

Bogdan Anca Mădălina

Bogdan Anca Mădălina

CONTABILITATE PUBLICĂ



**Editura Universitaria
Craiova, 2018**

Referenți științifici:

Prof.univ.dr. Criveanu Maria

Prof. univ.dr. Pîrvu Cerasela

Copyright © 2018 Editura Universitaria

Toate drepturile sunt rezervate Editurii Universitaria

Descrierea CIP a Bibliotecii Naționale a României

BOGDAN ANCA MĂDĂLINA

Contabilitate publică / Bogdan Anca Mădălina. - Craiova: Universitaria, 2018

Conține bibliografie

ISBN 978-606-14-1361-4

CUVÂNT ÎNAINTE

Lucrarea cu denumirea **CONTABILITATE PUBLICĂ**, este un instrument eficace pentru rezolvarea situațiilor teoretice și practice apărute în sfera instituțiilor publice. Lucrarea este fundamentată atât pe normele naționale cât și pe Standardele Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public.

În lucrare sunt prezentate elemente specifice administrației publice, fundamente ale contabilității din instituțiile publice, elementele patrimoniale specifice instituțiilor publice și modul de constituire și interpretare a informației contabile.

Prezenta lucrare asigură informații ordonatorilor de credite cu privire la finanțarea instituțiilor publice, execuția bugetară, rezultatul execuției bugetare, patrimoniul aflat în administrare, rezultatul patrimonial, dar și informații necesare pentru întocmirea contului general anual de execuție a bugetului de stat, a contului anual de execuție al bugetelor locale și fondurilor speciale.

Obiectivul acestei lucrări îl constituie familiarizarea studenților cu sistemul contabil din România și cu sistemul administrației publice din România. Lucrarea se adresează atât studenților de la specializările economice cât și studenților de la specializarea administrație publică (*Contabilitatea instituțiilor publice*).

Noile tendințe internaționale de creștere a eficienței administrației publice centrale și locale și a transparenței administrative au impus crearea unor instrumente moderne, standardizate, pentru raportarea situațiilor financiare și publicarea informațiilor de detaliu privind utilizarea fondurilor publice, în conformitate cu clasificția bugetară. Având în vedere noile reglementări în materia raportării financiare în sistemul public, în lucrare sunt prezentate rapoartele și situațiile financiare care rezultă din *sistemul informatic pentru raportarea situațiilor financiare ale instituțiilor publice Forexebug*. Astfel, prezenta lucrare se adresează și practicienilor care activează în sistemul public.

Mulțumesc pe această cale colegilor practicieni în domeniul public care au oferit o serie de materiale specifice, referitoare la aspectele practice întâlnite în activitatea lor. Prin acest aport, lucrarea *Contabilitate publică* aduce o contribuție importantă specializării profesioniștilor care doresc să activeze ca funcționari publici.

Conf.univ.dr. Bogdan Anca Mădălina

CAPITOLUL I

Particularități privind organizarea și conducerea contabilității instituțiilor publice în România

1.1. Organizarea sistemului bugetar în România

În România, punctul de plecare în evoluția contabilității publice îl constituie Unirea Principatelor Române (1859). Astfel, în timpul domnitorului Alexandru Ioan Cuza, la 29 noiembrie 1860 s-a votat Regulamentul de Finanțe, care a constituit prima lege de organizare financiară din țara noastră.

Reglementările și dispozițiile rudimentare ale acestui Regulament vor face obiectul unei revizuirii, care vor fi cuprinse în Legea contabilității generale a statului. Aceasta lege, votată în anul 1864 cuprinde și toate principiile dreptului bugetar. Astfel ea prevedea că „toate veniturile și cheltuielile neapărate spre îndeplinirea deosebitelor servicii, așezate conform legilor, trebuiesc autorizate pentru fiecare an de o lege anuală de finanțe și formează Bugetul general al statului”¹.

Apărută în baza Constituției române din anul 1864, această lege constituie prima “Lege a contabilității publice” care reglementează modul de elaborare, adaptare și execuție a bugetului de stat în țara noastră. Prin “Legea contabilității publice” din anul 1864, contabilitatea publică se extinde și în celelalte domenii ale administrației publice.

Pași importanți în domeniul contabilității publice și al administrației fiscale s-au făcut în următorii ani prin adoptarea unor legi cu caracter financiar - administrativ, după cum urmează:

- în anul 1871 apare Legea pentru contribuții directe care reglementează constatarea și perceperea veniturilor publice;
- în anul 1877 apare Legea pentru recensământul contribuțiilor directe și prima lege de urmărire a veniturilor care cuprindea gradele de urmărire, privilegiile statului și prescripția;
- în anul 1882 s-a introdus carnetul de contribuabil și a apărut Legea de organizare a Ministerului de Finanțe;
- în anul 1897 s-a votat Legea pentru organizarea administrației financiare a statului, în baza căreia iau ființă administrațiile financiare.

Unirea din anul 1918 a determinat crearea unei sistem unitar financiar și fiscal precum și unificarea contabilității publice, întrucât varietatea sistemelor administrative, a sistemelor fiscale și a modului de oglindire prin contabilitatea publică a veniturilor și cheltuielilor publice preluate de la provinciile românești unite, a impus aceasta.

Cu ocazia prezentării primului buget unificat, Nicolae Titulescu, ministrul de finanțe de la acea dată, propune Reforma fiscală a României reîntregite inspirată din legislația financiară a statelor dezvoltate. Această reformă propunea unele principii importante pentru organizarea contabilității publice, printre care amintim:

- reducerea cheltuielilor publice;
- instituirea controlului preventiv al cheltuielilor publice;
- ordonanțarea cheltuielilor materiale și de personal în 12 rate lunare egale;
- introducerea impozitului pe venitul global.

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

¹ Bistriceanu Ghe., *Finanțe generale*, Editura Didactică și Pedagogică, București, 1992, pag. 236.

Aplicarea noului sistem de impozitare a însemnat introducerea în România a unor principii de impunere moderne compatibile cu cele din statele din apusul Europei.

În perioada 1921-1924 s-a realizat unificarea bugetară, reforma fiscală, precum și procesul de unificare și normalizare a contabilității publice. Dar, contabilitatea publică utilizată în această perioadă nu înregistra modificările suferite de patrimoniul public. Ea nu urmărea, de fapt, decât executarea bugetului cu ajutorul unor registre fără nici o legătură între ele. Cunoașterea situației reale a averii publice nu era posibilă în aceste condiții. În consecință, în anul 1929 apare noua Lege a contabilității publice care introduce sistemul de contabilitate în partidă dublă în administrarea statului și în aceea a celorlalte administrații publice.

Votată de senatul României la 26 iulie 1929 și promulgată prin Decret Regal la 31 iulie 1929, această lege marchează începutul perioadei de consolidare a administrației financiare din România.

Prin Legea contabilității s-a căutat să se dea țării un instrument de control al averii publice și o nouă rânduială care să fie capabilă a înfățișa posibilitatea ca serviciile publice să se controleze în administrația lor financiară, atât prin ele înseși, cât și prin Înalta Curte de Conturi, după cum prevede Constituția².

Prevederile noii legi a contabilității publice din anul 1929 vizau:

- introducerea anului bugetar de 12 luni în locul celui de 18 luni;
- fixarea termenului legal în care se pregătește și se depune bugetul;
- introducerea unei separări a cheltuielilor ordinare de cele de capital;
- introducerea controlului preventiv pe lângă cel ulterior;
- stabilirea ca faze ale actelor de cheltuieli: angajarea, lichidarea;
- ordonanțarea și plata, întărindu-se controlul pentru fiecare fază;
- destinație precisă între funcțiile de ordonator și aceea de gestionar de bani și bunuri publice;
- înființarea Oficiului de licitații pe lângă Ministerul Finanțelor;
- introducerea carnetului de impozite ale contribuabilului și controlul averii funcționarilor;
- înființarea bugetului interior al fiecărui departament, precum și distribuția lunară a creditelor;
- introducerea contabilității în partidă dublă.

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

Un rol important în evoluția contabilității publice l-a avut înființarea școlilor comerciale cu durata cursurilor de 5 ani. Primele școli comerciale de acest tip s-au înființat în 1864 la Galați și București, apoi la Iași, Craiova, Constanța, Ploiești, Brăila etc. În anul 1913 ia ființă la București primul institut de învățământ economic superior, sub denumirea de “Academia de Înalte Studii Comerciale și Industriale”, după care o instituție similară s-a înființat în anul 1920 la Cluj.

Introducerea contabilității în partidă dublă, precum și înființarea școlilor cu profil economic au condus la îmbogățirea literaturii contabile.

Constantin Petrescu, fost elev al prof. Theodor Ștefănescu poate fi considerat un deschizător de drumuri în domeniul contabilității publice prin tratatul său publicat în 1901 *Curs de contabilitate și administrație* - primul tratat științific apărut în literatura noastră contabilă.

² Constantinescu C.G., *Contabilitate publică- Administrația averii publice*, Tipografia Arta, București, 1931, pag.3.

Spiridon Iacobescu a contribuit la dezvoltarea și modernizarea contabilității publice din România prin cursurile universitare și lucrările publicate cum ar fi “Contabilitate publică”, ținută după principiile contabilității duble.

O altă lucrare care a avut o contribuție valoroasă la progresul contabilității publice Românești a fost “Curs de contabilitate generală în legătură cu dreptul și legile speciale comerțului” apărută la Iași sub semnăturile profesorul Spiridon Iacobescu și Al. Sorescu.

Apariția lucrării Contabilitate în partidă dublă la municipii și orașe elaborată de D.Demetrescu, R.Constantinescu și N.Emanoil, este urmare a apariției legii contabilității publice din anul 1929, prin care s-a introdus contabilitatea în partidă dublă în administrațiile publice.

În cadrul lucrării Contabilitate generală publicată în anul 1947 de profesorul D.Voina, un capitol special este rezervat sectorului public și aplicării contabilității digrafice la contabilitatea publică.

În perioada economiei socialiste s-a practicat o normare excesivă a contabilității publice de factură politico-statală. Problemele care s-au pus în organizarea contabilității în această perioadă au fost îndeosebi acelea ale perfecționării formelor de evidență în condițiile folosirii mijloacelor moderne de calcul. La progresul tehnicii contabile a contribuit, în primul rând, Direcția metodologiei și îndrumării contabile din cadrul Ministerului Finanțelor, care a elaborat an de an instrucțiuni și norme metodologice de aplicare a unui vast program legislativ.

Potrivit prevederilor Legii finanțelor publice nr. 500/2002, contabilitatea publică cuprinde:

- contabilitatea veniturilor și cheltuielilor bugetare, care să reflecte încasarea veniturilor și plata cheltuielilor aferente exercițiului bugetar;
- contabilitatea trezoreriei statului;
- contabilitatea generală bazată pe principiul constatării drepturilor și obligațiilor, care să reflecte evoluția situației financiare și patrimoniale, precum și excedentul sau deficitul patrimonial;
- contabilitatea destinată analizării costurilor programelor aprobate.

Ministerul Finanțelor Publice stabilește prin norme metodologice procedurile contabile și sistemul de raportare privind informațiile furnizate de contabilitatea publică. *Contabilitatea instituțiilor publice³ este o activitate specializată în măsurarea, evaluarea, gestiunea și controlul activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, precum și a rezultatelor obținute din activitatea economică a persoanelor juridice, care trebuie să asigure înregistrarea cronologică și sistematică, prelucrarea, publicarea și păstrarea informațiilor cu privire la poziția și performanța financiară dar și fluxurile de trezorerie, atât pentru nevoile interne de informații, cât și în relațiile cu creditorii, clienții, alte instituții publice și alți utilizatori.*

Privită prin prisma ordonatorilor de credite, contabilitatea instituțiilor publice asigură informații 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 ale bugetelor locale.

În sensul prevederilor Legii Finanțelor publice nr. 500/2002⁴, *instituții publice* reprezintă denumirea generică ce include Parlamentul, Administrația Prezidențială, ministerele, celelalte organe

³ Instituțiile publice pot fi definite ca entități patrimoniale care desfășoară activități sociale, în folosul comunităților, activități care nu produc venituri sau produc venituri care nu sunt suficiente acoperirii cheltuielilor proprii, fiind necesară alocarea de la buget a unor surse.

⁴ Modificată și completată prin Legea nr. 270/2013.

de specialitate ale administrației publice, alte autorități publice, instituțiile publice autonome, precum și instituțiile din subordinea acestora, indiferent de modul de finanțare a acestora.

În afara clarificărilor aduse de Legea finanțelor publice nr. 500/2002 referitor la restructurarea contabilității bugetare, în România s-a deschis reforma contabilității publice ca obiectiv al programului de guvernare pentru perioada 2001-2004.

Ca o concretizare a acestui obiectiv, ministrul finanțelor publice a emis Ordinul nr. 1746 din 17 decembrie 2002 prin care au fost aprobate Normele Metodologice privind organizarea și conducerea contabilității patrimoniului instituțiilor publice, planul de conturi pentru instituții publice și monografia privind înregistrarea în contabilitate a principalelor operațiuni.

În primul semestru al anului 2003 în paralel cu reglementările existente au fost alese 13 instituții publice (ordonatori principali de credite) pentru implementarea în mod experimental a prevederilor acestui ordin.

Pentru realizarea cerințelor impuse de organizarea contabilității pe baza drepturilor constatate și constituirea sistemului de reglementări contabile naționale armonizate cu reglementările europene și internaționale în cadrul proiectului “îmbunătățirea organizării și performanței sistemului de contabilitate publică” s-au formulat propuneri de îmbunătățire a legislației în domeniu.

Derularea acestui proiect s-a făcut cu asistența externă acordată de experți din Marea Britanie ce au formulat propuneri cu privire la reflectarea în contabilitate a operațiunilor privind reevaluarea și amortizarea activelor instituțiilor publice, constituirea de provizioane pentru deprecieri.

Nevoia de modificare a legislației în domeniu a impus emiterea Ordinului 520 al Ministerului Finanțelor Publice din 25 aprilie 2003 privind organizarea contabilității veniturilor bugetare⁵ prin care s-a stabilit obligația organizării și conducerii contabilității drepturilor constatate de către ministere și celelalte organe de specialitate ale administrației publice centrale și locale care gestionează veniturile bugetului de stat, bugetului asigurărilor sociale de stat, bugetelor locale și Fondului Național Unic de Asigurări Sociale de Sănătate.

Astfel, contabilitatea veniturilor bugetare se conduce pe categorii de venituri potrivit clasificăției indicatorilor privind finanțele publice pentru partea de venituri.

Începând cu 1 ianuarie 2004, în cadrul contabilității veniturilor bugetului de stat s-a organizat contabilitatea analitică pe fiecare contribuabil și pe categorii de venituri din structura clasificăției bugetului de stat. Unitățile teritoriale ale finanțelor publice care administrează venituri ale bugetului de stat trebuie, de asemenea, să conducă contabilitatea analitică pe plătitori.

În cazul primăriilor comunale, în situația în care nu s-a optat pentru conducerea contabilității în partidă dublă, contabilitatea creanțelor bugetare va fi condusă în partidă simplă și se vor deschide partizi corespunzătoare conturilor contabile precizate în normele amintite mai sus.

Potrivit acestor norme metodologice, în planul de conturi pentru instituții publice au fost introduse noi conturi în vederea înregistrării în contabilitate a operațiunilor privind constatarea și încasarea veniturilor bugetare.

Modificarea și completarea OMFP nr. 520/2003 prin OMFP 1577/2003 au vizat înregistrarea în contabilitatea instituțiilor publice a acțiunilor deținute la unele societăți comerciale ca urmare a conversiei în acțiuni a creanțelor bugetului de stat.

S-a impus precizarea în prezenta reglementare a tuturor operațiunilor ce trebuie înregistrate în contabilitatea instituțiilor publice privind încasarea și virarea dividendelor aferente

⁵ OMFP nr. 520/2003 publicat în Monitorul Oficial nr. 292 din 25 aprilie 2002 modificat prin Ordinul 1577 publicat în Monitorul Oficial nr. 825 din 21 noiembrie 2003.