

Efectele adoptării IPSAS în instituțiile publice din România asupra calității raportărilor financiare

Drd. Elena Alina OLARU (COLBEA)

Universitatea „Ștefan cel Mare” din Suceava

Abstract

This paper examines the practical improvement on the quality of financial reporting in the Romanian public institutions after implementing IPSAS. To test our hypothesis, we used a questionnaire addressed to the accounting professionals from the local public administration, in which 164 respondents participated. In this revision, we use a linear regression analysis method to examine the relationship between the implementation of IPSAS and the quality of financial reporting in the Romanian public institutions. The introduction of IPSAS, as demonstrated by empirical studies, is significantly positively related to the quality of financial reporting in the Romanian public institutions. The findings of this research recommend that regulators take appropriate measures to ensure compliance by those responsible for the preparation of financial statements of public sector entities. Efforts should also be made to improve the quality of disclosure of relevant financial reports to help users make beneficial economic decisions.

Key terms: IPSAS, quality of financial reporting, responsibility, Romanian public institutions

Termeni-cheie: IPSAS, calitatea raportării financiare, responsabilitate, instituții publice din România

Clasificare JEL: H83, M41, M48

To cite this article: Elena Alina Olaru (Colbea), *Efectele adoptării IPSAS în instituțiile publice din România asupra calității raportărilor financiare*, *CECCAR Business Review*, N° 4/2023, pp. 17-27, DOI: <http://dx.doi.org/10.37945/cbr.2023.04.03>

⇒ Introducere

În ultima vreme, țările lumii au stabilit standarde de raportare financiară ținând cont de particularitățile individuale. Tranzacțiile transfrontaliere au dus la creșterea economiei și la o colaborare sporită între state (Ijeoma și Oghoghomeh, 2014). Datorită acestei evoluții, există o nevoie mai mare de uniformitate, comparabilitate și transparență în ceea ce privește standardele care stau la baza întocmirii situațiilor financiare ale instituțiilor publice, astfel încât acestea să rămână relevante și să furnizeze aceleași informații utilizatorilor din întreaga lume (Tawiah și Soobaroyen, 2022). Instituțiile publice se referă la organizațiile care sunt controlate public prin persoane alese, cunoscute sub numele de guvern (Acho, 2014). Ele includ toate organizațiile care sunt înființate, conduse și finanțate de guvern în numele publicului.

Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public (International Public Sector Accounting Standards Board – IPSASB) reglementează activitățile contabile ale entităților din sectorul public, cu excepția întreprinderilor guvernamentale (Heald, 2003). Standardele Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS) sunt standardele de contabilitate emise de IPSASB pentru contabilitatea guvernamentală ca răspuns la solicitările pentru o mai mare transparență financiară, responsabilitate și relevanță valorică.

Deoarece IPSAS sunt recunoscute și acceptate de organismele internaționale, este recomandată adoptarea și armonizarea cu standardele naționale de contabilitate în conformitate cu cele mai bune practici internaționale. Astfel, IPSAS merită atenția autorităților de reglementare guvernamentale, a factorilor de decizie politică, a practicienilor și a mediului academic deopotrivă (Toudas *et al.*, 2013).

Limitarea identificată în această cercetare se referă, în primul rând, la execuția bugetară slabă și la lipsa de responsabilitate în raportarea financiară (Ibanichuka și James, 2014). În al doilea rând, potrivit Transparency International (<https://www.transparency.org/en/cpi/2021/index/rou>, 2021), România se află pe locul 66 din 180 de țări referitor la indicii de percepție a corupției (CPI) privind transparența și responsabilitatea sectorului public.

Există un nivel ridicat al datoriei publice în diferite sectoare. Prin urmare, este nevoie de o raportare financiară de înaltă calitate pentru a gestiona cu atenție finanțele publice.

Principalele obiective ale acestui studiu sunt următoarele:

- analiza impactului global al adoptării IPSAS asupra calității raportării financiare în instituțiile publice din România;
- examinarea măsurii în care adoptarea IPSAS a îmbunătățit calitatea elementelor raportării financiare în ce privește responsabilitatea, transparența, comparabilitatea și relevanța în instituțiile publice din țara noastră.

➔ Revizuirea literaturii de specialitate

■ Instituțiile publice din România și adoptarea IPSAS

IPSAS reprezintă un set de standarde contabile emise de IPSASB pentru a fi utilizate de instituțiile publice din întreaga lume în pregătirea situațiilor financiare (International Public Sector Accounting Standards Board, 2015). IPSAS-urile conforme cu contabilitatea de angajamente se bazează pe Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS), emise de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate (International Accounting Standards Board – IASB), în cazul în care cerințele acestor standarde sunt aplicabile sectorului public. Ele se ocupă, de asemenea, de aspecte legate de raportarea financiară specifică sectorului public care nu sunt abordate în IFRS-uri.

PricewaterhouseCoopers (2012) a identificat că obiectivul IPSAS este de a servi interesului public prin dezvoltarea unor standarde de raportare financiară de calitate în sectorul public și prin asigurarea convergenței atât cu standardele naționale, cât și cu cele internaționale, sporind astfel calitatea și uniformitatea raportării financiare în întreaga lume.

În România, adoptarea IPSAS și trecerea la contabilitatea de angajamente nu s-au făcut dintr-o dată, ci în mai multe **etape**, astfel:

✓ **Etapa I:** Dezvoltarea unui nou plan de conturi, de noi metodologii, principii și politici contabile și a unei noi clasificării bugetare – fază finalizată la finele anului 2006.

✓ **Etapa a II-a:** Implementarea experimentală a noilor reglementări într-un număr semnificativ de instituții publice de subordonare centrală și locală, respectiv prevederile Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 1.746/2002, care cuprind Normele metodologice privind organizarea și conducerea contabilității instituțiilor publice, Planul de conturi pentru instituțiile publice și Monografia privind înregistrarea în contabilitate a principalelor operațiuni, aplicate în semestrul I din 2003 la 10 ordonatori principali de credite și aproximativ 100 de instituții din subordinea acestora.

✓ **Etapa a III-a:** Îmbunătățirea reglementărilor elaborate ca urmare a concluziilor desprinse din etapa pilot (semestrul al II-lea din 2003 – semestrul al IV-lea din 2005) prin implementarea a două proiecte (Ministerul Finanțelor Publice, 2002):

- Proiectul de twinning light RO 01/IB/FI-09 TL „Îmbunătățirea organizării și performanței sistemului de contabilitate publică”;
- Proiectul de twinning RO 02/IB/FI-04 „Îmbunătățirea organizării și performanței sistemului de contabilitate publică”.

✓ **Etapa a IV-a:** Aprobarea și publicarea noilor reglementări și implementarea acestora începând cu 1 ianuarie 2005, respectiv a Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 1.461/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea contabilității patrimoniului instituțiilor publice, a Planului de conturi pentru instituțiile publice și a instrucțiunilor de aplicare a acestuia. Din cauza lipsei logisticii și a forței de muncă necesare, s-a hotărât trecerea la contabilitatea de angajamente a tuturor instituțiilor publice din România începând cu 1 ianuarie 2006.

✓ **Etapa a V-a:** Implementarea Pactului de stabilitate și creștere cu scopul creșterii disciplinei bugetare și al promovării stabilității economice, concretizată în transpunerea Directivei 2011/85/UE a Consiliului din 8 noiembrie 2011 privind cerințele referitoare la cadrele bugetare ale statelor membre în legislația românească, ce prevede reguli aplicabile sistemelor de contabilitate publică și de raportare financiar-contabilă și statistică.

Transpunerea IPSAS și a directivelor europene în contabilitatea instituțiilor publice autohtone s-a realizat prin:

- adoptarea sistemului de conturi COFOG 3, conform Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 2.021/2013 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea contabilității instituțiilor publice, Planul de conturi pentru instituțiile publice și instrucțiunile de aplicare a acestuia, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.917/2005;

- trecerea execuției bugetului de venituri și cheltuieli în sistemul COFOG 3, potrivit Ordinului ministrului delegat pentru buget nr. 720/2014 pentru aprobarea Normelor metodologice privind execuția bugetelor de venituri și cheltuieli ale instituțiilor publice autonome, instituțiilor publice finanțate integral sau parțial din venituri proprii și activităților finanțate integral din venituri proprii, inclusiv a bugetelor creditelor interne, bugetelor creditelor externe, bugetelor fondurilor externe nerambursabile, bugetelor fondului de risc și bugetelor privind activitatea de privatizare, gestionate de instituțiile publice, indiferent de modalitatea de organizare și finanțare a acestora;

- introducerea obligației de a deține certificatul de atestare a cunoștințelor privind Sistemul European de Conturi pentru conducătorii compartimentelor financiar-contabile;

- realizarea unui sistem informatic de raportare a execuției bugetare și a situațiilor financiare – ForexeBug, program informatic cu acces prin internet cu ajutorul căruia instituțiile publice raportează electronic situațiile financiare aferente contabilității patrimoniale și bugetare. Sistemul de raportare ForexeBug are rolul de a răspunde necesităților de transparență și publicitate a situațiilor financiare și a datelor bugetare ale instituțiilor publice în conformitate cu reglementările europene, cu scopul de a crește gradul de încredere privind datele colectate prin validări încrucișate între evidențele ForexeBug și evidențele financiare ale instituțiilor publice.

■ **Adoptarea IPSAS și calitatea raportării financiare**

Federația Internațională a Contabililor (IFAC) este organizația internațională care deține consiliul ce a dezvoltat standardele IPSAS pentru a ghida instituțiile publice din întreaga lume în raportarea situațiilor financiare de înaltă calitate. IFAC a încurajat organizațiile guvernamentale și din sectorul public să adopte o bază contabilă de angajamente pentru situația lor financiară de uz general (Oyewobu & Salawu, 2019).

✓ **Adoptarea IPSAS și responsabilitatea**

Trecerea la contabilitatea de angajamente a fost inițiată de țările dezvoltate ca parte a reformei sectorului public (Hassan, 2013). Situațiile financiare anuale joacă un rol semnificativ în responsabilitatea instituțiilor publice față de cetățeni și față de reprezentanții aleși ai acestora (Hughes, 2013), deoarece contabilitatea bazată pe numerar nu permitea obținerea informațiilor necesare pentru a oferi un sprijin mai bun pentru planificarea și gestionarea resurselor și, în general, pentru procesele decizionale, permițând o mai mare responsabilitate, chiar și între diferite entități (Christiaens *et al.*, 2010). Astfel, Standardele Internaționale de Contabilitate pentru

Sectorul Public a devenit de facto reper internațional pentru evaluarea practicilor contabile din instituțiile publice și un instrument de măsurare a responsabilității la nivel mondial (Chan, 2006).

✓ **Adoptarea IPSAS și transparența**

Potrivit lui Okolieaboh (2013), IPSAS reprezintă o colecție de standarde de contabilitate pentru sectorul public emise de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public, elaborate după Standardele Internaționale de Raportare Financiară, predecesorul lor din sectorul privat. IPSAS au fost concepute cu scopul de a asigura transparență în raportarea financiară a instituțiilor publice din toate domeniile de activitate și din toate jurisdicțiile. Cadrul conceptual al acestor standarde este similar cu cel prevăzut în IFRS și utilizat în sectorul privat pentru a îmbunătăți transparența față de cetățeni (Gomes *et al.*, 2019).

✓ **Adoptarea IPSAS și relevanța valorii**

Ijeoma și Oghoghomeh (2014) menționează că adoptarea IPSAS trebuie să fie relevantă pentru utilizatorii situațiilor financiare din instituțiile publice, cum ar fi contribuabilii, parlamentarii, creditorii, furnizorii și angajații din mass-media, dar și din alte instituții publice. Situațiile financiare întocmite în conformitate cu IPSAS-urile trebuie să prezinte în mod fidel poziția financiară, performanța financiară și fluxurile de trezorerie ale unei entități, astfel încât utilizatorii acestor situații să poată lua decizii relevante și în timp util.

✓ **Adoptarea IPSAS și comparabilitatea**

Okoh și Ohwoyibo (2010) sunt de părere că nevoia de comparabilitate reflectă necesitatea ca instituțiile publice să aibă un set uniform de situații financiare. Această uniformitate va impune o mai mare responsabilitate funcționarilor publici care gestionează relația cu utilizatorii situațiilor financiare. Acest lucru va consolida și mai mult parteneriatul public-privat, datorită comparabilității raportărilor financiare ale entităților din sectorul public.

✓ **Adoptarea IPSAS și reprezentarea completă**

Adoptarea IPSAS va deschide calea pentru prezentarea completă a informațiilor financiare care vor servi nevoii diferiților utilizatori. Ozugbo (2009) subliniază, de asemenea, că adoptarea IPSAS va elimina raportarea financiară parțială observată în prezent în majoritatea instituțiilor publice. Reprezentarea deplină va asigura calitatea raportării financiare în ceea ce privește conținutul, relevanța și competitivitatea sa internațională.

➔ **Studii prealabile privind adoptarea IPSAS și calitatea raportării financiare**

Mhaka (2014) a efectuat o analiză cost-beneficiu a adoptării IPSAS în Zimbabwe printr-un studiu comparativ al bazei contabile curente de numerar cu raportarea contabilă conform IPSAS propuse. Cercetarea a mers mai departe pentru a scoate la iveală provocările contabilității pe bază de numerar, care vor fi rezolvate prin adoptarea standardelor IPSAS. Mhaka este de părere că implementarea IPSAS ar modifica baza de raportare financiară de la contabilitatea de numerar predominantă la contabilitatea de numerar bazată pe IPSAS și la contabilitatea de angajamente. Studiul a prevăzut că acest lucru facilitează reconcilierea dintre rezultatele bugetate și cele reale, deoarece ar fi necesare alinierea pregătirii bugetare la acumularea integrală și consolidarea capacității existente care permite raportarea și compararea bugetului cu rezultatele efective (Ilie & Miose, 2012). Adoptarea IPSAS ar permite, de asemenea, îmbunătățirea bugetării bazate pe rezultate.

Christiaens *et al.* (2010) au analizat, prin intermediul unui sondaj privind experții în domeniu, măsura în care guvernele europene adoptă contabilitatea de angajamente a IPSAS și modul în care pot fi explicate diferitele niveluri de adopție. Autorii arată că nu există o metodă uniformă pentru procesul de adoptare a IPSAS și a contabilității de angajamente și că sunt în continuare guverne care, deși aplică IPSAS, încă utilizează într-o mică măsură contabilitatea pe bază de numerar. Majoritatea administrațiilor locale și centrale au aplicat contabilitatea de angajamente fără a ține seama de IPSAS, ceea ce poate fi explicat prin nevoia de transparență și eficiență. Studiul

a dezvăluit că principala motivație pentru adoptarea IPSAS este faptul că oferă unicitate și know-how specific și că succesul acestor standarde depinde în mare măsură de stabilirea punctelor forte și de sublinierea așteptărilor care trebuie îndeplinite.

Ijeoma și Oghoghomeh (2014) examinează așteptările, beneficiile și provocările adoptării Standardelor Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public în Nigeria. Studiul a folosit sursa primară de date pentru a genera informațiile de interes, iar instrumentele statistice utilizate au fost testul Chi-square, testul Kruskal-Wallis și analiza descriptivă. Concluziile cercetării arată că se așteaptă ca adoptarea IPSAS să crească nivelul de responsabilitate și transparență în sectorul public din Nigeria.

Pornind de la cercetările anterioare, s-a constatat că adoptarea IPSAS va îmbunătăți comparabilitatea internațională și cele mai bune practici. De asemenea, adoptarea standardelor bazate pe IPSAS va permite furnizarea de informații mai semnificative pentru factorii de decizie și va îmbunătăți calitatea sistemului de raportare financiară din România.

Alshujairi (2014) examinează sistemul de raportare financiară din Irak și nevoia de îmbunătățire a sistemului contabil public prin adoptarea unei contabilități de angajamente bazate pe IPSAS. Studiul a folosit o metodologie calitativă prin intermediul unui chestionar pentru a obține datele necesare, rezultatul sondajului arătând că un număr mare de respondenți consideră că sistemul contabil guvernamental irakian are nevoie de o reformă importantă, invocând ca principal motiv corupția. Rezultatul subliniază, de asemenea, necesitatea de a îmbunătăți transparența, calitatea sistemului contabil și responsabilitatea instituțiilor publice față de cetățeni. În acest context, instituțiile publice din Irak ar trebui să adopte IPSAS, deoarece contabilitatea de angajamente oferă o asigurare mai bună a integrității financiare în comparație cu numerarul sau cu contabilitatea modificată pe bază de numerar, este un punct de referință pentru evaluarea și îmbunătățirea contabilității instituțiilor publice din lume, crește transparența informațiilor și este conformă cu standardele internaționale de raportare. Lipsa de înaltă competență și calificare în contabilitate a resurselor umane este privită ca o dificultate uriașă în aplicarea IPSAS în cadrul sistemului de contabilitate al guvernului irakian.

Atuilik (2014) analizează relația dintre anunțul adoptării IPSAS și nivelurile de corupție percepute în țările în curs de dezvoltare și în cele dezvoltate. Studiul a folosit o cercetare cvasiexperimentală în care indicele de percepție a corupției compilat de Transparency International a fost utilizat pentru a măsura percepția asupra corupției, arătând că nivelurile de percepție a corupției pentru țările dezvoltate care au anunțat adoptarea IPSAS nu diferă semnificativ de cele percepute pentru țările dezvoltate care nu au anunțat adoptarea IPSAS. Rezultatul este opusul dezvoltării, cu un anumit grad de diferențiere. El sugerează că este posibil ca guvernele țărilor dezvoltate să nu se fi așteptat ca adoptarea IPSAS să sporească ratingurile cu privire la percepția asupra corupției, în timp ce guvernele țărilor în curs de dezvoltare se pot aștepta să-și îmbunătățească ratingurile privind percepția asupra corupției prin adoptarea IPSAS. Acest lucru este în conformitate cu studiul lui Alshujairi (2014), care oferă dovezi că țările în curs de dezvoltare sunt puternic afectate de corupție.

Trang (2012) efectuează un studiu similar care examinează dacă guvernul vietnamez ar trebui sau nu să adopte IPSAS, descriind măsura în care acestea pot fi aplicate în cadrul reglementărilor existente în Vietnam, și evaluează în detaliu utilitatea și fezabilitatea IPSAS pentru contabilitatea și situațiile financiare ale guvernului vietnamez. El susține că trecerea sistemului contabil de la numerar la unul bazat pe angajamente este de obicei un element al unui set mai larg de reforme, că departamentele sunt direcționate să ofere servicii pentru cetățeni mai degrabă decât să respecte regulile stabilite și că există o mai bună transparență a sectorului public în ceea ce privește raportarea și măsurarea performanței.

➔ Ipoteze de cercetare

Obiectivul principal al acestui studiu este de a examina impactul adoptării IPSAS asupra calității raportării financiare în instituțiile publice din România, iar ipoteza este că implementarea IPSAS va îmbunătăți calitatea raportării financiare în sectorul public din țara noastră.

Udeh și Sopekan (2015) au studiat adoptarea IPSAS și calitatea raportării din sectorul public, observând că este de așteptat ca adoptarea IPSAS să îmbunătățească nivelul de calitate al raportării financiare a instituțiilor publice din Nigeria. Studiul afirmă că IPSAS pe bază de angajamente are capacitatea de a îmbunătăți raportarea financiară în comparație cu contabilitatea bazată pe numerar.

Pe baza literaturii de specialitate revizuite, acest studiu prezice astfel că:

H1: Adoptarea IPSAS nu va îmbunătăți în mod semnificativ calitatea raportării financiare în instituțiile publice din România.

Prezentul studiu adoptă teoria agenției, deoarece aceasta stă la baza relației dintre două părți, principalul (contribuabilii) și administratorii (instituțiile publice) (Donaldson și Davis, 1991). Teoria agenției se întemeiază pe calitatea relației dintre principal și administrator și pe idealurile organizației (Corbetta și Salvato, 2004). Ipoteza teoriei este că relația dintre principal și administrator se bazează pe alegere. Odată ce ambele părți aleg să se comporte ca administratori și să pună interesul principalului pe primul loc, teoria sugerează un impact pozitiv asupra performanței, deoarece ambele părți lucrează pentru un obiectiv comun (Eddleston *et al.*, 2007).

➔ Metodologie

Metoda de proiectare a cercetării a fost utilizată pentru a colecta date prin intermediul chestionarului. Toți angajații din departamentele contabile ale primăriilor de municipii au fost invitați să participe la completarea acestui chestionar, invitația fiind transmisă prin Asociația Municipiilor din România, organizație juridică de drept privat, neguvernamentală, înființată cu scopul protejării intereselor comune ale autorităților administrației publice locale și al gestionării nevoilor publice în interesul colectivităților locale. Asociația include 109 membri, respectiv toate cele 103 municipii din România și cele șase sectoare ale municipiului București. Populația totală a acestui studiu este estimată la 350 de persoane, în timp ce dimensiunea eșantionului este de 190 de persoane. Formula Taro Yamani a fost folosită pentru a obține dimensiunea eșantionului pentru studiu. Chestionarul a fost aplicat în perioada octombrie-decembrie 2022, iar prelucrarea și interpretarea datelor s-au realizat în lunile ianuarie-februarie 2023.

Formula Taro Yamani este următoarea:

$$n = N/[1 + N(e)^2]$$

unde:

n = dimensiunea eșantionului;

N = populația;

e = limita de eroare (0,05 pe baza nivelului de încredere de 95%).

$$\text{Deci, } n = 350/[1 + 350(0,05)^2] = 350/1.875 = 186,66$$

Pe baza calculului de mai sus, dimensiunea eșantionului de 190 având o limită de eroare de 5% este considerată adecvată pentru acest studiu. Din cele 190 de persoane, 164 au răspuns la chestionar, ceea ce reprezintă o rată de răspuns de 86%, în timp ce 14% sunt rata de respingere.

Chestionarul a fost construit folosind o scară Likert în cinci puncte și a fost împărțit în două secțiuni:

- secțiunea A, care cuprinde informațiile cu caracter personal ale respondenților;
- secțiunea B, care se referă la chestiuni legate de ipoteză.

Datele colectate au fost analizate cu ajutorul unor statistici atât descriptive, cât și inferențiale.

Metoda de regresie liniară simplă a celor mai mici pătrate (MCMMP) a fost utilizată ca metodă statistică de analiză a datelor colectate, deoarece permite coeficientul de determinare ajustat (*adjusted R*²) ca unitate de măsurare a relației dintre variabila dependentă (adoptarea IPSAS) și cea independentă (calitatea raportării financiare). Pachetul statistic pentru științele sociale (SPSS) a fost folosit pentru a analiza datele colectate pentru studiu.

➤ Specificațiile modelului

Baza pentru această specificație a modelului este reprezentată de cadrul teoretic care încearcă să explice relația dintre adoptarea IPSAS și calitatea raportării financiare în instituțiile publice din România. Acest lucru se realizează prin percepția teoriei agenției, care consideră adoptarea IPSAS și calitatea raportării financiare ca fiind variabile ce afectează interesul național, luând în considerare efectele sale asupra tuturor părților publice interesate.

$$\text{Adoptarea IPSAS} = \text{QFR}$$

unde:

QFR = calitatea raportării financiare.

În consecință, adoptarea IPSAS poate fi reprezentată după cum urmează:

$$\text{Adoptarea IPSAS} = f(\text{QFR}) \quad (I)$$

Presupunând că există o relație liniară, putem rescrie ecuația de mai sus (I) într-o formă funcțională explicită după luarea în considerare a variabilelor independente:

$$\text{QFR} = \beta_0 + \beta_1 \text{ACC} + \beta_2 \text{TRANS} + \beta_3 \text{VR} + \beta_4 \text{COMP} + \beta_5 \text{FR} + \epsilon \quad (II)$$

unde:

β_0 = termen constant;

ACC = contabilitatea instituțiilor publice;

TRANS = transparență;

VR = relevanța valorii;

COMP = comparabilitate;

FR = reprezentare deplină;

ϵ = termen de eroare.

β_0 - β_5 sunt parametrii care trebuie estimați. Așteptarea apriori este că β_1 , β_2 , β_3 , β_4 și $\beta_5 > 0$.

➤ Analiza datelor și rezultatul

■ Statistici descriptive

Tabelul 1. Răspunsuri privind aspectele-cheie legate de adoptarea IPSAS și calitatea raportării financiare în instituțiile publice din România

Nr. crt.	Răspunsuri variabile (în %) ale celor care întocmesc situațiile financiare (contabili)	Acord total	Acord	Indiferent	Dezacord	Dezacord total
1	Adoptarea IPSAS va îmbunătăți responsabilitatea raportării financiare în instituțiile publice din România?	117	46	1	0	0
		71%	28%	1%	0	0
2	Este necesară adoptarea IPSAS pentru transparența raportării financiare în instituțiile publice din România?	81	81	2	0	0
		49%	49%	2%	0	0
3	Adoptarea IPSAS va crește relevanța valorii pentru beneficiarii raportărilor financiare ale instituțiilor publice din România?	73	87	4	0	0
		45%	53%	2%	0	0
4	Adoptarea IPSAS va spori comparabilitatea informațiilor financiare între instituțiile publice din România?	66	92	5	1	0
		40%	56%	3%	1%	0

Nr. crt.	Răspunsuri variabile (în %) ale celor care întocmesc situațiile financiare (contabili)	Acord total	Acord	Indiferent	Dezacord	Dezacord total
5	Adoptarea IPSAS va determina reprezentarea completă a raportării financiare în instituțiile publice din România?	75	80	9	0	0
		46%	49%	5%	0	0
6	Adoptarea IPSAS va îmbunătăți calitatea generală a raportării financiare în instituțiile publice din România?	93	70	1	0	0
		57%	42%	1%	0	0

Sursa: Rezultatul aplicării chestionarului, 2022.

În Tabelul 1 am prezentat chestionarul aplicat și sinteza răspunsurilor primite. Acesta redă statisticile descriptive ale respondenților cu privire la problema adoptării IPSAS și a calității raportării financiare în instituțiile publice din România. Astfel, în ce-i privește pe respondenți, putem constata că:

- ✓ 99% sunt de acord că adoptarea IPSAS va îmbunătăți responsabilitatea raportărilor financiare ale instituțiilor publice din România;
- ✓ 98% sunt de părere că adoptarea IPSAS va spori transparența raportărilor financiare ale instituțiilor publice din țara noastră;
- ✓ 98% consideră că adoptarea IPSAS va crește relevanța valorică pentru utilizatorii de informații financiare ale instituțiilor publice din România;
- ✓ 96% cred că adoptarea IPSAS va crește comparabilitatea informațiilor financiare ale instituțiilor publice autohtone;
- ✓ 95% opinează că adoptarea IPSAS va determina reprezentarea completă a raportărilor financiare ale instituțiilor publice din țara noastră;
- ✓ 99% consideră că adoptarea IPSAS va îmbunătăți calitatea generală a raportărilor financiare ale instituțiilor publice din România.

Din rezultatele chestionarului se observă un grad mare de conștientizare a beneficiilor adoptării IPSAS pentru sistemul de raportare financiară al instituțiilor publice.

■ Rezultatul analizei regresiei

Rezultatele chestionarului au fost prelucrate cu ajutorul softului SPSS pentru a construi și valida modele predictive, un instrument util în analiza și vizualizarea datelor.

Tabelul 2. Rezultatul analizei regresiei

$$QFR = \beta_0 + \beta_1 ACC + \beta_2 TRANS + \beta_3 VR + \beta_4 COMP + \beta_5 FR + e$$

Sumarul modelului				
Model	R	R ²	R ² ajustat	Eroarea standard a estimării
1	0,818 ^a	0,768	0,650	0,51132
^a Variabilă dependentă: Adoptarea IPSAS				
^b Predicții: Calitatea raportării financiare (responsabilitate, transparență, relevanță valorică, comparabilitate și reprezentare completă)				

Sursa: Analiză SPSS, 2023.

Rezultatele din Tabelul 2 arată că R² ajustat pentru adoptarea IPSAS este de 65% la nivelul eșantionului, demonstrând importanța variabilelor explicative pentru variabilele dependente care prezintă o relație strânsă.

Studiul asocierii dintre o variabilă continuă și mai multe variabile discrete (variabile independente, factori) necesită un instrument de analiză care să poată diferenția influența fiecărui factor și influența combinată, dar și interacțiunea dintre ei. În acest scop a fost utilizată analiza ANOVA.

Tabelul 3. F-test și nivelul de semnificație

ANOVA ^a					
Model	Suma pătratelor	df	Media pătrată	F-test	Semnificație
Regresie	2,169	5	0,434	1,704	0,137 ^b
Rezidual	40,221	158	0,255		
Total	42,390	163			

Sursa: Date generate de SPSS, 2023.

Tabelul 3 arată că testul F (1,704) și nivelul de semnificație (0,137) sunt mai mari de 0,05, ceea ce confirmă faptul că rezultatul este semnificativ din punct de vedere statistic.

Table 4. t-test statistic

Model	Coeficienți ^a				t-test statistic	Semnificație
	Coeficienți nstandardizați		Coeficienți standardizați			
	B	Eroarea standard	Beta			
β_0 (Constant)	4,578	0,660		6,938	0,000	
β_1 (Responsabilitate)	-0,090	0,089	-0,083	1,017	0,311	
β_2 (Transparență)	0,149	0,079	0,154	1,879	0,062	
β_3 (Relevanța valorii)	-0,143	0,076	-0,152	1,887	0,061	
β_4 (Comparabilitate)	0,113	0,071	0,127	1,587	0,114	
β_5 (Reprezentare deplină)	-0,027	0,068	-0,032	1,404	0,687	

Sursa: Date generate de SPSS, 2023.

Tabelul 4 relevă faptul că testul t al tuturor variabilelor explicative are o semnificație statistică, deoarece ele sunt mai mari decât zero, care este așteptarea a priori a acestui studiu.

➔ Concluzii

Acest articol examinează adoptarea IPSAS și calitatea raportării financiare în instituțiile publice din România, departamentele de contabilitate ale primăriilor municipiilor fiind considerate studiu de caz. Cercetarea arată că adoptarea IPSAS va contribui în mod semnificativ la creșterea calității raportării financiare în sectorul public din țara noastră, ținând cont de toate elementele unei bune raportări financiare.

Următoarele **concluzii** sunt evidențiate pe baza rezultatelor cercetării:

(i) Adoptarea IPSAS va spori încrederea analiștilor financiari și a investitorilor instituționali care se bazează pe rapoartele financiare ale instituțiilor publice pentru a lua decizii de investiții. Efectul asupra economiei românești este că aceasta va îmbunătăți nivelul investițiilor străine directe în țară datorită încrederii ridicate a investitorilor.

(ii) Adoptarea IPSAS va stimula indicele de transparență al țării de la agențiile de rating globale. De asemenea, va îmbunătăți imaginea României cu privire la indicele de percepție a corupției, care a rămas ridicat, dovedind că suntem unul dintre cele mai corupte state din lume.

Următoarele **recomandări** sunt evidențiate pe baza constatărilor făcute în urma studiului de față:

(i) Această cercetare recomandă ca autoritățile de reglementare să pună în aplicare măsuri adecvate pentru a asigura conformitatea din partea persoanelor responsabile cu pregătirea raportărilor financiare ale instituțiilor publice. De asemenea, ar trebui luate măsuri pentru a îmbunătăți calitatea prezentării informațiilor relevante din raportarea financiară, care vor ajuta utilizatorii să ia decizii economice utile.

(ii) Este necesar ca instituțiile publice din România să ofere o formare specifică, aprofundată personalului din cadrul departamentelor de contabilitate și audit ale instituțiilor publice cu privire la aplicarea IPSAS. De asemenea, este necesară o dispoziție adecvată în legătură cu sistemul de informații pentru a facilita buna funcționare a adoptării IPSAS.

Acest studiu aprofundează cercetarea privind adoptarea IPSAS și calitatea raportării financiare în instituțiile publice din România, **contribuind la extinderea cercetării în domeniu în următoarele moduri:**

(i) Studiul consideră responsabilitatea, transparența, relevanța valorii, comparabilitatea și reprezentarea deplină drept calități esențiale ale raportării financiare, servind ca indicator pentru măsurarea calității raportării financiare în ceea ce privește adoptarea IPSAS.

(ii) Contribuția de la punctul (i) de mai sus demonstrează faptul că factorii de decizie și reglementare nu ar trebui să se concentreze doar asupra adoptării IPSAS, ci și să îmbunătățească interpretarea și implementarea standardelor aplicabile care reglementează calitatea raportării financiare în instituțiile publice din România. Acest lucru poate conduce, de asemenea, la formularea de principii și politici contabile privind calitatea raportării financiare în pregătirea situațiilor financiare bazate pe IPSAS.

Bibliografie

1. Acho, Y. (2014), *The Challenges of Adopting International Public Sector Accounting Standard (IPSAS) by Nigeria*, Journal of Social Sciences and Public Policy, vol. 6, nr. 2, pp. 29-39.
2. Alshujairi, M.H.A. (2014), *Government Accounting System Reform and the Adoption of IPSAS in Iraq*, Research Journal of Finance and Accounting, vol. 5, nr. 24, pp. 1-20.
3. Atuilik, W.A. (2014), *The Relationship Between the Adoption of International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) by Governments and Perceived Levels of Corruption*, Doctorate dissertation, Capella University, SUA.
4. Chan, J.L. (2006), *IPSAS and Government Accounting Reform in Developing Countries*, în E. Lande, J.-C. Scheid (editori), *Accounting Reform in the Public Sector: Mimicry, Fad or Necessity*, pp. 1-15.
5. Christiaens, J., Reyniers, B., Rollé, C. (2010), *Impact of IPSAS on Reforming Governmental Financial Information Systems: A Comparative Study*, International Review of Administrative Sciences, vol. 76, nr. 3, pp. 537-554.
6. Cioban, A.N., Hlaciuc, E., Zaiceanu, A.M. (2015), *The Impact and Results of the Internal Audit Activity Exercised in the Public Sector in Romania*, în Ș. Daniel (editor), *Emerging Markets Queries in Finance and Business 2014 (EMQFB 2014)*, vol. 32, pp. 394-399.
7. Corbetta, G., Salvato, C. (2004), *Self-Serving or Self-Actualizing? Models of Man and Agency Costs in Different Types of Family Firms: A Commentary on "Comparing the Agency Costs of Family and Non-Family Firms: Conceptual Issues and Exploratory Evidence"*, Entrepreneurship Theory and Practice, vol. 28, nr. 4.
8. Donaldson, L., Davis, J.H. (1991), *Stewardship Theory or Agency Theory: CEO Governance and Shareholder Returns*, Australian Journal of Management, vol. 16, nr. 1, pp. 49-64.
9. Eddleston, K.A., Kellermanns, F.W. (2007), *Destructive and Productive Family Relationships: A Stewardship Theory Perspective*, Journal of Business Venturing, vol. 22, nr. 4, pp. 545-565.

10. Gomes, P., Brusca, I., José Fernandes, M. (2019), *Implementing the International Public Sector Accounting Standards for Consolidated Financial Statements: Facilitators, Benefits and Challenges*, Public Money & Management, vol. 39, nr. 8, pp. 544-552.
11. Hassan, M.M. (2013), *Debates on Accrual Accounting in the Public Sector: A Discrepancy Between Practitioners and Academicians*, Seventh Asia Pacific Interdisciplinary Research in Accounting Conference – APIRA Kobe.
12. Heald, D. (2003), *The Global Revolution in Government Accounting: Introduction to Theme Articles*, Public Money & Management, vol. 23, nr. 1, pp. 11-12.
13. Hughes, D. (2013), *A Compilation and Certification Program for Developing Countries*, International Journal of Governmental Financial Management, vol. 13, nr. 1, pp. 1-14.
14. Ibanichuka, E.A.L., James, O.K. (2014), *A Critique on Cash Basis of Accounting and Budget Implementation in Nigeria*, European Journal of Accounting, Auditing and Finance Research, vol. 2, nr. 3, pp. 69-83.
15. Ijeoma, N.B., Oghoghohomeh, T. (2014), *Adoption of International Public Sector Accounting Standards in Nigeria: Expectations, Benefits and Challenges*, Journal of Investment and Management, vol. 3, nr. 1, pp. 21-29.
16. Ilie, E., Miose, N.-M. (2012), *IPSAS and the Application of These Standards in the Romania*, Procedia – Social and Behavioral Sciences, nr. 62, pp. 35-39.
17. Mhaka, C. (2014), *IPSAS, a Guaranteed Way of Quality Government Financial Reporting? A Comparative Analysis of the Existing Cash Accounting and IPSAS Based Accounting Reporting*, International Journal of Finance & Economics, vol. 3, nr. 3, pp. 134-141.
18. Okoh, L., Ohwoyibo, O. (2010), *Public Accountability: Vehicle for Socio-Economic Development of Nigeria*, International Journal of Investment and Finance, vol. 3, nr. 2, pp. 145-149.
19. Oyewobu, I.A., Salawu, R.O. (2019), *Determinants of the Adoption of International Public Sector Accounting Standards in Lagos State*, Accounting and Taxation Review, vol. 3, nr. 2, pp. 57-65.
20. Ozugbo, M.J. (2009), *Financial Reporting for Good Governance in Public Sector Entities*, în D. Nedaw (editor), *Public Sector Accounting*, Nakura Publication, Bahir Dar.
21. Tawiah, V., Soobaroyen, T. (2022), *The Relationship Between the Adoption of International Public Sector Accounting Standards and Sources of Government Financing: Evidence from Developing Countries*, Accounting Forum.
22. Toudas, K., Poutos, E., Balios, D. (2013), *Concept, Regulations and Institutional Issues of IPSAS: A Critical Review*, European Journal of Business and Social Sciences, vol. 2, nr. 1, pp. 43-54.
23. Trang, L.T.N. (2012), *Application of IPSAS Standards to the Vietnamese Government Accounting and Financial Statements*, Master's Thesis in Public Finance Management, University of Tampere.
24. Udeh, F., Sopekan, S. (2015), *Adoption of IPSAS and the Quality of Public Sector Financial Reporting in Nigeria*, Research Journal of Finance and Accounting, vol. 6, nr. 20, pp. 1-9.
25. Yusuf, A., Mohd, S., McMillan, D. (2021), *The Impact of Government Debt on Economic Growth in Nigeria*, Cogent Economics & Finance, vol. 9, nr. 1.
26. International Public Sector Accounting Standards Board (2015), *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements*, <https://www.ipsasb.org/publications/2015-handbook-international-public-sector-accounting-pronouncements-8>.
27. Ministerul Finanțelor Publice (2002), *Proiect de twinning. Îmbunătățirea organizării și performanței sistemului de contabilitate publică*, București.
28. PricewaterhouseCoopers (2012), *Adoption of IPSAS in Ghana – Prospects, Challenges and the Way Forward*, http://www.pwc.com/en_GH/gh/pdf/adoption-of-ipsas.pdf.
29. <https://www.transparency.org/en/cpi/2021/index/rou>