
Adoptarea contabilității de angajamente în sectorul public din România

Lector univ.dr. Ileana Cosmina PITULICE
Academia de Studii Economice București

Abstract

În România, *dezvoltarea contabilității sectorului public a fost inițiată în 2002 și impusă tuturor instituțiilor publice în anul 2005. Tranziția este încă un proces static deși sunt multe aspecte de clarificat. Pornind de la precondițiile enunțate de Hepworth (2003) pentru succesul adoptării contabilității de angajamente pentru sectorul public, articolul își propune să prezinte analize prin intermediul unei cercetări calitative dacă implementarea contabilității accrual în instituțiile publice românești și-a atins obiectivele sau nu. În fapt, informația financiară diseminată prin intermediul situațiilor financiare întocmite de instituțiile publice realizează conexiunea între cetățeni și stat cu privire la capacitatea instituțiilor statului de a răspunde așteptărilor comunității.*

Cuvinte cheie: sector public, contabilitate de angajamente, , precondiții

În articol sunt utilizate date și informații dintr-o cercetare calitativă estimând dacă implementarea contabilității de angajamente în România a fost un succes sau nu. Metoda utilizată pentru atingerea scopului cercetării este studiul de caz descriptiv, bazat pe precondițiile enumerate de Hepworth (2003). Tehnicile de cercetare utilizate au fost interviurile semi-structurate, individuale și analiza documentară. Pentru fiecare dintre precondiții s-a încercat să se găsească informații cu privire la contabilitatea de angajamente în sectorul public din România, având la bază literatura de specialitate, clasamentele internaționale prestigioase, legislația în vigoare din țara noastră, opiniile exprimate de reprezentanții guvernului cu ocazia unor evenimente profesionale sau științifice oficiale. Toate informațiile au fost analizate și discutate pentru a concluziona dacă fiecare precondiție a fost îndeplinită sau nu.

Hepworth analizează din punct de vedere critic **trendul de adoptare a contabilității de angajamente** în sectorul public, menționând și avantajele utilizării. Susținută de națiunile dezvoltate și de instituțiile de credit internaționale, Fondul Monetar Internațional și Banca Mondială, tranziția la **contabilitatea de angajamente** în sectorul public poate fi o solicitare a furnizorilor de fonduri financiare sau o tendință la modă. Hepworth precizează că, indiferent de argumentul utilizat pentru tranziție, schimbarea trebuie înțeleasă și realizată în modalitatea corectă dacă se dorește atingerea obiectivelor. Se identifică țări cu prezentări importante de informații asupra procesului de tranziție (cum sunt Noua Zeelandă și Suedia), **țări care au adoptat contabilitatea de angajamente dar nu oferă informații exhaustive cu privire la avantaje, dificultăți și rezultate** (Hepworth menționează Croația, **în timp ce noi** putem adăuga și România) **și țări care înaintea deciziei de a adopta contabilitatea de angajamente au realizat cercetări și studii de impact de amploare** (Norvegia și Olanda).

Percepția asupra contabilității ar trebui radical schimbată, întrucât contabilitatea reprezintă o parte importantă a managementului financiar, însemnând mult mai mult decât o simplă raportare financiară. Este una dintre opiniile exprimate de Hepworth care afirmă că a privi contabilitatea de angajamente doar ca o nouă tehnică de contabilitate este o eroare. **Contabilitatea de angajamente** ar trebui să militeze pentru bugetarea pe baze accrual, astfel încât input-urile actuale și cele bugetate să fie ușor comparabile.

Filozofia pentru „Noul Management Public” (NPM) solicită o apropiere a culturii manageriale a sectorului public către cea din sectorul privat. Din punct de vedere al contabilității, Hepworth identifică o serie de aspecte precum evaluarea activelor, eficiența utilizării lor și costul capitalului care trebuie rezolvate printr-o nouă percepție managerială în sectorul public. Aceeași schimbare este necesară din punctul de vedere al lui Hepworth și în ceea ce privește puterile legislativă și executivă ale statului.

Controlul intern în sectorul public este un alt aspect luat în considerare de Hepworth **în cadrul studiului său, întrucât este unul dintre factorii ce influențează succesul contabilității de angajamente. Puterea executivă trebuie să relaxeze controlul exercitat asupra managerilor subordonați, altfel beneficiile potențiale aduse de prezentările suplimentare de informații pe care le presupune contabilitatea de angajamente nu vor exista.**

Un alt aspect important cu consecințe cruciale pentru succesul contabilității de angajamente în sectorul public este **stabilirea de standarde contabile**. Hepworth pledează pentru cooperare între guverne (prin intermediul ministerelor de finanțe) și, cel puțin reprezentanții profesiei contabile. Cooperarea aduce cel puțin două beneficii: guvernul poate beneficia de pe

urma expertizei profesiei contabile și este evitată normalizarea contabilă în folosul intereselor politice ale executivului. Auditorii independenți trebuie, de asemenea, să fie implicați în procesul de tranziție la contabilitatea de angajamente, Hepworth considerând ca deosebit de important și rolul auditorului extern al guvernului.

Precondițiile enunțate de Hepworth (2003) sunt detaliate în continuare și pentru fiecare sunt prezentate comentarii și rezultate ale cercetării pentru cazul României.

- „*Consultarea și acceptarea sunt indispensabile pentru introducerea contabilității de angajamente, fără acestea nefiind posibile nici înțelegerea și nici implementarea acesteia.*” (Hepworth).

Conform studiilor realizate în literatura de specialitate cu privire la România, contabilii din sectorul public consideră **contabilitatea de angajamente** doar o regulă impusă de normalizatori (Tiron Tudor *et al.*, 2008, Dumitru *et al.*, 2009) fiind de asemenea, relevantă și o nevoie accentuată de training a acestora. Reforma în sectorul public românesc a început în anul 2002 atunci când prin hotărâre a Guvernului s-a stabilit utilizarea contabilității **accrual** în completarea **contabilității de tip cash**. În 2005, câteva entități pilot au fost implicate în procesul de implementare integrală a contabilității de angajamente, tranziția la contabilitatea de angajamente pentru toate instituțiile publice din România efectuându-se abia de la 1 ianuarie 2006. Cu toate acestea, pentru entitățile pilot nu au existat informări publice cu privire la succesul sau nu al proiectului pilot.

- „*Profesia contabilă trebuie să aibă capacitatea și interesul necesar de a fi implicată în sectorul public, pentru profesia contabilă este expertul în standarde contabile dar, în mod tradițional, a pregătit și managerii financiari pentru sectorul privat.*” (Hepworth).

Profesia contabilă în România este reprezentată de **Corpul experților Contabili și Contabililor Autorizați** (CECCAR). Cu toate acestea, contabilii angajați în instituțiile publice nu au obligația de a fi membri CECCAR, și dacă un expert contabil este angajat într-o instituție publică, acesta este declarat inactiv din punct de vedere al CECCAR. Doar contabilul șef sau directorul economic al instituției publice este obligat să dețină o diplomă de studii superioare în domeniul economic. Chiar dacă CECCAR a încercat să organizeze sesiuni de training și să publice ghiduri profesionale pentru contabilitatea sectorului public, inițiativele nu au fost de succes. Concluzia a fost stabilită în urma interviurilor semi-structurate desfășurate individual cu managerii filialelor regionale ale CECCAR. Procesul de angajare a contabililor în instituțiile publice este desfășurat conform reglementărilor emise de / sau aprobate de Ministerul Finanțelor Publice, CECCAR nefiind sub nicio formă în acest proces.

Conexiunea CECCAR cu contabilitii sectorului public a fost marcată și de publicarea unor manuale, cărți pe tema contabilității publice, în timp ce în 2009 s-a editat prima variantă în limba română a IPSAS.

• *„Pentru a fi implementată și operată cu succes, reforma solicită creșterea numărului de manageri financiari (care pot fi contabili calificați) angajați în administrația publică, precum și o recunoaștere a contribuției lor un management eficient și eficace al serviciilor publice. De asemenea, trebuie să existe și dorința de a îndeplini solicitările de training și educație în management financiar, fie direct de către profesia contabilă, fie prin intermediul altor instituții”* (Hepworth).

România este caracterizată de un număr prea mic de specialiști în contabilitatea sectorului public și de o calitate îndoielnică a activității unora dintre ei. Aceste aserțiuni sunt susținute de următoarea analiză:

- **Ministerul Finanțelor Publice** solicită creșterea numărului de persoane angajate în departamentele de contabilitate din cadrul instituțiilor publice dar și din Direcția de metodologie a Contabilității sectorului public din cadrul Ministerului (Alec, 2012).

- **Legea contabilității** în vigoare în România conține o prevedere conform căreia instituțiile publice își pot externaliza serviciile de contabilitate pe bază de contracte încheiate cu experți contabili (CECCAR), cu respectarea reglementărilor în vigoare. În general instituțiile publice nu s-au prevalat de această prevedere, iar argumentele pot fi: controlul informației este mult mai bine asigurat cu ajutorul unui angajat decât al unui contabil extern; procedurile de achiziție publică pentru contractarea unui serviciu de contabilitate sunt prea birocratice; tariful pentru un contabil extern poate fi mai mare decât cheltuiala cu salariile aferentă persoanelor angajate pe poziții de contabil (există administrații locale, în mod special comune, unde există un singur contabil al cărui salariu este situat în jurul salariului mediu pe economie).

- Nevoia de training în contabilitatea sectorului public este recunoscută și de reprezentanții guvernului (Alec, 2012) dar și studii empirice (Tiron Tudor et al., 2008; Calu et al., 2008; Dumitru et al., 2009; Tiron Tudor, 2010).

- Există câteva instituții publice care angajează managerii pe criteriul performanței și care solicită un contract de management cu condiții de îndeplinit (de exemplu, managerii spitalelor). Pentru ceilalți manageri angajați pe baza unui salariu, eficiența și eficacitatea managementului lor nu este în mod necesar o prioritate

- Vasile (2012) a sintetizat efectele crizei economice pentru personalul din instituțiile publice din România: proporția celor cu salarii mici a crescut; în anii de criză s-a accentuat sărăcia printre persoanele mai puțin calificate, specialiștii părăsesc sistemul fie pentru sectorul privat fie pentru a emigra și

nu există un stimul pentru absolvenții de universități ca să dezvolte o carieră în sectorul public.

- *„O altă condiție esențială este cooperarea dintre profesia contabilă în dezvoltarea de standarde contabile pentru sectorul public și de a se implica în aplicarea acestora și monitorizarea implementării lor”* (Hepworth).

Pe baza fondurilor nerambursabile primite de la UE în perioada de pre-aderare, în 2002 a fost realizat un studiu de impact care analiza, printre altele, beneficiile contabilității de angajamente, costul tranziției (sistemele IT, training-ul destinat contabililor), calendarul tranziției și nevoia de audit extern pe parcursul procesului de implementare. Până acum, nu au fost realizate misiuni de audit independente pentru situațiile financiare întocmite pe baze accrual de către instituțiile publice din România.

Profesia contabilă nu este implicată în dezvoltarea de standarde contabile pentru sectorul public, sarcina fiind apanajul exclusiv al Ministerului Finanțelor Publice, care admite, totuși, necesitatea unor programe de twinning care să reunească expertiza sectorului public cu cea a celui privat (Alec, 2012). De asemenea, CECCAR nu a fost implicat în aplicarea și monitorizarea implementării contabilității de angajamente. Nu este eronat să considerăm că Ministerul Finanțelor Publice își stabilește propriile standarde contabile și le aplică într-o manieră care, la un moment dat, poate servi intereselor sale politice (Hepworth). Dezavantajul adus procesului este că nu are credibilitate și în final, nu își atinge scopurile. Profesia contabilă nu a realizat o evaluare critică a procesului de adoptare a contabilității de angajamente în sectorul public.

- *„Implementarea cu succes a contabilității de angajamente depinde majoritar de înțelegerea și dorința de a susține sistemul manifestat de auditul extern al guvernului central. (...) auditorul extern trebuie să fie implicat în proces încă de la început. Acest fapt poate determina modificarea substanțială a organizării, structurii carierei și training-ului auditorilor, în același timp cu abordarea auditului și mandatului acestora. (...) Acest fapt poate solicita angajarea unor experți contabili în cadrul auditorului administrației centrale, mai degrabă decât a se pune acceptul pe training-ul tradițional al auditorilor”* (Hepworth).

Pregătirea situațiilor financiare este subiect al misiunilor de audit intern, nefiind obligatoriu a se realiza anual. Situațiile financiare sunt, de asemenea, verificate de către Curtea de Conturi care desfășoară un audit extern. **Curtea de Conturi** are competența de a descărca de gestiune managementul instituției publice pentru fiecare exercițiu bugetar, dar misiunile de audit nu sunt realizate neapărat în fiecare an. Ele pot fi realizate și o dată la doi, trei ani, deși descărcarea de gestiune este acordată managementului pentru fiecare an

în parte. Auditul extern este preocupat, în principal, de legalitatea cheltuielilor și respectarea procedurilor legale și este mai puțin preocupat de raționamentele utilizate pentru evaluările activelor, prudență, materialitate etc.

Auditorii interni din cadrul instituțiilor publice nu sunt obligați să fie membri ai Camerei Auditorilor Financiari din România (CAFR) și mulți nu fac parte din acest organism. Solicitățile de training seamănă cu cele descrise pentru contabilii implicați în sectorul public. Nici auditorii externi ai Curții de Conturi nu sunt obligați să fie membri CECCAR sau ai CAFR. Aceste concluzii bazate pe prevederile legislației românești în vigoare ne determină să ne întrebăm cât de pertinente sunt opiniile exprimate de auditori (interni sau externi) din punct de vedere al obiectivelor **contabilității de angajamente**.

Întrucât contabilitatea de angajamente în cadrul sectorului public solicită o atenție deosebită datorită particularităților sale, training-ul auditorilor ar trebui să respecte cerințe avansate astfel încât să poată opera în mod corect noile concepte.

- *„Un program complex de training în domeniul managementului pentru managerii instituțiilor publice este esențial pentru ca aceștia să poată extrage beneficiile derivate din introducerea contabilității de angajamente. (...) Pentru a utiliza în mod corect un sistem de contabilitate accrual, managerii trebuie nu doar să înțeleagă diferențele, dar să și aprecieze cum pot utiliza informația de tip accrual pentru a gestiona activitatea mult mai eficient și eficace.”* (Hepworth).

De obicei, atunci când s-a implementat contabilitatea de angajamente, sesiunile de training au fost destinate contabililor și mai puțin managerilor. Acest tip de abordare a determinat o înțelegere precară a managementului asupra a ceea ce reprezintă contabilitatea de angajamente și a posibilităților de utilizare a informației în interesul eficienței și eficacității activității instituției publice. Percepția „contabilitatea este o treabă de contabil” este destul de răspândită, întrucât managementul nu este încă responsabilizat pentru rezultatele instituției și nu este educat să înțeleagă care sunt scopurile contabilității de angajamente în sectorul public.

- *„Trebuie să existe o etică culturală a sectorului public care să internalizeze cerința de neutralitate (adică non-politic) a serviciului public, cu un minister de finanțe puternic și având o imagine foarte bună în ceea ce privește managementul finanțelor guvernamentale. Sistemele de control bugetar asupra departamentelor și instituțiilor din subordine trebuie să fie bine înțelese și acceptate, toate acestea cuplate cu dorința de a promova controlul ministerial și flexibilitatea managementului pe care acesta o solicită.”* (Hepworth).

Cultura etică în cadrul sectorului public este, în România, abia la început de drum, percepția generală fiind aceea că serviciul public este, cel puțin pentru pozițiile de conducere, sub influență politică. Sistemele de control bugetar asupra departamentelor și instituțiilor publice din subordine sunt foarte stricte, oferind foarte puțină flexibilitate managementului acestora. O dovadă în acest sens o reprezintă Raportul Național asupra Corupției 2011, întocmit de Transparency International Romania care menționează și explică implicarea spectrului politic în administrația publică (Raportul Național asupra Corupției 2011, http://www.transparency.org.ro/politici_si_studii/studii/national_coruptie/2011/RNC2011.pdf).

• „*Un audit independent anual, exhaustiv al situațiilor financiare ale fiecărei instituții publice este esențial la sfârșitul fiecărui an financiar, cu raportări către legislativ și analize detaliate acolo unde situația o impune*” (Hepworth).

Auditul independent nu este solicitat pentru instituțiile publice din România, indiferent de nivelul lor ierarhic. De asemenea, este demn de menționat faptul că instituțiile publice, conform legii, nu sunt obligate să facă publice situațiile lor financiare sau rapoarte de audit intern asupra acestora, în opinia noastră putându-se explica, în acest fel, cel puțin parțial, absența unui auditor independent prea „curios” și prea transparent. CAFR este implicată în auditarea instituțiilor publice din România doar pentru rapoartele întocmite pentru proiectele finanțate din fondurile nerambursabile primite de la Uniunea Europeană. Și în aceste situații, rapoartele de audit au în vedere exclusiv activitatea desfășurată în cadrul proiectului și nu întreaga activitate a instituției.

• „*Nu trebuie să existe corupție sistemică sau procese informale paralele care să completeze procesele formale deja existente. Mentalitatea prevalentă trebuie să fie aceea că regulile de introducere a contabilității de angajamente și cele de bugetare vor fi respectate*” (Hepworth).

Conform Indexului Corupției 2012 publicat de Transparency International, sectorul public din România înregistrează un scor de 44 dintr-un total de 176 de țări, pe o scară de la 0 la 100, unde 0 înseamnă o țară foarte coruptă, iar 100 presupune un sector public „foarte curat”. Poziția României înseamnă că acel climat de onestitate și corectitudine prezumat de Hepworth este îndeplinit doar pe jumătate. Instituțiile din sectorul public și-au întocmit relativ recent Coduri de etică, marea lor majoritate fiind pregătite ca urmare a solicitărilor de introducere a controlului managerial. Regulile privind introducerea contabilității de angajamente și cele privind bugetarea sunt respectate pentru că „așa s-a solicitat” și nu pentru că mentalitatea o impune, studiile realizate până în prezent (Tiron Tudor et al. 2008, Dumitru et al., 2009) demonstrând realitatea.

Alți autori (Androniceanu, 2011) se referă la faptul că, deși transparența este o condiție esențială pentru a crește calitatea administrației publice (studiul analizează aspecte doar pentru administrația locală) există încă numeroase probleme în implementarea prevederilor legale privind transparența informației sectorului public.

- „Încă de la început, trebuie să existe disponibilitatea de a recunoaște că introducerea contabilității de angajamente și a bugetării aferente acestora este un proces de lungă durată – de obicei cu mult peste durata unei legislaturi a unui partid politic. Ca urmare, reforma trebuie să beneficieze de un larg suport în cadrul spectrului politic.” (Hepworth).

Contabilitatea de angajamente, principiile și avantajele sale nu au fost diseminate pe larg în cadrul spectrului politic din România, în timp ce procesul de bugetare este încă realizat pe baze cash. Contabilitatea de angajamente a fost introdusă în sectorul public din România nu pentru că a fost percepută ca o necesitate și o modernizare, ci pentru că **a reprezentat o obligație impusă de aderarea la Uniunea Europeană**. Spectrul politic a fost implicat în adoptarea contabilității de angajamente doar ca furnizor al membrilor guvernului, întrucât, de regulă, guvernul este format din membrii ai partidului/partidelor politice care dețin majoritatea voturilor în parlament pentru o perioadă de timp. Contabilitatea de angajamente pentru entitățile sectorului public a fost introdusă prin ordine ale miniștrilor de finanțe (în 2002 sau 2005) și nu prin legi care trebuie aprobate de puterea legislativă, respectiv Parlamentul. Interesul pentru implementarea contabilității de angajamente în sectorul public a fost destul de scăzut, întrucât procesul a fost privit doar ca o condiție necesară de armonizare a reglementărilor românești cu cele europene, pentru a deveni membru cu drepturi depline al Uniunii Europene.

- „Trebuie să existe capacitatea IT necesară pentru a răspunde cerințelor noi sau suplimentare pe care le introduc contabilitatea de angajamente și bugetarea (de exemplu, costul capitalului)” (Hepworth).

Instituțiile din sectorul public utilizează capacități IT ce pot susține solicitările impuse de contabilitatea de angajamente, dar sunt necesare îmbunătățiri și, în prezent, un important proiect finanțat din Fondul Social European este desfășurat de Ministerul Finanțelor Publice: “Creșterea responsabilizării administrației publice prin modernizarea sistemului informatic pentru raportarea situațiilor financiare ale instituțiilor sectorului public” http://discutii.mfinante.ro/static/10/Mfp/afaceri_europene/anunt_demarare_proiectSMIS34952.pdf.

- „Trebuie să existe capacitatea de a dezvolta și aplica stimulente financiare dar și penalități pentru a încuraja o abordare managerială care să caute permanent modalități mai eficiente de a utiliza resursele și de a furniza

serviciile” (Hepworth, 2003).

Personalul din sectorul public este plătit pe baza unor salarii fixe stabilite prin prevederi legale, în funcție de vechime, studii, poziția ocupată etc., iar stimulentele financiare nu există. Au existat în trecut anumite stimulente plătite angajaților sectorului public dar au fost suprimate odată cu debutul crizei economice și, chiar mai mult, resursele financiare alocate cheltuielilor de personal s-au diminuat și ele determinând reducerea performanței angajaților și motivarea acestora în ultimii ani. (Vasile, 2012).

• *„Introducerea contabilității și a bugetării pe bază de angajamente trebuie privite ca parte componentă a unui proces mai larg de reformă, ele nu trebuie „aruncate” într-un sistem de management stabil, care nu este supus schimbării”* (Hepworth).

Hințea (2011) citându-l pe Profiroiu (2006) precizează că evoluția sectorului public în România a fost „mult mai intensă și haotică” decât procesele similare din țările occidentale. Deficiențele procesului de reformă au fost datorate parțial unei slabe abilități manageriale a statului și entităților sectorului public. În opinia lui Hințea, câteva dintre aspectele care trebuie rezolvate pentru a avea o reformă adevărată:

- Reconsiderarea dimensiunii statului, în termeni de flexibilitate și o mai bună organizare;
- Schimbarea rolului și funcțiilor administrației publice;
- Guvernanța și calitatea trebuie să fie cele mai importante priorități ale unei noi politici de management a statului, acestea fiind în relație directă cu performanța;
- Descreșterea semnificativă a birocrăției și o creșterea capacității manageriale;
- O implicare mai accentuată a sectorului privat și a organizațiilor neguvernamentale în sectorul public.

Nu putem aprecia că introducerea contabilității de angajamente a fost „aruncată” într-un proces de management care nu e supus schimbării. **Contabilitatea de angajamente** așa cum este implementată în România plătește încă tribut unor concepte arhaice care din punct de vedere economic și administrativ au rămas în reglementările legale ce guvernează sectorul public. Printre aceste concepte derivate din vechea percepție asupra managementului sectorului public se numără cele legate de pasive, patrimoniu (concept în divergență cu prevalența substanței asupra formei precizată totuși, de reglementările legale), mentenanța fondurilor, tratamente diferite pentru activele aparținând domeniului public al statului, respectiv domeniului privat etc. Există, de asemenea, elemente de noutate pe care contabilitatea de angajamente ar putea să le aducă: raportarea pe segmente, capitalizarea costurilor îndatorării, beneficiile angajaților, investițiile

în activele fixe, datoriile privind pensiile etc., dar acestea nu pot fi deocamdată recunoscute datorită lipsei cadrului economic și administrativ al implementării.

Concluzii

Adoptarea **contabilității de angajamente în sectorul public** este un proces de durată și solicitant, în același timp, pentru autoritățile guvernamentale. Indiferent dacă este o solicitare externă sau o decizie proprie a guvernului unei țări, procesul de tranziție implică mult mai mult decât o simplă schimbare de tehnici contabile. Sunt mulți factori care trebuie luați în considerare pentru ca procesul să își îndeplinească scopurile. Având la bază condițiile enumerate de Hepworth (2003) s-a prezentat succesul din România în adoptarea contabilității de angajamente pentru sectorul public. Rezultatele confirmă faptul că unele dintre aceste condiții nu sunt îndeplinite, în timp ce altele sunt doar parțial realizate. Autoritățile de reglementare recunosc existența unor probleme în adoptarea contabilității de angajamente în sectorul public (Alec, 2012), ceea ce ne îndreptățește să afirmăm că în viitorul apropiat sau mai îndepărtat, **contabilitatea accrual în sectorul public românesc** va urma calea corectă de aplicare și obiectivele vor fi integral îndeplinite.

Limitele cercetării efectuate sunt reprezentate de utilizarea istoriei orale pentru analiza unora dintre condițiile lui Hepworth și destul de puține studii de specialitate din literatura contabilă românească aferentă domeniului. Una dintre dificultățile studiului a fost lipsa informațiilor publice disponibile cu privire la contabilitatea sectorului public și procesul de tranziție. Cealaltă limită se referă la literatura contabilă destul de sumară pentru domeniul contabilității sectorului public din România, studiile realizate având obiective și concluzii de interes, dar neexplicând sincopel procesului de adoptare a contabilității de angajamente în instituțiile publice prin poziționarea acestuia în contextul economic, social, politic și de cultură organizațională specifice țării noastre.

Bibliografie

- Alec G., 2012 – *Dezvoltări și inovări privind raportarea financiară în instituțiile publice din România. O viziune predictivă a contabilității instituțiilor publice în România: Reglementări contabile? Standarde contabile locale? Dereglementări (IPSAS)?* Prelegere în cadrul Școlii de Studii Avansate *Contabilitatea și sustenabilitatea financiară în sectorul public*, ASE București
- Androniceanu A., 2011 - *Transparency of the Romanian Local Public Administration, Administration and Public Management Review* (Revista "Administrație și Management Public" (RAMP)), issue: 17 / 2011, pages: 33-46.
- Calu D., Pitulice I.C., Dumitru M., Gorgan C., 2008 - *Studiu empiric privind prezentarea situațiilor financiare în entitățile din sectorul public*, Revista Administrație și Management public, nr.11, pp. 47-62
- Dumitru M., Pitulice I.C., Calu D.A., Gorgan C., 2009 - *Heredity And Tanatogenesis In The Public Sector Accounting In Romania. Empirical Survey Regarding The Presentation*

Of General Purpose Financial Statements, 32nd Annual Congress of the European Accounting Association, 22-24 March 2009, Tampere, Finland

- Hepworth N., 2003 - *Preconditions for Successful Implementation of Accrual Accounting in Central Government*, *Public Money & Management*, 23:1, 37-44

- Hința C.E., 2011 - *Reform and Management in Romania. Strategy and structural change*, *Revista de cercetare și intervenție socială*, vol. 34, pp. 177-196

- *Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 1917/2005 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea contabilității instituțiilor publice, Planul de conturi pentru instituțiile publice și instrucțiunile de aplicare a acestuia*, publicat în Monitorul Oficial al României nr. 1.18 bis din 29.12.2005.

- *Legea contabilității nr.82/1991*, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Parlamentul României

- *Legea Curții de Conturi nr.94/1992*, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Parlamentul României

- Tait D. (coord), Hurduzeu M., Morariu V., 2002 – *Impactul pentru România al introducerii contabilității de angajamente pentru instituțiile publice* - Raportul Final, Studiul ad-hoc no. B-4, Proiect Phare RO 9907-02-01: Studii de Impact ale Preaderării

- Tiron Tudor A., 2008 – *Accrual Accounting Implementation – Local Government Case Study*, European Accounting Association Congress

- Tiron Tudor A., 2010 - *Romanian Public Institutions Financial Statements on the way of Harmonization with IPSAS*, *Accounting and Management Information Systems*, vol. 9, no. 3, pp. 422-447

- Transparency International - Transparency International Corruption Index 2012 - <http://www.transparency.org/cpi2012/results>

- Transparency International Romania – *Raportul Național asupra Corupției octombrie 2009 – februarie 2011* (National Report on Corruption 2011), http://www.transparency.org.ro/politici_si_studii/studii/national_coruptie/2011/RNC2011.pdf, pages 28-30

- Vasile V., 2012 - *Continuous flow of public sector reforms in Romania*, Conference on “Adjustments in the public sector in Europe: Scope, effects and policy issues”, Brussels, 21-22 June 2012, organized by the International Labour Office in cooperation with the European Commission, http://www.ilo.org/wcmsp5/groups/public/---ed_protect/---protrav/---travail/documents/meetingdocument/wcms_184247.pdf

- http://discutii.mfinante.ro/static/10/Mfp/afaceri_europene/anunt_demarare_proiectSMIS34952.pdf