IMPORTANȚA ŞI CONȚINUTUL EVALUĂRII ÎN CONTABILITATE

CONF.UNIV.DR. MIHAELA TULVINSCHI
Universitatea „Ştefan cel Mare" Suceava
Tel: 0745/471116, e-mail:mihaelat@seap.usv.ro

The evaluation represents the method of quantification, in money, the material means, debts, obligations, costs, incomes, the financial results, using prices and tariffs. As proceeding of the method of accounting, the valuation is focused on a certain object, who determines its content. An object of valuation can be the immobilized and circulant assets, own and borrowed resources, the intermediary and the final results or the whole patrimony.

Evaluarea reprezintă operațiunea de a aprecia, a stabili valoarea, prețul, numărul, a calcula, a socoti etc. Evaluarea reprezintă un procedeu al metodei contabilității fără de care n-ar fi posibilă realizarea obiectivului său. Prin evaluare se înțelege exprimarea valorică a existenței şi mişcării elementelor patrimoniale. Numai cunoaşterea exactă a volumului şi structurii acestora în orice moment poate asigura obținerea informațiilor necesare luării deciziilor de către managerii unităților patrimoniale.

În operațiunea de evaluare intervin [1, p.10]:

- subiectul, cel care realizează evaluarea, respectiv specialistul evaluator, care poate avea pregătire economică, juridică, tehnică etc. De exemplu, atunci când se evaluează o clădire sau un utilaj specific, evaluatorul trebuie să posede cunoştințe în domeniul respectiv.
- obiectul supus evaluării, reprezentat prin proprietăți mobiliare sau imobiliare, afaceri sau active intangibile.

Ca procedeu al metodei contabilității, evaluarea este strâns legată de celelalte procedee, a căror aplicare este condiționată de exprimarea valorică a operațiilor economice. Astfel, contul nu se poate folosi decât pentru înregistrarea operațiilor economice exprimate în etalon bănesc. De aceea, în vederea înregistrării în conturi a documentelor şi a rezultatelor inventarierii, acestea trebuie să cuprindă elementele oglindite atât în etalon natural, cât şi în etalon bănesc.

Evaluarea este strâns legată şi de calculație, întrucât pentru reflectarea exactă în conturi a existenței şi mişcării elementelor patrimoniale în fazele circuitului economic este necesară stabilirea precisă a valorii lor. Necesitatea evaluării este impusă de calculul costului produselor, deoarece elementele componente ale acestuia nu se pot însemna, fiind exprimate în mod diferit, decât prin intermediul etalonului bănesc.

De asemenea, centralizarea şi generalizarea informaţiilor privind existenţa, mişcarea şi transformarea elementelor patrimoniale, cu ajutorul bilanţului, calcularea unor indicatori economico-financiari sintetici sunt posibile numai dacă acestea sunt exprimate valoric.

În teoria şi practica de contabilitate, trei criterii s-au conturat cu privire la evaluarea fluxurilor şi stocurilor de active şi pasive, cheltuieli-venituri: valoarea reală, valoarea de piaţă ca referinţă de preţ şi timpul.

Primul criteriu, **valoarea reală**, consideră că valoarea trebuie să reprezinte „costul" sau „sacrificiul" consimţit pentru a aduce bunul respectiv în patrimoniu sau ceea ce ar aduce bunul respectiv dacă l-am utiliza în întreprindere sau vinde la piaţă. La această definiţie, adăugăm şi precizarea că valoarea reală poate fi privită şi prin prisma „pierderii" sau „sacrificiului" pe care l-ar suporta o întreprindere dacă ar fi lipsită de bunul respectiv.
În cadrul pasivelor circumscrise numai la datorii, valoarea reală se traduce prin sumele acceptate a fi plătite în schimbul obligaţiei create sau sumele aşteptate a fi plătite pentru satisfacerea obligaţiilor fiscale.

Într-o altă formulare, *valoarea reală* este valoarea pe care un cumpărător potenţial acceptă să o plătească pentru cumpărarea unui bun, în starea în care se află.

În reglementările contabile din România, prin articulare la Standardele Internaţionale de Contabilitate valoarea reală (justă sau corectă) este definită prin prisma valorii la care poate fi tranzacţionat un activ sau decontată o datorie, de bună voie, între părţi aflate în cunoştinţă de cauză, în cadrul unei tranzacţii în care preţul este determinat obiectiv. Într-o formă mai explicită, valoarea reală este valoarea recunoscută de piaţă în cadrul tranzacţiilor directe. În aceleaşi reglementări se foloseşte sintagma „valoare utilă" definită ca o valoare actualizată a fluxurilor de numerar viitoare estimate din utilizarea continuă a unui activ şi din cedarea sa la sfârşitul duratei utile de viaţă.

Interes prezintă şi valoarea venală aşa cum este definită în PCG francez. Valoarea venală este valoarea actuală (la o dată oarecare) a unui element de activ sau pasiv. Prin esenţa sa, valoarea venală reprezintă preţul presupus a fi acceptat la plată de către un cumpărător eventual, în starea şi locul în care se află elementul patrimonial. Această valoare trebuie apreciată în funcţie de situaţia întreprinderii.

Definită astfel, valoarea venală ţine cont atât de utilitatea bunului pentru întreprindere, dar şi de „piaţă" în calitatea sa de referinţă de preţ. În felul acesta preţul are o dimensiune juridică externă, el se impune celor două părţi intrate în tranzacţie deoarece rezultă din acordul lor şi are un caracter obiectiv.

Valoarea de piaţă folosită în cadrul tranzacţiilor directe, reprezintă preţul care poate fi obţinut/plătit pe o piaţă activă caracterizată prin:

- activele de pe piaţă sunt relativ omogene;
- sunt cantităţi suficiente de asemenea active tranzacţionate, în aşa fel încât oricând pot fi găsiţi potenţiali cumpărători şi vânzători;
- preţurile sunt disponibile pentru a fi cunoscute de către public.

În afara categoriilor de valori prezentate mai sus Standardele Internaţionale de Contabilitate mai utilizează şi altele, cum sunt:

- *valoarea actualizată* ca formă estimată a valorii viitoarelor fluxuri nete de numerar în desfăşurarea normală a activităţii;
- *valoarea actualizată a unei datorii* ca formă echivalentă plăţilor aşteptate în viitor necesare pentru a stinge obligaţia rezultată dintr-o prestaţie sau bun primit;
- *valoarea de înregistrare sau contabilă* este valoarea la care un activ este inclus în bilanţ după scăderea amortizării acumulate şi a pierderilor acumulate din depreciere;
- *valoarea realizabilă sau de decontare a unei datorii* este o valoare neactualizată în numerar sau în echivalente de numerar aşteptate a fi plătite pentru a achita datoriile, potrivit cursului normal al afacerilor;
- *valoarea realizabilă este valoarea în numerar sau echivalente de numerar care poate fi obţinută în prezent prin vânzarea normală a activelor;*
- *valoarea realizabilă netă* reprezintă preţul de vânzare estimat ce ar putea fi obţinut pe parcursul desfăşurării normale a activităţii, mai puţin costurile estimate pentru finalizarea bunului şi a costurilor necesare vânzării;
- *valoarea recuperabilă* este maxima dintre preţul net de vânzare şi valoarea sa utilă; sau, suma pe care întreprinderea se aşteaptă să o recupereze din utilizarea viitoare a unui activ, inclusiv valoarea sa reziduală în momentul înstrăinării;
- *valoarea reziduală* este valoarea netă pe care o întreprindere se aşteaptă să o obţinută pentru un activ la sfârşitul duratei de viaţă a acestuia după scăderea costurilor aşteptate la cedare;
- *valoarea reevaluată a unui activ* reprezintă valoarea reală a unui activ la data reevaluării mai puţin amortizarea ulterioară acumulată;
- *valoarea ajustată* este valoarea diminuată a activelor care s-au depreciat. Ea se estimează în funcţie de intenţia întreprinderii de a păstra activul în scopul utilizării sau nu în producţie. Astfel, dacă întreprinderea intenţionează să utilizeze activul în procesul de producţie, ajustarea pentru diminuarea valorii activelor este determinată prin compararea valorii de recuperare cu valoarea contabilă, reţinându-se prima. Dacă întreprinderea nu intenţionează să utilizeze activul în procesul de producţie, ajustarea pentru diminuarea valorii activelor se calculează prin compararea valorii realizabile nete cu valoarea contabilă, reţinându-se prima.

Timpul vizează momentul plasării evaluării, în trecut, în prezent sau viitor. Orice evaluare, în virtutea continuităţii activităţii întreprinderii, se referă la timpul trecut şi la timpul prezent şi se îngrijeşte de reproducţia valorilor economice la timpul viitor.

Astfel, evaluarea tranzacţiilor şi evenimentelor se efectuează la timpul prezent şi se bazează la intrare pe costul istoric, iar la ieşire pe preţul de vânzare. Dar în cadrul fluxurilor de tranzacţii şi evenimente apar reţineri sau staţionări concretizate în active şi pasive. În acest ultim caz evaluarea se face la timpul prezent şi se mişcă între valorile provenite din trecut şi timpul viitor când are loc ieşirea activelor şi pasivelor.

Într-adevăr, evaluarea în contabilitate se face la timpul prezent. Dar obiectul evaluării îl reprezintă activele şi pasivele, cheltuielile şi veniturile.

Pornind de la cele patru criterii, valoarea de utilitate, valoarea reală, valoarea de piaţă şi timpul, s-au conturat următoarele baze de evaluare: **costul istoric, costul curent, valoarea de realizare şi valoarea actualizată**.

Costul istoric este o valoare reală din momentul intrării activelor şi crearea datoriilor. În termeni monetari sau în putere de cumpărare, reprezintă „sacrificiul" care a fost consimţit pentru a aduce bunul în patrimoniul întreprinderii la data sa de intrare.

Dacă se face recurs la „*Cadrul pentru elaborarea şi prezentarea situaţiilor financiare*" elaborat de IASB, **costul istoric al activelor** reprezintă valoarea aferentă sumei de bani cu care au fost plătite sau valoarea reală considerată la momentul achiziţiei sau producţiei. În ceea ce priveşte **costul istoric al pasivelor**, acesta reprezintă valoarea echivalentelor obţinute în schimbul obligaţiei sau, în anumite împrejurări (obligaţii fiscale) la valoarea ce se aşteaptă să fie plătită în numerar sau echivalente ale numerarului pentru a stinge datoriile, potrivit cursului normal al afacerilor.

Costul curent sau de înlocuire reprezintă costul pe care întreprinderea îl acceptă pentru a dobândi, la nivelul valorii actuale, un bun similar cu cel delimitat ca obiect al evaluării.

În cazul activelor, costul curent reprezintă valoarea în numerar sau echivalente ale numerarului care ar trebui plătită dacă acelaşi activ sau unul asemănător ar fi achiziţionat sau produs în prezent. Pasivele sunt evaluate la valoarea aferentă sumelor nominale ce ar trebui plătite pentru stingerea în prezent a obligaţiei.

Valoarea realizabilă (valoarea actuală de ieşire) constă în valoarea pe care întreprinderea ar primi-o dacă ar vinde azi în mod normal activul sau ar achita datoriile. Pentru active valoarea realizabilă este egală cu valoarea în numerar sau echivalente ale numerarului care poate fi obţinută în prezent prin vânzarea normală a acestora. În cazul datoriilor, valoarea realizabilă reprezintă o valoare neactualizată în numerar sau echivalente ale numerarului care trebuie plătită pentru a achita obligaţiile potrivit cursului normal al afacerilor. Ea poate fi egală cu valoarea brută de realizare, cu valoarea netă, adică valoarea de vânzare minus costurile cu vânzarea, cu valoarea de cedare (cesiune) efectuată în condiţii normale sau o valoare de lichidare. Pentru bunurile la care se continuă utilizarea, este o valoare minimă, stabilită pornind de la preţul pieţei corectat în funcţie de starea (gradul de uzură) şi locul unde se află bunul.

Valoarea actualizată sau valoarea capitalizată reprezintă o estimare la timpul prezent a valorii în funcţie de fluxurile de beneficii viitoare ce apar în desfăşurarea normală a activităţilor, adică aducerea la zi a unei valori care devine disponibilă mai târziu. Altfel spus, este vorba de o valoare actuală care este determinată cu ajutorul viitorului.

Prin recurs la Cadrul IASB, pentru active, **valoarea actualizată** constă în fluxurile viitoare de intrări de numerar pe care este de aşteptat ca bunul să le genereze în desfăşurarea normală a activităţii. În cazul pasivelor, valoarea actualizată se referă la fluxurile nete de numerar viitoare (de ieşire) care sunt aşteptate a fi necesare pentru stingerea obligaţiilor apărute în desfăşurarea normală a activităţii.

În literatura de specialitate, la bazele de evaluare prezentate mai sus este adăugată şi **valoarea de întreprindere**. Aceasta este o combinaţie a valorii de înlocuire, valorii actualizate şi valorii de realizare. Ea reprezintă preţul pe care un conducător de întreprindere avizat şi prudent ar consimţi să-l plătească pentru a dobândi bunul sau pierderea maximă (costul de privare sau de penurie) pe care ar accepta-o întreprinderea azi,

dacă ar fi lipsită de bunul respectiv. De cele mai multe ori, acesta este costul de înlocuire şi se determină, de regulă, prin corelaţie, adică căutarea valorii unui bun echivalent cu cel ce formează obiectul evaluării. Dacă valoarea realizabilă şi valoarea actualizată sunt inferioare costului de înlocuire, se reţine dintre cele două valori cea mai mică.

Raţionamentul trebuie căutat în aceea că lipsa bunului ar antrena o pierdere mai mică decât costul de înlocuire. Chiar dacă întreprinderea ar deţine suma necesară pentru înlocuire, ar utiliza mai bine aceste fonduri neînlocuind bunul, deoarece costul de înlocuire ar fi mai mare decât ceea ce ar putea obţine prin vânzarea sau utilizarea bunului.

Nici o bază de evaluare nu are o aplicabilitate generală şi nu este satisfăcătoare în mod absolut şi, în consecinţă, se ridică o problemă de opţiune în acest sens. Normele contabile europene şi internaţionale s-au orientat spre costul istoric, fără a pierde din vedere combinarea sa cu alte baze de evaluare sau folosirea unor alternative. În acest scop situaţiile financiare sunt întocmite conform modelului contabil *bazat pe costul istoric recuperabil şi pe conceptul de menţinere a nivelului capitalului financiar sau fizic. De exemplu*, stocurile sunt, de regulă, evaluate în bilanţ şi decontate la minimul dintre costul istoric şi valoarea realizabilă netă. Mai mult, unele întreprinderi utilizează costul curent ca răspuns la incapacitatea modelului contabil bazat pe costul istoric de a rezolva problemele legate de efectele inflaţiei asupra activelor monetare.

Bibliografie

1. Işfănescu, A., Robu, V., Anghel, I., Ţuţu, A.– „Evaluarea întreprinderii”, Editor Tribuna
2. economică, Bucureşti, 1998, p.10-14
3. Ristea, M., Dima, M. – „Contabilitatea societăţilor comerciale”, Ed. Universitară, Bucureşti,
4. 2002, p.38-50
5. xxx - Standarde Internaţionale de Raportare Financiară incluzând Standardele Internaţionale de Contabilitate şi Interpretările lor la 1 ianuarie 2005, Ed. CECCAR, Bucureşti, 2005
6. xxx - OMFP nr. 1752/2005 pentru aprobarea Reglementărilor Contabile conform cu Directivele Europene, publicat în MO partea I, nr. 1080/30.11.2005