

**IMPACTUL STANDARDELOR INTERNAȚIONALE DE CONTABILITATE PENTRU
SECTORUL PUBLIC ASUPRA CONTABILITĂȚII INSTITUȚIILOR PUBLICE DIN
ROMÂNIA**

CZU: 006.3:657.31(498)

SOCOLIUC Marian*Lect.univ. dr., Universitatea Ștefan cel Mare, Suceava, România**email: marians@seap.usv.ro*

Abstract: *Obiectivul urmărit de acest articol are în vedere prezentarea impactului Standardelor Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS) asupra contabilității instituțiilor publice reflectat prin îmbunătățirea calității și comparabilității informațiilor financiare raportate de entitățile din sectorul public din România și din întreaga lume.*

Astfel se încearcă creionarea unor standarde internaționale care să răspundă nevoilor specifice ale sectorului public din statele membre, favorizând creșterea nivelului de transparență a informațiilor transmise și o mai bună informare a deciziilor de alocare a resurselor. Analizându-se impactul IPSAS asupra contabilității instituțiilor publice la nivel național se remarcă faptul că este necesară o contabilitate publică armonizată deoarece o mai bună comparabilitate a gestiunii veniturilor și cheltuielilor unui stat ar conduce la creșterea și la întărirea semnificativă a economiei oricărei țări.

Cuvinte cheie: armonizare, sistem public de contabilitate, convergență, cadru contabil

JEL clasificare: J 41

I. Introducere

În ultimii ani s-a urmărit o uniune economică și monetară prin adoptarea unei monede unice și a unor cursuri fixe, ce au drept scop stabilirea unor limite cu privire la trei aspecte importante: deficitul bugetar, datoria publică și inflația.

Pe măsură ce viața economică și socială a devenit tot mai complexă se amplifică rolul intervenționist al statului în economie. Astfel principalul mijloc sau instrument utilizat în politica economică din toate țările este bugetul. Acesta din urmă este un instrument de intervenție a statului în economie datorită veniturilor și cheltuielilor sale ce afectează toți agenții economici.

Așadar, ca orice altă unitate patrimonială, și instituțiile publice ale statului sunt obligate să-și organizeze contabilitatea proprie astfel încât să fie posibilă urmărirea realizării obiectivelor prevăzute în buget: execuția bugetelor de venituri și cheltuieli, rezultatul execuției bugetare, patrimoniul aflat în administrare, rezultatul patrimonial (economic), costul programelor aprobate prin buget, dar și informațiile indispensabile utilizate pentru întocmirea contului general anual de execuție a bugetului de stat, a contului anual de execuție a bugetului asigurărilor sociale de stat și fondurilor speciale.

Totodată și pentru sistemul public de contabilitate se încurajează utilizarea practicilor internaționale pentru a se putea realiza o convergență cu principiile, normele și mecanismele internaționale (IPSAS- ” Standardele Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public”), astfel încât să existe o uniformizare a politicilor economice din diferite țări în vederea antrenării unor interese economice și politice comune.

II. Sistemul public de contabilitate

Sistemul public de contabilitate include următoarele componente, prezentate conform figurii de mai jos astfel:

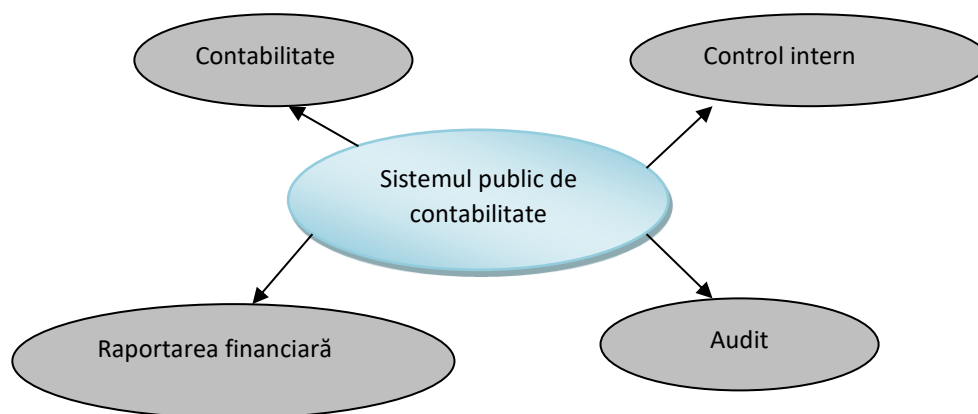


Figura 1. 1 Componentele sistemului public de contabilitate

Sursa: proiecție proprie a autorului

Cadru contabil aplicabil pe plan internațional care permite descrierea analitică și sistematică a unei economii totale (o regiune, țară ,grup de țări), a componentelor sale și a relațiilor acestora cu alte economii, este reprezentat de Sistemul European de Conturi.

Acest Sistem European de Conturi răspunde unor două întrebări importante, detaliate în tabelul de mai jos astfel:

Tabel 1. 1 Sistemul European de Conturi - întrebări

Elemente analizate	
1. Ce include Sistemul European de Conturi?	-o <i>metodologie</i> care cuprinde standarde, definiții, clasificări și norme contabile comune destinate utilizării pentru elaborarea conturilor și tabelelor, pe baze comparabile și în scopurile Uniunii; -un <i>program informatic</i> de transmitere care definește conturile și tabelele care trebuie furnizate de toate țările membre în conformitate cu termenii specificate în <i>metodologie</i>
2. De ce este necesară existența unui Sistem European de Conturi?	- <i>cetățenii Europei au nevoie de conturi economice</i> ca instrument pentru analiza situației economice a unui stat membru sau regiune- conturi ce trebuie redactate pe baza unui set unic de principii care să nu lase loc unor interpretări diferite, astfel încât informațiile puse la dispoziție să fie exacte, complete și actuale, pentru a asigura o transparență maximă pentru toate sectoarele; - elaborarea de politici în Uniunea Europeană și monitorizarea economiilor statelor membre și a Uniunii Economice Monetare necesită informații comparabile, actualizate și fiabile cu privire la structura economiei și evoluția situației economice din fiecare stat membru sau regiune; -Comisia trebuie să informeze Consiliul în legatură cu progresele statelor membre în ceea ce privește UEM;

Sursa: proiecție proprie a autorului

Așadar, putem afirma faptul că Sistemul European de Conturi este cadrul contabil internațional care face posibilă comparabilitatea informațiilor degajate de economia oricărui stat.

Această comparabilitate are scopul de a permite elaborarea de politici comune care să antreneze creșterea și dezvoltarea economiei statelor.

III. Standardele internaționale pentru sectorul public (ipsas)

3.1. Reforma privind aplicarea IPSAS-urilor și impactul asupra contabilității publice românești

Decizia de elaborarea a unui set de standarde contabile pentru entitățile din sectorul public cunoscute sub denumirea de IPSAS a avut loc în anul 1996.

Aceste standarde au fost elaborate de IPSASB (International Public Sector Accounting Standards Board) în favoarea entităților de interes public/instituțiilor publice cu susținerea organizației pentru profesia contabilă IFAC(International Federation of Accountants). [1]

Așadar aplicarea IPSAS este considerată cea mai importantă mișcare sau reformă contabilă pentru sectorul public deoarece instituțiile publice sunt administrate în prezent asemănător unei entități private, cu o contabilitate de angajamente, patrimonială și în partidă dublă[2]. Astfel din anul 2005, odată cu trecerea la contabilitatea de angajamente, Uniunea Europeană a decis aplicarea standardelor IPSAS pentru contabilitatea proprie.

Această din urmă decizie reprezintă unul dintre pașii inițiali și cei mai importanți în procesul de reformare a managementului financiar public, făcând ca IPSAS să devină referință internațională pentru transmiterea informațiilor financiare din sectorul public[3].

Deși aceste norme contabile nu prezintă obligativitate, acestea au fost implementate cu succes de statele membre, dar și de profesia contabilă, care a permis interpretarea acestora conform cu legislația națională a oricărei țări.

Aceste standarde utilizează termenul de „entitate din sectorul public”, care este echivalent în România cu termenul de „instituții publice”. Astfel, există domenii proprii instituțiilor publice a căror tranzacții realizate (impozite, subvenții, transferuri), obligațiilor și prestațiilor de natură socială, reconcilierilor dintre contabilitate financiară, buget, contabilitate națională, precum și evaluărilor contabile ale activelor, concesiunilor din sectorul public) nu permit aplicarea ad litteram a Standardele Internaționale pentru Sectorul Public (IPSAS). [4]

3.2. Generalități privind Standardele Internaționale pentru Sectorul Public (IPSAS)

Standardele Internaționale pentru Sectorul Public (IPSAS) au ca obiectiv stabilirea cerințelor de recunoaștere, evaluare, descriere și prezentare a informațiilor privind tranzacțiile și evenimentele în situațiile financiare cu scop general ale tuturor entităților din sectorul public.

Scopul acestor standarde este dat de prezentarea fidelă sau reprezentarea corectă a efectelor tranzacțiilor și a altor evenimente în conformitate cu definițiile și criteriile de recunoaștere pentru active, datorii, venituri și cheltuieli stabilite în IPSAS-uri.

Conform IPSAS 1- Prezentarea situațiilor financiare obiectivul și scopul acestor norme internaționale sunt:

- de a stabili modul în care trebuie întocmite situațiile financiare cu scop general pentru a asigura comparabilitatea atât cu situațiile financiare ale entității din perioadele anterioare, cât și cu situațiile financiare ale altor entități;
- de a stabili considerațiile generale pentru întocmirea situațiilor financiare;
- de a evidenția dispozițiile minime privind conținutul situațiilor financiare;
- de a oferi informații despre poziția financiară, performanța financiară și fluxurile de trezorerie –utile luării deciziilor și pentru asumarea responsabilității pentru resursele utilizate.

Domeniul de aplicare a standardelor poate fi prezentat astfel, după cum urmează în tabelul de mai jos:

Tabel 1. 2 Domeniul de aplicare a Standardele Internaționale pentru Sectorul Public (IPSAS)

Domeniul de aplicare	Standardele Standardele Internaționale pentru Sectorul Public (IPSAS) aplicate
1. Contabilitatea de casă	✓ pentru contabilitatea de casă se aplică IPSAS 2 (cash accounting)-care reprezintă o baza de contabilitate care recunoaște tranzacțiile și evenimentele numai atunci când se încasează sau se plătește numerar.
2. Contabilitatea de angajamente	✓ Pentru contabilitatea de angajamente (accrual accounting) se aplică IPSAS 1-IPSAS 38, fără IPSAS 2- standarde care reprezintă o baza de contabilitate, conform căreia tranzacțiile și alte evenimente sunt recunoscute atunci când apar (și nu când numerarul sau echivalentul acestuia este primit sau plătit). Așadar, tranzacțiile și evenimentele sunt înregistrate în registrele contabile și recunoscute în situațiile financiare ale perioadelor la care se referă. Elementele recunoscute conform contabilității de angajamente sunt activele, datoriile, activele nete/capitalurile proprii, veniturile și cheltuielile.

Sursa: proiecție proprie a autorului

Standardele Internaționale pentru Sectorul Public (IPSAS) pot fi grupate după conținut, astfel, după cum urmează în tabelul de mai jos:

Tabel 1. 3 Gruparea Standardelor Internaționale pentru Sectorul Public (IPSAS)

Gruparea standardelor	Standardele Internaționale pentru Sectorul Public (IPSAS) aplicate
1. În bilanț	<p>Normele aplicate sunt:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ IPSAS 5 Costurile îndatorării; ✓ IPSAS 12 Stocuri; ✓ IPSAS 13 Contracte de leasing; ✓ IPSAS 14 Evenimente ulterioare datei de raportare; ✓ IPSAS 16 Investiții imobiliare; ✓ IPSAS 17 Imobilizări corporale; ✓ IPSAS 19 Provizioane, datorii contingente și active contingente; ✓ IPSAS 21 Deprecierea activelor generatoare de fluxuri nemonetare; ✓ IPSAS 26 Deprecierea activelor generatoare de numerar; ✓ IPSAS 31 Active intangibile; ✓ IPSAS 32 Acorduri de servicii de concesiune.
2. Pentru venituri și cheltuieli	<p>Normele aplicate sunt:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ IPSAS 4 Efectele variației cursului de schimb valutar; ✓ IPSAS 9 Venituri din tranzacții de schimb; ✓ IPSAS 11 Contracte de construcții; ✓ IPSAS 23 Venituri din alte tranzacții decât cele de schimb (impozite și transferuri);
3. Pentru instrumente financiare	<p>Normele aplicate sunt:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ IPSAS 28 Instrumente financiare-Prezentare ✓ IPSAS 29 Instrumente financiare-Recunoaștere ✓ IPSAS 30 Instrumente financiare- Descriere
4. Pentru beneficiile angajaților	<p>Normele aplicate sunt:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ IPSAS 25 Beneficiile angajaților
5. Pentru consolidare și entități controlate	<p>Normele aplicate sunt:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ IPSAS 6 Situații individuale și consolidate; ✓ IPSAS 7 Investiții în entități asociate; ✓ IPSAS 8 Interese în asocierile în participație;
6. Alte standarde specifice	<p>Normele aplicate sunt:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ IPSAS 22 Prezentarea informațiilor financiare privind sectorul de stat; ✓ IPSAS 24 Prezentarea informațiilor privind bugetul în situațiile financiare. <p><i>Cu specificația că: IPSAS 21,22,23,24,25 sunt specifice sectorului public.</i></p>

Sursa: proiecție proprie a autorului

3.3. Aspecte comparative privind recunoașterea activelor, datorilor, veniturilor și cheltuielilor conform IPSAS și conform reglementărilor naționale

Implementarea IPSAS la nivelul legiferărilor naționale din sectorul public se poate face parțial sau total în funcție de statul respectiv, dar și de decizia profesiei contabile.

Așadar, elementele din IPSAS care se regăsesc implementate la nivelul legiferărilor naționale românești sunt prezentate comparativ, astfel:

Tabel 1. 4 Aspecte comparative privind IPSAS și reglementările naționale

Elemente analizate	Standarde Internaționale pentru Sectorul Public (IPSAS)-IPSAS 1	Reglementări contabile naționale românești	Observații
Situații financiare	<ul style="list-style-type: none"> - Situația poziției financiare; - Situația performanței financiare; - Situația modificărilor activelor nete/capitalurilor proprii; - Situația fluxurilor de trezorerie; - Situație comparativă a valorilor bugetare cu cele reale; 	<ul style="list-style-type: none"> - Bilanțul; - Contul de rezultat patrimonial; - Situația modificărilor în structura activelor nete/capitalurilor; - Situația fluxurilor de trezorerie; 	<p><i>În literatura de specialitate românească bilanțul este văzut ca o imagine a poziției financiare, iar contul de rezultat ca o performanță financiară.</i></p> <p><i>Contul de execuție bugetară urmărește toate operațiunile efectuate în exercițiul financiar</i></p>

ACCOUNTING AND ACCOUNTING EDUCATION IN THE DIGITAL SOCIETY

	-Notele care cuprind un rezumat al politicilor contabile semnificative și a altor note explicative [6]	-Contul de execuție bugetară; -Anexele care include politici contabile și note	<i>curent, respectiv încasările realizate și plățile efectuate, în structura în care a fost aprobat bugetul, precum și alte informații necesare unei bune administrări a bugetului, în timp ce la nivel internațional se urmărește o situație comparativă a valorilor bugetare cu cele reale, efectiv realizate.</i>
Actiunile	Sunt resurse controlate de o entitate ca urmare a evenimentelor trecute și în urma cărora se preconizează să intre în entitate beneficii economice viitoare sau posibile servicii. [7]	Reprezintă resurse controlate de către o instituție publică ca rezultat al unor evenimente trecute la care se așteaptă să genereze beneficii viitoare pentru instituție și ale căror costuri pot fi evaluate în mod credibil.[5]	<i>Se regăsesc în mod explicit și la nivel național</i>
Datoriile	Sunt obligații curente ale unei entități, care rezultă din evenimente anterioare, a căror decontare se așteaptă să determine o ieșire a resurselor entității care încorporează beneficii economice sau posibile servicii. [7]	Reprezintă obligații actuale ale instituției publice ce decurg din evenimente trecute și prin decontarea cărora se așteaptă să rezulte o ieșire de resurse care încorporează beneficii economice.[5]	<i>Se regăsesc în mod explicit și la nivel național</i>
Actiunile nete/ Capitalurile proprii	Reprezintă interesul rezidual în activele entității după deducerea tuturor datoriilor[7]	Reprezintă interesul rezidual al statului sau unităților administrativ-teritoriale, în calitate de proprietari ai activelor unei instituții publice după deducerea tuturor datoriilor. [5]	<i>Se regăsesc în mod explicit și la nivel național</i>
Cheltuielile	Reprezintă descreșteri ale beneficiilor economice sau ale posibilelor servicii în timpul perioadei de raportare sub formă de ieșiri sau consum de active sau apariții de datorii care au ca rezultat descreșteri în activele nete/capitaluri proprii, altele decât cele legate de distribuirea către proprietari. [7]	Reprezintă costul bunurilor și serviciilor utilizate în vederea realizării serviciilor publice sau veniturilor, după caz, precum și subvenții, transferuri, asistență socială acordate, aferente unei perioade de timp. [5]	<i>Se regăsesc parțial și la nivel național</i>
Veniturile	Sunt intrări brute de beneficii economice sau posibile servicii înregistrate pe parcursul perioadei de raportare atunci când aceste intrări se concretizează în creșteri ale activelor nete/capitalurilor proprii, altele decât cele legate de contribuții ale proprietarilor. [7]	Reprezintă impozite, taxe, contribuții și alte sume de încasat potrivit legii, precum și prețul bunurilor vândute și serviciilor prestate, după caz, aferente unei perioade de timp. [5]	<i>Se regăsesc doar parțial. La nivel național veniturile provin din impozite, taxe și alte sume provenite conform legii, ce au ca scop acoperirea cheltuielilor plătite.</i>

Sursa: proiecție proprie a autorului

IV. Concluzii

În opinia noastră viața economică și socială a cunoscut evoluții importante și semnificative, fapt ce a făcut ca sectorul public să își gestioneze resursele asemenea unei unități patrimoniale private cu ajutorul contabilității de angajamente în partidă dublă.

Cum entitățile private caută să se alinieze la nivel internațional pentru creșterea investițiilor și a profitabilității, așa și sectorul public dorește alinierea politicilor economice cu cele internaționale pentru crearea unei economii solide și susținerea bunăstării statului și poporului din acel stat.

Eaborarea unui set de norme IPSAS a prezentat pentru sectorul public a revoluție veritabilă deoarece acestea au ca scop crearea unui cadru contabil comun, normalizat și armonizat cu practicile coontabile din celelalte state.

Putem concluziona asupra faptului că normele internaționale IPSAS sunt implementate în fiecare stat membru parțial, în funcție de economia fiecărui stat, de resursele disponibile, tehnologiile dezvoltate, precum și de diversitatea domeniilor în care se lucrează, aspect care conduce la scăderea gradului de convergență și conformitate a contabilității publice naționale cu cea internațională.

Din punctul nostru de vedere în următorii ani vom asista la un proces de convergență contabilă din ce în ce mai accentuat, aspect care va aduce un aport substanțial la creșterea convergenței contabilității publice naționale cu reglementările internaționale.

V. Bibliografie:

[1] „IPSASB Publishes Standard on First-Time Adoption of Accrual Basis IPSASs”, <https://www.ifac.org/news-events/2015-01/ipsasb-publishes-standard-first-time-adoption-accrual-basis-ipsass>

[2] „Normele Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public, ediția 2016, traduse și republicate de CECCAR”, <http://www.ceccarbusinessmagazine.ro/norme-internationale-de-contabilitate-pentru-sectorul-public-editia-2016-traduse-si-republicate-de-ceccar-a1644/>

[3] Tiron-Tudor A., Crisan A., „Elemente IPSAS regăsite în reglementările românești de contabilitate pentru sectorul public – Armonizarea formală (I) ”, în „Revista Expertiza și auditul afacerilor”, Nr. 36, 19-25 sept. 2017, <http://www.ceccarbusinessmagazine.ro/printeaza-articolul-2502/>

[4] Ristea M., Jianu I., „Experiența României în aplicarea standardelor internaționale de raportare financiară și a standardelor internaționale de contabilitate pentru sectorul public”,

- 7. Idei reformatoare privind contabilitatea publică din România, în Revista Transilvană de Științe Administrative, p.181, <http://www.rtsa.ro/rtsa/index.php/rtsa/article/viewFile/102/98>

[5] „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”, - Cap. II

Aprobarea, depunerea și componența situațiilor financiare, publicat în Monitorul Oficial al României nr. 1.18 bis din 29.12.2005

[6] „IPSAS 1 — Presentation of Financial Statements- Summary”, <https://www.iasplus.com/en/standards/ipsas/ipsas1>

[7] „IPSAS 1- Presentation of financial Statements- Definitions”, <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/ipsas-1-presentation.pdf>