

Evaluarea elementelor din situațiile financiare

1. Definiție:

Evaluarea este operațiunea prin care se apreciază /calculează / măsoară valoarea structurii situațiilor financiare, exprimată monetar.

2. Baze de evaluare:

Cadrul general al IASC prevede că pentru evaluarea structurilor situațiilor financiare se aleg baze de evaluare, care pot fi utilizate în diverse combinații. Aceste baze de evaluare cuprind: **costul istoric, costul curent, valoarea realizabilă și valoarea actualizată.**

2.1 Costul istoric: se bazează pe valoarea de origine pentru active și datorii;

2.2 Costul curent: exprimă ieșirile de trezorerie în cazul achiziției unui activ sau lichidarea unei datorii, din momentul producerii evenimentului;

2.3 Valoarea realizabilă: exprimă intrarea de elemente de trezorerie ca urmare a vânzării de active;

2.4 Valoarea actualizată: reprezintă valoarea prezentă a viitoarelor fluxuri de trezorerie, care vor fi generate ca urmare a derulării normale a activității.

3. Tratamente contabile privind evaluarea¹

Elementele prezentate în situațiile financiare se evaluează, în general, pe baza principiului costului de achiziție sau al costului de producție.

Structurile situațiilor financiare sunt evaluate la momentele:

- **evaluare curentă:** intrarea în patrimoniu și
- **evaluare periodică:** la data inventarierii, la ieșirea din patrimoniu și la închiderea exercițiului.

Valoarea stabilită la momentele evaluării este denumită VALOAREA CONTABILĂ.

3.1 Valoarea de intrare în patrimoniu, poate fi exprimată prin:

Costul de achiziție		Prețul de cumpărare pentru bunuri /servicii (înscris în documentele de procurare)
	+	Taxe de import și alte taxe (cu excepția celor recuperabile fiscal)
	+	Cheltuieli de transport, manipulare și alte cheltuieli care pot fi atribuite direct bunurilor achiziționate
	+	Comisioane, taxe notariale, cheltuieli pentru autorizații și alte cheltuieli nerecuperabile atribuibile direct
	-	Reduceri comerciale, compuse din: <ul style="list-style-type: none">• rabat: care se primește pentru defecte de calitate, se aplică asupra prețului de vânzare;• remize: se primesc în cazul vânzărilor superioare volumului convenit sau dacă cumpărătorul are un regim preferențial;• risturnele: reduceri de preț calculate asupra ansamblului tranzacțiilor efectuate cu același terț, în decursul unei perioade determinate.
	-	Costul de tranzacționare, pentru valori mobiliare pe termen scurt admise la tranzacționare pe o piață reglementată, direct atribuibile achiziției;
+	Costul de tranzacționare pe o piață nereglementată a valorilor mobiliare pe termen scurt și lung, direct atribuibile.	

Evaluarea mărfurilor (componentă a stocurilor), prin prisma celor două momente caracterizate prin repetabilitate, aprovizionare și vânzare, se pot identifica două tipuri de prețuri:

- a. **Prețuri de cumpărare (Pc):** reprezintă echivalentul sumei plătite sau de plătit pentru mărfurile cumpărate, fiind o componentă de bază a costului de achiziție;
- b. **Prețul de vânzare (Pv):** reprezintă echivalentul bănesc al sumelor încasate sau de încasat ca urmare a vânzării mărfurilor, care poate fi:
 - prețul de vânzare al angrosiștilor;
 - prețul detailiștilor.

Prețul de vânzare se compune din, $Pv = Ca + Mb = (Pc + Ch) + Mb$:

¹ Din normele internaționale de contabilitate (IAS și IFRS) s-a eliminat pe cât posibil utilizarea expresiilor "tratamente de bază" și "tratamente alternative". OMFP nr. 1802/2014 (reglementări naționale în domeniul contabilității) menține expresiile "reguli de evaluare de bază" și "reguli de evaluare alternative"

- costul de achiziție al mărfurilor ($Ca = Pc + Ch$ de aprovizionare, achiziție) și
- marja brută a comerciantului (Mb), care are drept scop acoperirea cheltuielilor de vânzare (Cv) și asigurarea profitului (Pb), $Mb = Cv + Pb$, iar:
 $Pv = (Pc + Ch) + (Cv + Pb)$ sau $Pv = Ca + Cv + Pb$, de unde:
 $Pb = Pv - (Ca + Cv)$.

Sub aspect fiscal, prețul de vânzare poate cuprinde:

- fără taxă pe valoarea adăugată (TVA), situație prezentată mai sus;
- cu taxă pe valoarea adăugată:
 $Pv = Ca + Mb + Tva = (Ca + Mb) + (Ca + Mb) \times (\%)Tva$.

Costul de producție	Imobilizări	+	Costul de achiziție pentru materiale directe, energie, apă și alte cheltuieli directe	
		+	Manopera directă	
		+	Costul de proiectare	
		+	Alte cheltuieli direct atribuibile, din care: <ul style="list-style-type: none"> • costuri de amenajare a amplasamentului; • costuri inițiale de livrare și manipulare; • costuri de instalare și asamblare; • costuri de testare a funcționării corecte a activului; • onorarii profesionale și comisioane achitate în legătură cu activul, etc. 	
		+	Costul îndatorării, care cuprinde: <ul style="list-style-type: none"> • dobânda la capitalul împrumutat pentru finanțarea achiziției, construcției sau producției unui activ cu ciclu lung de fabricație și comisioanele aferente; 	
		+	Cota de cheltuieli indirecte de producție, alocate în mod rațional	
	Stocuri	+	Costul de achiziție pentru materiale directe, energie, apă și alte cheltuieli directe	
		+	Manopera directă	
		+	Costul de proiectare a produselor	
		+	Costul îndatorării pentru împrumuturi folosite la realizarea produselor cu ciclu lung de fabricație, cu respectarea principiului prudenței;	
		+	Alte cheltuieli directe de producție	
		+	Cota de cheltuieli indirecte de producție, alocate în mod rațional (regia generală)	
	Elemente de costuri care nu intră în costul stocurilor			
	<ul style="list-style-type: none"> • pierderi de materiale, manoperă sau alte costuri de producție peste limitele admise; • cheltuieli de depozitare; • regiile generale de administrație care nu participă la aducerea stocurilor în forma finală; • costurile de desfacere; • regia fixă nealocată costului, care se recunoaște drept cheltuială în perioada de apariție. 			
	Servicii	+	Manopera directă, inclusiv cheltuielile sociale ale angajatorului, pentru personalul direct	
		+	Manopera directă, inclusiv cheltuielile sociale ale angajatorului, pentru personalul auxiliar	
		+	Costul îndatorării pentru împrumuturi folosite la realizarea serviciilor cu ciclu lung de prestare, cu respectarea principiului prudenței;	

Valoarea de aport

- reprezintă valoarea bunurilor aduse ca aport la capitalul social;
- se stabilește de către evaluatori autorizați;
- se substituie costului de achiziție.

Valoarea justă

- reprezintă suma pentru care activul ar putea fi schimbat de bunăvoie între părți aflate în cunoștință de cauză în cadrul unei tranzacții cu preț determinat obiectiv;
- valoarea justă se determină prin evaluare efectuată de către profesioniști în domeniu, fiind utilizate date din piață sau alte metode specifice.

3.2 Valoarea la data inventarierii:

Se folosește valoarea actuală (de inventar), estimată după prețul pieții, prin aplicarea principiului prudenței, potrivit căruia se va ține cont de toate ajustările de valoare (ajustări reversibile: prin crearea de provizioane și

ajustări ireversibile: prin înregistrarea de amortizări).

Imobilizări necorporale și corporale	Imobilizările constatate ca fiind depreciate se vor evalua la valoarea actuală. Corectarea valorii contabile a imobilizărilor necorporale și corporale și aducerea lor la nivelul valorii de inventar se efectuează, în funcție de tipul de depreciere existentă: <ul style="list-style-type: none"> • depreciere ireversibilă: prin înregistrarea unei amortizări suplimentare; • depreciere reversibilă: prin constituirea sau suplimentarea unor provizioane.
Stocuri	Valoarea contabilă, minus deprecierea constatată. În cazul în care valoarea contabilă a stocurilor este mai mare decât valoarea de inventar, valoarea stocurilor se diminuează până la valoarea realizabilă netă, prin constituirea unui provizion pentru depreciere.
Disponibilități bănești și alte valori în lei ²	Valoarea contabilă
Disponibilități bănești și alte valori în valută	La cursul de schimb comunicat de BN ³
Alte valori ⁴	La valoarea nominală
Titluri de valoare	<ul style="list-style-type: none"> • tranzacționate pe o piață reglementată: prețul mediu ponderat calculat pentru ultimele 12 luni, pentru titlurile tranzacționate în intervalul respectiv; • nu sunt tranzacționate pe o piață reglementată: valoarea activului net pe acțiune;
Creanțe și datorii (lei)	La valoarea probabilă de încasare sau plată
Creanțe și datorii (valută)	La cursul de schimb comunicat de BN
Capitaluri proprii	La valoarea înregistrată în contabilitate.

3.3 Valoarea la ieșirea din patrimoniu:

La data ieșirii din patrimoniu sau la darea în consum, bunurile se evaluează și se scad din gestiune (**tratament contabil de bază**) la valoarea la care au fost înregistrate în contabilitate (valoarea de intrare, valoarea reevaluată, valoarea justă).

Tratament alternativ, pentru evaluarea la ieșirea din patrimoniu sau darea în consum:

Mărfuri	Procedeul costului mediu ponderat: $CMP = \frac{Si + I}{Qi + Q}, \text{ respectiv } CMP = \frac{Sp + I}{Qp + Q}$ unde: Si = valoarea totală a stocului inițial (sau precedent – Sp); I = valoarea intrărilor; Qi = cantitatea existentă în stocul inițial (sau precedent – Q); Q = cantitatea intrată.
	Procedeul epuizării succesive a stocului: <ul style="list-style-type: none"> • FIFO: primul intrat - primul ieșit; • LIFO: ultimul intrat – primul ieșit;

3.4 Valoarea la data închiderii exercitiului:

În situațiile financiare anuale, elementele de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii se evaluează la **valoarea contabilă**.

Valoarea contabilă, este valoarea la care sunt recunoscute elementele patrimoniale ajustate cu pierderile de valoare (ireversibile: amortizare și reversibile: provizioane).

Imobilizări necorporale și corporale	Valoarea de intrare – (amortizare + provizioane pentru depreciere); Imobilizările constatate ca fiind depreciate se vor evalua la valoarea actuală. Corectarea valorii contabile a imobilizărilor necorporale și corporale și aducerea lor la nivelul valorii de inventar se efectuează, în funcție de tipul de
--------------------------------------	--

² Disponibilități bănești, cecuri, cambii, bilete la ordin, scrisori de garanție, acreditive, ipoteci și alte valori.

³ BN: Banca Națională a României.

⁴ Alte valori: mărci poștale, timbre fiscale, tichete de călătorie, bonuri cantități fixe, bilete de intrare la spectacole, muzee, expoziții și alte asemenea.

	depreciere existentă: <ul style="list-style-type: none"> • depreciere ireversibilă: prin înregistrarea unei amortizări suplimentare; • depreciere reversibilă: prin constituirea sau suplimentarea unor provizioane.
Stocuri	Valoarea realizabilă netă = preț de vânzare estimat a fi obținut – cost estimat pentru finalizarea bunurilor (dacă este cazul) + costuri estimate necesare vânzării.
Disponibilități bănești și alte valori în lei	Valoarea contabilă
Disponibilități bănești și alte valori în valută	La cursul de schimb comunicat de BN
Alte valori	La valoarea nominală
Titluri de valoare	<ul style="list-style-type: none"> • tranzacționate pe o piață reglementată: prețul mediu ponderat calculat pentru ultimele 12 luni, pentru titlurile tranzacționate în intervalul respectiv; • nu sunt tranzacționate pe o piață reglementată: valoarea activului net pe acțiune;
Creanțe și datorii (lei)	La valoarea probabilă de încasare sau plată
Creanțe și datorii (valută)	La cursul de schimb comunicat de BN
Capitaluri proprii	La valoarea înregistrată în contabilitate.

Evaluarea elementelor patrimoniale este redată în situația anexă.

Elemente din situațiile financiare	Valoare de intrare					Valoare de inventar	Valoarea de ieșire				Valoare in situațiile financiare		
							Restul elementelor din situațiile financiare	Stocuri					
	Inventar		Mărfuri										
	intermitent	permanent		Calcul ⁵									
Costul de achiziție	Costul de producție	Valoarea de aport	Valoarea justă	Cost standard	Valoarea actuală	Valoarea de intrare	Valoarea de intrare	LIFO/FIFO/CMP		Valoarea calculată ⁶	Valoarea reevaluată	Valoarea actuală	
ACTIVE													
achiziționate	■					■	■	■	■	■	■	■	■
produse		■			■	■	■	■	■	■	■	■	■
aport la capital			■			■	■	■	■	■	■	■	■
titlu gratuit				■		■	■	■	■	■	■	■	■
prin schimb				■		■	■	■	■	■	■	■	■
CAPITALURI			■			■	■	■					■
DATORII	■					■	■	■					■
VENITURI					■								■
CHELTUIELI	■	■											■

⁵ Calcul: În funcție de prețurile folosite pentru contabilizarea mărfurilor.

⁶ Valoare calculată = Valoarea de intrare – deprecieri – ajustări de valoare (diferențe de preț, adaos comercial, TVA neexigibilă, etc.)