ISSN: 2248-1079

Anuarul Universităţii „Petre Andrei" din Iaşi Fascicula: Drept, Stiinte Economice, Stiinte Politice

Year-Book of „Petre Andrei" University from Iasi
Fascicle: Law, Economic Science, Political Sciences

2016, Tomul 18, Decembrie, pp. 119-130

SOME CONSIDERATIONS REGARDING THE GENERALLY ACCEPTED ACCOUNTING PRINCIPLES IN PUBLIC ACCOUNTING OF ROMANIA [CÂTEVA CONSIDERAŢII PRIVIND PRINCIPIILE CONTABILE GENERAL ACCEPTATE ÎN CONTABILITATEA PUBLICĂ DIN ROMÂNIA]

Gheorghe FLOREA

Covered in:

CEEOL, Index Copernicus,
Ideas RePEc, Econpapers, SocioNet

©2016 The Authors. Published by LUMEN Publishing House.
Selection and peer review under the responsibility of „Petre Andrei" University from Iasi.

How to cite: Florea, G. (2016). Some Considerations Regarding the Generally Accepted Accounting Principles in Public Accounting of Romania [Cateva consideratii privind principiile contabile general acceptate in contabilitatea publica din Romania]. Anuarul Universitatii „Petre Andrei" din Iasi, Fascicula: Drept, Stiinte Economice, Stiinte Politice, Tomul 18, 119-130.

Some Considerations Regarding the Generally Accepted Accounting Principles in Public Accounting of Romania

[Câteva consideraţii privind principiile contabile general acceptate în contabilitatea publică din România]

Gheorghe FLOREA[1]

Abstract:

In the situation in which Romania engaged to assimilate the accounting regulations based on the IVth and VIIth European Directive and the European System of Accounts (ESA 1995) for the Govern and for the enterprises run by the state, an important requirement in this sense is also represented by the implementation of a system of rules based on a generally accepted accounting principles (GAAPs) that reflect the accounting and presentation requirements and norms of the European Union level and of the Accounting International Standards for the Public Compartment, as well as for the ones related to the professional reasoning of the Accounts Court and of the certified accounts from Romania. These issues are at the present moment part of the process of normalizing the Romanian accounting system, including the public one, with a view to using them as a reference system for obtaining financial information related to the situation of the patrimony, to the financial performance and to the bursary fluxes.

Keywords:

generally accepted accounting principles, public entities

[1] Lecturer Ph.D., "Petre Andrei" University of Iasi, Romania.

Florea, G. (2016). Some Considerations Regarding the Generally Accepted Accounting Principles in Public Accounting of Romania [Cateva consideratii privind principiile contabile general acceptate in contabilitatea publica din Romania]. Anuarul Universitatii „Petre Andrei" din Iasi, Fascicula: Drept, Stiinte Economice, Stiinte Politice, Tomul 18, 119-130.

Introducere

În derularea activităţilor specifice contabilităţii curente şi prezentarea situaţiilor financiare periodice, orice entitate patrimonială, publică sau privată, trebuie să aibă ca referinţă un sistem de norme sau reguli rezultate din practica şi teoria contabilă, a căror decantare şi perfecţionare fac în prezent inclusiv obiectul procesului de normalizare a contabilităţii. Cunoscute în literatura de specialitate sub numele de principii contabile general acceptate (principii şi convenţii contabile), acestea reprezintă „enunţuri conceptuale generale utilizate ca sistem de referinţă pentru obţinerea informaţiei contabile, referitoare la situaţia patrimoniului, situaţia financiară şi rezultatul obţinut" (Horomnea ş.a., 2008, 58).

Diversitatea şi abundenţa principiilor şi convenţiilor contabile formulate şi aplicate de teoria şi practica contabilă impune o structurare a lor după mai multe criterii de clasificare; totuşi, în funcţie de modul de reglementare ele pot fi grupate în (Toma, 2001, 129):

- *principii explicit reglementate*, prevăzute de legislaţiile naţionale, şi apreciate ca strict necesare pentru îndeplinirea obiectivului de reflectare fidelă a realităţii;
- *principii nereglementate*, care nu sunt formulate explicit în legislaţiile contabile, dar care sunt aplicate în practică de entităţile contabile.

Raportându-ne la varietatea întâlnită la nivelul dispozitivului de normalizare şi reglementări contabile, constatăm că Directiva a IV-a a Uniunii Europene redă în mod explicit principiile: continuităţii activităţii, independenţei exerciţiului, prudenţei, permanenţei metodelor, intangibilităţii bilanţului de deschidere şi necompensării, în timp ce Cadrul general IASC (IASB) formulează ca şi concepte de bază principiile contabilităţii de angajamente şi continuităţii activităţii, la care se adaugă prin asimilare conceptele de reprezentare fidelă, prevalenţa economicului asupra juridicului, intangibilitatea, pragul de semnificaţie, permanenţa metodelor, neutralitatea informaţiilor şi natura informaţiilor (Ristea ş.a., 2009, 41).

În privinţa principiilor explicit reglementate în contabilitatea românească, în cadrul Programului de dezvoltare a contabilităţii din România au fost formulate şi adoptate iniţial 6 principii (Ministerul Finanţelor, 1994, 26): continuităţii activităţii, independenţei exerciţiului, prudenţei, permanenţei metodelor, intangibilităţii bilanţului de deschidere şi necompensării, iar ulterior au mai fost introduse încă 3 principii: principiul evaluării separate a elementelor de activ şi de pasiv, principiul

Florea, G. (2016). Some Considerations Regarding the Generally Accepted Accounting Principles in Public Accounting of Romania [Cateva consideratii privind principiile contabile general acceptate in contabilitatea publica din Romania]. Anuarul Universitatii „Petre Andrei" din Iasi, Fascicula: Drept, Stiinte Economice, Stiinte Politice, Tomul 18, 119-130.

prevalenţei economicului asupra juridicului şi principiul pragului de semnificaţie, în acest fel considerându-se că prin aplicarea şi respectarea lor cu bună credinţă contabilitatea va asigura cerinţele legate de obiectivitate, şi implicit reflectarea imaginii fidele a poziţiei financiare, performanţei, modificărilor capitalului propriu şi fluxurilor de trezorerie ale entităţii contabile pentru respectivul exerciţiu financiar.

Întorcându-ne la entităţile sectorului public din România, după cum se cunoaşte, începând cu anul 2006 Ministerul Finanţelor Publice a demarat acţiunea de introducere a unui sistem bazat pe contabilitatea de angajamente pentru entităţile publice, prin aplicarea prevederilor Ordinului Ministrului Finanţelor nr. 1.917/2005 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea şi conducerea contabilităţii instituţiilor publice, Planul de conturi pentru instituţiile publice şi instrucţiunile de aplicare a acestuia.

1. Principii generale ale contabilităţii publice reţinute de normele din România

În condiţiile în care România s-a angajat ca în vederea aderării la Uniunea Europeană să asimileze regulile contabile bazate pe Directivele europene a IV-a şi a VII-a şi Sistemul European de Conturi (SEC „95) pentru Guvern şi întreprinderile controlate de stat, o cerinţă importantă în această direcţie a reprezentat-o şi implementarea unui sistem de reguli bazate pe principii contabile general acceptate, care să reflecte cerinţele normelor contabile şi de prezentare a informaţiilor la nivelul Uniunii Europene şi ale Standardelor Internaţionale de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSASs), precum şi cele legate de raţionamentul profesional al Curţii de Conturi şi ale contabililor profesionişti din România.

Cum România avea deja avantajul distinct al aplicării contabilităţii de angajamente în perioada tranziţiei la nivelul agenţilor economici, inclusiv a unor servicii controlate de Guvern, normele metodologice aplicabile entităţilor publice aprobate prin OMF nr. 1917/2005 au preluat şi asimilat 6 dintre principiile contabile prevăzute de reglementările româneşti aplicabile agenţilor economici şi anume: continuităţii activităţii, permanenţei metodelor, independenţei exerciţiului, prudenţei, evaluării separate a elementelor de activ şi de pasiv, intangibilităţii bilanţului de deschidere şi necompensării. Pe lângă acestea, acelaşi act normativ mai prevede şi următoarele principii: comparabilităţii informaţiilor; pragului de

Florea, G. (2016). Some Considerations Regarding the Generally Accepted Accounting Principles in Public Accounting of Romania [Cateva consideratii privind principiile contabile general acceptate in contabilitatea publica din Romania]. Anuarul Universitatii „Petre Andrei" din Iasi, Fascicula: Drept, Stiinte Economice, Stiinte Politice, Tomul 18, 119-130.

semnificaţie (materialităţii); prevalenţei economicului asupra juridicului (realităţii asupra aparenţei).

La nivelul entităţilor publice prezintă însă o însemnătate deosebită principiul contabilităţii de angajamente, precum şi principiul continuităţii activităţii. În acest sens, prezentăm redate mai jos implicaţiile pe care aplicarea lor în practică le poate avea în cadrul sistemului contabil al instituţiilor publice din România.

1.1. Principiul contabilităţii de angajamente - concept de bază al contabilităţii entităţilor publice

Asigurarea calităţii informaţiei prezentată în situaţiile financiare se sprijină pe două concepte fundamentale ale contabilităţii şi anume: contabilitatea de angajamente şi, respectiv, continuitatea activităţii.

Odată cu intrarea într-o nouă etapă a reformei contabilităţii, au devenit evidente noile cerinţe faţă de contabilitatea instituţiilor publice, legate în special de armonizarea acesteia cu prevederile Legii finanţelor publice nr. 500/2002, precum şi cu directivele europene şi standardele internaţionale de contabilitate pentru sectorul public. Astfel, prin aprobarea Ordinului Ministrului Finanţelor Publice nr. 1917/2005 s-au creat premisele implementării principiului contabilităţii de angajamente (accrual basis of accounting) şi la nivelul entităţilor publice din ţara noastră. Corespunzător acestui principiu, efectele tranzacţiilor şi ale altor evenimente sunt recunoscute când acestea se produc şi nu pe măsură ce numerarul sau echivalentul său este încasat şi plătit, şi sunt înregistrate în evidenţele contabile şi raportate în situaţiile financiare ale perioadei curente. Prin urmare, odată cu aplicarea principiului contabilităţii de angajamente, a prevederilor Regulamentului financiar aplicabil bugetului general al Comunităţii Europene nr. 1605/2002, şi ale Sistemului European de Conturi (SEC "95) cu privire la momentul înregistrării în contabilitatea generală a operaţiilor economico-financiare pe principiul drepturilor şi obligaţiilor constatate, se oferă entităţilor publice posibilitatea de a reflecta fidel prin documentele de sinteză poziţia financiară şi performanţele financiare aferente respectivului exerciţiu bugetar.

Spre deosebire de contabilitatea de trezorerie (cash basis of accounting) care înregistrează şi delimitează veniturile şi cheltuielile conform fluxurilor monetare de încasări şi respectiv plăţi, contabilitatea de angajamente devine un concept aplicabil entităţilor publice din România care permite determinarea contabilă a veniturilor, cheltuielilor şi a

Florea, G. (2016). Some Considerations Regarding the Generally Accepted Accounting Principles in Public Accounting of Romania [Cateva consideratii privind principiile contabile general acceptate in contabilitatea publica din Romania]. Anuarul Universitatii „Petre Andrei" din Iasi, Fascicula: Drept, Stiinte Economice, Stiinte Politice, Tomul 18, 119-130.

rezultatelor pe perioade determinate de gestiune. Ca atare, veniturile şi cheltuielile trebuie recunoscute şi înregistrate în evidenţele contabile şi raportate în situaţiile financiare ale perioadelor aferente, în concordanţă cu fluxul real de bunuri şi servicii şi nu atunci când numerarul este încasat sau plătit.

În acest sens, normele metodologice privind organizarea şi conducerea contabilităţii instituţiilor publice, planul de conturi pentru instituţii publice şi instrucţiunile de aplicare a acestuia, precizează că „situaţiile financiare întocmite în baza acestui principiu oferă informaţii utilizatorilor nu numai despre tranzacţiile trecute, care au implicat plăţi şi încasări, dar şi despre obligaţiile de plată din viitor şi despre resursele privind încasările viitoare" (OMF 1917/2005, par. 2.7.1). Astfel, ele furnizează cele mai utile informaţii referitoare la tranzacţii şi la alte evenimente trecute care sunt necesare utilizatorilor în luarea deciziilor economice.

1.2. Principiul continuităţii activităţii

Acesta se întemeiază pe presupunerea că entitatea patrimonială îşi continuă în mod normal funcţionarea într-un viitor previzibil, fără a intra în stare de desfiinţare sau de reducere sensibilă a activităţii. Prin urmare, continuitatea porneşte de la premisa că unitatea nu are nici intenţia şi nici obligaţia de a intra în faza de desfiinţare sau de a-şi reduce întinderea activităţilor desfăşurate; altfel spus, ea presupune că entitatea „va continua să existe o perioadă suficient de lungă, pentru ca planurile şi activităţile prevăzute să poată fi realizate şi ca angajamentele şi contractele asumate să fie respectate" (Feleagă şi Ionaşcu, 1998, 312), vizând în principal dimensiunea temporală a continuităţii activităţii, şi mai puţin dimensiunea spaţială.

În practică, aplicabilitatea acestui principiu presupune, de regulă, precizarea expresă în raportul de gestiune dacă entitatea se află în stare de continuitate a activităţii, respectiv dacă într-un orizont de timp previzibil nu se întrevede o reducere sensibilă a activităţii sau dacă se află în stare de necontinuitate a activităţii, respectiv că într-un orizont de timp previzibil se întrevede o reducere sensibilă a volumului de activitate.

Implicaţiile aplicării principiului continuităţii activităţii la nivelul contabilităţii entităţii sunt semnificative, ele conducând printre altele la separarea activităţii acesteia în exerciţii financiare şi stabilirea poziţiei financiare şi a rezultatelor obţinute, delimitarea în timp a veniturilor şi cheltuielilor, evaluarea elementelor patrimoniale la costul istoric, evaluarea

Florea, G. (2016). Some Considerations Regarding the Generally Accepted Accounting Principles in Public Accounting of Romania [Cateva consideratii privind principiile contabile general acceptate in contabilitatea publica din Romania]. Anuarul Universitatii „Petre Andrei" din Iasi, Fascicula: Drept, Stiinte Economice, Stiinte Politice, Tomul 18, 119-130.

bunurilor la inventar la valoarea de utilitate, înregistrarea amortismentelor şi a provizioanelor etc. Totuşi, principala consecinţă a prezumţiei de continuitate se răsfrânge asupra bilanţului prin gruparea elementelor patrimoniale pe două categorii de rubrici care facilitează analiza condiţiei financiare a entităţii:

- în partea inferioară a bilanţului se prezintă activele şi datoriile pe termen scurt (curente) a căror durată de rotaţie se constituie într-un indicator al situaţiei financiare;
- în partea de sus se cuprind posturile care cuprind resursele şi utilizările durabile, care au o mărime relativ constantă şi exprimă perspectivele finanţării pe termen mediu şi lung a activităţii.

De asemenea, dacă conducătorii instituţiilor publice dispun de informaţii în baza cărora apreciază că continuitatea activităţii este incertă la momentul închiderii conturilor anuale, acestea trebuie prezentate în notele la situaţiile financiare, pentru a putea fi aduse la cunoştinţa terţilor interesaţi de entitate.

1.3. Principiul independenţei exerciţiilor

Principiul independenţei (specializării sau autonomiei) exerciţiilor se află într-o corelaţie directă cu principiul continuităţii activităţii şi este unul din principiile contabile fundamentale, universal admise şi reţinute de normele internaţionale. Aplicarea lui implică decupajul activităţii în exerciţii contabile succesive care să conducă la o ataşare exactă a veniturilor şi cheltuielilor exerciţiului corespunzător, în lipsa acestei „specializări situaţiile financiare (şi rezultatul) pierzându-şi orice semnificaţie economică" (Perochon şi Dubrulle, 2002, 101). Periodizarea vieţii entităţii este însă artificială, deoarece activitatea ei economică nu se opreşte la sfârşitul exerciţiului, ci este continuă.

Sub aspect practic, principiul independenţei exerciţiului este consecinţa organizării unei contabilităţi de angajamente şi nu a uneia de casă, astfel că efectele tranzacţiilor şi a altor evenimente sunt recunoscute când s-au produs şi nu în momentul în care survine plata sau încasarea de lichidităţi. Într-o asemenea abordare „se dă expresie prevalenţei cauzelor asupra efectelor, se înregistrează mai întâi angajamentele şi apoi executarea lor. Veniturile şi cheltuielile sunt delimitate şi înregistrate sub aspect real (mişcare de bunuri şi servicii) şi nu sub aspect monetar (mişcare monetară)" (Ristea ş.a., 2009, 45).

Având în vedere că şi activitatea entităţilor publice din ţara noastră se regăseşte sub incidenţa unei contabilităţi de angajamente, aplicarea

Florea, G. (2016). Some Considerations Regarding the Generally Accepted Accounting Principles in Public Accounting of Romania [Cateva consideratii privind principiile contabile general acceptate in contabilitatea publica din Romania]. Anuarul Universitatii „Petre Andrei" din Iasi, Fascicula: Drept, Stiinte Economice, Stiinte Politice, Tomul 18, 119-130.

principiului independenţei exerciţiului în viziunea normalizatorilor români presupune delimitarea în timp a veniturilor şi cheltuielilor aferente activităţii pe măsura angajării lor, precum şi luarea în considerare a tuturor veniturilor şi cheltuielilor corespunzătoare exerciţiului bugetar pentru care se face raportarea, fără a se ţine seama de data încasării sumelor sau a efectuării plăţii.

În fapt, prin aplicarea acestui principiu entităţile publice au posibilitatea de a urmări determinarea corectă a rezultatelor financiare obţinute în fiecare perioadă de gestiune (exerciţiu bugetar), fapt ce le permite să aprecieze dacă activitatea lor a generat beneficii sau a acumulat pierderi, ori, altfel spus, dacă patrimoniul lor a sporit sau, dimpotrivă, s-a diminuat.

1.4. Principiul permanenţei metodelor

Dispunând de procedeele necesare evaluării performanţelor obţinute de o entitate patrimonială, contabilitatea este în măsură să furnizeze datele şi informaţiile necesare realizării de analize economico-financiare care să permită celor interesaţi luarea de decizii pertinente, în cunoştinţă de cauză. Aceste analize presupun de cele mai multe ori realizarea de comparaţii în timp (de la un exerciţiu la altul) şi în spaţiu (de la o entitate la alta), pentru a permite utilizatorilor interesaţi să evalueze evoluţia cantitativă şi calitativă a activităţii economice desfăşurată de entitatea respectivă. Ele se bazează în principal pe informaţiile oferite de situaţiile financiare periodice, a căror comparabilitate este uşurată prin prezentarea lor obligatorie, atât pentru exerciţiul curent, cât şi pentru cel precedent. Pentru a fi cu adevărat utile, comparaţiile ar trebui să aibă la bază aceleaşi „etaloane de apreciere", cunoscut fiind faptul că utilizarea de criterii diferite conduce la obţinerea de rezultate diferite, care ar putea face ca aceste comparaţii să fie false, înşelătoare şi chiar imposibile.

În aceste condiţii se impune intervenţia principiului permanenţei metodelor contabile care presupune „asigurarea continuităţii, de la un exerciţiu la altul, a aplicării aceloraşi norme şi reguli privind evaluarea şi înregistrarea în contabilitate şi prezentarea elementelor patrimoniale şi a rezultatelor, asigurând comparabilitatea în timp a informaţiei contabile" (Călin şi Ristea, 2002, 31).

Totuşi, aplicabilitatea principiului permanenţei metodelor nu trebuie absolutizată, deoarece ar conduce la închistarea progresului în practica contabilă, prin rigidizarea (fixitatea) metodelor de evaluare şi prezentare a documentelor de sinteză, ne mai permiţând astfel

Florea, G. (2016). Some Considerations Regarding the Generally Accepted Accounting Principles in Public Accounting of Romania [Cateva consideratii privind principiile contabile general acceptate in contabilitatea publica din Romania]. Anuarul Universitatii „Petre Andrei" din Iasi, Fascicula: Drept, Stiinte Economice, Stiinte Politice, Tomul 18, 119-130.

profesioniştilor contabili să emită raţionamente (judecăţi) contabile care să le permită adoptarea celei mai bune soluţii în cazul unei probleme date, care să conducă la o mai bună informare şi, implicit, la realizarea obiectivului de imagine fidelă, sub rezerva restricţiilor de ordin juridic şi fiscal. Există destule cazuri care impun necesitatea schimbării metodelor, fiecare caz regăsindu-se în una din următoarele cinci situaţii (Feleagă şi Ionaşcu, 1998, 346): schimbare de metode contabile; schimbare în reglementarea contabilă; schimbarea de metode fiscale; schimbare în reglementarea fiscală; corectarea erorilor. În situaţia în care modificarea evaluării contabile are o incidenţă însemnată asupra conturilor anuale ale exerciţiului reportat sau asupra celor din exerciţiile viitoare, efectul produs de aceste schimbări va trebui cuantificat şi menţionat în notele la situaţiile financiare.

1.5. Principiul intangibilității bilanțului de deschidere

Potrivit acestuia, bilanţul de deschidere al unui exerciţiu trebuie să corespundă bilanţului de închidere al exerciţiului precedent.

Având mai degrabă o conotaţie fiscală, principiul intangibilităţii presupune interzicerea imputării efectelor schimbărilor de metode sau ale corectărilor de erori asupra capitalurilor proprii cu care o entitate îşi începe activitatea (Feleagă şi Ionaşcu, 1998, 406), în sensul că este interzis ca schimbările de procedee de lucru sau corectarea erorilor constatate să influenţeze în sensul modificării situaţia iniţială (bilanţul de deschidere) a noului exerciţiu. În fapt, această interdicţie vizează asigurarea continuităţii, coerenţei şi transparenţei informaţiilor furnizate prin documentele de sinteză ale exerciţiului încheiat, în aşa fel încât după aprobarea situaţiilor financiare anuale de forurile abilitate şi după depunerea acestora spre publicare, nu se mai admite efectuarea de corecturi asupra conţinutului lor.

Totuşi, pentru întreprinderile româneşti care conduc contabilitatea după reglementările armonizate cu directiva a IV-a a Comunităţilor Europene şi cu Standardele Internaţionale de Contabilitate, s-a creat o breşă în aplicarea principiului intangibilităţii, prin faptul că în cazul acestora normalizatorii români au acceptat raportarea la referenţialul IASB, permiţându-le efectuarea de corecţii prin asimilarea IAS 8.

O asemenea soluţie nu a fost iniţial luată în calcul de normele metodologice aplicabile entităţilor publice, acest lucru putându-se datora, pe de o parte, specificului contabilităţii lor, care din punctul de vedere al modului de realizare a controlului cheltuirii fondurilor publice este mult mai strict, impunându-se la sfârşitul exerciţiului obligativitatea prezentării

Florea, G. (2016). Some Considerations Regarding the Generally Accepted Accounting Principles in Public Accounting of Romania [Cateva consideratii privind principiile contabile general acceptate in contabilitatea publica din Romania]. Anuarul Universitatii „Petre Andrei" din Iasi, Fascicula: Drept, Stiinte Economice, Stiinte Politice, Tomul 18, 119-130.

conturilor anuale la unităţile de trezorerie şi contabilitate publică pentru obţinerea vizei privind exactitatea plăţilor de casă şi a soldurilor conturilor de disponibilităţi, iar pe de altă parte, ele trebuie însoţite şi de „Raportul privind certificarea bilanţului contabil şi a contului de execuţie bugetară". Pe de altă parte, fiind entităţi fără scop lucrativ, care neavând acţionari, nu există pericolul distribuirii de beneficii fictive.

Totuşi, Legea contabilităţii nr. 82/1991 (art. 36 alin. 2) precizează cât se poate de clar că erorile constatate după depunerea situaţiilor financiare anuale se corectează la data constatării lor, potrivit reglementarilor contabile emise de Ministerul Finanţelor.

1.6. Principiul prudenţei

Principiul prudenţei a avut şi are în continuare o mare influenţă în fixarea criteriilor de recunoaştere a activelor, pasivelor, cheltuielilor şi veniturilor cuprinse în sistemul contabil aplicabil entităţilor private, în special în ţările de drept contabil scris, datorită faptului că protejează entitatea, dar mai ales utilizatorii externi ai informaţiilor financiare, de impactul evaluărilor subiective şi a riscurilor şi incertitudinilor care se pot manifesta în viitor, pe baza cunoaşterii situaţiei anterioare şi a celei prezente.

În esenţă, prudenţa constă în contabilizarea oricărei pierderi probabile şi în necontabilizarea profiturilor potenţiale, chiar dacă probabilitatea realizării lor este foarte mare (Toma, 2001, 130). Altfel spus, aplicarea principiului prudenţei implică contabilizarea minusurilor de valoare şi neluarea în calcul a plusurilor de valoare.

Totuşi, în normele metodologice privind organizarea şi conducerea contabilităţii patrimoniului instituţiilor publice, nu se precizează în mod explicit că principiul prudenţei trebuie să aibă caracter preferenţial asupra celorlalte principii reţinute, ci doar se precizează că „evaluarea trebuie făcută pe o baza prudentă" (OMF 1917/2005, par. 2.7.1). Omisiunea poate fi considerată logică, dacă avem în vedere că principalul obiectiv al principiului prudenţei în sectorul privat este acela de evitare a distribuţiei de beneficii nerealizate şi, în consecinţă, a decapitalizării întreprinderii, probleme cu care nu ne întâlnim în cazul entităţilor publice.

Pe de altă parte, principiul prudenţei şi-a avut repercusiunea sa în constituirea ajustărilor de valoare pentru creanţele incerte sau improbabile, indicându-se în dispoziţiile normelor metodologice faptul că trebuie realizate corecţiile valorice asupra drepturilor de încasat prin constituirea, după caz, de ajustări care să reflecte riscul de insolvabilitate.

Florea, G. (2016). Some Considerations Regarding the Generally Accepted Accounting Principles in Public Accounting of Romania [Cateva consideratii privind principiile contabile general acceptate in contabilitatea publica din Romania]. Anuarul Universitatii „Petre Andrei" din Iasi, Fascicula: Drept, Stiinte Economice, Stiinte Politice, Tomul 18, 119-130.

1.7. Principiul necompensării

Principiul necompensării se referă la necesitatea evaluării şi înregistrării în contabilitate a elementelor de activ şi de pasiv în mod separat, nefiind admise compensări între posturile de activ şi cele de pasiv ale bilanţului, precum şi între veniturile şi cheltuielile contului de rezultate. În esenţă, aplicarea principiului necompensării are ca scop asigurarea unei transparenţe mai bune a informaţiei financiare oferită de entitate prin prisma cerinţelor utilizatorilor legate de raportare, gestionare şi control.

În fapt, acest principiu porneşte de la realitatea că relaţiile entităţii cu terţii se bazează pe contracte economice care trebuie executate fiecare în parte, iar contabilitatea trebuie să furnizeze informaţii cu privire la rezultatul favorabil sau deficitar cu care s-a soldat fiecare, nepermiţându-se compensarea beneficiilor unui contract cu pierderile altui contract. Spre exemplu, poziţionarea unui terţ atât în calitate de furnizor al entităţii, cât şi în ipostaza de client al acesteia, determină reflectarea tranzacţiilor prin intermediul a două conturi distincte, din care unul va evidenţia obligaţiile contractate şi plăţile efectuate în favoarea furnizorului, iar celălalt valoarea creanţelor rezultate din livrări şi încasarea lor. În situaţia în care entitatea ar proceda la compensarea datoriilor sale faţă de terţ cu creanţele deţinute faţă de aceeaşi persoană juridică, contabilitatea nu ar mai fi completă din perspectiva regularităţii. În consecinţă, aplicabilitatea necompensării presupune (Feleagă şi Ionaşcu, 1995, 47): necompensarea creanţelor cu datoriile faţă de acelaşi terţ; necompensarea plusurilor de valoare cu minusurile de valoare, în cazul aplicării principiului prudenţei; necompensarea elementelor valoric neomogene (ca de exemplu, între valoarea de intrare a unui element patrimonial cu provizionul creat pentru deprecierea sa).

1.8. Principiul evaluării separate a elementelor de activ şi de pasiv

Principiul evaluării separate a elementelor de activ şi de pasiv este strâns legat de principiul necompensării. Aplicabilitatea acestuia are în vedere stabilirea valorii totale corespunzătoare unei poziţii din bilanţ, ceea ce presupune determinarea separată a fiecărui element de activ ori de pasiv care formează postul respectiv. Spre exemplu, în Germania principiul evaluării separate a elementelor de activ şi de pasiv este denumit principiul evaluării separate a elementelor şi implică faptul că elementele de activ trebuie să fie distinse şi evaluate în mod separat de datorii, nefiind permisă totodată compensarea între posturile de activ şi cele de pasiv şi nici între cheltuieli şi venituri, cu excepţia cazurilor când evaluarea are loc la nivelul

Florea, G. (2016). Some Considerations Regarding the Generally Accepted Accounting Principles in Public Accounting of Romania [Cateva consideratii privind principiile contabile general acceptate in contabilitatea publica din Romania]. Anuarul Universitatii „Petre Andrei" din Iasi, Fascicula: Drept, Stiinte Economice, Stiinte Politice, Tomul 18, 119-130.

unui grup de bunuri sau dacă se recurge la o valoare fixă (Feleagă şi Ionaşcu, 1995, 293).

1.9. Principiul conectării veniturilor şi cheltuielilor

Deşi nu este explicit reglementat în contabilitatea instituţiilor publice din România, acesta prezintă totuşi o însemnătate deosebită. În practică, aplicarea principiului conectării veniturilor şi cheltuielilor impune determinarea rezultatului unui exerciţiu în trepte, corespunzător principalelor tipuri de operaţii desfăşurate într-o unitate patrimonială, prin deducerea din totalul veniturilor a totalului cheltuielilor de aceeaşi natură (Toma, 2001, 147).

În sectorul privat, aplicarea principiului contabilităţii de angajamente conduce la unificarea principiului conectării veniturilor şi cheltuielilor, principiu care se concretizează în recunoaşterea simultană sau combinată a cheltuielilor şi/sau veniturilor rezultate în mod direct şi împreună din aceeaşi tranzacţie.

Spre deosebire de sectorul comercial, problema relaţiei cauză-efect dintre cheltuielile şi veniturile entităţilor publice face ca principiul conectării să nu poată fi aplicat la acelaşi nivel.

O posibilă justificare a aplicării principiului enunţat mai sus în prezentarea situaţiilor contabile în sectorul public ar putea totuşi deriva din ideea conectării sau asocierii impozitelor şi a altor venituri ale perioadei cu cheltuielile perioadei, pentru a se constata până la ce punct contribuabilii şi-au achitat serviciile de care au beneficiat pe parcursul respectivei perioade.

Concluzii

Deşi la nivel internaţional principiile contabile regăsite în studiile teoretice ca şi în legislaţiile sau normele specifice diferitelor ţări sunt numeroase, totuşi, pe măsură ce gradul lor de detaliere este mai ridicat, se constată că anumite principii derivă de fapt din altele, ele reprezentând dezvoltări ale acestora din urmă (Toma, 2001, 148). Pe de altă parte, fiind rezultatul activităţii practice din domeniul contabilităţii, componenţa principiilor se modifică continuu, apărând principii noi, iar altele se învechesc sau devin contradictorii.

Pe de altă parte, legislaţiile naţionale, inclusiv din România, impun de regulă respectarea principiilor contabile ca o condiţie absolut necesară pentru asigurarea imaginii fidele, ceea ce face ca nu de puţine ori

Florea, G. (2016). Some Considerations Regarding the Generally Accepted Accounting Principles in Public Accounting of Romania [Cateva consideratii privind principiile contabile general acceptate in contabilitatea publica din Romania]. Anuarul Universitatii „Petre Andrei" din Iasi, Fascicula: Drept, Stiinte Economice, Stiinte Politice, Tomul 18, 119-130.

interpretarea şi respectarea lor strictă poate conduce la o îndepărtare semnificativă a informaţiilor furnizate de contabilitate de starea de fapt a entităţii şi, de asemenea, ca urmare a limitelor impuse, incită entităţile contabile să uziteze diferite modalităţi de „aranjare" a situaţiilor financiare, în funcţie de interesele acestora la un moment dat.

Bibliografie

Feleagă, Niculae, Ionaşcu, Ion, 1998, *Tratat de contabilitate financiară*, vol. I, Editura Economică, Bucureşti.

Feleagă, Niculae, Ionaşcu, Ion, 1995, *Contabilitate financiară*, vol. I, Editura Economică, Bucureşti.

Horomnea, Emil (coordonator), 2008, *Bazele contabilităţii*, Editura Sedcom Libris, Iaşi.

Ministerul Finanţelor, 1994, *Sistemul contabil al agenţilor economici*, Editura Economică, Bucureşti.

Oprea, Călin, Ristea, Mihai, 2002, *Bazele contabilităţii*, Editura Genicod, Bucureşti.

Perochon, Claude, Dubrulle, Louis, 2002, *Contabilitate financiară*, traducere din limba franceză realizată de Ristea, M., Dumitru, C., Editura Economică, Bucureşti.

Ristea, Mihai (coordonator), 2009, *Contabilitatea societăţilor comerciale*, vol. I, Editura Universitară, Bucureşti.

Toma, Constantin, 2001, *Conturile anuale şi imaginea fidelă în contabilitatea românească*, Editura Junimea, Iaşi.

*** Ordinul Ministrului Finanţelor nr. 1917/2005 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea şi conducerea contabilităţii instituţiilor publice, Planul de conturi pentru instituţii publice şi Instrucţiunile de aplicare a acestuia, Monitorul Oficial al României, nr. 1.186/29.12.2005.

Florea, G. (2016). Some Considerations Regarding the Generally Accepted Accounting Principles in Public Accounting of Romania [Cateva consideratii privind principiile contabile general acceptate in contabilitatea publica din Romania]. Anuarul Universitatii „Petre Andrei" din Iasi, Fascicula: Drept, Stiinte Economice, Stiinte Politice, Tomul 18, 119-130.