

CÂTEVA MUTAȚII INDUSE ÎN CONTABILITATEA INSTITUȚIILOR PUBLICHE ÎN ANUL 2006

Drd. Cristina Raluca Popescu – Școala Națională de Studii Politice și Administrative – București

Abstract:

Even though the attempt to modernize the accounting regarding the public institutions had been postponed for several years, the necessity to adjust at the European Directives imposed a substantial transformation regarding its organization, in order to respond to the old desiderates – specialized in measuring, evaluating, knowledge, administration and control of assets, debts and stock of capital, the results obtained from the activity of public institutions and also the new requirements taking into account publishing and maintaining the information referring the financial position, performances and cash flows. The Ministry Of Public Finance' Order nr. 1917 of 12 December 2005 is considered the basic document meant to put into practice the necessary transformations. The paper emphasizes the preoccupations of the regulation authority regarding the organization and the specificities of public institutions bookkeeping according to the European Directives.

Instituțiile publice au obligația să organizeze și să conducă contabilitatea proprie, atât pentru cerințele interne ale acestora, cât și pentru utilizatorii externi: Guvernul, Parlamentul, creditorii, clienții, dar și alți utilizatori (organismele financiare internaționale).

Contabilitatea instituțiilor publice asigură informații ordonatorilor de credite cu privire la execuția bugetelor de venituri și cheltuieli, rezultatul execuției bugetare, patrimoniul aflat în administrare, rezultatul patrimonial (economic), costul programelor aprobate prin buget, dar și informații necesare pentru întocmirea contului general anual de execuție a bugetului de stat, a contului anual de execuție a bugetului asigurărilor sociale de stat și a fondurilor speciale.

Deși mulți ani modernizarea contabilității instituțiilor publice a fost amânată, necesitatea conformității cu directivele europene, a impus o transformare substanțială a organizării acesteia, pentru a răspunde vechilor deziderate - activitate specializată în măsurarea, evaluarea, cunoașterea, gestiunea și controlul activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, precum și a rezultatelor obținute din activitatea instituțiilor publice, dar și noilor cerințe cu privire la publicarea și păstrarea informațiilor referitoare la poziția financiară, performanța financiară și fluxurile de trezorerie. La baza acestor transformări stă „Ordinul nr. 1917 din 12 decembrie 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 nr. 1186 bis din 29 decembrie 2005.

Potrivit reglementărilor existente în domeniul finanțelor publice și a contabilității, **contabilitatea publică cuprinde:**

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

Pentru organizarea contabilității veniturilor și cheltuielilor bugetare, planul de conturi va cuprinde conturi bugetare - pentru reflectarea încasării veniturilor și plății cheltuielilor și

determinarea rezultatului execuției bugetare (excedent sau deficit bugetar). Contabilitatea veniturilor și cheltuielilor bugetare se realizează cu ajutorul unor conturi speciale, deschise pe structura clasificăției bugetare în vigoare. Aceste conturi asigură înregistrarea veniturilor încasate și a cheltuielilor plătite, potrivit bugetului aprobat și furnizează informațiile necesare întocmirii contului de execuție bugetară și stabilirii rezultatului execuției bugetare.

Pentru organizarea contabilității generale, planul de conturi va cuprinde conturi generale - pentru reflectarea activelor și a pasivelor instituției, a cheltuielilor și a veniturilor aferente exercițiului, indiferent dacă veniturile au fost încasate iar cheltuielile au fost plătite, pentru determinarea rezultatului patrimonial (excedent sau deficit patrimonial). Planul de conturi general se apropie de structura planului de conturi al contabilității conforme, reglementat de Ordinul nr. 1752 din 17 noiembrie 2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, publicat în M.Of. nr. 1080 din 30 noiembrie 2005.

Și, ca o noutate absolută pentru contabilitatea instituțiilor publice, acestea înregistrează operațiunile economico-financiare pe baza principiilor contabilității de drepturi și obligații (de angajamente), respectiv în momentul creării, transformării sau dispariției/anulării unei valori economice, a unei creanțe sau a unei obligații. De asemenea, corespondențele stabilite în cadrul funcțiunii fiecărui cont prin prezentele norme nu sunt limitative. Ele pot fi dezvoltate în cadrul fiecărei instituții, cu respectarea conținutului economic al operațiunii respective, a cerințelor contabilității bazată pe principiul drepturilor și obligațiilor și a prevederilor legale în vigoare.

De asemenea tot ca o noutate, instituțiile publice la care contabilitatea nu este organizată în compartimente distincte sau care nu au personal încadrat cu contract individual de muncă, potrivit legii, pot încheia contracte de prestări de servicii pentru conducerea contabilității și întocmirea situațiilor financiare trimestriale și anuale, cu societăți comerciale de expertiză contabilă sau cu persoane fizice autorizate, conform legii.

Pentru uniformizarea operațiunilor în valută:

- operațiunile privind încasările și plățile în valută se înregistrează în contabilitate la cursul zilei, comunicat de Banca Națională a României;
- la data întocmirii situațiilor financiare, elementele monetare exprimate în valută (disponibilități și alte elemente asimilate, creanțe și datorii) se revaluează la cursul comunicat de Banca Națională a României, curs valabil pentru ultima zi a perioadei de raportare;
- înregistrarea în contabilitatea instituțiilor publice a operațiunilor privind contribuția financiară nerambursabilă a Comunității Europene se efectuează în EURO și în lei, la cursul INFO-euro. Cursul INFO-euro reprezintă rata de schimb între euro și moneda națională și este comunicat de Banca Centrală Europeană. Cursul INFO-euro utilizat la înregistrarea în contabilitate a operațiunilor din luna curentă (N) este cel din penultima zi lucrătoare a lunii precedente (N-1). Elementele monetare exprimate în euro: disponibilități și depozite bancare, creanțe și datorii, se revaluează cel puțin, la întocmirea situațiilor financiare, la cursul INFO-euro comunicat în penultima zi lucrătoare a lunii în care se întocmesc situațiile financiare.

Formele de înregistrare în contabilitate reprezintă sistemul de registre, formulare și documente contabile corelate între ele, care servesc la înregistrarea cronologică și sistematică în contabilitate a operațiunilor economico-financiare efectuate pe parcursul exercițiului bugetar.

La instituțiile publice, forma de înregistrare în contabilitate a operațiunilor economico-financiare este "maestru-șah". În cadrul formei de înregistrare "maestru-șah", principalele registre și formulare care se utilizează sunt: Registrul-jurnal, Registrul-inventar, Cartea-mare și Balanța de verificare.

La instituțiile publice se poate folosi forma de înregistrare în contabilitate "maestru-șah simplificat". În acest caz, contabilitatea sintetică se ține pe "Fișe de cont pentru operații diverse", deschise pentru fiecare cont sintetic în Cartea-mare (șah), iar contabilitatea analitică se ține pe fișele menționate la forma de înregistrare "maestru-șah".

Evidența analitică a creditelor bugetare, plăților de casă și a cheltuielilor efective se ține cu ajutorul "Fișei pentru operații bugetare".

Pentru instituțiile publice, documentul oficial de prezentare a situației patrimoniului aflat în administrarea statului și a unităților administrativ-teritoriale și a execuției bugetului de venituri și cheltuieli, îl reprezintă situațiile financiare. Acestea se întocmesc conform normelor elaborate de Ministerul Finanțelor Publice, aprobate prin ordin al ministrului finanțelor publice. Situațiile financiare trebuie să ofere o imagine fidelă a activelor, datoriilor, poziției financiare (active nete/patrimoniu net/capital propriu), precum și a performanței financiare și a rezultatului patrimonial.

Instituțiile publice au obligația să prezinte la unitățile de trezorerie a statului la care au deschise conturile, situația fluxurilor de trezorerie pentru obținerea vizei privind exactitatea plăților de casă, a soldurilor conturilor de disponibilități, după caz, pentru asigurarea concordanței datelor din contabilitatea instituției publice cu cele din contabilitatea unităților de trezorerie a statului. Situațiile fluxurilor de trezorerie care nu corespund cu datele din evidența trezoreriilor statului se vor restitui instituțiilor publice respective pentru a introduce corecturile corespunzătoare. Este interzis instituțiilor publice să centralizeze situațiile financiare ale instituțiilor din subordine care nu au primit viza trezoreriei statului.

Unitățile fără personalitate juridică, subordonate instituției publice, organizează și conduc contabilitatea operațiunilor economico-financiare până la nivel de bilanță de verificare, fără a întocmi situații financiare.

Activitatea desfășurată în străinătate de unitățile fără personalitate juridică, subordonate instituțiilor publice din România, se include în situațiile financiare ale persoanei juridice române și se raportează pe teritoriul României.

Cu privire la conținutul și structura situațiilor financiare:

- a) Elementele bilanțiere ale instituțiilor publice au fost redefinite. Astfel:
- un activ reprezintă o resursă controlată de către instituția publică ca rezultat al unor evenimente trecute, de la care se așteaptă să genereze beneficii economice viitoare pentru instituție și al cărui cost poate fi evaluat în mod credibil;
 - o datorie reprezintă o obligație actuală a instituției publice ce decurge din evenimente trecute și prin decontarea căreia se așteaptă să rezulte o ieșire de resurse care încorporează beneficii economice;
 - capitalul propriu reprezintă interesul rezidual al statului sau unităților administrativ-teritoriale, în calitate de proprietari ai activelor unei instituții publice după deducerea tuturor datoriilor.
- b) În contul de rezultat patrimonial:
- veniturile și finanțările sunt prezentate pe feluri de venituri după natura sau sursa lor, indiferent dacă au fost încasate sau nu;
 - cheltuielile sunt prezentate pe feluri de cheltuieli, după natura sau destinația lor, indiferent dacă au fost plătite sau nu;
 - în contul de rezultat patrimonial (economic) sunt prezentate și veniturile calculate (ex. venituri din reluarea provizioanelor și ajustărilor de valoare) care nu implică o încasare a acestora precum și cheltuielile calculate (ex. cheltuieli cu amortizările, provizioanele și ajustările de valoare) care nu implică o plată a acestora;
- c) S-au introdus anexele la situațiile financiare, care conțin politici contabile și note explicative:
- principiile contabile devin conforme cu directivele europene. Elementele prezentate în situațiile financiare se evaluează în conformitate cu principiile contabile generale, conform contabilității de angajamente. Abaterile de la principiile generale, pot fi efectuate în cazuri excepționale. Astfel de abateri trebuie prezentate în notele explicative, precum și motivele care le-au determinat, împreună cu o evaluare a efectului acestora asupra valorii activelor, datoriilor, poziției financiare și a rezultatului patrimonial;

- contabilitatea instituțiilor publice în anul 2006 presupune stabilirea unui set de proceduri de către conducerea fiecărei instituții publice pentru toate operațiunile derulate, pornind de la întocmirea documentelor justificative până la întocmirea situațiilor financiare trimestriale și anuale;
 - politicile contabile trebuie elaborate astfel încât să se asigure furnizarea, prin situațiile financiare, a unor informații care trebuie să fie relevante pentru nevoile utilizatorilor în luarea deciziilor economice și credibile. Modificările politicii contabile sunt permise doar dacă sunt cerute de lege sau au ca rezultat informații mai relevante sau mai credibile referitoare la operațiunile instituției publice. Acest lucru trebuie menționat în notele explicative;
 - notele explicative la situațiile financiare conțin informații referitoare la metodele de evaluare a activelor, precum și orice informații suplimentare care sunt relevante pentru necesitățile utilizatorilor în ceea ce privește poziția financiară și rezultatele obținute.
- d)** S-au definit reguli conforme cu directivele europene cu privire la corectarea erorilor contabile:
- eventualele erori constatate în contabilitate, după aprobarea și depunerea situațiilor financiare, vor fi corectate în anul în care acestea se constată;
 - corectarea erorilor aferente exercițiilor precedente se efectuează pe seama rezultatului reportat;
 - în notele la situațiile financiare trebuie prezentate informații suplimentare cu privire la erorile constatate.
- e)** Regulile de evaluare a elementelor de bilanț sunt conforme cu directivele europene<
- f)** S-a redefinit structura contului de execuție bugetară:
- contul de execuție bugetară va cuprinde toate operațiunile financiare din timpul exercițiului financiar cu privire la veniturile încasate și plățile efectuate, în structura în care a fost aprobat bugetul;
 - contul de execuție bugetară se întocmește pe baza datelor preluate din rulajele debitoare și creditoare ale conturilor de disponibil, care trebuie să corespundă cu cele din conturile deschise în trezorerie sau la bănci, după caz.
- g)** Au fost instituite mecanismele de ajustare pentru deprecierea activelor:
- instituțiile publice pot înregistra ajustări pentru deprecierea activelor la sfârșitul exercițiului financiar, pe seama cheltuielilor;
 - în situația în care ajustarea devine total sau parțial fără obiect, întrucât motivele care au dus la reflectarea acesteia au încetat să mai existe într-o anumită măsură, atunci acea ajustare trebuie diminuată sau anulată printr-o reluare corespunzătoare la venituri;
 - în situația în care se constată o depreciere suplimentară față de cea care a fost reflectată, ajustarea trebuie majorată.
- h)** Au fost reglementate provizioanele pentru instituțiile publice:
- provizionul este o datorie cu exigibilitate sau valoare incertă. Un provizion va fi recunoscut numai în momentul în care: o instituție are o obligație curentă generată de un eveniment anterior; este probabil ca o ieșire de resurse să fie necesară pentru a onora obligația respectivă; poate fi realizată o estimare credibilă a valorii obligației;
 - provizioanele nu pot depăși din punct de vedere valoric sumele care sunt necesare stingerii obligației curente la data bilanțului;
 - instituțiile publice pot constitui provizioane pentru elemente cum sunt: litigiile, amenzile și penalitățile, despăgubirile, daunele și alte datorii incerte; cheltuielile legate de activitatea de service în perioada de garanție și alte cheltuieli privind garanția acordată clienților; alte provizioane.
- i)** Au fost redefinite fondurile instituțiilor publice, ca elemente de bază ale capitalurilor și fondurile cu destinație specială:

- fondurile unei instituții publice includ: fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul public al statului, fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul privat al statului, fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul public al unităților administrativ-teritoriale, fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul privat al unităților administrativ-teritoriale, fondul activelor fixe necorporale, fonduri în afara bugetelor locale, etc.;
- fondurile cu destinație specială cuprind: fondul de rulment; fondul de rezervă al bugetului asigurărilor sociale de stat; fondul de rezervă pentru sănătate; fondul de risc; fondul de dezvoltare pentru spitale.

BIBLIOGRAFIE:

- [1] Popescu, Gh., Popescu, V. A., Popescu, C. R., *Contabilitatea conformă cu Directivele Europene*, Editura Gestiunea, București, 2006.
- [2] Popescu, Gh., Popescu, V. A., Popescu, C. R., *Fiscalitatea anului 2006*, Editura Gestiunea, București, 2006.
- [3] * * *, International Accounting Standards.
- [4] * * *, International Financial Reporting Standards.
- [5] * * *, *Ordinul nr. 1752 din 17 noiembrie 2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene* – M.Of. nr. 1080 din 30 noiembrie 2005.