

## ANALYSIS OF FUNDAMENTAL CHALLENGES AND RISKS RELATED TO THE IMPLEMENTATION AND APPLICATION OF NATIONAL PUBLIC SECTOR ACCOUNTING STANDARDS

### ANALIZA PROBLEMELOR ȘI RISCURILOR FUNDAMENTALE, LEGATE DE IMPLEMENTAREA ȘI APLICAREA STANDARTELOR NAȚIONALE DE CONTABILITATE PENTRU SECTORUL PUBLIC

RAILEAN Tatiana

PhD Student, Academy of Economic Studies of Moldova, Republic of Moldova, web page:  
[www.ase.md](http://www.ase.md), e-mail author: [tanea.r2018@mail.ru](mailto:tanea.r2018@mail.ru)

**ABSTRACT.** *The current stage of accounting reform in the budgetary sector, characterized by the transition to new international accounting standards, is being studied. The most fundamental problems and risks of the development of budgetary accounting are determined in the context of the transition to new accounting standards. For this, methods of comparison, synthesis, analysis, logical approach, systematic approach, method of analogies are applied. The practice of other countries and the specifics of national accounting are analyzed, based on which a set of recommendations is elaborated in order to avoid the existing problems in the process of carrying out the accounting reform in the budgetary sector.*

**KEYWORDS:** sectorul bugetar, reforma, conceptul, standarde naționale de contabilitate pentru sectorul public

**JEL CLASSIFICATION:** M40, H83, L32

#### INTRODUCERE

Globalizarea economiei mondiale și trecerea la economia de piață, a determinat Republica Moldova să tindă spre o dezvoltare social-economică pe spațiul european. Aceasta a favorizat necesitatea realizării unui șir complex de sarcini de reformare. Încurajată de asistența financiară și tehnică internațională, Republica Moldova aprobă Strategia de dezvoltare a managementului finanțelor publice pe anii 2013-2022, aprobată prin Hotărârea Guvernului nr.573 din 6 august 2013 [3]. Una din componentele de bază ale Strategiei este dezvoltarea contabilității sectorului bugetar la nivelul cerințelor internaționale. Ajustarea sistemului contabil bugetar cu cerințele internaționale unice de contabilitate pentru sectorul public are următoarele oportunități

- sporirea calității informațiilor financiare;
- sporirea integrității prevederilor bugetului, contabilității financiare și raportării statistice;
- sporirea transparenței raportării financiare;
- asigurarea posibilității comparării cu rapoartele financiare ale altor țări.

Astfel, începând cu anul 2016, sistemul contabil bugetar, moștenit din sistemul sovietic, suportă modificări riguroase în structura și metodologia sa, și anume:

- este elaborat și pus în aplicare Planul de conturi contabile unificat, aprobat prin Ordinul ministrului finanțelor nr.216/2015 cu privire la aprobarea Planului de conturi contabile în sistemul bugetar și Normelor metodologice privind evidența contabilă și raportarea financiară în sistemul bugetar [6]. Planul de conturi contabile respectiv a fost elaborat în conformitate cu cerințele Standardelor statisticii financiare (GFS 2001) [2], care reprezintă unul din activitățile prioritare în reforma gestionării finanțelor publice la nivel internațional. Este de remarcat faptul că, patru Planuri de Conturi diferite (unul pentru evidența contabilă în bază de casă pentru înregistrarea tranzacțiilor de către Trezoreria de Stat și trezoreriile regionale; unul pentru evidența contabilă în bază de casă pentru direcțiile finanțe ale unităților administrativ-regionale de nivelul al doilea; două pentru evidența contabilă modificată pe bază de calcul pentru instituțiile publice și pentru bugetele de nivelul întâi) au fost unificate în Planul de Conturi contabile unic.

- este elaborată și pusă în aplicare Clasificația bugetară în redacție nouă, aprobată prin ordinul ministrului finanțelor nr.208 din 24 decembrie 2015. Codurile Clasificației economice au fost integrate cu conturile Planului de conturi, o acțiune ce a plasat Republica Moldova printre primele țări care a realizat intergarea respectivă cu succes.

- este elaborată și aplicată Legea finanțelor publice și responsabilității bugetar-fiscale [5].

- elaborat și aplicat sistemul automatizat de contabilitate ajustat la noile metodologii contabile.

Ca continuare a reformei contabilității sectorului bugetar, precum și în baza Studiului privind Analiza discrepanțelor dintre metodologiile de contabilitate și raportare ale sectorului public național și practicile internaționale, a fost aprobat Conceptul și Planul de acțiuni pentru elaborarea Standardelor Naționale de Contabilitate pentru Sectorul Public, prin ordinul ministrului finanțelor nr.159 din 27 decembrie 2016 [8].

Scopul Conceptului este de a defini viitorul cadru de contabilitate pentru sectorul bugetar în Republica Moldova, setarea intervalului de timp și măsurilor necesare pentru a elabora și a introduce Standardele Naționale de Contabilitate pentru Sectorul Public (SNCSP), aliniate la Standardele Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS) [9].

Urmărind executarea sarcinilor de realizare a reformei contabile în conformitate cu termenii stabiliți din Planul de acțiuni pentru elaborarea Standardelor Naționale de Contabilitate pentru Sectorul Public, remarcăm faptul că în primii doi ani 2017 și 2018, cu suportul experților UE, au fost elaborate și publicate pe pagina web a Ministerului Finanțelor primele două seturi de proiecte de standarde naționale de contabilitate. Începând cu anul 2019 și până în prezent, nu se mai execută sarcinile ulterioare. Mai mult ca atât, se exclud termenii de executare a acestora, ceea ce atestă punerea unui moratoriu nedeclarat pe realizarea reformei contabile.

Prin urmare, în lucrare se vor identifica și analiza factorii și riscurile ce afectează derularea proiectului de elaborare și implementare a reformei contabile în sectorul public, precum și gasirea soluțiilor de evitare a acestora.

#### **METODA DE CERCETARE**

Pentru aceasta se aplică metode de comparație, sinteză, analiză, abordare logică, abordare sistematică, metoda analogiilor.

#### **REZULTATE ȘI DISCUȚII**

Criza financiară globală a evidențiat necesitatea ținerii contabilității de către participanții din sectorul public orientată la standarde de contabilitate de calitate înaltă.

În prezent, cele mai calitative și renumite reguli de contabilitate pentru sectorul public sunt Standardele Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS).

IPSAS sunt de înaltă calitate și dezvoltate independent, susținute de multe guverne din întreaga lume, precum și de organisme profesionale de contabilitate și organizațiile internaționale precum Fondul Monetar Internațional (FMI), Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică, Banca Mondială, Banca Asiatică de Dezvoltare, Organizația Internațională a Instituțiilor Supreme de Audit.

Aplicarea IPSAS în țările din întreaga lume nu este obligatorie, dar se confirmă cu titlu de recomandare.

În Republica Moldova, despre existența acestor standarde, pentru prima dată este specificat în Legea contabilității nr.113-XVI/2007 (republicată în Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 2014, nr.27-34, art.61). Aceasta din urmă, prevede ținerea contabilității de către instituțiile bugetare în baza IPSAS ca o alternativă. De asemenea, deja cu caracter obligatoriu, despre elaborarea și aplicarea IPSAS în Republica Moldova este menționat în:

- Acordul de Asocierie între Republica Moldova, pe de o parte, și Uniunea Europeană și Comunitatea Europeană a Energiei Atomice și statele membre ale acestora, pe de altă parte, semnat la Bruxelles la 27 iunie 2014 [1],

- Hotărârea Guvernului nr.921 din 12.11.2014 pentru aprobarea Acordului de Finanțare dintre Guvernul Republicii Moldova și Uniunea Europeană privind Programul de suport pentru reformele politicii finanțelor publice din Republica Moldova, semnat la 27 octombrie 2014 [4] și,

- Strategia de dezvoltare a managementului finanțelor publice pe anii 2013-2022, aprobată prin Hotărârea Guvernului nr.573 din 6 august 2013 [3].

Astfel, observăm că începutul inițierii reformei contabile al sectorului bugetar în Republica Moldova este legiferat din primii ani ai secolului XXI.

În temeiul cadrelor regulatorii menționate, a fost elaborat Conceptul și Planul de acțiuni pentru elaborarea Standardelor Naționale de Contabilitate pentru Sectorul Public și aprobat prin ordinul ministrului finanțelor nr.159 din 27 decembrie 2016 [8]. Acesta prevede acțiunile repartizate în intervale de timp necesare pentru a elabora și a implementa Standardele Naționale de Contabilitate pentru Sectorul Public (SNCSP), aliniate la Standardele Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS) [9]. Realizarea reformei contabile a început cu reușită în primii doi ani și au fost elaborate și publicate primele două seturi de proiecte de Standardelor Naționale de Contabilitate pentru Sectorul Public. Începând cu anul 2019, sub influența mai multor factori, în procesul realizării reformei au apărut mai multe probleme, precum: - lipsa cadrelor competente în domeniu, - lipsa asistenței financiare interne și externe, - lipsa susținerii politice.

Mai mult chiar, au fost excluse din Planul de acțiuni termenii de executare a sarcinilor de realizare, ceea ce a marcat punerea moratoriului neoficializat pe realizarea reformei contabile în sistemul bugetar.

În aceste condiții, se evidențiază importanța cunoașterii și aplicării politicilor de management în realizarea unei reforme.

În continuare, se examinează literatura economică, precum și practica altor țări, pentru elaborarea unui mecanism special care combină experiența națională și străină într-o realizare reușită a reformei contabile în sistemul bugetar.

Implementarea standardelor internaționale de contabilitate în sectorul public necesită un proces de lungă durată și dificil, care cuprinde mai multe etape și, în același timp, necesită crearea unor condiții suficiente și necesare. În primul rând, vorbim despre dezvoltarea și adoptarea unui cadru de reglementare adecvat, iar în al doilea rând, se impune îmbunătățirea metodologiei contabile în sectorul bugetar și, în final, disponibilitatea personalului calificat. Mai mult, greu se acceptă faptul că în gândul contabilului moldovenesc, practic nu există nicio oportunitate de a folosi raționamentul profesional atunci când se alege metoda de evidență în contabilitate, iar acest lucru este implicat de standardele internaționale. Chiar și studiul cadrului general conceptual este o etapă responsabilă și importantă în reformarea contabilității sectorului bugetar, care, la fel necesită timp suplimentar.

Analiza publicațiilor științifice arată că, alături de avantaje, o serie de autori identifică aspecte problematice, care însoțesc procesul de reformare a contabilității din sectorul bugetar. Procesul de trecere la IPSAS și aplicarea acestora sunt limitate de posibilitățile de utilizare a infrastructurii sistemului informațional, adică produsele software utilizate trebuie îmbunătățite. Ca și în cazul oricărei inovații, este nevoie de specialiști în domeniul IPSAS, care încă nu sunt suficienți în Republica Moldova. Cererea pentru astfel de specialiști depășește semnificativ oferta. Un rol important în acest sens îl joacă, în opinia noastră, nu numai schimbarea aspectelor semnificative ale contabilității atunci când metodologia contabilă se apropie de cerințele IPSAS, ci și cunoașterea insuficientă a acestui domeniu. Dacă un număr destul de mare de cercetători au fost interesați de problema aplicării Standardelor naționale de contabilitate pentru sectorul corporativ, atunci există foarte puține lucrări științifice despre IPSAS în Republica Moldova.

Examinarea spectrului larg de probleme și riscuri ce pot afecta derularea reformei contabile în sectorul bugetar al Republicii Moldova, determină clasificarea acestora în:

- aspecte metodologice de realizare a proiectului și,
- aspecte metodice de realizare a proiectului.

Din punct de vedere metodologic, putem enumera probleme ca:

- Înțelegerea limbajului IPSAS, luând în considerație că limba oficială recunoscută a IPSAS este engleza. Barierele lingvistice duc la necesitatea traducerii, ceea ce face foarte dificilă studierea completărilor și actualizărilor aduse IPSAS.

- Modificarea/elaborarea cadrului normativ contabil alineat la cerințele internaționale, menținând, la necesitate, specificul national.
- Elaborarea efectivă a indicațiilor metodice privind aplicarea IPSAS, ceea ce explică trecerea de la teorie la practică.
- Schimbarea gândirii contabile tradiționale în direcția aplicării de fiecare contabil a raționamentului contabil. Schimbările în metodologia contabilității sunt direct legate de problema respingerii inovațiilor de către personalul contabil. Un rol atât de important se datorează, în opinia noastră, și particularităților mentalității moldovenești, care este mai inerentă tradiționalismului și conservatorismului decât în sfera europeană. Esența IPSAS este foarte diferită de cea a metodologiei contabile interne cunoscute contabililor naționali.
- Automatizarea sistemului contabil nou.

Din punct de vedere metodic, putem enumera etapele de organizare managerială a implementării reformei contabile.

- Crearea unei diviziuni responsabile de elaborarea, pilotarea, consultarea și implementarea Standardelor naționale de contabilitate pentru sectorul public. Se recomandă selectarea și/sau pregătirea specialiștilor în domeniul contabil bugetar, cu mandate de lungă durată, întrucât implementarea și aplicarea IPSAS, de regulă, durează în jurul a zece ani. De asemenea, este important de divizat sarcinile interne și dezbateră în grup.
- Crearea unui consiliu de examinare și aprobare a proiectelor de Standardelor naționale de contabilitate pentru sectorul public. Ministerul Finanțelor, prin ordinul nr.202 din 17 decembrie 2015 a aprobat Consiliul pentru Standarde de evidență contabilă în sectorul public.
- Stabilirea termenilor de executare a sarcinilor.
- Existența asistenței tehnice și financiare.
- Implementarea treptată a Standardelor naționale de contabilitate pentru sectorul public, precum și consecutivitatea acestora.
- Pilotarea sistemului contabil alineat la practicile internaționale, depistarea erorilor și diminuarea acestora.
- Pregătirea și instruirea la nivel avansat a formatorilor.
- Crearea unui centru de instruire pentru contabilii din sistemul bugetar. Se recomandă de a evita instruirea în cascadă, prevăzută în Conceptul și Planul de acțiuni pentru elaborarea Standardelor Naționale de Contabilitate pentru Sectorul Public, ținând cont de problema de rotație periodică de cadre.
- Ajustarea periodică a Standardelor naționale de contabilitate pentru sectorul public, în cazul modificărilor metodologice în IPSAS.

### **CONCLUZIE**

Acest studiu a ilustrat necesitatea pentru țările, inclusiv Republica Moldova, care adoptă și implementează IPSAS, să aibă o strategie clară, cu intervale de timp realiste, etape și resurse.

Pentru implementarea reformei contabile în sistemul bugetar al Republicii Moldova cu reușită, este nevoie și de examinarea și primirea de asistență tehnică de la țările care au implementat IPSAS sau sunt la etapa finală. De exemplu, Franța, Kazahstanul Azerbaidjanul recomandă dezvoltarea unui centru de instruire continuă a personalului contabil. Belarusia recomandă pilotarea permanentă a inovațiilor contabile. Este bine venită auditarea internă fiecărei etape de realizare a proiectului și propunerea recomandărilor ulterioare. Un aspect important în implementarea reformei contabile, dar care nu este luat în considerație în Republica Moldova este – crearea unei diviziuni cu specialiști calificați în contabilitate bugetară, care ar fi responsabil de elaborarea proiectelor Standardelor Naționale de Contabilitate pentru Sectorul Public cu un limbaj clar, preluarea efectivă a regulilor din IPSAS, care ar permite alinierea contabilității naționale la nivel internațional, cu menținerea specificului contabil national. De asemenea, în cazul lipsei asistenței financiare pentru implementarea proiectului de reformare contabilă, ca o strategie se recomandă, prevederea în bugetul public national a finanțării acestor necesități. Suplimentar, ca o sugestie comună a țărilor care sunt în proces/sau final de reformă, se confirmă că: o mișcare de reformă din interior și sprijinul politic sunt factori cheie de success.

Astfel, lucrarea ia în considerare cele mai stringente probleme ale reformei contabilității moldovenești, identifică principalele probleme moderne ale contabilității și prezintă propuneri pentru soluționarea acestora. Propunerile elaborate pot fi contribuite la îmbunătățirea mecanismelor de implementarea a reformei contabile bugetare în Republica Moldova.

#### REFERINȚE

1. Acord De Asociere între Republica Moldova, pe de o parte, și Uniunea Europeană și Comunitatea Europeană a Energiei Atomice și statele membre ale acestora, pe de altă parte Bruxelles, 27 iunie 2014 (Monitorul Oficial nr.185-199 art.442 din 18.07.2014);
2. Government Finance Statistics Manual 2001, <https://www.imf.org/external/pubs/ft/gfs/manual/index.htm>;
3. Hotărârea Guvernului nr.573 din 6 august 2013 privind aprobarea Strategiei de dezvoltare a managementului finanțelor publice pe anii 2013-2020 (Monitorul Oficial nr.173-176 art.669 din 09.08.2013);
4. Hotărârea Guvernului nr.921 din 12.11.2014 pentru aprobarea Acordului de Finanțare dintre Guvernul Republicii Moldova și Uniunea Europeană privind Programul de suport pentru reformele politicii finanțelor publice din Republica Moldova, semnat la 27 octombrie 2014 (Monitorul Oficial nr. 340-343 art.984 din 14.11.2014);
5. Legea finanțelor publice și responsabilității bugetar-fiscale nr.181 din 25 iulie 2014 (Monitorul Oficial nr. 223-230 art 519 din 08.08. 2014);
6. Ordinul ministrului finanțelor nr. 216 din 28 decembrie 2015 cu privire la aprobarea Planului de conturi contabile în sistemul bugetar și a Normelor metodologice privind evidența contabilă și raportarea financiară în sistemul bugetar, <http://mf.gov.md/ro/trezorerie/informa%C8%9Bii-cu-caracter-metodologic/contabilitatea-%C3%AEn-sistemul-bugetar>;
7. Ordinul ministrului finanțelor nr.202 din 17 decembrie 2015 cu privire la aprobarea Consiliului pentru Standarde Naționale de Contabilitate pentru Sectorul Public, [http://mf.gov.md/ro/trezorerie/informa%C8%9Bii-cu-caracter-metodologic/sncsp;Studiu privind](http://mf.gov.md/ro/trezorerie/informa%C8%9Bii-cu-caracter-metodologic/sncsp;Studiu%20privind)
8. Ordinul ministrului finanțelor nr.159 din 27 decembrie 2016 cu privire la aprobarea Conceptului și Planului de acțiuni pentru elaborarea Standardelor Naționale de Contabilitate pentru Sectorul Public, <http://mf.gov.md/ro/trezorerie/informa%C8%9Bii-cu-caracter-metodologic/sncsp>.
9. <https://www.ipsasb.org>.