Anuarul Universităţii "Petre Andrei" din Iaşi
Fascicula: Drept, Ştiinţe Economice, Ştiinţe Politice

ISSN: 2248-1060 | ISSN-L: 2248-1060
Covered in INDEX COPERNICUS, IDEEAS. REPEC, SOCIONET, ECONPAPER, ERIH PLUS, CEEOL

2018, Issue 22, pages: 59-73 | doi: https://doi.org/10.18662/upalaw/20

Some Considerations Regarding the Evolution of Public Accounting in Romania

[Câteva consideraţii referitoare la evoluţia contabilităţii publice în România]

Gheorghe FLOREA[1]

[1] Lecturer Ph.D., "Petre Andrei" University of Iasi, Romania, E-mail: geluflorea@yahoo.com.

Abstract: The importance of the public sector in the economy of a country has contrasted over time with the relatively low attention paid to its accounting aspects. Thus, its accounting regularization has lasted for quite some time at an archaic level, with the exception of the part that was applicable to public enterprises, which, as it is known, was conducted after the accounting for the private sector entities.
Also, if we relate to the accounting literature, the study of accounting in the university education, including the activities carried out by the professional bodies, we find that their efforts, with few exceptions, have turned to the accounting of enterprises.
Only in recent years has our country's interest in some aspects of public accounting strengthened, neglected for a long time and lagged behind in conceptual and normative terms.
However, the aspects related to the knowledge of the way in which the public accounting in our country has evolved and evolved over the course of history, their brief passage in the article, are also irrelevant.

Keywords: public accounting in Romania.

How to cite: Florea, G. (2018). Some considerations regarding the evolution of public accounting in Romania. *Anuarul Universitatii "Petre Andrei" din Iasi, Fascicula: Drept, Stiinte Economice, Stiinte Politice, 22,* 59-73. https://doi.org/10.18662/upalaw/20

Repere în evoluţia contabilităţii publice în România

Numărul referinţelor bibliografice care să ateste evoluţia contabilităţii publice din ţara noastră sunt puţine, acestea apărând descrise în unele lucrări ale profesorilor D. Voina, C.G. Demetrescu, D. Rusu, precum şi în cursuri universitare şi articole de specialitate.

Izvoare scrise în legătură cu însemnările economice ale dacilor până la cucerirea romană nu avem. Cu toată civilizaţia şi bogăţia lor, dacii n-au cunoscut scrisul, locul registrelor scrise fiind luate de răboj, ca principal mijloc de memorare. Totuşi, descoperirile arheologice au scos la iveală numeroase hambare de bucate, iar unele scene de pe Coloana lui Traian atestă bogata pradă în aur şi argint capturată din visteria regelui şi a templelor. Există astfel temei să credem că se ţinea totuşi o socoteală asupra acestor averi.

După retragerea romană şi odată cu năvălirile barbarilor, viaţa economică a fost continuu tulburată şi, din această cauză, însemnările şi calculele economice au cunoscut un regres important faţă de epoca stăpânirii romane. De altfel, din acea perioadă nu dispunem de urme, cum de altfel nu există dovezi nici din perioada feudalismului timpuriu.

Odată cu feudalismul dezvoltat ele încep să apară în număr tot mai mare, datorită în principal dezvoltării vieţii economice şi întemeierii ţărilor române. Prezintă interes sub raportul tehnicilor contabile registrele vamale ale oraşului Sibiu, precum şi extrasele din registrele de venituri şi cheltuieli ale oraşelor-cetăţi transilvănene publicate în Colecţia Hurmuzaki, vol. II, partea 3 şi 4, în care veniturile erau grupate pe surse de venituri, iar cheltuielile pe destinaţii. La vămi se ţineau catastife, iar socoteli asupra veniturilor şi cheltuielilor erau obligate să ţină şi mănăstirile.

Din cuprinsul Condicii visteriei domnitorului Constantin Brâncoveanu ne putem da seama cum se desfăşura conducerea financiară a Ţării Româneşti: „din 100 de condee de venituri atribuite turcilor, abia unul era cheltuit pentru nevoile interne ale ţării" (Xenopol, 1930: 158). Contabilitatea care se ţinea la Curtea domnitorului Brâncoveanu umplea între 1694 şi 1704 multe pagini îngrijite şi precise, catastifele fiscale fiind mult mai complexe decât cele dinainte.

În Moldova, Condicile vistieriei dintre anii 1777-1804, deşi erau scrise în limba română, încă mai utilizau şi cuvinte greceşti sau turceşti. În cuprinsul lor se vorbea de „răfuiala daturilor şi luaturilor", astfel încât „toate veniturile acopereau cheltuielile, despre un neajuns, ce se numeşte deficit nu

putea fi vorba, întrucât pungile contribuabililor erau totdeauna la dispoziţia ocârmuirii şi la ameninţarea unei lipse, se scoatea o nouă contribuţie" (Xenopol, 1930: 139-140).

Din această perioadă se cuvin a fi amintite meritele Casei de Comerţ şi Bancă Hagi Constantin Pop (1768-1821) în folosirea efectelor de comerţ, şi a iniţierii negustorilor în practicile comerciale. Tot în această perioadă se fac primii paşi în folosirea „doppiei scrituri".

Pacea de la Kuciuk Kainargi (1774) şi cea de la Adrianopol (1829) vor îngrădi şi ulterior desfiinţa monopolul turcesc asupra comerţului exterior al Moldovei şi Ţării Româneşti. În noile condiţii create apar premisele dezvoltării relaţiilor de tip capitalist, iar agricultura şi industria cunosc o anumită dezvoltare.

Introducerea *Regulamentelor organice* a impus organizarea în Ţările Române a unei contabilităţi publice regulate: s-a organizat serviciul caselor publice; s-a reglementat dreptul la pensie după norme fixe; ale învăţământului public, ale exploatărilor minelor etc., toate acestea punându-se sub controlul statului prin epitropi; s-au separat bugetul şi finanţele statului de acela al domnitorului (Demetrescu, 1972: 289-290).

În acea perioadă răspândirea cunoştinţelor de contabilitate se făcea prin practica comercială şi mai puţin prin cărţi sau aşezăminte de învăţământ. Totuşi, apariţia lucrărilor lui Emanoil Ion Nichifor „Pravila comerţială" la 1837, Vasile Urzescu „Epistolar pentru tot felul de corespondenţe" (1840), ca şi traducerea cărţii „La tenue des livres ensegnée în vingt et une leçons et sans maitre" de către Dimitrie Iarcu (1844/1845) deschide drumul răspândirii primelor noţiuni ştiinţifice de contabilitate.

Dincolo de Munţii Carpaţi, iluştrii revoluţionari cărturari ardeleni au făcut posibilă apariţia la mijlocul secolului al XIX-lea a „Şcolii Transilvane" de gândire economică. Astfel, timp de aproape un deceniu la Şcoala românească din Braşov şi apoi la Şcoala de duminică, înfiinţată de Gremiul Levantin în perioada 1852-1856, George Bariţiu iniţiază elevii în tainele contabilităţii, pentru ca mai târziu să se adreseze în scris şi cititorilor „Călindarului pentru poporul românu". „Un comerţ activ şi o industrie sănătoasă fără o contabilitate bună sunt aproape imposibile", aprecia Bariţiu. El vedea ştiinţa contabilităţii aplicată şi în afacerile statului, arătând că ceea ce se aplică în comerţ şi industrie, trebuie să se aplice şi în treburile statului (Roman, 2000: 37).

În urma Convenţiei de la Paris (1858) s-a admis desfiinţarea privilegiilor de clasă, s-a instituit egalitatea tuturor românilor în faţa legilor şi

s-a impus aşezarea dreaptă şi generală a contribuţiilor în raport cu averea fiecărei persoane. De asemenea, bugetul urma să fie alcătuit pentru fiecare Principat sub supravegherea Domnitorului, şi urma a fi supus spre aprobare, el devenind definitiv numai după ce era votat de Adunare, care avea chiar şi dreptul de a-l anula.

Odată cu înfăptuirea Unirii Principatelor Române de la 1859, conţinutul relaţiilor financiare şi îndeosebi a relaţiilor bugetare, devine tot mai complex, astfel că la 29 noiembrie 1860 este promulgat „Regulamentul de finanţe", act juridic care s-a constituit în prima lege de organizare financiară din ţara noastră. În cuprinsul acestuia se prevedea că veniturile şi cheltuielile publice care au a se efectua pentru fiecare exerciţiu vor fi autorizate prin legile de finanţe şi vor forma bugetul general al statului.

În 1863 dispoziţiile rudimentare ale *Regulamentului de finanţe* vor face obiectul unor importante revizuiri, care vor fi ulterior cuprinse în „Legea contabilităţii generale a statului" votată în 1864. Legea, care cuprindea toate principiile dreptului bugetar, reglementa modul de elaborare, aprobare şi executare a bugetului de stat. Astfel, „toate veniturile şi cheltuielile neapărate spre îndeplinirea osebitelor servicii, aşezate conform legilor trebuiesc autorizate pentru fiecare an de o lege anuală de finanţe şi formează Bugetul general al statului" (Bistriceanu, 1992: 236). Aceeaşi lege crea şi cadrul legal astfel încât contabilitatea publică să se extindă şi asupra celorlalte domenii ale administraţiei publice. Tot în acel an s-a adoptat „Legea comunelor", punându-se astfel bazele legale ale administraţiei publice locale. Deşi *Regulamentul organic* prevăzuse un sistem financiar modern bazat pe metoda controlului dublu asupra finanţelor publice, exercitat pe de o parte de aparatul de specialitate al executivului, iar pe de alta, de organul legislativ, modul în care el a fost organizat efectiv nu a permis realizarea unui control financiar sistematic. Pentru depăşirea acestei stări de lucruri, prin Legea din 24 ianuarie 1864 a fost înfiinţată Curtea de Conturi, după modelul francez. Curtea era îndrituită să cerceteze şi să stabilească conturile veniturilor tezaurului, casieriilor generale de judeţe, regiilor administraţiilor contribuţiilor directe şi să încheie socotelile făcute de toţi agenţii contabili. În anii 1874, 1885 şi 1929, legea care reglementa funcţionarea Curţii de Conturi a făcut obiectul unor modificări succesive, în vederea extinderii competenţelor de control ulterior şi atribuirii unor competenţe jurisdicţionale privind apelurile făcute de organele comunale, precum şi de contabilii şi perceptorii direcţi care nu erau supuşi jurisdicţiei de primă

instanţă a Curţii, în contra încheierilor comunale sau administraţiei de care aparţineau (Condor, 2000: 24).

Urmare a adoptării primei Constituţii române din anul 1866 reglementările financiare capătă o bază constituţională, fiind cuprinse în titlul IV „Despre finanţe". În baza prevederilor constituţionale se stabilesc competenţele organelor puterii legislative şi cele ale puterii executive, centrale şi locale, în elaborarea, adoptarea, executarea şi încheierea bugetelor publice, astfel încât „toate veniturile şi cheltuielile statului trebuie trecut în buget şi socoteli" (Drosu-Şaguna, 1994: 256). De altfel practica legislativă a cuprinderii celor mai importante reglementări financiare în însăşi legea fundamentală a ţării va deveni tradiţională, având în vedere că şi Constituţiile din 1923 şi 1938, Constituţiile comuniste din 1948, 1952, 1965, ca şi Constituţiile de după 1989, fixează cadrul legislativ al reglementărilor financiare.

În această perioadă îşi aduce o contribuţie deosebită la organizarea şi pregătirea cadrelor care lucrau în cadrul administraţiei de stat, ministere şi instituţii, Ion Ionescu de la Brad, numit prin Decretul domnesc nr. 220 din 15 septembrie 1859 profesor pentru cursul de contabilitate, economie politică şi financiară, „*în vederea trebuinţei de a forma oameni speciali cu cunoştinţe de contabilitate, economie politică şi financiară, pentru reorganizarea osebitelor administraţii publice* …" (Roman, 2000: 37). El a văzut în contabilitate „sufletul unei bune şi inteligente administraţiuni", dorind a fi introdusă în agricultură, în comerţ şi chiar în manipularea fondurilor municipalităţii, a caselor statului şi a tezaurului public. De asemenea, pe ilustrul profesor l-a preocupat şi cunoaşterea bugetului statului, pe care l-a analizat nu ca pe o simplă listă de „luaturi" şi de „daturi", ci ca pe un instrument care evidenţia din punct de vedere financiar puterea economică a ţării, fiind totodată şi unul dintre susţinătorii introducerii impozitării proporţionale a veniturilor.

Ţinând seama de scopul lucrativ al întregii activităţi economico-sociale şi de creşterea ce se manifesta în domeniul economic, în anul 1871 apare „Legea pentru contribuţii directe", care va reprezenta în domeniul contabilităţii publice şi al administraţiei fiscale paşi importanţi făcuţi pe linia constatării şi perceperii veniturilor publice.

În anul 1882 a intrat în vigoare „Legea de organizare a Ministerului de Finanţe" şi s-a introdus carnetul de contribuabil.

În anii 1893 şi 1895, prin „Legea contabilităţii publice a statului" se creau condiţiile legale punerii în practică a principiului unităţii contabilităţii

publice. În anul 1897 este adoptată „Legea pentru organizarea administraţiei financiare a statului", în baza căreia se înfiinţează administraţiile financiare.

Începând cu anul 1907, la nivelul administraţiei publice se manifestă o puternică tendinţă de centralizare, ce a avut o influenţă pozitivă asupra contabilităţii publice şi a finanţelor statului. Se perfecţionează şi tehnicile bugetare, astfel că bugetul public întocmit pentru anul 1909 realizează pentru prima oară o structură compactă, indispensabilă bunei funcţionări a statului. De asemenea, apar şi germenii descentralizării administrative, odată cu prezentarea în Parlament a raportului la bugetul pe anul 1916-1917 de către Vintilă Brătianu, care solicita ca odată cu introducerea impozitului progresiv asupra venitului, o cotă parte din acesta să fie acordată administraţiei locale.

Războiul purtat între anii 1916-1918 a provocat importante distrugeri economiei şi a ocazionat mari cheltuieli ale statului, conducând la creşterea considerabilă a datoriei publice. Pe de altă parte, ca urmare a înfăptuirii statului naţional român, prin alipirea provinciilor româneşti, varietatea sistemelor administrative, fiscale şi de evidenţiere prin contabilitatea publică a veniturilor şi cheltuielilor statului, impuneau necesitatea realizării cât mai rapide a unei reforme financiare, întrucât vechiul sistem financiar nu mai dădea rezultate, colectând puţine venituri în raport cu nevoile statului.

O primă măsură care viza unificarea sistemului fiscal şi modernizarea contabilităţii publice le regăsim în reforma fiscală a României întregite din 1921, propusă de Nicolae Titulescu în calitate de ministru de finanţe, cu ocazia prezentării primului buget unificat. Reforma propunea unele principii importante pentru organizarea contabilităţii publice: reducerea cheltuielilor publice până la limita unde începe dezorganizarea serviciilor publice; instituirea unui control preventiv al cheltuielilor publice; includerea în legea bugetară a unor dispoziţii din legea contabilităţii publice referitoare la ordonanţarea cheltuielilor materiale şi de personal, numai în 12 tranşe lunare egale; introducerea impozitului pe venitul global (Roman, 2000: 222-223).

Pe lângă reformele economice şi financiare, se impunea şi reformarea vieţii constituţionale, care să răspundă noilor realităţi impuse de realizarea statului naţional unitar, dar şi de lupta pentru consacrarea unui sistem mai avansat de drepturi şi libertăţi. În spiritul acestor curente moderne de schimbare, Constituţia României adoptată în 1923 cuprindea în titlul al III-lea dispoziţiile prin se consacra principiul separaţiei puterilor în stat, autoritatea legislativă urmând a fi exercitată de către rege şi Reprezentanţa Naţională, cea executivă de către rege şi Guvern, iar cea judiciară de către instanţele judecătoreşti. Tot pe linia concepţiilor novatoare s-a înscris şi

principiul controlului actelor administrative, conform căruia instanţele judecătoreşti puteau cenzura actele emanate de la administraţia de stat şi putea obliga statul la plata unor despăgubiri către persoanele particulare.

Ca atare, în perioada 1921-1924 în pofida unor dificultăţi de ordin economic şi social s-a reuşit unificarea bugetară şi reforma fiscală, ca şi procesul de unificare şi normalizare a contabilităţii publice, iar în anul 1925 s-a reuşit unificarea şi reorganizarea administraţiei publice.

În contextul dezvoltării şi modernizării vieţii economice, sociale şi politice, inevitabil şi contabilitatea publică trebuia să fie supusă unor procese de modernizare care să ţină pasul cu noile realităţi. De la adoptarea „Legii contabilităţii publice" din 1864 trecuse deja peste o jumătate de secol, şi chiar dacă făcuse obiectul a numeroase modificări şi îmbunătăţiri între anii 1903 şi 1925, ea îşi arăta limitele.

Depăşirea acestor inconveniente avea să se realizeze în cea mai mare parte odată cu adoptarea „Legii asupra contabilităţii publice şi asupra controlului bugetului şi patrimoniului public" din iulie 1929. Actul normativ preciza segmentul material în care îşi avea aplicabilitate şi a reglementat şi statutul personalului în drept să conducă contabilitatea publică şi să exercite controlul bugetului şi patrimoniului public. Astfel, Legea a făcut să se definească mai bine: scopul contabilităţii publice, noţiunea de inventar public, mânuitor, subiect impozabil, obiect impozabil, buget, etapele elaborării bugetului, credite bugetare, administrator, contabil, rolul Curţii de Conturi, modul de organizare a licitaţiilor publice, condiţiile cerute persoanelor pentru a licita, modul de conducere a evidenţei contabile în partidă dublă. De asemenea, legea prevedea adevărate inovaţii faţă de legislaţia anterioară, care au vizat: definirea actelor şi operaţiunilor care intră sub incidenţa aplicării legii şi clasificarea lor în acte de administrare, contabilizare şi control; separarea precisă între funcţiile de ordonator şi acelea de gestionar public; obligativitatea inventarierii patrimoniului public; trecerea la anul bugetar de 12 luni în locul celui de 18 luni; obligativitatea instituirii de bugete proprii, autonome din partea serviciilor, instituţiilor şi întreprinderilor publice; delimitarea contabilităţii are loc în conformitate cu criteriul anului financiar şi are ca obiect urmărirea execuţiei bugetului respectiv, atât pentru partea de venituri cât şi pentru cea de cheltuieli; definirea gestiunii drept totalitatea operaţiunilor efectuate de un administrator, un contabil sau de un mânuitor de bani, în cursul unui exerciţiu financiar, cu referire la: stabilirea debitelor; angajarea, lichidarea, ordonanţarea şi plata cheltuielilor; înregistrarea şi centralizarea contabilă;

încasările şi plăţile de numerar şi de valori; primirea, păstrarea şi preluarea de materiale publice şi administrarea oricăror bunuri imobiliare; precizarea personalului care se înglobează gestiunii publice: administratorii, contabilii, mânuitorii de bani sau materiale publice şi a incompatibilităţilor dintre funcţii; introducerea controlului preventiv pe lângă cel ulterior; introducerea contabilităţii în partidă dublă etc. (Demetrescu, 1972: 290-291).

Apariţia şi aplicarea Legii contabilităţii publice din anul 1929 prin care se introducea contabilitatea în partidă dublă în administraţiile publice, a trezit şi interesul unor personalităţi din domeniul contabilităţii care s-au oprit asupra acestui domeniu, astfel că literatura de specialitate s-a văzut îmbogăţită cu lucrări valoroase, cum sunt: „Contabilitate publică ţinută după principiile contabilităţii duble", „La comptabilité apliqué, la methode budgetaire" şi „Probleme de filozofie contabilă" a profesorilor Spiridon Iacobescu şi Alexandru Sorescu, lucrarea „L'application de la comptabilité en partie double a l'Etat, aux administrations locales et aux regies autonomes" a profesorului George Alesseanu din anul 1931, ori „Contabilitate în partidă dublă la municipii şi oraşe" scrisă de Dem. Demetrescu, R. Constantinescu şi N. Emanoil.

Criza mondială dintre cele două războaie mondiale a influenţat negativ şi sistemul nostru financiar, astfel că s-a procedat la majorarea unor categorii de impozite şi taxe, iar pe de altă parte, s-au căutat modalităţi mai eficiente de încasare a veniturilor statului, inclusiv prin efectuarea unei noi împărţiri fiscale, cât şi prin angajarea de cadre tinere cu o pregătire superioară de specialitate. Această din urmă soluţie reprezintă şi crezul profesorului C.G. Demetrescu, atunci când afirmă că „realitatea a demonstrat că nu este suficient să fii un bun contabil pentru a înţelege contabilitatea publică - perfecta cunoaştere a administraţiei este singura în măsură să facă dintr-un bun contabil un funcţionar public preţios. Adevăratul contabil public vede în spatele cifrelor adevărata viaţă publică, condiţiile, nevoile şi posibilităţile satisfacerii acestora, el se plasează prin munca lui în inima sau sufletul naţiunii" (Roman, 2000: 223-224).

Efectele crizei economice, instaurarea dictaturii regale şi iminenta apropiere a războiului aveau să încetinească evoluţia firească a perfecţionării contabilităţii publice în baza unor procese obiective şi a unei gândiri de fond a specialiştilor domeniului şi a mediului universitar, iar odată cu încorporarea României în sfera de influenţă a URSS, statul de drept şi economia de piaţă urmau să fie înlocuite cu dictatura comunistă de stat şi economică, cu grave repercusiuni asupra evoluţiei contabilităţii publice, care avea să fie redusă la

un simplu instrument de evidenţă, afundându-se pentru mult timp într-o perioadă de neagră amintire.

Prin naţionalizarea principalelor mijloace de producţie în industrie, transporturi şi în alte ramuri ale bază ale economiei, a fost creat un larg sector de stat al economiei româneşti. Devenea astfel necesară crearea unui sistem de contabilitate care să corespundă cerinţelor unei economii socialiste, şi care nu putea decât să recurgă la experienţa sovietică în domeniu, respectiv la planurile de conturi pentru industrie şi celelalte ramuri ale economiei naţionale. În acest context, în cadrul Ministerului Finanţelor s-a creat prin Decizia nr. 1636 din 10 decembrie 1948 o structură specializată reprezentată de Direcţia Normării Evidenţei Contabile, destinată să realizeze conducerea unitară, pe întreaga economie naţională, a metodologiei şi normării contabilităţii. Problematica normalizării contabilităţii pe care a abordat-o Direcţia Normării Evidenţei Contabile a constat în principal în (Nişulescu, Manolescu, & Lepădatu, 1998: 144-145): elaborarea planurilor generale de conturi pe ramuri de activitate economică; elaborarea instrucţiunilor generale pentru aplicarea corectă şi uniformă a conturilor sintetice de gradul I şi de gradul II prevăzute de planurile de conturi generale; aprobarea instrucţiunilor întocmite de ministere în problema organizării contabilităţii analitice; elaborarea de scheme unitare ale situaţiilor contabile periodice (bilanţuri, conturi de venituri şi cheltuieli, dări de seamă etc.), ca soluţie unică de furnizare la nivel macroeconomic de indicatori economico-financiari; avizarea conformă a interpretărilor de ordin contabil a legilor şi regulamentelor şi elaborarea de instrucţiuni de aplicare etc. Tot în baza acestei decizii Ministerul Finanţelor elabora primul plan de conturi pentru industrie, care urma să fie utilizat drept instrument şi cadru unitar de aliniere a proiectelor planurilor de conturi pentru celelalte ramuri de activitate economică.

Aproximativ în acelaşi timp, prin Decretul nr. 352 din 1 decembrie 1948 se organizează în cadrul Ministerului Finanţelor controlul financiar pe economie având ca obiect de activitate verificarea, atât sub aspect formal cât şi în fond, a administrării şi folosirii creditelor alocate prin bugetul general al statului şi în caz de necesitate a mijloacelor proprii la: ministere şi instituţii ale căror bugete se votează de Marea Adunare Naţională; instituţii ale căror bugete se adoptă de ministere; administraţii locale ale căror bugete se aprobă de organele locale ale puterii de stat; întreprinderi de stat şi ale administraţiilor locale la care statul are participaţiuni de capital.

Cea de-a treia măsură luată de Ministerul Finanţelor în direcţia perfecţionării activităţii financiar-contabile în noile condiţii ale economiei centralizate s-a materializat în emiterea unor norme unitare pentru funcţionarea serviciilor de contabilitate ale instituţiilor şi întreprinderilor de stat, ale întreprinderilor la care statul are participaţiuni de capital, inclusiv cele din cadrul administraţiilor locale. Astfel, atribuţiile principale ale conducătorilor serviciilor de contabilitate stabilite prin Decizia nr. 1598 din 30 noiembrie 1948 constau în: întocmirea actelor justificative şi documentelor contabile cu respectarea dispoziţiilor legale, efectuarea corectă şi la timp a înregistrărilor; ţinerea corectă şi la zi, conform dispoziţiilor legale, a contabilităţii privind operaţiunile referitoare la executarea bugetului şi la întrebuinţarea fondurilor băneşti, a valorilor materiale şi a bunurilor; exercitarea controlului tuturor actelor şi formelor prin care se autorizează cheltuieli sau din care derivă angajamente (Nişulescu, Manolescu, Lepădatu, 1998: 144-145).

Pe fondul acumulării unei experienţe proprii privind normarea contabilităţii, în anul 1957 toate planurile contabile ale ramurilor economiei naţionale aveau să fie aliniate la planul de conturi pentru industrie, adoptându-se în acest sens denumiri şi simboluri cifrice unitare pentru toate conturile cu acelaşi conţinut economic, a căror funcţiune era valabilă pentru toate unităţile economiei naţionale. Se realiza o reducere a numărului de conturi şi o simplificare a corespondenţei conturilor, astfel că se impunea raţionalizarea tehnicii contabile prin elaborarea unui cadru general de conturi la nivel naţional şi introducerea sistemului zecimal de clasificare a conturilor (Roman, 2000: 226).

Dezvoltarea de ansamblu a economiei naţionale şi necesitatea conducerii centralizate a proceselor economice prin prisma planurilor cincinale, impunea perfecţionarea formelor de evidenţă operativ-contabile, care nu reuşeau la începutul anilor '70 să asigure în mod eficient urmărirea indicatorilor valorici planificaţi prin planul şi bugetul de stat.

Ca urmare a acestor necesităţi informaţionale sporite, începând cu anul 1970 se constată o orientare nouă în normalizarea şi perfecţionarea evidenţei contabile. Aceasta s-a concretizat într-un număr important de acte normative adoptate, dintre care menţionăm: Legea nr. 22/1969 privind angajarea gestionarilor şi răspunderea în legătură cu gestionarea bunurilor organizaţiilor socialiste; H.C.M. nr. 1885/1970 cu privire la organizarea şi conducerea contabilităţii, atribuţiile şi răspunderile conducătorului compartimentului financiar-contabil; Legea privind gospodărirea mijloacelor

materiale şi băneşti, organizarea şi funcţionarea controlului financiar; Legea nr. 9/1972 privind finanţele publice; Legea nr. 9/1974 privind controlul financiar preventiv etc.

Şi în domeniul contabilităţii bugetare s-au aprobat acte normative foarte importante, reprezentate de Normele metodologice privind contabilitatea unităţilor bugetare (prin Ordinul ministrului finanţelor nr. 596/1970) şi de Instrucţiunile pentru aplicarea planului de conturi de către instituţiile de stat finanţate de la buget şi din mijloace extrabugetare (Ordinul ministrului finanţelor nr. 50/1973), acte care, cu unele adăugiri şi modificări, se aplică şi azi.

Totuşi, eforturile vizând perfecţionarea cadrului legislativ, inclusiv a evidenţei contabile şi a controlului financiar, nu aveau cum să suplinească deciziile fără suport economic şi ineficiente de utilizare a resurselor financiare ale ţării, astfel că prăbuşirea sistemului totalitar şi a economiei centralizate era doar o chestiune de timp.

Revoluţia din decembrie 1989 avea să însemne pentru România redeschiderea drumului spre democraţie, pluralism politic şi economie de piaţă. Tranziţia la economia de piaţă prin intermediul unor reforme care să pună pe un făgaş normal o economie anchilozată şi incapabilă de a evolua într-un mediu concurenţial, avea să implice şi o reformă a sistemului contabil în toate resorturile sale: obiective, funcţii, metode, instrumente de lucru, organizare, caracteristicile normalizării şi reglementările contabile, statutul profesiei contabile etc. (Feleagă, & Ionaşcu, 1995: 10).

Plecând de la premisa că sistemul de contabilitate adoptat de o ţară este în dependenţă cu cadrul juridic creat, şi în ţara noastră realizarea noului sistem de contabilitate s-a corelat permanent cu evoluţia legislaţiei specifice vizând proprietatea şi instituţiile specifice economiei de piaţă: înfiinţarea, funcţionarea şi lichidarea societăţilor comerciale şi a celorlalte entităţi juridice; sistemul fiscal, bugetar, de credit şi monetar; piaţa de capital etc. Astfel, schimbările care au avut loc au vizat cu precădere ansamblul mecanismelor domeniului: elaborarea cadrului juridic privind organizarea, conducerea contabilităţii şi efectuarea raportărilor contabile de către toate categoriile de entităţi patrimoniale şi instituirea răspunderii legale în acest sens; stabilirea obiectivelor fundamentale ale contabilităţii, a principiilor contabile, a metodelor şi regulilor de inventariere şi evaluare a elementelor patrimoniale, recunoscute pe plan internaţional; stabilirea competenţelor legale privind elaborarea, actualizarea, avizarea şi adaptarea la specificul de activitate a unor sectoare de activitate, a reglementărilor contabile de ordin

general; crearea cadrului juridic al profesiei de expert contabil şi contabil autorizat adaptat cerinţelor perioadei pe care o parcurge economia românească (Nişulescu, Manolescu, & Lepădatu, 1998: 144-145).

Complexitatea direcţiilor de acţiune impuneau nu numai un uriaş efort legislativ, ci şi învăţarea din mers a principiilor economiei de piaţă. În condiţiile în care proprietatea privată urma să devină elementul fundamental al noii economii, era evident că inclusiv prin prisma contabilităţii, acesteia trebuia să i se acorde cu prioritate atenţie, lucru care de altfel s-a şi întâmplat, atât prin prisma elaborării cadrului legislativ privind societăţile comerciale, cât şi a sistemului contabil. Deşi în primii ani nu a fost considerat un obiectiv imediat, acesta din urmă avea să facă obiectul unor reglementări şi metodologii contabile în strânsă corelaţie cu evoluţia cadrului legislativ general care aveau să se înscrie cu succes în procesul de armonizare la directivele europene, inclusiv la procesul de globalizare ce se înregistrează în dezvoltarea economică la nivel mondial.

Dacă evoluţia sistemului contabil aplicabil entităţilor cu scop lucrativ a fost una favorabilă, fapt ce a permis României să recupereze mare parte din rămânerea în urmă înregistrată în domeniu, nu acelaşi lucru s-a întâmplat şi cu contabilitatea publică.

Având la bază influenţe ale raţionalismului contabil german şi experienţa sovietică în segmentul contabilităţii, sistemul contabil public din România fusese reglat pentru a funcţiona în regim de „societate socialistă". În condiţiile date, acceptarea unor compromisuri de genul „câteva conturi noi, câteva conturi eliminate, schimbarea titlului la alte câteva, eventual o altă simbolizare a conturilor" nu puteau conduce la o adevărată şi profundă reformă în domeniul contabilităţii publice (Feleagă, & Ionaşcu, 1995: 11).

O asemenea stare de lucruri avea să treneze mai mult de 15 ani, pentru entităţile publice priorităţile fiind reprezentate de „actualizările reglementărilor privind sistemul de contabilitate şi raportare, care au urmărit în primul rând perfecţionarea legislaţiei referitoare la sistemul de finanţare", prin emiterea de norme în conformitate cu prevederile Legii contabilităţii nr. 82/1991 şi asigurarea cadrului legal de reflectare în contabilitate şi de raportare a execuţiei bugetelor aprobate prin legile anuale, precum şi modificarea şi completarea planurilor de conturi şi a instrucţiunilor de aplicare la instituţiile publice şi consiliile locale, în vederea derulării operaţiunilor prin bugetul statului (Nişulescu, Manolescu, & Lepădatu, 1998: 144-145).

Totuşi, sub impulsul certitudinii aderării României la U.E. din anul 2007, prin deschiderea capitolului de negociere 29 „Prevederi financiare şi bugetare" cu privire la *Aquisul comunitar*, s-a reuşit ca prin Ordinul nr. 1917/12.12.2005 al Ministrului Finanţelor Publice, să se elaboreze Normele privind organizarea şi conducerea contabilităţii instituţiilor publice, Planul de conturi general şi instrucţiunile de aplicare a acestuia, ordin care a avut ca suport legal Regulamentul financiar aplicabil bugetului general al Comunităţii Europene nr. 1605/2002 şi ale Sistemului European de Conturi (SEC 95) cu privire la momentul înregistrării în contabilitate a operaţiilor economico-financiare pe principiul drepturilor constate, făcându-se astfel trecerea efectivă la contabilitatea de angajamente. Notele generale care au caracterizat procesul de reformă ale contabilităţii instituţiilor publice de după Revoluţie au fost reprezentate de: implementarea contabilităţii de angajamente, apropierea contabilităţii publice de contabilitatea financiară şi preocuparea generalizată pentru introducerea de tehnici care să permită perfecţionarea managementului (gestiunii) administraţiilor publice.

Dacă acestea au fost principalele eforturi care au vizat modernizarea contabilităţii publice după anul 1990, se poate afirma că acestea reprezintă prea puţin pentru o perioadă de timp destul de lungă. În atare condiţii putem spune că lipsa unui sistem contabil public performant a permis ca în această perioadă „banul public" să nu fie mobilizat şi cheltuit după criterii de eficienţă, economie şi eficacitate, precum şi cu suficientă transparenţă. Nu acelaşi lucru putem să-l spunem despre eforturile făcute în direcţia realizării unui cadru legislativ care să reglementeze economia publică. Merită a fi amintite măcar cu titlu de informare, principalele acte normative care au vizat acest sector, şi anume: Legea nr. 189/1998 privind finanţele publice locale; Legea nr. 213/1998 privind proprietatea publică şi regimul juridic al acesteia; Legea datoriei publice nr. 81/1999; Legea nr. 189/1999 cu privire la funcţia publică şi funcţionarul public; Ordonanţa Guvernului nr. 119/1999 privind auditul intern şi controlul financiar preventiv; Legea administraţiei publice locale nr. 215/2001; Legea nr. 500/2002 privind finanţele publice etc.

Concluzii

Ca o concluzie generală, se poate afirma că evoluţia contabilităţii publice în ţara noastră a avut loc pe durata a sute de ani, procesul accelerându-se cu precădere după anii 1800, acesta urmând în linii mari

reformele pe care Țările Române, şi ulterior România, le-au desfăşurat de-a lungul timpului.

După Revoluţie, reforma sistemului contabil public din ţara noastră s-a lăsat destul timp aşteptată, în sensul că după 1990 a continuat să rămână în vigoare până în anul 2006 un plan de conturi din 1983, de sorginte bugetară, şi care nu mai răspundea sub nicio formă noilor cerinţe impuse unei contabilităţi publice orientate spre utilizatorii informaţiei financiar-contabile.

Odată însă cu aplicarea noului cadru al contabilităţii entităţilor publice, s-au creat şi în ţara noastră condiţiile necesare care să permită managerilor entităţilor publice, dar şi celorlalţi utilizatori să profite într-o măsură mult mai mare de avantajele unui sistem contabil a cărui scop este acela de a fi în măsură să furnizeze informaţie asupra poziţiei şi performanţei financiare a entităţilor publice.

Totodată, în noua viziune contabilitatea publică, pe lângă modalităţile sau tehnicile prin care se realizează evidenţa, calculul şi controlul situaţiei financiare, rezultatului, şi modificărilor situaţiei financiare, prezintă şi o altă latură esenţială, respectiv aceea a analizei şi interpretării informaţiei financiar-contabile. În acest sens, noul sistem contabil aplicabil entităţilor publice va asigura furnizarea de informaţii tuturor utilizatorilor interesaţi referitoare la totalitatea veniturilor si cheltuielilor publice, activelor şi obligaţiilor, fluxurilor de trezorerie, etc., informaţii care vor permite luarea de decizii cu implicaţii directe asupra amplificării sau restrângerii investiţiilor în active publice sau a dimensiunii şi schimbărilor în obligaţiile publice, atât pe termen scurt cât şi pe termen lung.

De asemenea, finanţiştii, analiştii, mass-media, utilizatorii din societăţile comerciale, universitarii etc., pot beneficia de situaţii financiare şi bugetare facilitate de noul sistem de contabilitate ce pot fi interpretate mult mai uşor şi mai rapid, care să le permită analizarea efectivă a politicii fiscale a Guvernului, ca şi a transparenţei şi responsabilităţii în cheltuirea banului public, de care este interesat în definitiv fiecare cetăţean al României.

Bibliografie

Bistriceanu, G. (1992). *Finanţe generale*. Vol. I. Bucureşti, România: U.R.A.

Condor, I. (2000). *Drept financiar român*, partea I, Bucureşti, România: R.A. „Monitorul Oficial".

Demetrescu, C. G. (1972). *Istoria contabilităţii*. Bucureşti, România: Editura Ştiinţifică.

Drosu-Şaguna, D. (1994). *Drept financiar şi fiscal*. Bucureşti, România: Editura Oscar Print.

Feleagă, N., & Ionaşcu, I. (1995). *Contabilitate financiară*. Vol. I. Bucureşti, România: Editura Economică.

Nişulescu, E., Manolescu, M., & Lepădatu, G. (1998). *Drept contabil*. Bucureşti, România: Editor Tribuna Economică.

Roman, C. (2000). *Gestiunea financiară a instituţiilor publice*. Vol. I. Bucureşti, România: Editura Economică.

Xenopol, A. D. (1930). *Istoria Românilor. Ediţia a III-a*, Vol. VII. Bucureşti, România: Cartea Românească.