea ordonatorilor principali de credite si reprezinta autorizarea, de catre Ministerul Finantelor Publice, a plafonului in limita caruia se pot dispune plati in luna urmatoare celei in curs. Ordonatorul principal de credite repartizeaza plafonul de plati pe administratii dependente de bugetul sau (administratia centrala si subordonate) prin dispozitii bugetare.

Deschiderea de credite (dispozitii bugetare) reprezinta, pentru trezorerii, autorizarea plafoanelor in limita carora pot efectua plati dispuse de ordonatorii de credite.

In conformitate cu structura bugetara aprobata (bugetele aprobate) plafoanele de plati sunt aprobate pe capitole, subcapitole, titluri sau alte subdiviziuni ale clasificatiei bugetare. Gradul de detaliere a deschiderii de credite reflecta intensitatea controlului pe care il exercita trezoreria in faza platii. Intrucat Legea nr. 500/2002, prin art. 29 alin. (3), prevede ca "[...] cheltuielile prevazute in capitole si articole au destinatie precisa si limitata [...]" este necesar ca, prin deschiderea de credite, plafoanele de plati sa fie detaliate pana la nivel de articol.

Plafoanele de plati stabilite prin deschideri sunt intotdeauna limitate de creditele prevazute in buget (total repartizate pe trimestru). Daca plafoanele sunt prea mici, atunci este necesara o modificare prealabila a creditelor, pe caile prevazute de lege (virari, repartitie trimestriala, distribuirea rezervelor la dispozitia ordonatorului).

In cazul in care constrangerea creditelor este insuficienta pentru mentinerea echilibrului banesc al bugetului, Guvernul este autorizat sa fixeze plafoane de plati lunare care nu pot fi depasite. In astfel de situatii, deschiderile de credite trebuie sa se incadreze in plafoanele de plati stabilite de Guvern.

Plafoanele de plati lunare reprezinta parametrii importanti ai stabilirii politicii trezoreriei in asigurarea lichiditatilor pentru efectuarea platilor. Din aceasta cauza, cererile de deschidere ale ordonatorilor principali de credite trebuie sa se fundamenteze pe necesitati reale de plati in cursul lunii pentru care se face deschiderea.

In fundamentarea necesarului de fonduri pentru luna pentru care se solicita deschiderea, ordonatorii de credite aplica urmatoarea procedura:

1. Creditele aprobate prin buget pana la finele trimestrului din care face parte luna pentru care se solicita deschiderea de credite;
2. Credite deschise pana la finele lunii curente;
3. Plati efectuate pana la data de 25 ale lunii curente (conform extraselor de cont);
4. Plati preliminate pana la finele lunii curente;

*Nota La estimarea acestor plati se va avea in vedere urmatoarea ierarhizare:
- plati ordonantate dar neefectuate;*

- ordonantari in curs de verificare;
- operatiuni in curs de lichidare si care urmeaza a fi ordonantate pana la finele lunii curente;
- alte situatii in care se estimeaza ca plata se va efectua pana la finele lunii;

5. Disponibilul estimat la finele lunii (2-3-4);

6. Plati estimate pentru luna pentru care se face deschiderea.

Nota La estimarea platilor ce vor fi efectuate se are in vedere urmatoarea ierarhizare:

- plati restante care nu au putut fi ordonantate ca urmare a lipsei de fonduri deschise.

Precizare La ordonatorii principali care au administratii subordonate, disponibilul estimat la finele lunii curente poate fi diferit de zero, desi sunt plati

restante. O astfel de situatie deriva din structura, unele administratii inregistrand excedente, iar altele deficite. Intrucat art. 49 alin. (5) a anulat

practic posibilitatea redistribuirii in cursul lunii curente, redistribuirea se va

face prin intermediul deschiderii pe luna urmatoare.

- plati aferente unor cheltuieli regulate lunare, cum ar fi, de ex.: cheltuieli de personal, cheltuieli de functionare, etc.;

- obligatii exigibile la plata in cursul lunii, cum ar fi, de ex.: rate, dobanzi, chirii, pensii, alocatii, rente, burse, contributii, impozite, etc.;

- operatiuni care urmeaza a fi lichidate in cursul lunii conform graficelor

care deriva din angajamentele juridice in curs, cum ar fi, de ex.:

livrari de bunuri, executie de lucrari, prestari de servicii, etc.;

- angajamente ce urmeaza a se face in cursul lunii si care se lichideaza

si se ordonanteaza in cadrul aceleiasi luni (inclusiv avansuri);

- alte situatii.

7. Necesar de fonduri pentru luna urmatoare (6-5).

Verificarea fundamentarii necesarului de fonduri in limita carora pot fi efectuate plati este o functie a Ministerului Finantelor Publice.

Controlorul delegat poate aplica o metodologie de analiza globala a cererilor de deschidere de credite, bazata pe informatii furnizate de aplicatia "info-trezor/info-zilnic/profil economic/an/luna/zi_tit" si pe o analiza a evolutiei procesului bugetar, parcurgandu-se urmatoarele etape:

- Analiza incadrarii in limitele creditelor

Suma de la punctul 8 trebuie sa fie mai mica sau cel mult egala cu suma de la punctul 1. Egalitatea este permisa numai pentru ultima luna a trimestrului. Pentru celelalte doua luni se poate face un comentariu in raport cu o medie lunara a platilor.

- Analiza corectitudinii estimarii sumelor de la punctele 4 si 6 pe lunile anterioare

Controlorul delegat va completa, intr-o coloana paralela, platile efective, pe baza informatiilor furnizate de aplicatia informatica "info-trezor/info-zilnic/profil economic/an/luna/zi_tit", constituind un istoric al estimarilor si va calcula un indicator de concordanta, astfel: plati estimate prin notele de fundamentare/plati reale la finele lunii. Un indicator semnificativ supraunitar va indica tendinta de supraevaluare la notele de fundamentare in scopul crearii unei rezerve nejustificate prin deschideri majorate.

- Analiza in dinamica a deschiderilor permite identificarea cauzelor care genereaza cresterea volumului de plati. Aplicarea acestei metode permite concentrarea investigatiei pe zona mult mai restransa a diferentelor, eliminandu-se din analiza partea stabila (cvasiconstanta) a procesului bugetar. Prin urmare, este necesara explicarea exceptiilor, si nu justificarea amanuntita a intregului necesar.

Pentru a se intelege procedura se formuleaza urmatorul exemplu simplificat, cunoscand ca un ordonator principal de credite are un buget 4000 UM, repartizat in mod egal pe trimestre.

Ianuarie

La inceputul lunii ianuarie se prezinta fundamentarea cererii de deschidere pentru aceasta luna.

Nota de fundamentare pentru luna ianuarie

1. Credite aprobate pe primul trimestru.	
2. Credite deschise pana la finele lunii ianuarie	1000
3. Plati efectuate pana la sfarsitul lunii ianuarie	0
4. Plati preliminate pana la finele lunii ianuarie	0
5. Disponibil estimat la finele lunii ianuarie	0
6. Plati estimate a se efectua in luna ianuarie	300
7. Deschidere de credite solicitata (6-5)	300

Verificare

In aceasta etapa nu poate fi analizata decat incadrarea in credite.

Solicitarea de a se deschide 300 UM se incadreaza in creditele aprobate pe trimestrul I si respecta o esalonare lunara. Se acorda viza.

Dupa acordarea vizei incepe construirea bazei de analiza a deschiderilor urmatoare, completandu-se urmatorul tabel:

Indicatori		Luni			
		1	2	3	4
Credite cumulate pana la finele trimestrului	a	-	-	1.000	
Deschideri cumulate pana la finele lunii	b	300			
Plati cumulate - pana la finele lunii	c				
- pana la 25 ale lunii	d				
Plati in luna curenta	e				
- estimate in nota de fundamentare		300			
- efectiv realizate	f				
Plati realizate pana pe 25 ale lunii	g				
Plati - estimate in perioada ramasa	h				
- realizate pe perioada ramasa	i				
Disponibil - estimat la finele lunii	j				

- realizat la finele lunii	k				
Deschideri lunare	l	300			

La data de 25 ianuarie se prezinta cererea de deschidere pentru luna februarie, in urmatoarea structura;

Indicatorii	1	2	3	4	5	6	7
Sumele	1.000	300	220	70	10	350	340

Nota Indicatorul nr. 6 are formularea: "Plati estimate a se efectua in luna februarie".

La primirea cererii, controlorul delegat va verifica daca s-a diminuat necesarul de fonduri pe luna februarie cu disponibilul de fonduri estimat la finele lunii ianuarie - (7)= (6) - (5); daca deschiderea pe luna ianuarie (b) cumulata cu cea din luna februarie (7) este mai mica decat (a). Daca sunt indeplinite conditiile se va acorda viza si se va completa tabelul care constituie baza de analiza. In aceasta etapa tabelul va avea continutul din tabelul A.

A				B					
	1	2	3	...		1	2	3	...
a	-	-	1.000		a	-	-	1.000	
b	300	640			b	300	640		
c					c	280			
d	220				d	220			
e	300	350			e	300	350		
f					f	280			
g	220				g	220			
h	70				h	70			
i					i	60			
j	10				j	10			
k					k	20			
l	300	340			l	300	340		

La finele lunii ianuarie, controlorul financiar va prelua din aplicatia informatica "info-trezor/info-zilnic/profil economic/an/luna/zi_tit" platile reale pana la data de 31 ianuarie. In exemplul considerat, presupunem ca acestea sunt de 280 UM. Prin diferenta cu datele inscrise la punctul d), rezulta ca platile reale pe perioada ramasa din luna ianuarie sunt de 60 UM (i) . De asemenea, prin diferenta intre b) si c), rezulta soldul real la finele lunii ianuarie k). Prin completare cu datele de mai sus, tabelul A devine B.

Deja o prima analiza se poate face pe baza acestui tabel.

- Platile preliminate la deschidere pentru perioada ramasa au fost supraevaluate - 70 UM fata de 60 UM;

- Aceasta supraevaluare a condus la subevaluarea disponibilului de fonduri de la finele lunii. Prin aceasta subevaluare s-au creat premisele ca deschiderea lunii februarie sa fie mai mare cu cel putin 10 UM.

Pe data de 25 februarie se prezinta la viza deschiderea pentru luna martie, a carei nota de fundamentare are urmatoarea structura:

Indicatori	1	2	3	4	5	6	7
Sumele	1 000	640	510	120	10	370	360

Pentru facilitarea analizei, dupa verificarea cu ajutorul aplicatiei informatice "info-trezor/info-zilnic/profil economic/an/luna/zi_tit", suma de 510 UM, trecuta de ordonator la indicatorul (3), se completeaza datele din nota de fundamentare in tabelul B, acesta devenind "C".

C					D				
	1	2	3	...		1	2	3	...
a	-	-	1.000		a	-	-	1.000	
b	300	640	1.000		b	300	640	1.000	
c	280				c	280	580		
d	220	510			d	220	510		
e	300	350	370		e	300	350	370	
f	280				f	280	300		
g	220	230			g	220	230		
h	70	120			h	70	120		
i	60				i	60	70		
j	10	10			j	10	10		
k	20				k	20	60		
l	300	340	360		l	300	340	360	

Conditii de incadrare in credit a deschiderii **sunt** indeplinite (c). De asemenea, sunt indeplinite si corelatiile din nota de fundamentare.

Ordonatorul considera ca sunt indeplinite conditiile accelerarii procesului bugetar, astfel incat, la finele trimestrului I, toate creditele aprobate vor fi utilizate. Din aceasta cauza a prevazut plati pina la finele lunii februarie de 120 UM, iar in cursul lunii martie de 370 UM.

Din analiza, controlorul delegat constata urmatoarele:

- Desi platile efectuate pana in 25 februarie sunt aproape identice cu cele din aceeași perioada a lunii ianuarie (230 fata de 220), ordonatorul considera ca platile in perioada ramasa pana la finele lunii februarie vor fi duble fata de cele similare din ianuarie (120 fata de 60). In luna ianuarie s-a constatat o supraevaluare a platilor pentru aceasta perioada si exista premisele ca supraevaluarea sa se accentueze;

- Daca se pastreaza tendinta de crestere a platilor (230/220%), probabil platile in luna februarie si martie vor fi de cca. 300 UM si, respectiv, 320 UM, si nu de 350 UM si, respectiv, 370 UM, cat s-a estimat de ordonatori.

In astfel de situatii controlorul delegat poate solicita justificari de detalii.

Sa presupunem ca deschiderea de credite a fost aprobata (eventual, chiar vizata, daca se apreciaza de catre controlorul delegat ca procesul bugetar ramane in limite acceptabile). In aceste conditii, la finele lunii februarie, pe baza datelor furnizate de aplicatia informatica "info-trezor/info-zilnic/profil economic/an/luna/zi_tit", se completeaza datele in tabelul de analiza, acesta avand forma D.

Nota Platile cumulate pana la finele lunii februarie sint de 580 UM. Restul datelor se calculeaza, fiind derivate.

Din analiza tabelului D se observa ca procesul bugetar si-a continuat trendul sau normal si, pe fond, nu s-a produs nici o accelerare, asa cum s-a fundamentat in sustinerea cererii de deschidere de credite pe luna martie.

Fara a mai face comentarii, se va mai parcurge un pas, ilustrandu-se situatia numai in tabele.

Cererea de deschidere de credite pentru luna aprilie, formulata in 25 martie.

Nota de fundamentare

1	2	3	4	5	6	7
2.000	1.000	830	150	20	340	320

E						F							
	1	2	3	4	5	6		1	2	3	4	5	6
a	-	-	1.000	-	-	2.000	a	-	-	1.000	-	-	200
b	300	640	1.000	1.340			b	300	640	1.000	134		
c	280	580					c	280	580	910			
d	220	510	830				d	220	510	830			
e	300	350	370	350			e	300	350	370	350		
f	280	300					f	280	300	330			
g	220	230	250				g	220	230	250			
h	70	120	150				h	70	120	150			
i	60	70					i	60	70	80			
j	10	10	10				j	10	10	10			
k	20	60					k	20	60	90			
l	300	340	360	340			l	300	340	360	340		

La finele lunii martie se completeaza tabelul F, pe baza platilor efective cumulate pana la finele lunii martie, in suma de ..., preluate din aplicatia informatica, "info-trezor/info-zilnic/profil economic/an/luna/zi_tit".

Comentariu Intocmirea tabelului de analiza are o utilitate semnificativa in caracterizarea procesului bugetar si al managementului ordonatorului. De asemenea, extinderea aplicatiei informatice in directia vizualizarii administratiilor subordonate la ordonatorul principal de credite ar imbunatati considerabil capacitatea acestuia de a controla evolutia proceselor bugetare din perspectiva bugetului sau.

4.4. Controlul preventiv al unor operatiuni cu risc ridicat

4.4.1. Precizari preliminare

Controlul preventiv asupra operatiunilor (angajare, ordonantare), exercitat de controlorul delegat, este un control de exceptie si selectiv, deoarece aceasta sarcina revine controlului preventiv intern, integrat in functia manageriala a ordonatorului. De aici si conceptia Ordonantei Guvernului nr. 119/1999, cu modificarile si completarile ulterioare, organizarii acestui tip de control preventiv pe principiul nonsubstituirii controlului preventiv intern.

In baza acestui principiu, controlul preventiv delegat este o reverificare a operatiunilor vizate de controlul preventiv intern. Prin aceasta procedura se pune in practica functia de monitorizare de catre Ministerul Finantelor Publice a procesului bugetar si, in subsidiar, a capacitatii controlului preventiv intern de a-si exercita misiunea legala.

Controlul preventiv delegat are un caracter selectiv, si nu unul exhaustiv, ca in cazul controlului preventiv intern (art. 23 din Legea nr. 500/2002). Punctul 8.6. din

Normele metodologice aprobate prin Ordinul ministrului finantelor publice nr. 522/2003 fixeaza cu precizie campul de exercitare a controlului preventiv delegat asupra operatiunilor.

"8.6. Exercitarea controlului financiar preventiv (*delegat, n.n.*) din punct de vedere al legalitatii, regularitatii si dupa caz, al incadrarii in limitele si destinatia creditelor bugetare si/sau de angajament, pentru operatiuni care angajeaza patrimonial entitatea publica, daca prin acestea se afecteaza un volum important de fonduri publice si exista riscuri asociate semnificative in executarea lor.

Comentariu Operatiunile fac parte din categoria celor cu "miza mare si risc ridicat".

A treia caracteristica a organizarii controlului preventiv delegat consta in exercitarea acestuia la nivelul ordonatorilor principali de credite (numai prin exceptie, ministrul finantelor publice poate numi reprezentantii sai la niveluri inferioare). Aceasta modalitate de organizare deriva din:

- cele doua caracteristici aratate anterior;
- Ministerul Finantelor Publice isi exercita prerogativele legale numai la nivelul bugetelor votate de Parlament, ordonatorii principali de credite fiind singurii care gestioneaza astfel de bugete;
- bugetele ordonatorilor subordonati sunt componente ale bugetului ordonatorului principal de credite;
- ordonatorii secundari si tertari se afla in raporturi de subordonare ierarhica si, prin urmare, deciziile ordonatorului principal de credite sunt executorii;
- aceeasi organizare ierarhica este proprie si controlului intern.

4.4.2. Exercitarea controlului preventiv delegat asupra operatiunilor

Inca de la inceput trebuie facuta precizarea ca operatiunile se impart in doua categorii din punct de vedere al obligativitatii exercitarii controlului preventiv de catre controlorul delegat:

- a) operatiuni supuse obligatoriu vizei controlorului delegat;
- b) operatiuni supuse vizei in baza mandatului de numire a controlorului delegat.

In prima categorie intra: deschiderile de credite (art. 49 alin. (2) din Legea nr. 500/2002); virarile de credite bugetare (art. 47 alin. (6) din Legea nr. 500/2002) si, in faza de elaborare a bugetului, actualizarea valorii obiectivelor de investitii ce urmeaza a fi finantate (art. 43 alin. (2) din Legea nr. 500/2002).

In a doua categorie intra operatiunile de angajare si ordonantare care se reverifica de controlorul delegat dupa verificarea acestora de controlul preventiv intern. Metodologia este aceeaasi ca in cazul controlului preventiv intern, si care a fost deja aratata in capitolul 3. Specifica este numai determinarea acestor operatiuni, deoarece, asa dupa cum s-a aratat, controlul preventiv delegat este selectiv, si nu exhaustiv, cum este cel intern.

Conform pct. 9.3 din Normele metodologice aprobate prin Ordinul ministrului finantelor publice nr. 522/2003: „Prin ordinul de numire se stabilesc tipurile de operatiuni care se supun controlului preventiv delegat, precum si limitele de la care acesta se exercita.”

Comentariu Din cele de mai sus rezulta ca, la numirea controlorului

delegat pe langa ordonatorul principal de credite, trebuie stabilit mandatul, care consta in concretizarea operatiunilor dupa doua criterii: limita valorica (miza) si tip de cheltuiala (asociere riscuri).

Mandatul, odata stabilit, nu este imuabil. El poate fi modificat in timp, in functie de evolutia factorilor de risc (in care este inclusa si eficacitatea controlului preventiv intern).

„Daca in timpul exercitarii mandatului apare necesitatea modificarii listei de operatiuni si a limitelor valorice, controlorul financiar sef este imputernicit sa opereze aceste modificari. Controlorul financiar sef il va informa pe ministrul finantelor publice asupra modificarilor aduse si asupra motivelor care le-au determinat.”

Comentariu Flexibilitatea mandatului da posibilitatea adaptarii actiunii controlorului delegat, in raport cu evolutia calitatii managementului ordonatorului. Cu alte cuvinte, o imbunatatire a managementului ordonatorului implica o restrangere a actiunii controlorului delegat, si invers.

In stabilirea ariei de competenta a controlorului delegat este necesara aplicarea unei metodologii bazata pe analiza riscurilor si a factorilor care le determina amplitudinea.

a) Riscuri juridice

- Absenta bazei legale. Este un risc care caracterizeaza angajamentul juridic si, daca se produce, consecinta este patrimoniala. Asa cum s-a aratat in primul capitol, cheltuiala bugetara are la baza autorizarea legala. Nici un act juridic al ordonatorului nu este permis, daca acesta nu rezulta din aplicarea unei legi sau dintr-un alt act normativ emis in organizarea executarii legii.

- Absenta serviciului facut. Este un risc specific lichidarii si, daca se produce, consecinta este patrimoniala, deoarece se face o plata nedatorata.

- Absenta controalelor reglementare prealabile. Aceste controale sunt insasi atributiile serviciilor de specialitate care certifica operatiunile pentru realitate, legalitate, regularitate. De aici rezulta necesitatea ca fiecarei operatiuni sa i se asocieze o procedura obligatorie a fi urmata. In anumite situatii, producerea unui astfel de risc poate avea consecinte patrimoniale.

- Insuficienta pieselor justificative. Operatiunile trebuie consemnate in documente justificative. In aceeasi categorie intra si documentele de avizare, aprobare, notele de fundamentare. Documentele justificative trebuie sa fie coerente si complete.

b) Riscuri bugetare

- Indisponibilitatea de credit. Este un risc asociat angajamentului bugetar (contabil) si se manifesta prin autorizarea unui angajament juridic, fara a fi posibila afectarea (rezervarea) creditului. Depasirea de credit este cea mai grava neregularitate bugetara. Producerea unui astfel de eveniment (risc) nu are, de regula, consecinte patrimoniale, ci efecte asupra echilibrului bugetar, deoarece se creeaza obligatii de plata, fara a exista resurse pentru efectuarea platii.

- Erori de imputari. Este un risc asociat conformitatii bugetare. Implicatiile producerii unor astfel de neregularitati nu sunt majore, decat daca provin din depasirea cheltuielilor normate.

c) Riscuri financiare

- Erori de lichidare (diminuarea nejustificata a drepturilor de creanta ale creditorului);
- Erori de creditor (incorectitudinea referintei bancare a creditorului);
- Plati duble (evidenta deficitara a stingerilor prin plata a datoriei/dreptului de creanta);
- Prescriptii (plati in baza unor titluri prescrise).

Aceste erori sunt, in general, de natura tehnica, si sunt asociate operatiunii de ordonantare/plata.

Practica a aratat ca riscurile financiare sunt destul de reduse. Consecintele producerii unor astfel de evenimente pot fi remediate destul de usor. Odata cu introducerea unor aplicatii informatice, astfel de riscuri pot fi eliminate aproape in totalitate.

Introducerea contabilitatii angajamentelor va avea un impact pozitiv asupra amplitudinii riscurilor bugetare, daca se aduc corecturile necesare legislatiei secundare si daca practica administrativa va incorpora acest instrument in planificarea actiunilor. De asemenea, este posibil ca, pe viitor, riscurile bugetare sa se diminueze, mai ales daca, treptat, creditele bugetare se vor globaliza, intrucat gestiunea pe programe este incompatibila cu specializarea excesiva a creditelor. Deocamdata, in evaluarea evolutiei riscurilor bugetare, exista numai premise si multe conditionari, dar nu exista certitudini.

Riscurile juridice sunt cele mai frecvente si sunt generate de o capacitate administrativa destul de redusa. Din aceasta cauza, factorii care genereaza astfel de riscuri trebuie analizati cu atentie. Acesti factori pot fi grupati in doua categorii: factori generali si factori ce tin de gestiunea ordonatorului.

Factori generali

a) Incoerente ale sistemului de norme juridice

Lipsa de reglementare, suprareglementare, contradictionalitate in reglementare si imprecizie in reglementare sunt cateva din atributele acestui sistem. Intr-un astfel de sistem este greu sa se impuna o rigoare a actului administrativ, fie el de autoritate sau de gestiune.

b) Instabilitatea sistemului de norme juridice

Aceasta instabilitate ridica probleme serioase in asimilarea rapida a noilor reglementari de catre administratie si in elaborarea unor proceduri interne detaliate.

c) Instabilitate organizatorica

Comasarile, dezmembrarile si autonomizarile institutionale repetate creeaza discontinuitate in procesul bugetar.

Factori ce tin de calitatea gestiunii ordonatorilor

a) Tendinta de a ocoli regula

Determinarile manifestarii unei astfel de tendinte sunt multiple, insa ceea ce este important pentru analiza riscurilor este retinerea existentei ei ca un factor de influenta important.

b) Slabiciunile organizatorice si cele legate de competentele serviciilor ordonatorilor

c) Calificarea personalului, instabilitatea in exercitarea atributiilor

d) Prevalenta raporturilor ierarhice in raport cu independenta in exercitarea atributiilor de control intern. Cu toate ca refuzurile de viza nu fac altceva decat sa scoata in evidenta disfunctionalitatile din compartimentele initiatore ale operatiunilor, ordonatorul are tendinta de a culpabiliza controlul intern. Aceasta

inversare de optica conduce la accentuarea deresponsabilizarii compartimentelor functionale care initiaza operatiunile.

Factorii mentionati mai sus fac ca interventia controlorului delegat sa fie un mijloc de diminuare a riscurilor imediate, prin prevenirea efectuarii unor operatiuni care nu respecta conditiile de legalitate, regularitate si conformitate, dar si de perspectiva. Din aceasta cauza, prin Ordinul ministrului finantelor publice nr. 522/2003 s-a modificat accentul actiunii controlorului delegat spre:

- Monitorizarea si indrumarea metodologica a controlului financiar preventiv intern, prin procedura vizei, prin avizul consultativ si prin propunerile de perfectionare a organizarii controlului preventiv intern, precum si prin aplicarea unor standarde noi in domeniu;

- Supravegherea executiei bugetare in conditii de echilibru si prudentialitate;

- Avize consultative asupra unor proiecte de acte normative care au incidenta in utilizarea fondurilor publice.

Atenuarea actiunii factorilor care genereaza riscuri conduce la o restrangere a mandatului controlorului delegat in ceea ce priveste reverificarea unor operatiuni de angajare si ordonantare, ramanand in competenta sa numai cele specifice echilibrului bugetar.

4.5. Controlul financiar preventiv in faza platii - controlul de trezorerie

Plata reprezinta stingerea raportului juridic de obligatie constituit prin angajamentul juridic al ordonatorului fata de tertul creditor. Prin prisma separarii gestiunilor, plata este actul de executie a ordinului de a plati. Firesc, se pune intrebarea daca agentul platitor (trezoreria) executa orice ordin de a plati, sau efectueaza anumite controale. Orice agent platitor va verifica daca ordinul de a plati este dat in baza unui titlu de creanta asupra casei statului, adica daca exista credit. Intrucat creditul este specializat, verificarea creditului presupune implicit verificarea justei imputari (respectarea destinatiei creditului). Identificarea titularului competentei este al treilea element de verificare si consta in compararea semnaturilor. In organizarea de contabilitate publica din Romania, bazata pe responsabilizarea ordonatorului, nu intra in competenta agentului platitor de a verifica daca plata este datorata (controlul serviciului facut) si nici daca obligatia de a plati este urmare a unui angajament juridic legal. Ordonatorul este singurul responsabil pentru aceasta.

Cele aratate mai sus sunt reglementate astfel:

Art. 62 alin. (1) lit. b) din Legea nr. 500/2002:

„Executia de casa a bugetelor [...] se realizeaza prin trezoreria statului [...] care asigura:

- b) efectuarea platilor dispuse de persoanele autorizate ale institutiilor publice in limitele creditelor bugetare si a destinatiilor aprobate [...].”

Art. 5 alin. (3) din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 146/2002:

„La decontarea sumelor [...] din conturile institutiilor publice [...] unitatile trezoreriei statului verifica bugetele de venituri si cheltuieli [...] urmarind respectarea limitei creditelor bugetare [...] si a destinatiei acestora, precum si alte obiective stabilite prin norme metodologice de catre Ministerul Finantelor Publice.”

Punctul 5.3.2. din Normele metodologice aprobate prin Ordinul ministrului finantelor publice nr. 1235/2003.

„In scopul acceptarii la plata [...] unitatile trezoreriei statului au obligatia de a verifica urmatoarele: incadrarea platilor dispuse in limita creditelor bugetare [...];

incadrarea cheltuielilor de capital in sumele aprobate pentru obiectivele de investitii [...]; incadrarea in disponibilitatile de credite deschise si repartizate [...].”

Daca ordinele de a plati nu respecta conditiile prevazute pentru acceptarea platii, trezoreria suspenda plata si returneaza documentele ordonatorului.

Controlul, in faza platii, este deconcentrat, fiecare institutie publica fiind arondata unei trezorerii, dupa criteriul teritorialitatii.

Comentariu Controlul preventiv in faza platii este pe fond un dublu control. Contabilul administrativ (integrat in serviciile ordonatorului) exercita acest control la ordonantare (inclusiv din punctul de vedere al serviciului facut si al angajamentului), iar contabilul platitor la acceptarea ordinului de a plati.

MANUALUL DE CONTROL FINANCIAR PREVENTIV

CUPRINS

	<u>pagina</u>
Introducere	1
Capitolul 1. Continutul controlului financiar preventiv	2
1.1. Controlul financiar preventiv - componenta a sistemului de finante publice.....	2
1.2. Principiul dublei autorizari a cheltuielilor bugetare.....	3
1.2.1. Autorizarea legala a cheltuielilor.....	3
1.2.2. Autorizarea bugetara a cheltuielilor.....	4
1.3. Principiul specializarii bugetare.....	5
1.4. Principiul anualitatii bugetare si actiunile multianuale.....	6
1.5. Continutul controlului financiar preventiv.....	9
Capitolul 2. Actorii financiari. Principiul separarii functiunilor. Organizarea controlului financiar preventiv intern (propriu).	12
2.1. Ordonatorul de credite.....	12
2.1.1. Definitie si competente.....	12
2.1.2. Delegarea de competenta.....	14
2.2. Contabilul.....	15
2.2.1. Precizari preliminare.....	15
2.2.2. Functia de gestionar al fondurilor.....	16
2.2.3. Functia de urmarire a recuperarii creantelor.....	17
2.2.4. Functia de intocmire a evidentelor contabile si de prezentare a conturilor.....	18
2.2.5. Functia de definire/validare a regulilor si metodelor contabile, ca si a planului de conturi.....	19
2.2.6. Unele concluzii.....	19
2.3. Controlorul.....	20
2.3.1. Controlul financiar preventiv intern (propriu).....	20
2.3.1.1. Principii de organizare.....	20
2.3.1.2. Compartimente implicate.....	22
2.3.2. Controlul financiar preventiv exercitat de Ministerul Finantelor Publice.....	23
Capitolul 3. Operatiuni privind gestiunea creditelor si gestiunea fondurilor. Controlul financiar preventiv al operatiunilor.	25

3.1. Precizari preliminare.....	25
3.2. Raportul juridic de obligatie. Fazele cheltuielilor bugetare.	26
3.3. Angajamentul juridic si angajamentul bugetar. Controlul preventiv al angajamentelor.	27
3.3.1. Forme ale angajamentului.....	27
3.3.2. Angajamentul juridic. Definitie si forme ale acestuia. Credite juridic angajate.	28
3.3.3. Angajamentul bugetar. Definitie si formele acestuia. Credite bugetare angajate.	30
3.3.3.1. Precizari preliminare.....	30
3.3.3.2. Angajamentul bugetar individual.....	31
3.3.3.3 Angajamentul bugetar global.....	35
3.3.4. Controlul financiar preventiv al angajamentelor.....	40
3.4. Lichidarea.....	46
3.4.1. Definitia lichidarii.....	46
3.4.2. Lichidarea in cazul achizitiilor publice de servicii, bunuri si lucrari.....	48
3.4.3. Lichidarea in cazul cheltuielilor de personal.....	50
3.4.4. Lichidarea privind acordarea unei subventii.....	51
3.4.5. Lichidarea in cazul imprumuturilor prin certificate de trezorerie.....	52
3.5. Ordonantarea. Controlul financiar preventiv al ordonantarii.	53
3.5.1. Precizari preliminare.....	53
3.5.2. Definitia ordonantarii.....	59
3.5.3. Exceptii de la regula <serviciului facut>.Ordonantarea avansului.	61
3.5.4. Controlul financiar preventiv al ordonantarii.....	62

Capitolul 4. Controlul preventiv exercitat de Ministerul Finantelor Publice65

4.1. Structura bugetelor si competentele de aprobare.....	65
4.2. Modificarea structurii initiale a bugetelor aprobate. Controlul preventiv al modificarilor structurale.	68
4.3. Deschiderea lunara a creditelor bugetare. Controlul financiar preventiv exercitat prin deschiderea de credite bugetare.	75
4.4. Controlul preventiv al unor operatiuni cu risc ridicat.....	82
4.4.1. Precizari preliminare.....	82
4.4.2. Exercitarea controlul preventiv delegat asupra operatiunilor.....	83
4.5. Controlul financiar preventiv in faza platii - controlul de trezorerie.....	86