

## CURS 9

### Contabilitatea publică.

Primele centre contabile în Grecia antică au fost templele, sub ocrotirea lor desfășurându-se toată viața publică și privată. Aici au loc schimburile, aici apar primele bănci de depuneri care reunesc practic toate elementele tehnicii financiare moderne. Primii bancheri țineau un registru – jurnal sau “efemeridele”, în care detaliau operațiunile zilnice scriind veniturile și cheltuielile cronologic, unele sub altele, permițând operațiuni de adunare și scădere. Registrele aveau valoare probatorie.

La romani cărțile contabile purtau numele de calendarita. Bancherii romani, preciși și meticuloși, au perfecționat tehnica contabilă deschizând conturi pentru terți. Lor se datorează separarea încasărilor de plăți prin folosirea în registrul de casă a 2 (două) coloane numite acceptum (credit) și expensum (debit). La Roma obligația de-a ține registrele revenea șefului familiei. Această obligație, în general morală, putea deveni în anumite împrejurări juridică.

Cicerone (106 – 43 î.e.n.) este cel care aduce precizări în legătură cu registrele contabile la romani. Principalul document contabil era un jurnal de venituri și cheltuieli (Codex accepti et expensi). Registrul în care se ținea evidența tuturor operațiunilor, fără spații sau ștersături, un fel de Carte mare de astăzi, era Codex rationum.

În Evul Mediu se produce o discontinuitate în evoluția civilizației romane astfel încât are loc o stagnare a contabilității, generată probabil și de restrângerea ariilor de comerț și dezvoltarea economiei feudale.

În această epocă registrele contabile se numesc “memoriale” și în ele se înregistrează creanțele și datoriile în ordine cronologică.

În alte memoriale se înregistrau operațiuni de casă și inventare. Aceste documente erau ținute, mai ales, de călugării din abații.

În perioada cruciadelor are loc o dezvoltare a creditului și se formează puteri economice și financiare internaționale sub forma ordinelor militaro-religioase (ca acela al Templierilor). Acestea țineau o evidență strictă a veniturilor, a cheltuielilor și a clienților, transformând mănăstirile în fortărețe unde își țineau în siguranță valorile. Evidența se ținea într-un adevărat cont curent care avea în debit sumele datorate de client, în credit plățile făcute de acesta, soldul reprezentând datoria. Memorialul a evoluat înspre contabilitatea în partidă simplă odată cu diversificarea unităților de producție și de servicii precum și cu creșterea complexității tranzacțiilor. Se nasc astfel conturile ca ansambluri coerente ce sunt atașate unui tip de operație sau unei entități de exploatare. Aceste conturi se țin la început pe o singură coloană apoi evoluează în dispunere venețiană pe două coloane alăturate.

Necesitățile economice determină apariția unor conturi particulare cum ar fi contul “Capital” (utilizat de companii pentru asociații lor) sau contul “Profit și pierdere” care ține evidența rezultatului afacerii.

Sfârșitul Evului Mediu caracterizat prin dezvoltarea legăturilor comerciale, extensia creditului, efectuarea de operațiuni în orașe îndepărtate de cele de origine și manipularea de capitaluri tot mai importante determină adaptarea și perfecționarea contabilității pentru a face față noilor exigențe.

Începând cu sfârșitul sec. al XIII-lea evidența se ține într-un cont pentru client și în altul pentru furnizor. Fiecare operație determină două înregistrări: una în contul de clienți sau furnizori și una în contul de casă. Aceasta presupune ținerea de registre diferite.

Astfel apare contabilitatea în partidă dublă, mult înaintea primului tratat de contabilitate care a prezentat-o; un călugăr franciscan Luca Paciolo, care a publicat în 1494 la Veneția o enciclopedie numită “Summa di arithmetica, geometrica, proportioni et proportionnalità” care cuprinde 36 (treizeci și șase) de capitole referitoare la ținerea conturilor. Paciolo face referire la trei registre: memorialul, jurnalul și registrul mare. El demonstrează tehnica partidei duble și constanța egalității dintre sumele debitoare și creditoare. Lui Luca Paciolo îi datorăm promovarea și popularizarea contabilității în partidă dublă, care n-a suferit modificări profunde până în zilele noastre.

Generalizarea contabilității în partidă dublă în țările europene se accelerează odată cu descoperirea tiparului (sec. al XV-lea). Înfișurarea actuală a contabilității o datorăm Franței unde în 1673, printr-o ordonanță a lui Colbert, comercianții sunt obligați să țină registre contabile și cartea-jurnal primește calitatea probatorie în justiție. Astfel, contabilitatea devine un instrument de control al statului așa cum este și în prezent prin rolul fiscal pe care îl joacă.

Dezvoltarea funcției contabilității de furnizare a datelor (determinarea rezultatelor și a situației patrimoniale), este legată de apariția societăților anonime și a legislației privitoare la acestea (mijlocul sec. al XIX-lea în Germania și 1867 în Franța).

Calea contabilității analitice care se va numi contabilitate de gestiune este deschisă de dezvoltarea marii industrii începând cu a doua jumătate a sec. al XIX-lea, odată cu necesitatea cunoașterii costului produselor.

În secolul al XX-lea se elaborează norme și reglementări contabile pe care statul le impune tuturor organizațiilor. Germania este prima care, în 1937, adoptă un plan contabil numit “planul Göring”. În fosta URSS primul plan contabil este elaborat în 1925 și cu ajutorul lui sunt urmărite planurile economice cincinale.

În SUA criza din 1929 determină, din rațiuni de informare financiară, editarea primelor reguli contabile esențiale chiar dacă problema definirii metodelor și principiilor contabile generale a fost pusă mult mai devreme.

În Franța, prima reglementare contabilă datează din 1942 (sub regimul de la Vichy), apoi în 1947 este elaborat un plan contabil inspirat din cel elaborat în 1942. Se revizuieste în 1957, iar versiunea actuală a fost promulgată sub formă de Lege în 1982.

Actualele progrese tehnice concretizate în atotputernicia și omniprezența calculatorului au schimbat munca contabilului și determină noi discuții teoretice în legătură cu definiția, metodologia și principiile contabilității.

În D.E.X. (1998, p. 217) **contabilitatea** este definită astfel: “ansamblul operațiilor de înregistrare, pe baza unor norme și reguli speciale, a mișcării fondurilor și materialelor într-o instituție; evidența contabilă; sau știința care se ocupă cu teoria acestor operații”.

De-a lungul timpului definirea contabilității s-a făcut în strânsă concordanță cu nivelul de dezvoltare al cunoștințelor din acest domeniu dar și cu mediul social, economic sau cultural în care s-au manifestat aceste cunoștințe. De fiecare dată, însă, cercetătorii au întâmpinat dificultatea de-a o defini doar printr-o singură accepțiune.

Elementele obiectului contabilității sunt structurate în trei mari categorii:

- bunuri economice;
- procese economice; și
- relații juridice.

## Contabilitate publica

Contabilitatea publică reprezintă sistemul informațional care cuantifică, prelucrează și prezintă informații financiare privind activitatea entității publice. Informațiile furnizate cu privire la poziția financiară, performanța și modificarea poziției financiare a instituției, sunt utilizate pentru luarea unor decizii economice atât de către managerul instituției cât și de decidenți din exteriorul acesteia (guvern și instituțiile sale, investitori/ furnizori de bunuri și servicii, organele fiscale, organele de control intern și extern, diverse grupuri (salariați, sindicate, organizații neguvernamentale).

În baza legislației generale, Ministerul Sănătății a elaborat și aprobat reglementările contabile specifice domeniului sanitar, respectiv planul de conturi pentru unitățile sanitare, îndrumarul privind încadrarea principalelor categorii de cheltuieli pe titluri, articole și alineatele Clasificației indicatorilor privind finanțele publice, macheta bugetului de venituri și cheltuieli al unității sanitare.

Clasificația indicatorilor privind finanțele publice este documentul care grupează veniturile și cheltuielile bugetare într-o ordine obligatorie și după criterii unitare:

- veniturile pe surse (buget de stat, bugete locale, bugetul fondului național unic de asigurări sociale de sănătate, venituri proprii etc.) și, în cadrul acestora pe feluri (fiscale, nefiscale, capital etc.),
- cheltuielile după natura și efectul lor economic (clasificația economică – pe titluri -cheltuieli de personal, bunuri și servicii, cheltuieli de capital și, în cadrul acestora pe articole și alienate) și după destinația lor (clasificația funcțională – pe subcapitole - asistență de urgență prespitalicească și transport sanitar, asistența medicală în unități sanitare cu paturi, produse farmaceutice, materiale sanitare specifice și dispozitive etc. și în cadrul acestora pe paragrafe – spitale generale, spitale de specialitate etc., conform legii).

Planul de conturi este documentul care listează denumirea conturilor, cu simboluri numerice, folosite pentru înregistrarea de către instituțiile publice a datelor financiare referitoare la operațiunile economico-financiare pe baza principiului contabilității de drepturi și obligații (de angajamente). Planul de conturi general cuprinde următoarele clase de conturi:

- clasa 1 "Conturi de capitaluri";
- clasa 2 "Conturi de active fixe";
- clasa 3 "Conturi de stocuri și producție în curs de execuție";
- clasa 4 "Conturi de terți";
- clasa 5 "Conturi la trezoreria statului și bănci comerciale";
- clasa 6 "Conturi de cheltuieli";
- clasa 7. "Conturi de venituri și finanțări".

În cadrul claselor există mai multe grupe de conturi, iar grupele sunt dezvoltate pe conturi sintetice de gradul I și II. Conturile sintetice pot fi dezvoltate în conturi analitice în funcție de specificul activității și de necesitățile proprii de informare.

Îndrumarul privind încadrarea principalelor categorii de cheltuieli pe titluri, articole și alineate – document elaborat de ordonatorii principali de credite, cu avizul Ministerului Finanțelor Publice, care asigură încadrarea unitară a cheltuielilor instituțiilor publice pe clasificația economică.

Contabilitatea ca activitate specializată în măsurarea, cunoașterea, gestionarea și controlul activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, precum și a rezultatelor obținute din activitate, trebuie să asigure înregistrarea cronologică și sistematică, prelucrarea, publicarea și

păstrarea informațiilor privind situația financiară, performanța financiară și fluxurile de trezorerie pentru cerințele interne ale instituției și în relațiile cu investitorii prezenți și potențiali, creditorii financiari și comerciali, clienții, instituțiile publice și alți utilizatori ai informației contabile.

Potrivit art.2, alin.2 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată în 2005, contabilitatea publică cuprinde:

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

Prin înregistrarea, evaluarea, gestionarea și prelucrarea informațiilor contabilitate publică oferă informații privind:

- patrimoniul aflat în administrarea spitalului,
- execuția bugetului de venituri și cheltuieli aprobat spitalului,
- rezultatul execuției bugetare,
- rezultatul patrimonial (economic),
- costul programelor aprobate.

Rezultatul execuției bugetare se determină la finele exercițiului ca diferență între numerarul încasat (venituri încasate) și numerarul plătit (plăți efectuate) în anul bugetar și are la bază contabilitatea de fluxuri de lichidități care reprezintă contabilitatea pe baza de numerar care recunoaște tranzacțiile și evenimentele când numerarul este încasat.

Contabilitatea veniturilor și cheltuielilor bugetare, potrivit noului plan de conturi se realizează cu ajutorul unor clase distincte de conturi deschise pe structura clasificăției bugetare. Aceste conturi vor asigura înregistrarea veniturilor încasate și a cheltuielilor efectuate, pe subdiviziunile clasificăției bugetare, potrivit bugetului aprobat și va furniza informațiile necesare întocmirii contului de execuție bugetară și a bugetului de venituri și cheltuieli.

Rezultatul patrimonial este un rezultat economic și se determină ca diferență între veniturile și cheltuielile aferente perioadei, indiferent dacă veniturile au fost încasate sau cheltuielile plătite și are la bază contabilitatea de angajamente, care recunoaște tranzacțiile și evenimentele în momentul când o valoare economică, o creanță sau o obligație este creată, transformată, transferată sau anulată.

Înregistrarea operațiunilor economico-financiare se efectuează în conturi din cele 5 grupe recunoscute: active, datorii, capitaluri, venituri, cheltuieli.

În aplicarea prevederilor referitoare la contabilitatea veniturilor și cheltuielilor bugetare și la contabilitatea de angajamente, planul de conturi cuprinde:

- conturi bugetare – pentru reflectarea încasării veniturilor și plății cheltuielilor și determinarea rezultatului execuției bugetare (excedent sau deficit bugetar);
- conturi generale – pentru reflectarea activelor și pasivelor instituției, a cheltuielilor și veniturilor aferente exercițiului, pentru determinarea rezultatului patrimonial (excedent sau deficit patrimonial).

Referitor la contabilitatea cheltuielilor și veniturilor, instituțiilor publice le revin, potrivit legii contabilității, următoarele obligații:

- contabilitatea cheltuielilor se ține pe feluri de cheltuieli, după natura sau destinația lor, iar a veniturilor pe feluri de venituri, după natura și sursa lor.

- contabilitatea veniturilor se ține pe categorii de venituri, pe structura clasificăției funcționale, pe capitole și subcapitole de venituri iar a cheltuielilor bugetare se ține pe capitole, pe subcapitole, detaliata pe clasificăția economică. Contabilitatea analitică a plăților efective se ține pe articole și alienate în cadrul fiecărui subcapitol și capitol de cheltuiești al bugetului aprobat.
- organizarea și conducerea evidenței angajamentelor bugetare și legale, în conformitate cu prevederile Normelor metodologice privind angajarea, lichidarea, ordonanțarea și plata cheltuielilor instituțiilor publice, precum și organizarea evidenței și raportarea angajamentelor bugetare legale.

Orice cheltuială prevăzută în bugetul instituției publice va parcurge cele patru faze, respectiv angajarea, lichidarea, ordonanțarea și plata, conform legii finanțelor publice.