

SISTEMATIZAREA CONTABILITĂȚII ÎN INSTITUȚIILE PUBLICE AUTOHTONE

*Conf. univ. dr. Aliona Bîrcă, ASEM
Lect. sup. Adela Talpă, ASEM*

The new reporting system in the budget system of the Republic of Moldova has been already prepared having as a reference basis Chapter 7 of the Government Financial Statistics Standards (GFS) 2001 relating to the content and structure of the balance sheet, and Chapters 8 and 9 that refers to economic transactions with financial assets, non-financial assets and liabilities. Classification of balance sheet assets and liabilities determined under (GFS) 2001 do not correspond with the provisions of the International Public Sector Accounting.

Uneori, a vorbi despre contabilitate unei lumi atât de grăbite este plictisitor. Totuși, nu trebuie neglijat faptul că contabilitatea în entitățile publice reflectă gestiunea patrimoniului statului sau, cu alte cuvinte, averea comună a populației unei țări.

Contabilitatea în entitățile publice măsoară modul de utilizare a resurselor bugetare în conformitate cu limitele preconizate în bugetul de venituri și cheltuieli pentru perioada de gestiune respectivă. La prima vedere, se pare că informația furnizată de contabilitate este necesară numai executorilor bugetari pentru a verifica situația resurselor financiare la un moment dat, dar nu trebuie neglijate și entitățile din sectorul privat, populația care alimentează cu venituri sectorul bugetar, salariații. Toate aceste părți examinează modul în care averea statului este reflectată de contabilitate.

În Republica Moldova, reforma Administrației Publice Centrale (RAPC) are scopul de a implementa mecanisme și proceduri de creare a unei administrări publice eficiente și efective, capabile să elaboreze și să implementeze politici sectoriale în corespundere cu obiectivele statului, precum și să acorde servicii calitative cetățenilor. Anterior, entitățile din sectorul public autohton organizau contabilitatea în baza următoarelor planuri de conturi:

- *Planul de Conturi al evidenței contabile privind executarea de casă a mijloacelor bugetului public național prin Trezoreria de Stat a Ministerului Finanțelor, în baza căruia se asigură evidența contabilă și raportarea executării de casă a bugetului public național (veniturile și cheltuielile bugetului de stat și bugetelor unităților administrativ-teritoriale, veniturile bugetului asigurărilor sociale de stat și veniturile fondurilor asigurării obligatorii de asistență medicală) prin unitățile Trezoreriei de Stat;*
- *Planul de conturi al evidenței contabile privind executarea devizelor de cheltuieli ale instituțiilor bugetare, în baza căruia se asigură evidența contabilă și raportarea executării devizelor de cheltuieli bugetare și a devizelor financiare ale mijloacelor speciale ale instituțiilor publice;*
- *Planul de conturi al evidenței contabile privind execuția bugetului raional, municipal Bălți, municipal Chișinău și bugetului central al unității teritorial-autonome cu statut juridic special, în baza căruia se asigură evidența și raportarea privind executarea de casă a bugetelor raionale, municipale și bugetului central al unității teritorial-autonome cu statut juridic special în cadrul direcțiilor generale de finanțe ale acestora;*

- *Planul de Conturi al evidenței contabile în contabilitățile centralizate din cadrul primăriilor satelor (comunelor), orașelor, în baza căruia se asigură evidența contabilă și raportarea executării bugetelor satelor (comunelor), orașelor, devizelor de cheltuieli ale instituțiilor întreținute din aceste bugete;*
- *Planul de conturi pentru evidența contabilă al Casei Naționale de Asigurări Sociale, în baza căruia se asigură evidența contabilă și raportarea în baza metodei de calcul și de casă a bugetului asigurărilor sociale de stat și a cheltuielilor generale și administrative a Casei Naționale de Asigurări Sociale. Planul de Conturi al Casei Naționale de Asigurări Sociale a fost elaborat în baza Standardelor internaționale de evidență contabilă și a fost implementat în anul 2001.*

Evidența contabilă și raportarea în cadrul Companiei Naționale de Asigurări în Medicină și instituțiilor medicale se țin în baza *Planului de Conturi contabile al activității economico-financiare a întreprinderilor*. Planul de conturi menționat a fost elaborat în baza Standardelor internaționale de evidență contabilă, fiind aplicat în sectorul privat de la 1 ianuarie 1998, iar de către Compania Națională de Asigurări în Medicină și instituțiile medicale – de la 1 ianuarie 2004.

După cum se observă, contabilitatea în sectorul public avea o structură foarte complexă și neadecvată nivelului de dezvoltare al economiei. Astfel, în cadrul reformei Administrației Publice Centrale, s-a reușit elaborarea unei serii de acte normative în conformitate cu practica contabilă internațională prin intermediul următoarelor etape:

1. Modificarea bazei legislative și normative;
2. Elaborarea Planului de Conturi contabile pentru sectorul bugetar și Normelor metodologice de evidență contabilă în sectorul bugetar;
3. Elaborarea noului sistem de raportare în sectorul bugetar;
4. Elaborarea Standardelor Naționale de evidență contabilă și de raportare în sectorul bugetar.

Deși cu pași lenți, reforma Managementului public, în Republica Moldova, continuă să fie realizată. Analizând etapele reformei, menționăm că primele trei etape au fost realizate, iar, în continuare, ne vom referi la ultima etapă, adică la elaborarea Standardelor Naționale de evidență contabilă pentru sectorul public.

Inițial, în Legea Contabilității nr. 113-XVI din 27.04.2007, a fost indicat anul 2011 pentru punerea în aplicare a Standardelor de Contabilitate pentru Sectorul Public (S.N.C.S.P), ulterior, articolul 47 a fost modificat prin Legea nr.108-XVI din 17.12.2009, menționând că Ministerul Finanțelor va elabora și va aproba S.N.C.S.P., conform planului de implementare aprobat de Guvern. Prin urmare, în prezent, Legea Contabilității nu prevede un termen concret de introducere a S.N.C.S.P.

În sectorul privat, reforma contabilității a avut ca ghid Standardele Internaționale de Contabilitate, pe când, în sectorul public, este necesar să se țină cont atât de Standardele de Statistică Financiară Guvernamentală, cât și de Standardele Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public.

Standardele de Statistică Financiar Guvernamentală sunt elaborate de Fondul Monetar Internațional și prima ediție a apărut în anul 1986. Ultima ediție, la elaborarea căreia au participat experți din diverse țări ca SUA, Canada, Australia, Rusia, precum și de la Banca Mondială, Uniunea Europeană, a suferit schimbări esențiale. După cum se observă, componența este foarte diferită având aceleași obiective de a îmbunătăți calitatea informației furnizate de indicatorii statisticii macroeconomice și analizele bugetar fiscale. Noua variantă a clasificăției bugetare este stabilită în conformitate cu Standardele de Statistică Financiar Guvernamentală (GFS) 2001.

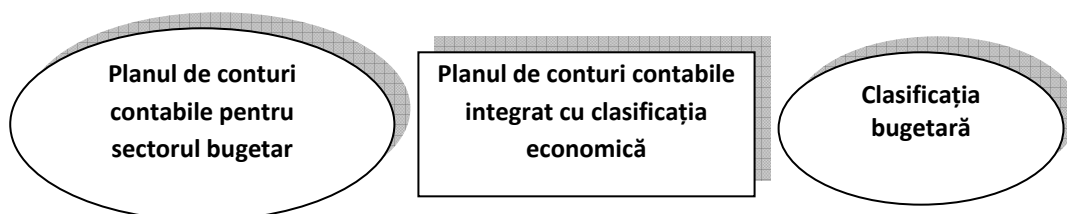


Figura 1. Relația dintre Planul de conturi contabile pentru sectorul bugetar și clasificatia bugetară

După cum se observă în figura 1, între clasificatia bugetară și contabilitatea în instituțiile publice există o legătură directă prin unificarea Planului de conturi contabile pentru instituțiile publice cu clasificatia economică. Clasificatia economică este bazată pe Planul de conturi unic după conținut economic și include clasa, contul, subcontul, articolul, alineatul, elementul și este structurată pe 6 niveluri, fiecare nivel poate avea nu mai mult de 9 linii bugetare. Fiecare nivel al clasificatiei economice are semnificație separată (figura 2), reprezentată printr-un singur semn, constituind cea mai detaliată divizare după clasificatia economică și are un cod format dintr-o totalitate de 6 semne.

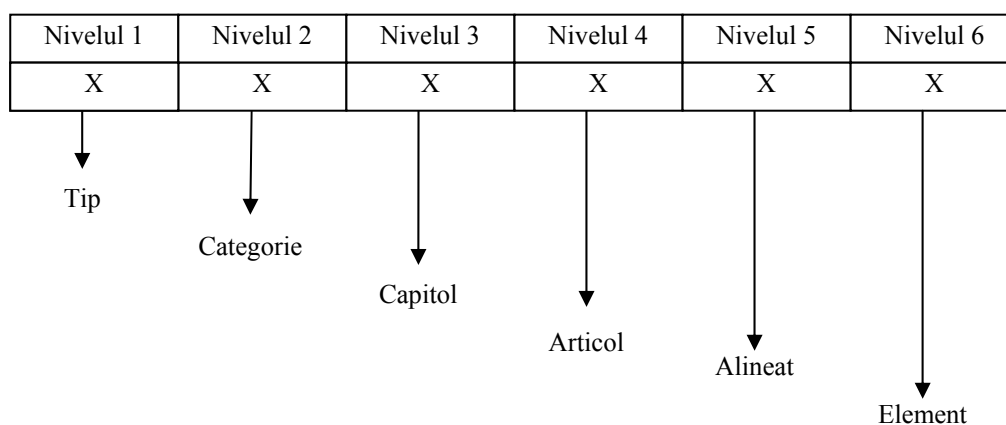


Figura 2. Structura clasificatiei economice

Codurile și denumirile claselor din clasificatia economică coincid cu numerele și denumirile din planul de conturi unic: **venituri, cheltuieli, active nefinanciare, active financiare, datorii.**

Tipul economic	Categoria	Capitolul	Articolul	Alineatul	Elementul	Codul	Denumirea	Suma
3						3	ACTIVE NEFINANCIARE	40000
3	1					31	MIJLOACE FIXE	40000
3	1	1				311	Clădiri	40000
3	1	1	1			3111	Majorarea valorii clădirilor	50000
3	1	1	1	1		31111	Procurarea clădirilor	30000
3	1	1	1	2		31112	Reparații capitale ale clădirilor	20000
3	1	1	2			3112	Micșorarea valorii clădirilor	- 10000
3	1	1	2	1		31121	Realizarea clădirilor	- 10000

Planificarea după clasificatia economică este, de fapt, cel mai detaliat nivel de planificare, pe viitor fiind integrat complet cu planul de conturi unic, care va reduce considerabil lucrul și timpul utilizat de contabil pentru înregistrarea operațiunilor. În prezent, fiecare operațiune este înregistrată de

două ori – o dată în evidența contabilă prin formule contabile și a doua oară cu reflectarea în clasificarea bugetară economică. Începând cu anul 2014, operațiunile economice vor fi înregistrate numai o singură dată, deoarece Planul de conturi contabil pentru instituțiile publice cuprinde și clasificarea bugetară economică.

O altă latură a acestei probleme se referă la faptul că Republica Moldova tinde să adere la structurile europene, iar Comisia Europeană își prezintă conturile sale conform Standardelor Internaționale de Contabilitate pentru sectorul public (S.I.C.S.P. sau IPSAS) începând cu anul 2005, iar o parte din state, cum ar fi Franța, le aplică din anul 2006, nemaivorbind despre succesul aplicării standardelor de contabilitate în sectorul privat.

S.I.C.S.P. sunt elaborate de către Consiliul pentru Standardele Internaționale de Contabilitate din cadrul Federației Internaționale a Contabililor (IFAC). Potrivit prevederilor constituției IFAC, scopul acestei organizații internaționale este de „a servi interesul public, de a consolida importanța profesiei de contabil la nivel mondial și de a contribui la dezvoltarea unor economii internaționale puternice prin inițierea și promovarea aderării la standarde profesionale de o înaltă calitate, a progresului convergenței internaționale a acestor standarde, precum și a dezbate probleme de interes public, pentru care experiența profesională este extrem de relevantă”. Analizând, în mod comparativ, structura standardelor internaționale de contabilitate din sectorul privat cu cele din sectorul public, se observă că avem de-a face cu același cadru conceptual, dar diferă simbolizarea lor (tabelul 1).

Tabelul 1

Conexiunea Standardelor Internaționale de Contabilitate pentru sectorul public cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară

Simbolizarea S.I.C.S.P	Denumirea completă a standardelor	Simbolizarea S.I.R.F.
IPSAS 1	Presentation of Financial Statements	IAS 1
IPSAS 2	Cash Flow Statements	IAS 7
IPSAS 3	Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors	IAS 8
IPSAS 4	The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates	IAS 21
IPSAS 5	Borrowing Costs	IAS 23
IPSAS 6	Consolidated and Separate Financial Statements	IAS 27
IPSAS 7	Investments in Associates	IAS 28
IPSAS 8	Interests in Joint Ventures	IAS 31
IPSAS 9	Revenue from Exchange Transactions	IAS 18
IPSAS 10	Financial Reporting in Hyperinflationary Economies	IAS 29
IPSAS 11	Construction Contracts	IAS 11
IPSAS 12	Inventories	IAS 2
IPSAS 13	Leases	IAS 17
IPSAS 14	Events After the Reporting Date	IAS 10
IPSAS 15	Financial Instruments: Disclosure and Presentation – superseded by IPSAS 28	
IPSAS 16	Investment Property	IAS 40
IPSAS 17	Property, Plant and Equipment	IAS 16
IPSAS 18	Segment Reporting	IAS 14
IPSAS 19	Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets	IAS 37
IPSAS 20	Related Party Disclosures	IAS 24
IPSAS 21	Impairment of Non-Cash-Generating Assets	IAS 36
IPSAS 22	Disclosure of Financial Information About the General Government Sector	N/A
IPSAS 23	Revenue from Non-Exchange Transactions (Taxes and Transfers)	N/A
IPSAS 24	Presentation of Budget Information in Financial Statements	N/A
IPSAS 25	Employee Benefits	IAS 19
IPSAS 26	Impairment of Cash-Generating Assets	IAS 36
IPSAS 27	Agriculture	IAS 41
IPSAS 28	Financial Instruments: Presentation	IAS 32
IPSAS 29	Financial Instruments: Recognition and Measurement	IAS 39
IPSAS 30	Financial Instruments: Disclosures	IFRS 7
IPSAS 31	Intangible Assets	IAS 38

Noul sistem de raportare în sistemul bugetar din Republica Moldova, deja, a fost întocmit având ca bază de referință capitolului 7 al Standardelor de Statistică Financiară Guvernamentală (GFS) 2001, care se referă la conținutul și structura bilanțului contabil și capitolele 8 și 9, care se referă la operațiunile economice cu active financiare, nefinanciare și datorii având următoarea structură (tabelul 2):

Tabelul 2

BILANȚUL INSTITUȚIEI PUBLICE

(mii lei)

Nr. crt.	Denumirea	Notă	Cod	La începutul perioadei curente de raportare	La sfârșitul perioadei curente de raportare
1	2	3	4	5	6
A	ACTIVE				
1.	Active nefinanciare				
1.1.	<i>Valoarea de bilanț a mijloacelor fixe (31 - 39)</i>		10		
1.2.	<i>Stocuri de materiale circulante (32)</i>		20		
1.3.	<i>Valori (33)</i>		30		
1.4.	<i>Active neproduse (314)</i>		40		
	TOTAL ACTIVE NEFINANCIARE (10+20+30+40)		50		
2.	Active financiare				
2.1.	<i>Active financiare și creanțe interne (41)</i>		60		
2.2.	<i>Active financiare externe (42)</i>		70		
	TOTAL ACTIVE FINANCIARE (60+70)		100		
	TOTAL ACTIVE (50+100)		200		
B	DATORII ȘI REZULTATE				
3.	DATORII				
3.1.	<i>Datorii interne (51)</i>		210		
3.2.	<i>Datorii externe (52)</i>		220		
	TOTAL DATORII (210+220)		300		
4.	REZULTATE				
4.1.	<i>Rezultatele executării de casă a bugetelor (61) (31+32)</i>		310		
4.1.1.	Rezultatul executării de casă a bugetelor din anul curent		311		
4.1.2.	Rezultatul executării de casă a bugetelor din anii precedenți		312		
4.2.	<i>Rezultatul financiar al instituției publice (62) (41+42+43)</i>		320		
4.2.1.	Rezultatul din anul curent		321		
4.2.2.	Rezultatul din anii precedenți		322		
4.2.3.	Corectarea rezultatelor anilor precedenți		323		
4.3.	<i>Mijloace transmise și primite între conturi (63)</i>		330		
	TOTAL REZULTATE (310+320+330)		350		
	TOTAL DATORII ȘI REZULTATE(300+350)		400		

Clasificarea activelor și pasivelor din bilanțul contabil stabilit conform (GFS) 2001 nu corespunde cu prevederile *IPSAS 1 „Prezentarea situațiilor financiare”*. Standardele de Statistică Financiară Guvernamentală divizează activele în financiare și nefinanciare, pe când *IPSAS-urile*, în active pe termen lung și active curente, asemenea este și în cazul datoriilor, unde, în primul caz, acestea sunt divizate în datorii interne și externe, iar standardele de contabilitate le divizează în datorii curente și pe termen lung.

Deși rolul Consiliului IFAC este de a elabora standarde de o înaltă calitate și, totodată, de a armoniza contabilitatea entităților publice din întreaga lume, ele sunt diametral opuse cu prevederile Standardelor de Statistică Financiară Guvernamentală care reglementează statistica macroeconomică. Astfel, complexitatea problemelor se va amplifica și mai tare când autoritățile autohtone vor încerca să introducă standardele de contabilitate pentru sectorul public.

Bibliografie:

1. Legea contabilității nr.113-XVI din 27 aprilie 2007. Monitorul Oficial nr. 90-93 / 399 din 29.06.2007.
2. Legea privind sistemul bugetar și procesul bugetar nr. 847-XIII din 24.05.96. Republicat: Monitorul Oficial, ediție specială, 2005.
3. Standardele Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public, Federația Internațională a Contabililor-București: Editura CECCAR, 2005, 832 p.
4. Robert, J., Colibert, J. *Les norms IPSAS et le secteur public*, Paris: Editura Dunod, 2008, 282 p.
5. www.minfin.md.