

Some Considerations Regarding the Concept and Scope of Public Accounting in Romania

[Câteva considerații privind conceptul și sfera de acțiune a contabilității publice în România]

Gheorghe FLOREA¹

¹ Lecturer Ph.D., "Petre Andrei" University of Iași, Romania, e-mail: geluflorea@yahoo.com

Abstract

In order to satisfy the collective needs that all members of society should benefit from, regarding health, education, public order, justice, etc., public activity has emerged and developed in increasingly complex forms. Organized by state authorities, it allows individuals to access public services. Regardless of the nature of the services, however, they give rise to a significant volume of expenses that cannot be carried out without the collection of an appropriate volume of public financial resources from taxpayers.

Currently, decision-making processes at the public sector level can no longer be conceived without the essential contribution of public accounting, which has the obligation to provide interested external or internal users with financial and budgetary information.

At the level of Romania, the accounting of public institutions is regulated by OMFP 1917/2005, which approved the Methodological Norms regarding the organization and management of accounting of public institutions, the Chart of Accounts and the instructions for their application. As a sphere of action, the accounting of public institutions in Romania includes the accounting of the state and local authorities, as well as the institutions subordinated to them that carry out non-profit activities.

The practical execution of public accounting tasks, as a specialized information system, is constituted by a set of human and material resources in the structure of public administration, subordinated to the Ministry of Finance, including the set of procedures and technical norms developed recently to ensure the proper functioning of the national electronic reporting system - Forexbug.

Keywords: public sector; non-profit entities; public institutions; public accounting.

How to cite: Florea, G. (2026). Some Considerations Regarding the Concept and Scope of Public Accounting in Romania. *Anuarul Universității "Petre Andrei" din Iași, Fascicula: Drept, Științe Economice, Științe Politice*, 36, 166-177.
<https://doi.org/10.63331/upalaw/36/16>

1. Introducere

Activitatea economico-socială constituie un domeniu esențial pentru existența societății omenești, pentru ameliorarea continuă a condiției umane. Ființa umană nu poate exista fără să producă, după cum nici producția nu are rațiune fără consum.

Pe de altă parte, multitudinea nevoilor umane fiziologice și spirituale i-a determinat pe indivizi să se organizeze și să coopereze, iar conștientizarea nevoilor a condus la preocuparea acestora pentru satisfacerea aspirațiilor lor, inclusiv la generarea de interese proprii care au reprezentat impulsul ce s-a aflat la baza delimitării trebuințelor individuale de cele colective.

Pentru satisfacerea nevoilor colective de care să beneficieze toți membrii societății referitoare la educație, sănătate, cultură, artă, ordine publică, justiție etc. a apărut și s-a dezvoltat în forme tot mai complexe activitatea publică. Ea a condus la apariția unei forme organizate de colaborare socială pentru realizarea nevoilor și intereselor publice reprezentată de ceea ce numim, la modul general, stat, cu toate organismele sale centrale și locale. De altfel, potrivit IPSASB „principala funcție a guvernelor și a altor entități din sectorul public este de a furniza servicii care sporesc sau mențin bunăstarea cetățenilor și a altor rezidenți eligibili”¹.

Aceste acțiuni publice sunt organizate de autoritățile statului pentru a acoperi trebuințele generale ale societății, de pe urma lor beneficiind toți membrii săi, accesul indivizilor la aceste servicii publice făcându-se fără existența actelor de vânzare-cumpărare, în baza contribuțiilor bănești prelevate anticipat cetățenilor de către stat².

În acest context, indiferent de natura acțiunilor și serviciilor publice este de la sine înțeles că realizarea lor ocazională un volum de cheltuieli care nu se pot efectua fără existența unui volum corespunzător de resurse bănești publice, care atinge în majoritatea țărilor lumii dimensiuni semnificative, atât în mărime absolută, cât și ca pondere în PIB. Pe de altă parte, în economia contemporană utilizarea resurselor publice menite a acoperi și satisface o gamă tot mai amplă de nevoi publice are la bază o selectare tot mai riguroasă a acestora, în funcție de prioritățile momentului și de eficiența folosirii lor, determinată în principal de caracterul tot mai limitat al resurselor.

Ca atare, deciziile luate de autoritățile publice cu privire la volumul și structura serviciilor oferite membrilor societății și agenților economici, ca și cele care privesc corectarea disfuncționalităților și dezechilibrelor care se produc în sfera economico-socială a unei țări prin intermediul instrumentelor bugetare, fiscale, monetare sau valutare, impun în mod imperios date și informații care să stea la baza fundamentării lor pe considerente științifice.

¹ International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB), *Manualul de Reglementări Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public*, Ediția 2020 (traducere CECCAR România), vol. I, p. 28, par. 2.17. (<https://www.ipsasb.org/publications/manualului-de-reglementari-internationale-de-contabilitate-pentru-sectorul-public-editia-2020>).

² Iulian Văcărel (coord.), *Finanțe publice* (Ediția a VI-a), Editura Didactică și Pedagogică, București, 2007, pp. 41-45.

2. Contabilitatea - componentă esențială a sistemului informațional economic

Unică resursă inepuizabilă, informația a devenit astăzi un veritabil factor de putere, care influențează nemijlocit starea de prosperitate a unui popor³, fapt ce a făcut ca viața economică și socială să devină tot mai dependentă de cunoaștere.

Prin marea sa utilitate contabilitatea a devenit cu timpul un bun social, fapt care-i determină pe britanicii Glautier și Underdown să afirme că ea se constituie în „cel mai important element al sistemului informațional al unei organizații”⁴ deoarece: sistemul informațional contabil permite administratorilor și utilizatorilor externi de informații financiar-contabile să obțină o imagine asupra întregii organizații; acesta relaționează cu alte sisteme informaționale importante ale organizației, cum sunt cele de personal, producție, cercetare etc., prin prisma faptului că informațiile produse de respectivele sisteme pot fi exprimate în termeni monetari și înregistrate în contabilitate, în vederea realizării obiectivelor prezente și viitoare ale organizației. Altfel spus, contabilitatea și produsele sale, informațiile financiar-contabile, asigură legătura reciprocă permanentă între activitățile economice desfășurate de entitățile patrimoniale și necesitățile informaționale ale factorilor decizionali de la nivelul acestora⁵.

În contextul aspectelor prezentate mai sus, procesele decizionale din economie nu mai pot fi concepute fără aportul esențial al informației contabile, având în vedere că aceasta dispune de o serie de atribute specifice care o individualizează de celelalte tipuri de informații, dintre care se remarcă următoarele⁶:

- gradul de certitudine și relevanță al informației contabile în cadrul întregului sistem de informare economică este cel mai ridicat, ca urmare a utilizării unor procedee specifice ce conferă informației de acest tip un caracter credibil, complet și integrat;
- exprimarea în etalon valoric oferă contabilității posibilitatea unei comensurări relativ exacte a ansamblului fenomenelor și proceselor consemnate la nivelul întregului univers economic;
- este produsul unei înregistrări sistematice și cronologice a tuturor modificărilor unui patrimoniu;
- permite stabilirea periodică prin calcule complexe a rezultatelor financiare și a situației patrimoniului, permițând unității elaborarea de strategii economice viitoare;
- asigură datele și informațiile necesare efectuării de analize în timp și spațiu, inclusiv o apreciere obiectivă a eficienței în atingerea obiectivelor;
- utilizarea unor procedee specifice de cunoaștere contabilă conferă informației de acest tip un caracter credibil, complet și integrat;
- prin natura și structura sa vizează în permanență atingerea obiectivului de performanță al contabilității, și anume imaginea fidelă.

Ca urmare a caracteristicilor cantitative și calitative proprii informației financiar-contabile, contabilitatea a dobândit un rol primordial de informare pentru diversele categorii

³ Neculai Tabără, Emil Horomnea, Constantin Toma, *Conturile anuale în procesul decizional*, Tipografia Moldova, Iași, 2001, p. 5.

⁴ Nicolae Feleagă, Ion Ionașcu, *Tratat de contabilitate financiară*, vol. I, Editura Economică, București, 1998, p. 34.

⁵ Belverd Heedles, Henry Anderson, James Coldwell, *Principiile de bază ale contabilității*, Ediția a cincea, Editura ARC, Chișinău, 2000, p. 3.

⁶ Neculai Tabără, Emil Horomnea, Constantin Toma, *op. cit.*, p. 15.

de utilizatori interni și externi, cum ar fi: conducerea entității, investitorii, terții cu care intră în relații, statul, cetățenii etc. Totodată, urmărind să satisfacă într-o măsură cât mai mare cerințele informaționale ale unor categorii de utilizatori din ce în ce mai largi și mai specializate, contabilitatea se află într-o evoluție conformă cu progresul economic, crescându-și gradul de precizie și de semnificație a datelor furnizate, perfecționare posibilă prin⁷: folosirea unei terminologii precise pentru înregistrarea și structurarea faptelor în conturi; o organizare a conturilor ce corespunde cerințelor interne ale controlului de gestiune și nevoilor externe de informare; exprimarea acestor conturi în unități monetare comparabile; regruparea conturilor pentru publicarea lor periodică în tablouri universal inteligibile; respectarea anumitor principii care garantează sinceritatea informării.

Raportându-ne la modul de organizare al contabilității în momentul de față, se constată existența a două aspecte complementare, care au la bază înregistrări și surse comune, însă vizează utilizatori diferiți ca natură. Pe de o parte, are ca obiectiv furnizarea de informații cu caracter istoric legate de activitatea desfășurată către utilizatorii externi ai unității patrimoniale, obiectiv realizat prin intermediul prezentării publice de rapoarte financiare periodice întocmite la nivelul contabilității financiare. Pe de altă parte, contabilitatea furnizează informații utilizatorilor interni, prin intermediul contabilității de gestiune (manageriale), permițând factorilor de decizie obținerea informațiilor de detaliu referitoare la activitatea realizată, dar care servesc în același timp și la fundamentarea viitoarelor decizii care privesc evoluția entității.

Ca urmare a aspectelor prezentate mai sus, contabilitatea tinde să devină o „miză socială”⁸, un compromis între emitentii și utilizatorii de informație contabilă, în sensul că fiecare parte urmărește să-și promoveze propriile interese, iar contabilitatea urmărește să reflecte cât mai fidel realitatea patrimonială (poziția financiară), situația financiară și rezultatele unităților economice.

În general, definițiile tradiționale ale contabilității se axau pe activitatea de ținere a registrelor contabile pe care o realiza contabilul, fiind identificată cu „arta înregistrării, clasificării și rezumării într-o manieră semnificativă și în expresie bănească a tranzacțiilor (operațiunilor) și evenimentelor (faptelor) care au, chiar și parțial, caracter financiar, precum și interpretarea rezultatelor acestor acțiuni”⁹.

Odată cu trecerea timpului, definițiile moderne ale contabilității au devenit mult mai complexe. În noul context, contabilitatea este definită ca fiind procesul de identificare, de măsurare, de înregistrare, de clasificare și de comunicare a informațiilor referitoare la tranzacțiile economice și financiare care sugerează, prin imagini codificate cu ajutorul unui limbaj specific, averea și activitățile diverselor organizații¹⁰.

Această tendință continuă de perfecționare a definirii contabilității este foarte bine relevantă în țara noastră de prevederile Legii contabilității nr. 82/1991. Inițial aceasta prevedea

⁷ Francis Rousse, *Normalisation comptable, Principes et pratiques, Collection Méthodologie*, Editura Ministère de la Coopération et du Développement, Paris, 1989, p. 24, citat în Constantin Toma, *Conturile anuale și imaginea fidelă în contabilitatea românească*, Editura Junimea, Iași, 2001, p. 15.

⁸ Ion Ionescu, Constanța Iacob, *Contabilitate de gestiune. Teorie și practică*, Editura Universitaria, Craiova, 2017, p. 9.

⁹ American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), Committee on Accounting Terminology, *Accounting Terminology Bulletin no. 1*, New York, 1953, par. 9. (https://egrove.olemiss.edu/dl_aia/356/).

¹⁰ Niculae Feleagă, Liliana Malciu, Ștefan Bunea, *Bazele contabilității. O abordare europeană și internațională*, Editura Economică, București, 2002, p. 11.

obligația entităților patrimoniale de a organiza și conduce contabilitatea proprie, ca instrument principal de cunoaștere, gestiune și control al patrimoniului și al rezultatelor obținute. Un asemenea enunț era, prin urmare, imaginea caracteristicilor reformei sistemului contabil desfășurată în primii ani după Revoluție, urmând modelul Europei Continentale.

Odată cu cea de-a doua etapă a reformei prin care s-a implementat un sistem contabil modelat pe baza filosofiei, reglementărilor și practicilor internaționale, contabilitatea românească suportă un proces de aliniere la referențialul contabil internațional al cărui nucleu de bază este constituit de standardele contabile internaționale, de orientare anglo-saxonă.

Astfel, definiția contabilității capătă noi valențe, care vin să scoată în evidență saltul calitativ, reprezentat de orientarea spre nevoile informaționale ale utilizatorilor de rapoarte financiare. În noua paradigmă, contabilitatea este definită în România ca: „activitate specializată în măsurarea, evaluarea, cunoașterea, gestiunea și controlul activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, precum și a rezultatelor obținute din activitatea entităților economice și sociale, trebuind să asigure înregistrarea cronologică și sistematică, prelucrarea, publicarea și păstrarea informațiilor cu privire la poziția financiară, performanța financiară și fluxurile de trezorerie, atât pentru cerințele interne ale acestora, cât și în relațiile cu creditorii financiari, clienții, instituțiile publice și alți utilizatori”¹¹.

3. Conceptul și sfera de acțiune a contabilității publice

Conceptiile moderne referitoare la contabilitate insistă însă pe faptul că obiectul său de studiu nu se circumscrie numai întreprinderilor, ci în general realității economice. În aceste condiții, atunci când se referă la sfera de cuprindere a contabilității, literatura de specialitate include pe lângă studiul entităților economice cu scop lucrativ și pe cel al entităților publice, formând astfel osatura contabilității microeconomice. Pentru a avea însă dimensiunea completă a contabilității generale va trebui adăugat la contabilitatea microeconomică și domeniul macrocontabilității, reprezentat de contabilitatea națională, așa cum se poate vedea în figura 1.

Criteriul de clasificare: natura juridică a entității la care se aplică disciplinele contabile	Disciplina contabilă
A. DOMENIUL MACROCONTABILITĂȚII	
• Economia națională în ansamblu sau la nivelul marilor sectoare instituționale	• Contabilitatea națională
B. DOMENIUL MICROCONTABILITĂȚII	
B.1. Persoane juridice de drept public: - administrații publice - instituții publice	• Contabilitatea instituțiilor publice
B.2. Persoane juridice de drept privat, cu statute diferite:	• Contabilitatea societăților comerciale

¹¹ Legea contabilității nr. 82/1991 (republicată), Monitorul Oficial al României nr. 48/14.01.2005, art. 2, alin. (1).

- societăți comerciale - regii autonome - grupuri de societăți - cooperative - asociații non-profit	• Contabilitatea grupurilor de societăți • Contabilitatea organizațiilor non-profit
B.3. Entități de drept privat – cu activitate supusă unei normalizări contabile specifice: - instituții de credit - întreprinderi de asigurări	• Contabilitate bancară (contabilitatea instituțiilor financiare și de credit) • Contabilitatea întreprinderilor de asigurări și capitalizare

Figura 1. Clasificarea disciplinelor contabile propusă de Elie Cohen¹²

Totuși, pentru a înțelege mai bine clasificarea disciplinelor contabile, este la fel de important să se cunoască și care este sfera de acțiune a contabilității în general, și a contabilității publice, în particular. Luând ca reper distincția dintre sectorul privat și sectorul public în cadrul economiei, se poate constata faptul că acesta din urmă a evoluat într-o măsură mai mare sau mai mică în cadrul societăților moderne, după cum statul și-a asumat un număr mai mare sau mai redus de responsabilități în economia fiecărei țări, fapt ce a făcut ca în special țările dezvoltate să dispună de un sector public însemnat.

Astfel, din datele publicate de Eurostat reiese că ponderea pe care cheltuielile publice o reprezintă în PIB la nivelul anului 2022 era de 49,6% în Uniunea Europeană (în România doar 40,2%)¹³, rezultând astfel că aproape jumătate din bogăția generată de aceasta era gestionată de administrația publică.

De asemenea, importanța sectorului public se manifestă și prin numărul de funcționari pe care-i integrează, în țările Uniunii Europene o persoană din cinci (aproximativ 23% din totalul angajaților din UE, respectiv 16,3% în cazul țării noastre¹⁴) fiind ocupată într-un domeniu al administrației publice.

Pentru a defini sectorul public profesoara Tatiana Moșteanu¹⁵ utilizează un criteriu considerat pozitiv fondat pe natura procesului decizional, în baza căruia consideră că sectorul public sau statul este entitatea formată de toate instituțiile la nivelul cărora se adoptă decizii colective sau politice indiferent de regimul politic (democrație, monarhie etc.), fiind reprezentate de administrațiile publice la nivel central și local și de către instituțiile publice.

Într-o primă instanță, se poate considera în baza aspectelor prezentate mai sus că prin contabilitate publică se înțelege acea disciplină care vizează entitățile patrimoniale ce formează sectorul public. Chiar dacă în anumite cazuri au existat unele afirmații în acest sens, cert este că nu trebuie să se confunde conceptul de „Contabilitate a sectorului public” cu cel de „Contabilitate publică”.

Pentru aceasta, trebuie reamintit faptul că denumirea de sector public se referă în principal la administrațiile publice și la întreprinderile publice, diferența fundamentală dintre

¹² Niculae Feleagă, Ion Ionașcu, op . cit., p. 30.

¹³ <https://www.piatafinanciara.ro/structura-cheltuielilor-guvernamentale-romania-vs-ue-vs-tarile-din-regiune/>

¹⁴ <https://www.profit.ro/stiri/social/romania-are-cea-mai-mica-proporie-de-angajati-la-stat-din-ue-problema-e-calitatea-dupa-20-de-ani-de-reforme-apare-un-stat-mic-care-refuza-sa-se-lase-curatat-22099164>.

¹⁵ Tatiana Moșteanu (coord.), *Buget și trezorerie publică*, Editura Universitară, București, 2008, p. 8.

ele constând în faptul că primele nu produc bunuri și servicii destinate vânzării, în timp ce întreprinderile publice realizează acest lucru.

În contextul de mai sus, se pune problema încadrării societăților cu capital de stat și a regiilor autonome, care sunt considerate întreprinderi. Astfel, deși societățile publice prezintă o formă de organizare și funcționare specifică întreprinderilor private, ele s-au format prin contribuția statului și, chiar dacă autoritățile publice exercită un control asupra lor în calitate de proprietari, sunt asimilate întreprinderilor pentru că produc și comercializează bunuri private, precum și faptul că se ghidează după principii comerciale, urmărind obținerea de profit. A doua categorie de întreprinderi și instituții publice de drept public, care produc bunuri sau servicii ce au caracter colectiv și sunt finanțate prin subvenții de stat, participatii etc., fac parte din sectorul public pentru că statul le impune să ia în considerare obiective de redistribuire, de dezvoltare regională etc.¹⁶. Totuși, ca regulă generală, ambele categorii de întreprinderi aparțin sectorului public deoarece produc bunuri colective și primesc resurse financiare publice sub formă de subvenții.

Pe de altă parte, diviziunea tradițională a economiei în cele două sectoare este limitată, având în vedere că în special după cel de-Al Doilea Război Mondial s-a manifestat intens dezvoltarea unei întregi panoplii de organizații private care nu au scop lucrativ și care produc voluntar servicii ce răspund unor nevoi colective ale societății, așa cum sunt spitalele, școlile, organizațiile caritabile, syndicatele etc.

Prin urmare, conceptul de „Contabilitate a sectorului public” este unul destul de amplu și include următoarele trei componente¹⁷:

- contabilitatea întreprinderilor publice;
- contabilitatea entităților publice fără scop lucrativ;
- contabilitatea macroeconomică a sectorului public.

Dar așa cum am arătat mai sus, întreprinderile publice sunt supuse reglementărilor contabile aplicabile societăților private și, din acest punct de vedere, ele rămân în afara a ceea ce în mod obișnuit se înțelege prin „Contabilitate publică”.

Pe de altă parte, Pierre Lasséque¹⁸ consideră că nu trebuie să confundăm contabilitatea publică cu contabilitatea națională. Pentru a întări afirmația făcută, autorul definește contabilitatea publică ca fiind „contabilitatea statului și a celorlalte colectivități. Ea are ca scopuri particulare: controlul execuției legii bugetului și a funcționarilor publici”. În schimb, contabilitatea națională reprezintă „un model de prezentare a informațiilor, chiar de natură statistică, după reguli contabile, privind operațiunile economice efectuate de agenții economici rezidenți, în cursul unui an”¹⁹.

În consecință, și într-o primă aproximare, putem spune că noțiunea de contabilitate publică se utilizează numai atunci când ne referim la entitățile publice fără scop lucrativ.

¹⁶ Tatiana Moșteanu (coord.), *op. cit.*, p. 9.

¹⁷ Vicente Montesinos Julve, *En torno al concepto y los principios generales de la Contabilidad publica*, în «XXV años de Contabilidad Universitaria en España», Instituto de Planificación Contable, Madrid, 1988, p. 642.

¹⁸ Pierre Lasséque, *Gestion de l'entreprise et comptabilité*, Dalloz, Paris, 1983, citat în Constantin Roman, *Gestiunea financiară a instituțiilor publice*, vol. I, Editura Economică, București, 2000, p. 208.

¹⁹ Ion Ionașcu, *Contabilitate națională*, Editura Economică, București, 1995, p. 15.

După autorii francezi Paude și Pagat²⁰, conceptul de contabilitate publică comportă mai multe abordări referitoare la funcțiile sale (sub forma unor aspecte de ordin uzual, tehnic și administrativ), care ulterior sunt integrate de aceștia în următoarea definiție: „regulile contabilității publice au ca obiect determinarea obligațiilor și responsabilităților ordonatorilor de credite publice, ale ordonatorilor de venituri publice și contabililor publici”.

De altfel, atunci când se referă la contabilitatea publică specialiștii domeniului îi identifică un dublu înțeles²¹:

a) pe de o parte, este privită ca un ansamblu de norme juridice care reglementează activitatea financiară a organismelor publice;

b) pe de altă parte, contabilitatea publică este văzută ca un sistem informațional și de control, constituit din principiile, normele și procedurile aplicate în vederea furnizării informației financiare și bugetare utilizatorilor externi și interni interesați în privința gestiunii realizate de organismele publice. Primul dintre aspectele menționate anterior interesează din punctul de vedere al cunoașterii cadrului juridic sub incidența căruia entitățile publice își desfășoară activitatea. A doua accepțiune este cea care descrie cel mai bine ceea ce se înțelege prin noțiunea de *Contabilitate publică*, care este în esență o perspectivă economică.

c) Această ultimă viziune este de altfel însușită și de normalizatorii români, care identifică *Contabilitatea instituțiilor publice* drept o disciplină economică funcțională specializată, menită să asigure „informații ordonatorilor de credite cu privire la execuția bugetelor de venituri și cheltuieli, rezultatul execuției bugetare, patrimoniul aflat în administrare, rezultatul patrimonial (economic), costul programelor aprobate prin buget, dar și informații necesare pentru întocmirea contului general anual de execuție a bugetului de stat, a contului anual de execuție a bugetului asigurărilor sociale de stat și fondurilor speciale”²².

Însă indiferent de înțelesul care-i este atribuit contabilității publice, execuția practică a sarcinilor care sunt înglobate acestui concept presupune existența la nivelul țării noastre a unui ansamblu însemnat de resurse umane și materiale în structura administrației publice, aflate în subordonarea Ministerului de Finanțe, inclusiv ansamblul de proceduri și norme tehnice dezvoltate în ultimul timp pentru a asigura funcționarea în bune condiții a sistemului național de raportare electronică - Forexbug²³.

Raportându-ne la prevederile Legii contabilității nr. 82/1991 (republicată), aceasta stipulează la art. 2 (1¹) sfera de cuprindere a contabilității publice la nivelul țării noastre, și anume²⁴: „contabilitatea veniturilor și cheltuielilor bugetare, care să reflecte încasarea veniturilor și plata cheltuielilor aferente exercițiului bugetar; contabilitatea generală bazată pe principiul constatării drepturilor și obligațiilor, care să reflecte evoluția situației financiare

²⁰ Vincent Raude, Jean Claude Pagat, *Cours sur les règles de la comptabilité publique*, École nationale des services du Trésor, Paris, 1991, pp. 3-6, citați în Pavel Belean, Gabriela Anghelache, *Trezoreria statului. Organizarea, funcționarea și sistemul contabil*, Editura Economică, 2004, p. 80.

²¹ Ministerio de Hacienda, Intervencion General de la Administracion del Estado (IGAE), Principios contables públicos. Documentos 1 a 8, Madrid, 2003, p. 21. (https://www.igae.pap.hacienda.gob.es/sitios/igae/es-ES/Contabilidad/ContabilidadPublica/Documents/Principios_Contables_Publicos_Doc_1_a_8.pdf)

²² OMFP nr. 1.917/2005 (actualizat) pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea contabilității instituțiilor publice, Planul de conturi pentru instituțiile publice și instrucțiunile de aplicare a acestora, Monitorul Oficial al României nr. 1186/29.12. 2005, Anexa la ordin, cap. 1 (1.1).

²³ <https://adecjr.ro/wp-content/uploads/2024/05/Sistem-Nat-Forexbug-Prezentare-ADECJR-Tulcea-16-19-Mai-2024.pdf>.

²⁴ *Legea contabilității nr. 82/1991 (republicată)*, Monitorul Oficial al României nr. 48/14.01.2005, art. 2 (1¹).

și patrimoniale, precum și excedentul sau deficitul patrimonial; contabilitatea destinată analizării costurilor programelor aprobate”.

Pe lângă delimitarea sferei de acțiune a contabilității instituțiilor publice, același act normativ stabilește la art. 2 (2) scopul/obiectivul atribuit organizării și conducerii acesteia, respectiv acela de a asigura „informații ordonatorilor de credite cu privire la execuția bugetelor de venituri și cheltuieli, patrimoniul aflat în administrare, precum și pentru întocmirea contului general anual de execuție a bugetului de stat, a contului anual de execuție a bugetului asigurărilor sociale de stat, fondurilor speciale, precum și a conturilor anuale de execuție a bugetelor locale”.

În ce privește entitățile care fac obiectul controlului ulterior, Legea nr. 94/1992 stipulează că sunt supuse activităților de audit extern desfășurate de Curtea de Conturi și, implicit, au obligația de prezentare a conturilor²⁵: „statul și unitățile administrativ-teritoriale în calitate de persoane juridice de drept public, cu toate serviciile și instituțiile lor; ...; regiile autonome, societățile comerciale la care statul, unitățile administrativ-teritoriale, instituțiile publice sau regiile autonome, dețin singure sau împreună, integral sau mai mult de jumătate din capitalul social; organismele autonome de asigurări sociale sau de altă natură care gestionează bunuri, valori sau fonduri, într-un regim legal obligatoriu”, în condițiile în care, prin lege sau prin statutele lor, se prevede acest lucru.

În fapt, rolul exercitării auditului financiar de către Curtea de Conturi vizează cu prioritate modul de formare, de administrare și de întrebuințare a resurselor financiare ale statului și ale sectorului public, precum și modul de gestionare a patrimoniului public și privat al statului și al administrației locale, fiind totodată singurul organism competent să hotărască asupra descărcării de gestiune pentru organismele și instituțiile publice (art. 29 alin. 1 al Legii 94/1992).

Din perspectiva Legii nr. 672/2002 privind auditul public intern, toate unitățile patrimoniale care participă la procesul de formare și utilizare a fondurilor publice și se supun prevederilor sale sunt denumite cu termenul de „entitate publică”²⁶, respectiv orice: autoritate publică, instituție publică, companie/societate națională, regie autonomă, societate comercială la care statul sau o unitate administrativ-teritorială este acționar majoritar, precum și toate unitățile a căror activitate este finanțată în procent de peste 50% din resurse publice.

Însă obligațiile întreprinderilor publice privesc doar cerințele legate de supunerea activității și situațiilor lor financiare controlului exercitat de organele de control economic-financiar, în vederea certificării modului în care au fost administrate și utilizate fondurile publice, în materie de obligație contabilă ele supunându-se exclusiv reglementărilor contabile aplicabile sectorului privat.

În aceste condiții, din perspectiva prezentului articol, ca și a abordărilor prezente în literatura de specialitate la nivel internațional, consider accepțiunea pe care profesorul Montesinos Julve o dă contabilității publice ca fiind cea mai potrivită, și anume de „parte a contabilității microeconomice care se ocupă de activitatea economico-financiară a entităților publice fără scop lucrativ, și în special a diferitelor administrații publice”²⁷.

²⁵ Legea nr. 94/1992 *privind organizarea și funcționarea Curții de Conturi (republicată)*, Monitorul Oficial al României nr. 238/03.04.2014, art. 23.

²⁶ Legea nr. 672/2002 *privind auditul public intern (republicată)*, Monitorul Oficial al României nr. 142/20.02.2024, art. 2 (lit. o).

²⁷ Vicente Montesinos Julve, *op. cit.*, p. 642.

Raportându-ne la execuția practică a sarcinilor pe care le înglobăm sferei de acțiune, contabilitatea publică este identificată cu „ansamblul de resurse umane și materiale în structura administrației publice, care asigură evidențierea tuturor operațiunilor de încasări și plăți referitoare la fondurile publice, evaluează obligațiile contribuabililor, evidențiază încasările din aceste obligații și determină diferențele din obligațiile neonorate, precum și responsabilitatea ordonatorilor de credite privind efectuarea plăților din fondurile publice”²⁸.

Concluzii

Ca orice știință și contabilitatea publică nu are finalitate dacă nu vizează o anumită utilitate și, din această perspectivă, ea trebuie să-și ajusteze în mod permanent oferta informațională la cererea socială. Totuși, particularitățile activităților desfășurate de entitățile publice, dar în mod special rămânerea mult timp în urmă a conceptualizării și normalizării contabilității aplicabilă acestora, comparativ cu situația înregistrată la nivelul sectorului privat, au potențat în ultimii zeci de ani dezbaterile și inițiativele naționale și globale referitoare la actualizarea cadrului conceptual de raportare financiară aplicabil entităților din sectorul public.

În ce privește România, prin intermediul reglementărilor contabile aplicabile instituțiilor publice aprobate prin Ordinul nr. 1917/2005 s-au pus bazele noii concepții referitoare la *Contabilitatea instituțiilor publice*, care a însemnat în fapt un pas uriaș în modernizarea acestui domeniu, ce rămăsese cu mult în urma reformelor care vizaseră cadrul contabil aplicabil agenților economici.

Acestea au vizat cu precădere trecerea de la o contabilitate publică tradițională, bazată pe criteriul de casă, la o contabilitate de angajamente, bazată pe consemnarea fluxurilor economice și financiare, permițând astfel determinarea la sfârșitul exercițiului a situației patrimoniale (poziției financiare), situației financiare și a rezultatelor obținute de către entitățile publice la nivelul perioadei de raportare.

Contabilitatea publică tradițională era cunoscută până atunci și sub denumirea de contabilitate bugetară, deoarece aceasta viza în principal încadrarea în prevederile bugetare aprobate și a celor de ordin legal în utilizarea resurselor publice. În prezent, deși respectarea prevederilor bugetare se menține ca importanță, contabilitatea instituțiilor publice urmărește ca obiectiv și atingerea economiei, eficienței și eficacității activităților programate, de așa manieră încât informația contabilă astfel obținută să nu servească exclusiv doar la certificarea conturilor, ci de asemenea să permită luarea de decizii economice și politice.

Tot până în anul 2007, când s-au implementat efectiv normele metodologice de organizare și conducere a contabilității instituțiilor publice, planul de conturi și instrucțiunile de aplicare, aceasta s-a condus după principiile contabilității simple, mixte sau duble, astfel că informația obținută era destul de confuză și complexă, nepermițând agregarea ușoară a valorilor/indicatorilor, în vederea întocmirii dărilor de seamă și în special a centralizării conturilor anuale de execuție bugetară. În prezent, contabilitatea publică încorporează pe deplin metoda partidei duble, ceea ce nu era neapărat o noutate la nivelul legislației contabile românești, însă ea se aplică în prezent de către toate entitățile publice, inclusiv de primăriile comunale.

²⁸ P. Belean, G. Anghelache, *op. cit.*, p. 80.

De asemenea, prin implementarea reglementărilor aplicabile instituțiilor publice din România, terminologia contabilă și bugetară tradițională, destul de eterogenă și confuză, a fost în mare măsură normalizată cu cea utilizată de profesioniștii și experții contabili ce activează în sfera sectorului privat. Aceasta s-a apropiat semnificativ de terminologia și elementele cu caracter de generalitate ale profesiei contabile, mai ales prin faptul că Planul general contabil public s-a inspirat din Planul general contabil aplicabil entităților comerciale, chiar dacă în anumite zone a continuat să-și mențină propriile elemente și denumiri specifice domeniului public.

În ce privește sfera de acțiune a contabilității publice în țara noastră, aceasta se referă la evidența operațiunilor din cadrul unui patrimoniu public²⁹, în speță cel al administrațiilor publice centrale și locale, precum și al instituțiilor aflate în subordinea acestora care desfășoară activități fără scop lucrativ.

References

- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), Committee on Accounting Terminology, Accounting Terminology Bulletin no. 1, New York, 1953, par. 9. (https://egrove.olemiss.edu/dl_aia/356/).
- Pavel Belean, Gabriela Anghelache, *Trezoreria statului. Organizarea, funcționarea și sistemul contabil*, Editura Economică, București, 2004.
- Niculae Feleagă, Ion Ionașcu, *Tratat de contabilitate financiară*, vol. I, Editura Economică, București, 1998.
- Niculae Feleagă, Liliana Malciu, Ștefan Bunea, *Bazele contabilității. O abordare europeană și internațională*, Editura Economică, București, 2002.
- Belverd Heedles, Henry Anderson, James Coldwell, *Principiile de bază ale contabilității*, Ediția a cincea, Editura ARC, Chișinău, 2000.
- International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB), *Manualul de Reglementări Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public*, Ediția 2020 (traducere CECCAR România), vol. I. (<https://www.ipsasb.org/publications/manualului-de-reglementari-internationale-de-contabilitate-pentru-sectorul-public-editia-2020>).
- Ion Ionașcu, *Contabilitate națională*, Editura Economică, București, 1995.
- Ion Ionescu, Constanța Iacob, *Contabilitate de gestiune. Teorie și practică*, Editura Universitaria, Craiova, 2017.
- Pierre Lasséque, *Gestion de l'entreprise et comptabilité*, Dalloz, Paris, 1983.
- Ministerio de Hacienda, Intervencion General de la Administracion del Estado (IGAE), Principios contables públicos. Documentos 1 a 8, Madrid, 2003.
- Vicente Montesinos Julve, *En torno al concepto y los principios generales de la Contabilidad publica*, în „XXV años de Contabilidad Universitaria en España”, Instituto de Planificacion Contable, Madrid, 1988.
- Tatiana Moșteanu (coord.), *Buget și trezorerie publică*, Editura Universitară, București, 2008.
- Constantin Roman, *Gestiunea financiară a instituțiilor publice*, vol. I, Editura Economică, București, 2000.
- Vincent Raude, Jean Claude Pagat, *Cours sur les règles de la comptabilité publique*, École nationale des services du Trésor, Paris, 1991.

²⁹ Doina Maria Țilea, *Contabilitatea instituțiilor publice*, Ediția a II-a, Editura Pro Universitaria, București, 2022, p. 10.

- Francis Rousse, *Normalisation comptable, Principes et pratiques, Collection Méthodologie*, Editura Ministère de la Coopération et du Développement, Paris, 1989.
- Constantin Toma, *Conturile anuale și imaginea fidelă în contabilitatea românească*, Editura Junimea, Iași, 2001.
- Neculai Tabără, Emil Horomnea, Constantin Toma, *Conturile anuale în procesul decizional*, Tipografia Moldova, Iași, 2001.
- Doina Maria Țilea, *Contabilitatea instituțiilor publice*, Ediția a II-a, Editura Pro Universitaria, București, 2022.
- Iulian Văcărel (coord.), *Finanțe publice* (Ediția a VI-a), Editura Didactică și Pedagogică, București, 2007.
- *** *Legea contabilității nr. 82/1991 (republicată)*, Monitorul Oficial al României nr. 48/14.01.2005.
- *** *Legea nr. 94/1992 privind organizarea și funcționarea Curții de Conturi (republicată)*, Monitorul Oficial al României nr. 238/03.04.2014.
- *** *Legea nr. 672/2002 privind auditul public intern (republicată)*, Monitorul Oficial al României nr. 142/20.02.2024, art. 2 (lit. o).
- *** *OMFP nr. 1.917/2005 (actualizat) pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea contabilității instituțiilor publice, Planul de conturi pentru instituțiile publice și instrucțiunile de aplicare a acestora*, Monitorul Oficial al României nr. 1186/29.12. 2005.
- *** <https://adecjr.ro/wp-content/uploads/2024/05/Sistem-Nat-Forexbug-Prezentare-ADECJR-Tulcea-16-19-Mai-2024.pdf>.
- *** <https://www.piatafinanciara.ro/structura-cheltuielilor-guvernamentale-romania-vs-ue-vs-tarile-din-regiune/>.
- *** <https://www.profit.ro/stiri/social/romania-are-cea-mai-mica-proportie-de-angajati-la-stat-din-ue-problema-e-calitatea-dupa-20-de-ani-de-reforme-apare-un-stat-mic-care-refuza-sa-se-lase-curatat-22099164>.