

TRANSPARENȚA ȘI RĂSPUNDEREA MANAGEMENTULUI FINANCIAR DIN SECTORUL PUBLIC: UTILIZAREA STANDARDELOR INTERNAȚIONALE DE CONTABILITATE PENTRU SECTORUL PUBLIC

Guvernele trebuie să implementeze angajamentele instituționale necesare în vederea creșterii transparenței și răspunderii managementului financiar din sectorul public. O parte integrantă și esențială din aceste angajamente o reprezintă contabilitatea pe bază de angajamente – prin adoptarea și implementarea Standardelor Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS-uri) – care promovează o mai mare transparență și răspundere în finanțele sectorului public și care facilitează îmbunătățirea monitorizării datoriilor și creanțelor guvernamentale în privința implicațiilor concrete exacte la nivel economic.

Introducere

Pe parcursul anilor au existat multe datorii suverane neonorate și reduceri ale valorilor contabile realizate de investitori privind datoria publică. Pe parcursul a 21 de ani până în anul 2011, au existat 25 de restructurări ale datoriilor suverane. Criza datoriilor suverane care a înghițit Uniunea Europeană în perioada 2010-2012 și aspectele aferente datoriilor guvernamentale care afectează Statele Unite și probabil și alte țări din întreaga lume, reprezintă un motiv important de îngrijorare. Problemele evidențiate de crizele datoriilor suverane includ lipsa transparenței și a răspunderii guvernelor, un management al finanțelor publice și o raportare financiară defectuoasă și deficiențele instituțiilor în privința gestionării fiscale în multe state. Aceste instituții nu creează nici constrângerile și nici imboldurile necesare astfel încât guvernele să își gestioneze finanțele într-un mod prin care să protejeze interesul public și de asemenea să protejeze investitorii.

IFAC este de părere că guvernele din întreaga lume trebuie să implementeze aranjamentele instituționale necesare pentru a proteja atât publicul cât și investitorii în obligațiuni de stat. Este vital pentru guverne să lucreze pentru a clădi o mai mare încredere între acestea și cetățenii săi; acest lucru trebuie să fie printre cele mai mari priorități pentru liderii naționali și oficialitățile publice. Pentru a construi o astfel de încredere, este important pentru guverne să ofere informații complete și corecte referitoare la cheltuieli și tranzacții, atât pentru a demonstra răspunderea și administrarea cât și pentru a-și reconsolida propria credibilitate. Acest lucru presupune furnizarea de informații clare și complete privind consecințele financiare ale deciziilor economice, politice și sociale. Aceste informații trebuie de asemenea să se focalizeze pe impactul pe termen lung al procesului decizional, lucru care nu poate fi realizat prin raportarea și prezentarea de informații doar a fluxurilor de trezorerie. Mai mult, dat fiind importanța băncilor și a investitorilor din sectorul public care dețin obligațiuni de stat, există o cerere puternică pentru același nivel de transparență și răspundere financiară în cadrul sectorului public care există și în cadrul sectorului privat.

Tipul de informații solicitate poate fi furnizat printr-un sistem de raportare financiară pe bază de angajamente, de înaltă calitate, robust și eficient, care să permită ca activele și datoriile guvernamentale (inclusiv datoriile) să fie înregistrate, raportate și prezentate într-un mod adecvat – și prin urmare să fie eficient monitorizat. Cel mai acceptat sistem de raportare financiară pe bază de angajamente de înaltă calitate la nivel global îl constituie IPSAS-urile. IPSAS-urile oferă o prezentare integrală a tuturor

activelor, datoriilor și datoriilor contingente, fapt care este vital pentru evaluarea adevăratelor implicații economice ale managementului financiar în sectorul public. Prezentarea tuturor datoriilor, inclusiv a obligațiunilor pe termen lung (ca de exemplu obligațiile aferente pensilor), poate de asemenea să încurajeze liderii din guvern să ia decizii care sunt bazate și pe alte chestiuni decât interesele politice pe termen scurt.

Interesul public

Guvernele au responsabilitatea de a promulga legislația, de a formula și a implementa politici și de a pune la dispoziția cetățenilor săi, produse și servicii. Deciziile luate și acțiunile întreprinse pentru a îndeplini aceste deziderate trebuie efectuate în interesul public.

Într-adevăr, există o răspundere politică din partea guvernelor de a se asigura că acționează în interesul public. Guvernele dețin puteri coercitive pentru a impozita. Bani adunați prin impozitare sunt alocați cheltuielilor atât recurente (de exemplu, plata salariului angajaților din sectorul public) cât și pentru capital (de exemplu, cheltuieli aferente proiectelor de infrastructură majoră precum drumuri și căi ferate), în beneficiul statului și a cetățenilor acestora. Această responsabilitate obligă guvernele să-și justifice răspunderea prin a demonstra utilizarea eficientă și eficace a resurselor avute la dispoziție. În plus, acolo unde guvernele au deficite între sumele strânse prin impozitare și sumele alocate pentru cheltuieli guvernamentale, acestea strâng fonduri prin intermediul piețelor de datorii. Acolo unde se întâmplă acest lucru, guvernele au o obligație de interes public să informeze participanții de pe piață – investitorii și potențialii investitori – să furnizeze informații la timp, fiabile și detaliate privind performanța și poziția financiară – în același mod în care companiile cotate au obligații față de participanții la capitalurile proprii, de pe piață.

Totuși, fără a avea angajamente robuste, transparente și responsabile în ceea ce privește raportarea financiară și managementul financiar, nu este posibilă o evaluare credibilă privind luarea deciziilor de guverne în interesul public. În plus, este puțin probabil ca guvernele să poată demonstra răspunderea într-un mod adecvat și să furnizeze informațiile standard solicitate de investitori, fără a avea posibilitatea să raporteze public și să prezinte informații financiare de înaltă calitate. Este o preocupare majoră de interes public faptul că în multe state, nu există angajamente pentru o raportare financiară puternică și de management financiar.

Implicațiile care decurg din a nu avea în funcțiune sisteme adecvate, includ următoarele:

- un potențial eșec al guvernelor de a furniza servicii și produse în cel mai eficient și eficace mod, astfel încât să se maximizeze beneficiile sociale durabile;
- luarea unor decizii de a investi sau de a nu investi, în prezent în proiecte și programe care rezultă în beneficii potențiale cunoscute și care reprezintă un cost de oportunitate pe care în viitor, cetățenii îl vor plăti în cazul unui management defectuos în prezent; și
- luarea unor decizii necorespunzătoare care, în cel mai bun caz, sunt realizate pe termen scurt și, în cel mai rău caz, sunt realizate în interesul propriu al politicianilor și al funcționarilor publici care au un scop de a acționa într-un anumit fel.

Context: Managementul financiar din sectorul public

Managementul financiar public este definit de către Institutul Contabil Autorizat al Finanțelor Publice (CIPFA) ca fiind *"sistemul prin care resursele managementului financiar sunt planificate, direcționate și*

*controlate pentru a permite și pentru a influența atingerea eficientă a obiectivelor din serviciul public.”*¹ CIPFA descrie managementul financiar public în termeni de “o abordare integrală a sistemului.” IIFAC sprijină o abordare integrală a sistemului de management financiar din sectorul public și recunoaște importanța crucială a fundațiilor sistemului – consultarea părților interesate, cererea de servicii și proiecte și guvernanta²—care, împreună cu elemente cheie din proces, are ca scop furnizarea unor valori publice, specifice pentru comunitate ca parte din obiectivul general de a furniza beneficii sociale sustenabile.

În sensul prezentului document de poziție, IFAC se concentrează pe o serie de aspecte aferente a două dintre elementele cheie din proces: respectiv pe standarde și asigurare. IFAC sprijină utilizarea standardelor de raportare financiară de înaltă calitate pentru sectorul public care permite o asigurare independentă. De asemenea, utilizarea standardelor de raportare financiară de înaltă calitate necesită implementarea unor angajamente instituționale esențiale pentru a sprijini eficiența lor, ca instrument pentru un management financiar îmbunătățit în sectorul public.

Utilizarea Standardelor Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS-uri)

IFAC sprijină adoptarea globală și implementarea IPSAS-urilor pentru raportarea financiară în sectorul public.

Un aspect cheie al raportării financiare în sectorul public îl constituie faptul că majoritatea guvernelor încă aderă la contabilitatea de casă și prin urmare, oferă prezentări minime de informații raportat la așteptările pe care le au creditorii, investitorii, băncile și publicul de la sectorul privat. Actualele sisteme de contabilitate pe bază de numerar care funcționează în multe țări, pot oferi stimulente neadecvate pentru factorii decizionali. De exemplu, sistemele de raportare pe bază de numerar încurajează o decizie evidentă între oferirea în prezent a unor creșteri salariale pentru funcționarii din guvern sau oferirea unor creșteri ale beneficiilor pentru pensii care să poată fi accesate în viitor. Un sistem pe bază de numerar, care nu necesită ca datoriile asociate pensiilor să fie înregistrate sau raportate, va oferi stimulente pentru ca politicienii să opteze pentru ultima variantă. În prezent nu există schimburi de numerar – adică, nu există o creștere a cheltuielilor raportate și prin urmare nu există presiuni pentru a crește datoriile - atunci când se decide oferirea unor creșteri ale beneficiilor pentru pensii. Totuși, un sistem contabil pe bază de angajamente care solicită ca datoriile asociate pensiilor să fie raportate, va încuraja o analiză mai atentă și poate avea ca rezultat, realizarea unei decizii alternative atunci când pot fi luați în considerare factori precum poziția financiară a guvernului, valoarea netă și sustenabilitatea pe termen lung.

Nevoia de a avea o contabilitate pe bază de angajamente în sectorul public este recunoscută de multe dintre guvernele din întreaga lume care întocmesc deja situații financiare pe bază de angajamente.³

¹ CIPFA, *Managementul financiar public: O abordare integrală a sistemului*, Volumul 1, 2010, pagina 5

² Comitetul pentru Profesioniștii Contabili Angajați (PAIB) al IFAC și CIPFA cooperează pentru a elabora un cadru general internațional de guvernanta pentru sectorul public.

³ Începând cu data de 31 decembrie 2011, sunt 39 de state care întocmesc situații financiare guvernamentale pe bază de angajamente, inclusiv SUA, UK, Japonia, Franța, Canada, Brazilia, Elveția, Australia și Noua Zeelandă. 11 dintre aceste state folosesc sau și-au asumat obligația de a utiliza IPSAS-urile. Comisia Europeană, Organizația Atlanticului de Nord, sistemul Națiunilor Unite și Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică (OECD) sunt câteva exemple de organizații care de asemenea au adoptat IPSAS-urile pentru propria raportare.

Această necesitate este de asemenea recunoscută în mod explicit de către Parlamentul European, care în raportul său privind propunerea pentru o *Directivă a Consiliului privind dispozițiile pentru cadre generale bugetare ale statelor membre*, din mai 2011, a inclus în cadrul rezoluției legislative în stadiul de proiect faptul că *"Statele membre vor avea în funcțiune, sisteme de contabilitate publică care aplică contabilitatea pe bază de angajamente și care acoperă în mod consecvent și complet, toate sub-sectoarele aparținând per total guvernului, așa cum este definit în cadrul Regulamentului (CE) nr 2223/96 (ESA 95). Acele sisteme trebuie să facă obiectul auditului și controlului independent."*⁴

Standardele de Raportare Financiară - IPSAS-uri

IPSAS-urile sunt emise de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSASB), un consiliu independent pentru normalizarea standardelor, sprijinit de IFAC. Adoptarea IPSAS-urilor de către guvernele din întreaga lume, va îmbunătăți calitatea informațiilor financiare raportate de entitățile publice, lucru care este decisiv pentru investitori, contribuabili și publicul larg pentru a înțelege impactul deplin al deciziilor luate de guverne în ceea ce privește performanța financiară, poziția financiară și fluxurile de trezorerie ale acestora. Adoptarea globală a acestor standarde va facilita comparabilitatea acestui tip de informații la nivel global și va ajuta managementul intern în luarea deciziilor privind alocarea resurselor (planificare și stabilirea bugetului), monitorizare și răspundere. Mai mult, ca un set universal de standarde pentru contabilitate în sectorul public, IPSAS-urile vor oferi, de asemenea, informații mai bune cu privire la riscurile de sistem asociate datoriiilor guvernamentale. Adoptarea IPSAS-urilor va reprezenta un pas înainte important în obținerea transparenței financiare a guvernelor naționale în întreaga lume.

IPSAS-urile sunt concepute să aplice situațiile financiare cu scop general tuturor entităților din sectorul public și sunt elaborate, în principal, pentru un context contabil pe bază de angajamente. Deși aplicarea IPSAS-urilor nu va rezolva problemele asociate datoriiilor guvernamentale, utilizarea adecvată a informațiilor financiare extrase din astfel de standarde va ajuta funcționarii publici și alte grupuri să evalueze implicațiile pe care le au deciziile fiscale propuse sau asumate de către guverne.

Asigurare

Raportarea financiară utilizând IPSAS-urile – un cadru general de raportare financiară de înaltă calitate, recunoscut și acceptat la nivel global – sprijină capacitatea de a efectua un audit de înaltă calitate pentru situațiile financiare ale guvernelor. Acest lucru este în special important pentru auditorii sectorului public, instituțiile supreme de audit și pentru Organizația Internațională a Instituțiilor Supreme de Audit (INTOSAI), care au responsabilitate și interes în ceea ce privește auditul informațiilor și raportarea guvernului. Utilizarea IPSAS-urilor oferă de asemenea o fundație solidă și criterii potrivite pe care le pot folosi auditorii în activitatea lor.

În ceea ce privește standardele de audit, INTOSAI cooperează cu Consiliul Internațional pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare (IAASB), pentru a-i permite să apeleze la Standardele Internaționale de Audit (ISA-uri) și la Standardele Internaționale de Control al Calității (ISQC) 1 pentru dezvoltarea Standardelor Internaționale pentru Instituțiile Supreme de Audit (ISSAI-uri).

⁴ A se vedea www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?type=REPORT&reference=A7-2011-0184&language=EN

Angajamente instituționale

Doar adoptarea IPSAS-urilor și întocmirea unor situații financiare complet bazate pe angajamente nu vor putea spori transparența și răspunderea guvernelor. IFAC recunoaște că pentru a îmbunătăți managementul financiar în sectorul public, guvernele trebuie să implementeze angajamentele instituționale necesare pentru a sprijini transparența și răspunderea, inclusiv măsuri precum:

- Întocmirea și furnizarea unei raportări financiare pe bază de angajamente de înaltă calitate și la timp pentru sectorul public. Pe măsură ce sistemele se dezvoltă, guvernele trebuie să dețină informații care să fie disponibile în mod public, cel puțin pe o bază lunară;
- Publicarea la timp – cel mai târziu la șase luni de la finalul perioadei de raportare – a situațiilor financiare auditate independent pentru sectorul public;
- Întocmirea și publicarea la timp a bugetelor din sectorul public și a fondurilor alocate pe aceeași bază, adică, pe bază de angajamente și în timp util;
- Transparență totală – privind întocmirea și publicarea – a tuturor raportărilor financiare (poziția și performanța), bugete și alocări de fonduri într-un cadru adecvat de timp înainte alegerilor;
- Principii bine definite și disponibile public pentru management și control fiscal cu transparență totală (publicate în timp util) pentru a demonstra că principiile sunt respectate.

Implicații pentru membrii și asociații IFAC

Organismelor asociate și membrilor IFAC li se solicită ca printre altele, să sprijine misiunea și programele IFAC și să demonstreze conformitatea cu cele șapte Declarații privind Obligațiile Membrilor (SMO-uri).⁵ SMO 5 intitulat Standardele Internaționale de *Contabilitate pentru Sectorul Public și alte Îndrumări publicate de IPSASB*,⁶ stabilește obligațiile organismelor membre și asociate IFAC în legătură cu IPSAS-urile și alte îndrumări elaborate de IPSASB. Aceste obligații prevăd că organismele membre trebuie să:

- să-și informeze membrii privind toate IPSAS-urile, îndrumările, studiile și materialele ocazionale elaborate de către IPSASB; și
- întreprindă cele mai bune eforturi pentru a:
 - include dispozițiile IPSAS-urilor în cadrul prevederilor naționale privind contabilitatea pentru sectorul public sau în cazul în care terțe părți sunt responsabile cu dezvoltarea la nivel național a standardelor contabile pentru sectorul public în vederea unei raportări financiare de către guverne și alte părți din organizațiile sectorului public, să convingă pe cei responsabili cu dezvoltarea acelor dispoziții că situațiile financiare cu scop general pentru entitățile din sectorul public, altele decât entitățile economice de stat (GBE) că trebuie să se conformeze cu IPSAS-urile și să prezinte informații aferente unei astfel de conformități, și

⁵ Obiectivul SMO-urilor este acela de a oferi referințe clare pentru membrii actuali și potențiali ai IFAC, pentru a-i ajuta în asigurarea unei performanțe de calitate ridicată de către profesioniștii contabili. SMO-urile acoperă obligațiile unui organism membru IFAC pentru a sprijini activitatea consiliilor independente de normalizare a standardelor sprijinite de către IFAC și Consiliul Internațional pentru Standardele de Contabilitate precum și obligațiile privind asigurarea calității, examinarea și disciplina.

⁶ Toate cele șapte SMO-uri sunt în prezent, în procesul de revizuire. Modificările propuse la SMO 5 includ următoarele: clarificarea conceptului de "toate eforturile posibile" și a cadrului general de aplicabilitate, definirea clară a dispozițiilor privind adoptarea și implementarea standardelor internaționale emise de IPSASB și adăugarea dispoziției de traducere.

- ajuta la implementarea IPSAS-urilor sau a standardelor naționale contabile pentru sectorul public care încorporează IPSAS-urile.

În plus față de îndeplinirea acestor obligații, organismele asociate și membre sunt încurajate să participe la sprijinirea adoptării și implementării IPSAS-urilor și prin alte modalități, inclusiv prin, atunci când este cazul:

- includerea IPSAS-urilor și a auditului și raportări financiare din sectorul public, în programele profesionale și în cursurile de dezvoltare continuă;
- promovarea rolului profesioniștilor contabili în sectorul public, care probabil lucrează împreună cu guvernele în vederea identificării oportunităților pentru o astfel de promovare;
- oferirea unui aport în cadrul normalizării de standarde de raportare financiară pentru sectorul public, atât la nivel local cât și internațional; și
- furnizarea de comentarii la proiectele de expunere relevante și alte documente consultative privind raportarea financiară din sectorul public și managementul financiar, atât la nivel local cât și internațional.

Acest document de poziție politică a fost elaborat de IFAC. Textul aprobat al acestei poziții de politică este publicat în limba engleză. Pentru mai multe informații, vă rugăm să ne trimiteți un e-mail la: publicpolicy@ifac.org

Proiectele de expunere, Documentele consultative și alte publicații ale IFAC sunt publicate de IFAC și intră sub incidența drepturilor de autor ale acestuia.

IFAC nu își asumă responsabilitatea pentru orice pierderi cauzate oricărei persoane care acționează sau decide să nu acționeze în baza materialului din această publicație, indiferent dacă respectiva pierdere este cauzată de neglijență sau din alte motive.

Sigla IFAC, „International Federation of Accountants” și „IFAC” sunt mărci înregistrate și mărci de serviciu ale IFAC.

Drepturi de autor © martie 2012 ale International Federation of Accountants (IFAC). Toate drepturile rezervate. Se acordă permisiunea de a face copii ale acestui document, condiția fiind ca aceste copii să fie folosite exclusiv pentru cursuri universitare sau pentru uz personal și să nu fie vândute sau distribuite, iar fiecare copie să includă următoarea mențiune: *Drepturi de autor © martie 2012 ale International Federation of Accountants (IFAC). Toate drepturile rezervate. Utilizat cu permisiunea IFAC. Contactați permissions@ifac.org pentru permisiunea de a reproduce, stoca sau transmite acest document.* În alte situații, este necesară permisiunea scrisă a IFAC pentru reproducerea, stocarea, transmiterea sau pentru utilizarea acestui document în scopuri similare, cu excepția cazurilor permise de lege. Contactați permissions@ifac.org.

ISBN: 978-1-60815-117-2

Documentul *Transparența și răspunderea managementului financiar din sectorul public: utilizarea Standardelor Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public*, publicat de International Federation of Accountants (IFAC) în martie 2012 în limba engleză, a fost tradus în limba română de Corpul Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România (CECCAR) în martie 2019 și a fost reprodus cu permisiunea IFAC. Procesul de traducere a documentului *Transparența și răspunderea managementului financiar din sectorul public: utilizarea Standardelor Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public* a fost analizat de IFAC și traducerea a fost realizată în conformitate cu „Declarația de politică – Politică de traducere a publicațiilor International Federation of Accountants”. Textul aprobat al documentului *Transparența și răspunderea managementului financiar din sectorul public: utilizarea Standardelor Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public* este cel publicat de IFAC în limba engleză. IFAC nu își asumă nicio responsabilitate pentru acuratețea și caracterul complet al traducerii sau pentru orice acțiuni care ar putea decurge ca urmare a acesteia.

Textul în limba engleză al documentului *Transparența și răspunderea managementului financiar din sectorul public: utilizarea Standardelor Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public* © 2012 al International Federation of Accountants (IFAC). Toate drepturile rezervate.

Textul în limba română al documentului *Transparența și răspunderea managementului financiar din sectorul public: Standardelor Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public* © 2019 al International Federation of Accountants (IFAC). Toate drepturile rezervate.

Titlul original: *Public Sector Financial Management Transparency and Accountability: The Use of International Public Sector Accounting Standards*, ISBN: 978-1-60815-117-2

Misiunea IFAC

Misiunea IFAC este să servească interesul public prin:

- Contribuirea la elaborarea, adoptarea și implementarea unor standarde și îndrumări internaționale de calitate ridicată
- Contribuirea la dezvoltarea unor organizații profesionale contabile și a unor firme de contabilitate puternice, precum și a unor practici de înaltă calitate pentru profesioniștii contabili
- Promovarea valorii profesioniștilor contabili din întreaga lume
- Susținerea problemelor de interes public în care experiența profesiei contabile este cea mai relevantă



529 Fifth Avenue, 6th Floor, New York, NY 10017

T +1 (212) 286-9344 F +1(212) 286-9570

www.ifac.org