

**PRINCIPIILE DE EVALUARE A ELEMENTELOR  
CONTABILE ÎN INSTITUȚIILE PUBLICE**

*Elena TABAN, dr., lect. univ., contabil șef*

*In this article the author discloses the principles of recognition and evaluation of the accounting elements in institutions from public sector and the necessity to adjust them to the rules and requirements of International Public Sector Accounting Standards (IPSAS).*

In threshold on accounting reform of evidence in the budgetary system, argumentation of principles and rational moments of recognition and evaluation of accounting elements issues aspects of great importance, which should draw special attention to both for the legislative foundation bases, and their implementation in practice.

Spre deosebire de sistemul contabil al agenților economici, contabilitatea în instituțiile publice aplică vechiul plan de conturi și nu are la bază standarde naționale de contabilitate în sectorul public (în continuare S. N.C. S. P.). Acest fapt generează unele probleme, care au fost mai puțin menționate în literatura de specialitate și care necesită o abordare atât științifică cât și practică în vederea soluționării.

Conform Legii Contabilității [1], contabilitatea veniturilor și cheltuielilor bugetului public național în instituțiile publice se ține conform planului de conturi contabile și clasificăției bugetare, asigură înregistrarea plăților de casă și a cheltuielilor efective conform bugetului aprobat. În limita devizelor de cheltuieli instituțiile publice au obligația de a organiza și de a ține evidența angajamentelor în conformitate cu normele metodologice elaborate și aprobate de Ministerul Finanțelor [1, art.17, pct.11,12,13].

Ministerul Finanțelor în cadrul Proiectului „Managementul finanțelor publice” a lansat Concepția reformei evidenței contabile în sistemul bugetar, care presupune următoarele 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, precum și testarea, instruirea personalului și implementarea lor;
3. Elaborarea noului sistem de raportare în sectorul bugetar;
4. Elaborarea Standardelor Naționale de contabilitate și raportare financiară în sectorul public.

Argumentarea principiilor de recunoaștere și evaluare a elementelor contabile reprezintă aspecte de o mare importanță, la care trebuie de atras o deosebită atenție atât la întemeierea bazelor legislative, precum și la implementarea lor în practică.

Dicționarul explicativ al limbii române definește termenul „recunoaștere” ca „acțiunea și rezultatul ei de a identifica un lucru, de a deosebi ceva după anumite semne caracteristice, de a considera ceva meritos, valoros” [2, p. 904].

În literatura de specialitate recunoașterea elementelor contabile este definită ca un proces complex de stabilire a perioadei în care elementele contabile pot fi înregistrate în bilanțul contabil sau raportul privind rezultatele financiare. Recunoașterea oricărui element contabil, trebuie să asigure respectarea anumitor criterii și să se bazeze pe conceptele și principiile contabile fundamentale. Această abordare corespunde cerințelor economiei de piață și prevederilor reglementărilor contabile internaționale.

Reglementările contabile internaționale, specifică diverse criterii de recunoaștere a elementelor contabile. Conform Cadrului general al IASB, recunoașterea este procesul de încorporare în bilanț sau în contul de rezultate a unui element care satisface definiția unui post și corespunde următoarelor criterii:

- a) *de probabilitate a beneficiului economic viitor*, care se referă la gradul de incertitudine cu care beneficiile economice viitoare, asociate elementului contabil vor genera un flux către sau dinspre întreprindere;
- b) *de credibilitate a evaluării*, care presupune ca elementul contabil recunoscut trebuie să aibă un cost sau o valoare ce poate fi evaluat cu credibilitate [3, p.27].

Conform Bazelor conceptuale ale pregătirii și prezentării rapoartelor „Constatarea este un proces de includere în bilanțul contabil sau raportul privind rezultatele financiare a postului care corespunde definiției elementului raportului financiar și corespunde criteriilor de constatare. Acest proces cuprinde atât descrierea textuală a postului, cât și expresia lui bănească și includerea acestei sume în bilanțul contabil și raportul privind rezultatele financiare.

Postul care corespunde definiției elementului din raportul financiar trebuie să fie constatat în cazul când:

- a) orice avantaj economic viitor aferent postului poate fi obținut la întreprindere sau ieși de la acesta;
- b) postul are valoare care poate fi evaluată cu un grad înalt de exactitate.

În contextul Standardelor Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS) [4] activele instituțiilor din sectorul public oferă un mijloc de realizare a obiectivelor entităților și sunt divizate în două categorii.

Activele utilizate pentru livrarea de bunuri și servicii în conformitate cu obiectivele unei entități, dar care nu generează în mod direct fluxuri de trezorerie nete sunt adesea descrise ca înglobând un „*potențial de servicii*”.

Activele care sunt utilizate pentru a genera intrări nete în numerar sunt adesea descrise ca înglobând „*beneficii economice viitoare*”.

Pentru a cuprinde toate scopurile în care pot fi utilizate activele, IPSAS utilizează termenul de „*beneficii economice viitoare sau potențial de servicii*” pentru a descrie caracteristica esențială a activelor” [4, p. 690].

Recunoașterea elementelor contabile, inclusiv în cadrul instituțiilor publice este în strânsă legătură cu evaluarea acestora. În reglementările contabile naționale și internaționale, precum și în literatura de specialitate evaluarea este redată drept un criteriu al recunoașterii elementelor contabile și este caracterizată ca: procesul prin care se determină sau se atribuie valoarea monetară (*etalonul bănesc*) unei operațiuni economice.

Elementele contabile în instituțiile publice se vor evalua la următoarele momente: la intrarea în patrimoniu, la inventar, la bilanț și la ieșirea din patrimoniu.

La intrarea în patrimoniu elementele contabile se evaluează și se înregistrează la valoarea de intrare sau valoarea contabilă, care se stabilește astfel:

- la preț de achiziție pentru bunurile procurate;
- la cost de producție pentru bunurile produse în instituție;
- la valoarea justă pentru bunurile intrate pe alte căi decât achiziție sau producție.

*Costul de achiziție* al unui bun cuprinde prețul de cumpărare, inclusiv TVA și alte taxe (cu excepția acelor pe care instituția publică le poate recupera de la autoritățile fiscale). Cheltuielile de transport, aprovizionare și alte cheltuieli necesare pentru punerea în funcțiune a bunului, care pot fi atribuite direct achiziției bunului respectiv, conform normelor internaționale trebuie incluse în prețul acestora, pe când la moment instituțiile publice le reflectă la cheltuielile perioadei. Este de menționat că costul de achiziție la procurarea bunurilor, serviciilor și lucrărilor în cadrul instituțiilor publice vor fi

determinate la momentul contractării, fiind respectate toate procedurile reglementate de legislația în domeniul achizițiilor publice.

*Costul de producție* al unui bun cuprinde: costul de achiziție al materiilor prime, al consumabilelor și altor cheltuieli de producție care pot fi direct atribuite bunului. Nu se includ în costul de producție, ci constituie cheltuieli ale perioadei (se înregistrează în conturile de cheltuieli) următoarele: pierderile de materiale, sau alte costuri de producție înregistrate peste limite normal admise, cheltuielile de depozitare, cheltuielile generale și administrative care nu participă la aducerea stocurilor în forma și locul final, precum și costurile de desfacere.

*Valoarea justă* este suma pentru care un activ ar putea fi schimbat de bună voie între două părți aflate în cunoștință de cauza, în cadrul unei tranzacții, cu prețul determinat obiectiv. Bunurile obținute cu titlu gratuit de instituțiile publice (transfer de la alte instituții publice, donații, surplus la inventariere etc.) se vor evalua la valoarea justă.

*Evaluarea la inventar* se stabilește la data efectuării inventarierii și este valoarea actuală a fiecărui element, denumită valoare de inventar, stabilită în funcție de utilitatea bunului, starea acestuia și prețul pieței. În cazul creanțelor și datoriilor, această valoare se stabilește în funcție de valoarea lor probabilă de încasat, respectiv de plată.

*La data întocmirii bilanșului* elementele patrimoniale se evaluează astfel: elementele din categoria creanțelor și datoriilor se evaluează la valoarea de intrare modificată cu rezultatele inventarierii; elementele contabile care sunt exprimate în valută (mijloacele bănești valutare, precum sumele datoriilor de primit /de plătit) trebuie raportate utilizând cursul de schimb existent în momentul determinării valorilor respective comunicate de Banca Națională a Moldovei.

*La ieșirea din patrimoniu sau la consum* bunurile se evaluează și se scad din gestiune la valoarea contabilă (de intrare), iar în cazul bunurilor de natura stocurilor acestea se evaluează cu ajutorul metodei costului mediu ponderat, dacă se utilizează această metodă de evaluare, sau orice alte metode (FIFO, LIFO) utilizate la instituție.

La evaluarea elementelor contabile ale instituțiilor publice, este necesar de aplicat următoarele principii contabile:

1. *Principiul continuității activității* în cazul contabilității în instituțiile publice, determină existența instituției atâta timp, cât va exista ramura respectivă din sectorul public, iar aceasta la rândul său se va menține atâta timp, cât va exista funcția respectivă a organizării statale. În cadrul instituțiilor publice, starea de încetare a activității, se manifestă foarte rar, majoritatea fiind finanțate și de la bugetul de stat. Orice încetare de activitate poate avea loc doar prin acte legislative cu predarea patrimoniului în posesia altor instituții. În cazul în care se constată complicații grave legate de desfășurarea activității, acestea trebuie specificate în notele explicative la rapoartele de activitate și financiară.

2. *Principiul permanenței metodelor* impune utilizarea aceluiași reguli și norme privind modul și criteriile de stabilire a necesarului de finanțări bugetare, asigurându-se comparabilitatea în timp a informațiilor cu privire la structura planurilor de finanțare și

executarea acestora, precum și modul de evaluare a veniturilor și cheltuielilor, a elementelor de activ și pasiv.

3. *Principiul prudenței* nu admite subevaluarea veniturilor și supraevaluarea cheltuielilor, atât în procesul de întocmire a planurilor de finanțare, cât și în cel de execuție. În conformitate cu acest principiu, recomandăm instituțiilor publice, pentru cazurile de risc frecvente să constituie provizioane.

4. *Principiul contabilității pe bază de angajamente* conform căruia, în contabilitate tranzacțiile se vor înregistra în momentul în care acestea au avut loc (potrivit documentului care atestă efectuarea tranzacției) și nu pe măsura achitării acestora. Astfel, rapoartele financiare întocmite prin respectarea acestui principiu vor oferi informații despre tranzacțiile și evenimentele trecute care au determinat încasări sau plăți, dar și despre creanțele și obligațiile viitoare care urmează a fi încasate sau plătite.

Spre deosebire de contabilitatea de casă, care înregistrează și delimitează veniturile și cheltuielile conform fluxurilor monetare de încasări și respectiv plăți, contabilitatea de angajamente permite înregistrarea evenimentelor și tranzacțiilor atunci când ele au loc, altfel spus se cuantifica contabilitatea veniturilor, cheltuielilor și a rezultatelor pe perioade determinate de gestiune. La aplicarea acestui principiu în practica, instituțiile publice, în deosebi cele care prestează servicii cu plată, vor avea posibilitatea de a urmări determinarea corectă a rezultatelor financiare obținute în fiecare perioadă de gestiune. Acest fapt le va permite să aprecieze dacă activitatea lor a generat beneficii / potențial de servicii (vezi acest termen în IPSAS) sau a acumulat pierderi, sau altfel spus, dacă patrimoniul lor a sporit sau dimpotrivă, s-a diminuat.

În acest sens, în Republica Moldova nu există o metodologie bine determinată cu privire la organizarea contabilității în instituțiile publice în conformitate cu principiul contabilității de angajamente. În proiectul *Concepției reformei evidenței contabile în sistemul bugetar* [5, p. 3] este propusă **metoda de calcul modificată** ceea ce presupune păstrarea elementelor metodei de casă cu informație suplimentară în bază de calcul.

5. *Principiul independenței exercițiului* determină începerea execuției bugetare la o anumită dată și încheierea ei la o altă dată precisă și, în consecință, a neadmiterii ca în această perioadă să se înregistreze venituri și să se efectueze cheltuieli care aparțin altor perioade. Acest sistem impune valabilitatea planurilor de finanțare aprobate numai în cadrul exercițiului bugetar respectiv; de asemenea, plățile de casă pot fi efectuate numai în limita și în cadrul termenului respectiv.

6. *Principiul intangibilității bilanțului de deschidere* se aplică numai parțial în situația contabilității instituțiilor publice, deoarece, în cazul finanțărilor bugetare, alocațiile convenite anului curent, dar încasate în anul viitor, se înregistrează, ca venit, în anul în care s-au încasat. De asemenea, și fondurile aprobate prin bugetele anuale și nefolosite în acel an își pierd valabilitatea la sfârșitul exercițiului. Numai în cazul anumitor bugete, ca de exemplu în cele din mijloace speciale care au dreptul să-și utilizeze soldul din anul precedent, am putea vorbi despre o anumită intangibilitate a bilanțului de deschidere.

În cazul în care, după aprobarea și depunerea rapoartelor financiare, se descoperă eventuale erori în contabilitate, acestea se vor corecta în anul în care se constată, pe seama

rezultatului perioadei curente. Aceste erori pot fi ca urmare a unui calcul greșit, al aplicării greșite a metodelor contabile, al interpretării greșite a evenimentelor, a fraudelor sau omisiunilor.

La aplicarea acestui principiu, se va ține cont de regulile și cerințele fiscale, conform cărora se cere ca erorile depistate după prezentarea rapoartelor să fie corectate prin ajustarea rapoartelor pentru anul, care au avut loc.

7. *Principiul evaluării separate a elementelor de activ și de datorii.* Potrivit acestui principiu, pentru stabilirea valorii unei poziții din bilanț se va determina separat valoarea fiecărui element individual de activ și pasiv. Existența până în prezent în planul de conturi al evidenței bugetare al conturilor de activ-pasiv complică lucrările contabile de divizare a creanțelor și datoriilor instituțiilor publice, care în practică sunt în relații de decontări, uneori cu zeci de mii beneficiari sau agenți economici.

8. *Principiul necompensării* - respectarea acestui principiu presupune ca elementele de activ și de pasiv, datorii, respectiv cele de cheltuieli și venituri, să nu se compenseze între ele, cu excepțiile prevăzute de reglementări.

9. *Principiul comparabilității informațiilor.* Acest principiu decurge din principiul permanenței metodelor și stabilește ca elementele prezentate în situațiile financiare să poată fi comparate în timp. Cerințele de întocmire a bugetelor, evidență a veniturilor și cheltuielilor de casă și a celor efective, iar mai apoi de raportare, conform clasificății bugetare, stimulează ca acest principiu să lucreze la moment suficient.

10. *Principiul pragului de semnificație* se referă la modul cum trebuie prezentate informațiile în situațiile financiare. Elementele care au valori ne semnificative, dar care au aceeași natură sau funcții similare, se pot prezenta în situațiile financiare însumate într-o poziție globală, în timp ce elementele cu valori semnificative se vor prezenta în poziții distincte. O informație este considerată semnificativă dacă excluderea ei din rapoartele financiare ar influența deciziile utilizatorilor de informații.

11. *Principiul prevalenței economicului asupra juridicului* - respectarea acestui principiu presupune ca informațiile prezentate în situațiile financiare să țină seama de realitatea economică a evenimentelor și tranzacțiilor în primul rând și nu numai de formele lor juridică.

12. *Principiul concordanței*, care presupune o asociere între veniturile perioadei cu cheltuielile perioadei. În instituțiile publice acest principiu vine în contradicție cu modul obligatoriu de planificare proporțională cu repartizare pe luni a veniturilor și cheltuielilor din mijloace speciale, care sunt încasate în mod neproporțional de la beneficiari, în virtutea a mai multor circumstanțe. Includerea în planul de conturi a conturilor de *Venituri anticipate* și *Cheltuieli anticipate*, precum și admiterea de a fi păstrate încasările din aceste venituri la subconturi curente separate deschise în Unitățile Trezoreriale ar face ca acest principiu să fie aplicat corect, fapt ce ar reglementa corelația dintre veniturile și cheltuielile planificate cu cele efective.

În concluzie menționăm că managementul financiar în instituțiile publice la moment suferă o perioadă a aplicării contabilității de casă, care înregistrează veniturile în momentul încasării, iar cheltuielile în momentul plății, dar și a contabilității de

angajamente pentru relațiile de decontări cu diferite persoane terțe. Acest fapt pune în discuții aplicarea unor convenții și principii în raport cu cerințele standardelor internaționale ale contabilității.

**Bibliografie:**

1. Legea Contabilității a Republicii Moldova. Nr. 113-XVI din 27 aprilie 2007; Monitorul Oficial Nr.90-93/399 din 29 iunie 2007.
2. COTEANU, I., SECHE, L., Dicționarul explicativ al limbii române, ediția a II –a, Ed. Univers enciclopedic, București: 1996. – 1192p.
3. RISTEA, M. coordonator. Contabilitatea financiară a întreprinderii, Ed. II-a. – București: Editura Universitară, 2005. 350 p.
4. Standarde Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public. Federația Internațională a Contabililor – București: Editura CECCAR, 2005, 832 p.
5. Ministerul Finanțelor al Republicii Moldova, scrisoarea nr. 07/2-4/5-22 din 18.02.2009. Proiectul *Concepției reformei evidenței contabile în sistemul bugetar.*