

**ASPECTE PROBLEMATICE ALE EVALUARII ELEMENTELOR PATRIMONIALE IN
SCOPUL RAPORTĂRII POZITIEI FINANCIARE**

**PROBLEMATIC ASPECTS RELATED TO THE EVALUATION OF PATRIMONIAL
ELEMENTS FOR THE PURPOSE OF REPORTING THE FINANCIAL POSITION**

CZU: 657.372.2:657.41/.45(478)

DOI: <https://doi.org/10.53486/isca2024.18>

Liliana LAZARI

Academy of Economic Studies of Moldova, Moldova

Email: liliana.lazari@ase.md

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-8310-2341>

Irina IAVORSCHI

Academy of Economic Studies of Moldova, Moldova

Email: irina.iavorschi@gmail.com

Abstract. Asset, equity, and liability valuation play a critical role in financial reporting, providing stakeholders with essential information about the financial position of the entity. However, being a complex process, it is not without challenges. This article examines the problematic aspects of asset and liability valuation for financial reporting purposes, focusing on discrepancies between different valuation methods. By addressing these issues, this research aims to enhance understanding and awareness among accounting and finance professionals, ultimately contributing to increased transparency and reliability in financial reporting practices. The study utilized scientific research methods such as analysis of the national and international accounting regulatory framework governing the study, information synthesis, and comparison to identify distinctive features.

Keywords: ation, financial reporting, balance sheet, assets, equity, liabilities, book value.

JEL Classification: M40, M41

“Idea valorii este foarte relativă, căci fiecare o măsoară după interesul său” Mihai Eminescu

Introducere

Obiectivul raportării financiare cu scop general este oferirea de informații financiare cu privire la entitatea raportoare care să fie utile pentru investitorii existenți și potențiali, împrumutători și alți creditori în deciziile pe care aceștia le iau cu privire la oferirea de resurse entității. Rapoartele financiare cu scop general nu sunt menite să indice valoarea unei entități raportoare; în schimb, ele oferă informații care să ajute investitorii existenți și potențiali, împrumutătorii și alți creditori să estimeze valoarea entității raportoare [1]. Evaluarea corectă a elementelor patrimoniale reprezintă o componentă fundamentală a procesului de raportare financiară, furnizând informații esențiale pentru înțelegerea și evaluarea situației financiare și operaționale a unei entități. Precizia și relevanța evaluării activelor și pasivelor sunt cruciale pentru luarea deciziilor informate de către investitori, creditorii și alte părți interesate. Prin urmare, importanța unei evaluări precise și obiective nu poate fi subestimată în mediul complex și dinamic al afacerilor.

În acest context, articolul se concentrează pe prezentarea importanței evaluării corecte a elementelor patrimoniale în cadrul raportării poziției financiare. Vom explora rolul critic al evaluării precise a activelor, capitalului propriu și datoriilor în furnizarea de informații relevante și transparente pentru părțile interesate, precum și provocările asociate cu acest proces. De asemenea, vom analiza impactul

discrepanțelor în evaluarea activelor, capitalului propriu și datoriilor asupra înțelegerii și analizei situației financiare a unei entități și asupra deciziilor luate de către utilizatorii informațiilor financiare. Prin abordarea acestor aspecte, ne propunem să evidențiem necesitatea unei evaluări corecte și riguroase a elementelor patrimoniale în scopul asigurării transparenței, fiabilității și relevanței informațiilor financiare prezentate în bilanț. Ținem să menționăm că limitele prezentei cercetări se datorează examinării detaliate a evaluării activelor, capitalului propriu și datoriilor în scopul raportării în bilanț conform cadrului normativ contabil autohton din Republica Moldova.

Cercetarea începe cu documentarea riguroasă privind abordările conceptuale cu referire la evaluare și poziție financiară. Din punct de vedere metodologic, s-a realizat o revizuire a cadrului normativ contabil național prin analiza exhaustivă a prevederilor Standardelor Naționale de Contabilitate cu referire la evaluarea activelor, capitalului propriu și datoriilor în scopul raportării poziției financiare a entității. În cadrul studiului au fost utilizate metode de cercetare științifică, cum ar fi: analiza cadrului legal care guvernează studiul, sinteza informațiilor, compararea pentru a identifica trăsăturile distinctive, deducerea provocărilor care au fundamentat concluziile.

Conținut de bază

Contabilitatea este considerată instrumentul de reprezentare a vieții entității, având la bază principii, norme, reguli și raționamente profesionale. Finalitatea muncii contabile o constituie întocmirea și prezentarea situațiilor financiare, care ar trebui să furnizeze utilizatorilor de informații o imagine cât mai corectă a activității entității (Lazari, 2015).

Situațiile financiare sunt o reprezentare structurată a poziției financiare și a performanței financiare ale unei entități. Obiectivul situațiilor financiare este de a oferi informații despre poziția financiară, performanța financiară și fluxurile de trezorerie ale unei entități, utile pentru o gamă largă de utilizatori în luarea deciziilor economice [7].

Rapoartele financiare cu scop general oferă informații privind poziția financiară a unei entități raportoare, informații care se referă la resursele economice și la pretențiile față de entitatea raportoare [1]. Evaluarea este procesul prin care se determină valorile la care structurile situațiilor financiare vor fi recunoscute în bilanț și în contul de profit și pierdere (Istrate, 2016).

În cadrul primei etape a cercetării realizate vor fi prezentate definițiile de bază ce implică studiul:

- ✓ *evaluare* – procedeu de determinare a mărimii valorice a elementelor contabile [3].
- ✓ *poziție financiară* – relația dintre activele, capitalul propriu și datoriile entității prezentate în bilanț [4].

Evaluarea reprezintă actul sau procesul de exprimare a unei opinii asupra valorii prin intermediul unor demersuri specifice, realizate de către un profesionist sau de către o societate specializată. Prin evaluare nu se crează valoare, ci se interpretează piața pentru a se ajunge la estimarea unei valori (Dicu, 2015).

Elementele direct legate de evaluarea poziției financiare sunt activele, datoriile și capitalurile proprii [1, 4.4].

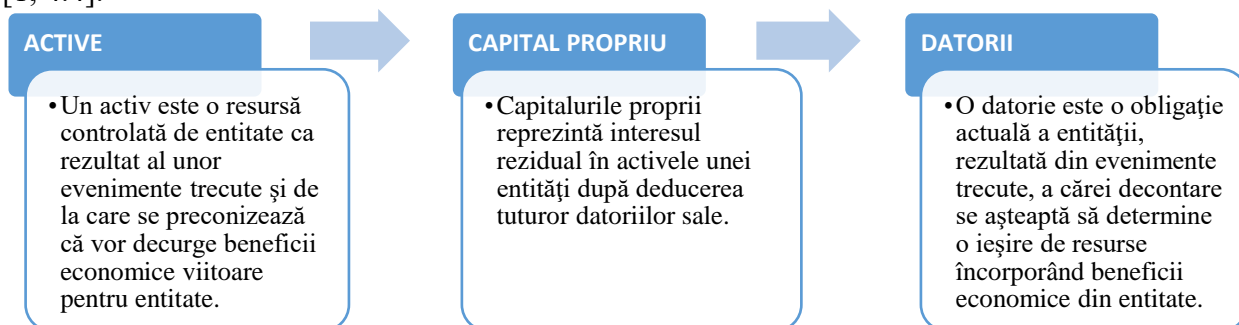


Figura 1. Elementele legate de evaluarea poziției financiare

Sursa: elaborat de autori în baza Cadrului general conceptual de raportare financiară [1, 4.4]

Conform prevederilor Legii contabilității și raportării financiare din Republica Moldova, contabilitatea și raportarea financiară se bazează pe zece principii contabile generale: continuitatea activității, contabilitatea de angajamente, permanența metodelor, prudența, intangibilitatea, separarea patrimoniului și datoriilor, necompensarea, prioritatea conținutului asupra formei, evaluarea la cost de intrare, importanța relativă [3]. Unele principii contabile generale se aplică îndeosebi la întocmirea situațiilor financiare, altele trebuie avute în vedere atât la raportare, cât și în alte momente ale lucrărilor de contabilitate.

Cu siguranță, principiile contabile generale au un impact asupra evaluării activelor, capitalului propriu și datoriilor în scopul raportării poziției financiare. În continuare se vor prezenta principiile generale ce se referă direct la evaluarea elementelor bilanțului în scopul raportării poziției financiare:

continuitatea activității	<ul style="list-style-type: none"> •presupune că entitatea își va continua în mod normal funcționarea pe o perioadă de cel puțin 12 luni din data raportării, fără intenția sau necesitatea de a-și lichida sau reduce în mod semnificativ activitatea; •deci evaluarea la raportare trebuie să asigure valoarea reală, care depinde de continuitatea activității sau de intenția sau necesitatea de a se lichida
permanența metodelor	<ul style="list-style-type: none"> •constă în aplicarea politicilor contabile în mod consecvent de la o perioadă de gestiune la următoarea •metodele a căror aplicare trebuie să fie consecventă se referă îndeosebi la evaluarea activelor și datoriilor
prudența	<ul style="list-style-type: none"> •prevede neadmiterea supraevaluării activelor și a veniturilor (cu acțiune asupra capitalului propriu) și/sau a subevaluării datoriilor și a cheltuielilor (cu acțiune asupra capitalului propriu)
necompensarea	<ul style="list-style-type: none"> •prevede prezentarea distinctă în situațiile financiare a activelor și datoriilor
evaluarea la cost de intrare	<ul style="list-style-type: none"> •prevede că elementele contabile prezentate în situațiile financiare sînt evaluate la cost de achiziție sau la cost de producție, cu excepția cazurilor prevăzute de standardele de contabilitate
importanța relativă	<ul style="list-style-type: none"> •prevede că nu este necesară îndeplinirea cerințelor privind recunoașterea și evaluarea elementelor contabile, privind prezentarea, publicarea și consolidarea informațiilor aferente acestora atunci cînd efectele îndeplinirii cerințelor respective sînt ne semnificative.

Figura 2. Principiile generale ce influențează evaluarea activelor, capitalului propriu și datoriilor

Sursa: elaborat de autori în baza Legii contabilității și raportării financiare [3]

Evaluarea este procesul prin care se determină valorile monetare la care elementele situațiilor financiare vor fi recunoscute și înregistrate în bilanț. Aceasta presupune alegerea unei anumite baze de evaluare [1, 4.54]. În următoarea etapă a cercetării se va axa pe examinarea reglementării contabile naționale care stipulează modul de evaluare al activelor, capitalului propriu și datoriilor în scopul raportării poziției financiare în bilanț, prezentată în tabelul 1.

Tabel 1. Evaluarea activelor, capitalului propriu și datoriilor în scopul raportării poziției financiare

Categoria de patrimoniu	Capitolul din bilanț	Subcapitolul din bilanț	Cadrul normativ de reglementare	Evaluarea la data raportării
ACTIVE	A. Active imobilizate	I. Imobilizări necorporale	SNC "Imobilizări necorporale și corporale" SNC	se evaluează conform modelului bazat pe cost (p.17 SNC) – la valoare contabilă.
		II. Imobilizări corporale	"Prezentarea	• se evaluează conform modelului bazat pe cost (p.17 SNC) – la valoare contabilă.

			situațiilor financiare”	<ul style="list-style-type: none"> • poate fi efectuată în baza modelului reevaluării (p. 18 SNC) la valoare reevaluată.
		III. Investiții financiare pe termen lung	SNC „Creanțe și investiții financiare” SNC “Prezentarea situațiilor financiare”	<p>La data raportării valorile mobiliare se evaluează (p.62 SNC):</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) la costul de intrare – valorile mobiliare neadmise la tranzacționare pe o piață reglementată al căror cost de intrare nu s-a modificat semnificativ în perioada de gestiune; 2) la costul ajustat - valorile mobiliare sub formă de obligațiuni al căror cost de intrare diferă de valoarea nominală a acestora; 3) la valoarea justă - valorile mobiliare admise la tranzacționare pe o piață reglementată, cu excepția entităților care întocmesc situații financiare prescurtate care evaluează aceste valori mobiliare în conformitate cu subpct.1) și 2). <p>Pentru alte investiții financiare – la valoare contabilă</p>
		IV.Creanțe pe termen lung și alte active imobilizate		în situațiile financiare creanțele se reflectă la valoarea contabilă (p.15 SNC).
	B. Active circulante	I. Stocuri	SNC „Stocuri” SNC “Prezentarea situațiilor financiare”	La data raportării stocurile se evaluează la suma cea mai mică dintre valoarea contabilă, determinată în baza metodei de evaluare curentă, și valoarea realizabilă netă (p.44 SNC).
		II. Creanțe curente și alte active circulante	SNC „Creanțe și investiții financiare”	în situațiile financiare creanțele se reflectă la valoarea contabilă (p.15 SNC).
		III. Investiții financiare curente	SNC “Prezentarea situațiilor financiare”	Similar investițiilor financiare pe termen lung
		IV. Numerar și documente bănești	SNC “Prezentarea situațiilor financiare”	Suma numerarului și valoarea documentelor bănești
PASIVE	C. Capital propriu	I. Capital social și neînregistrat	SNC „Capital propriu și datorii” SNC “Prezentarea situațiilor financiare”	Nu are stabilit expres modul de evaluare a elementelor capitalului propriu în scopul raportării financiare. Pentru capitalul social și neînregistrat este efectuată raportarea la valoare nominală. Suma rezervelor constituite, profitului (pierderii), valoarea subvențiilor aferente activelor primite de către entitățile cu proprietate publică
		II. Prime de capital		
		III. Rezerve		
		IV. Profit (pierdere)		
		V. Rezerve din reevaluare		
		VI. Alte elemente de capital propriu		
	D. Datorii pe termen lung	-	Datoriile se evaluează la valoarea nominală (p.31 SNC).	
E. Datorii curente	-	SNC nu stipulează expres modul de evaluare al datoriilor în cazul raportării financiare.		
F. Provizioane	-	Provizioanele se evaluează în suma costurilor necesare stingerii obligației aferente. Cea mai		

				bună estimare a costurilor necesare stingerii obligațiilor aferente provizioanelor este suma pe care o entitate ar plăti-o, în mod rațional, pentru stingerea datoriei la data raportării sau pentru transferarea acestei sume unei terțe părți la acel moment (p. 81 SNC).
--	--	--	--	---

Sursa: elaborat de autori în baza Standardelor Naționale de Contabilitate din Republica Moldova [4]

În rezultatul cercetării Standardelor Naționale de Contabilitate se poate constata că prevederile de evaluare în scopul raportării activelor, capitalului propriu și datoriilor sunt stipulate atât de SNC "Prezentarea situațiilor financiare" cât și standardul corespunzător care reglementează categoria de elemente contabile. Standardele menționate stabilesc clar și prezintă modalitatea de evaluare a activelor și datoriilor, în condițiile elementelor capitalului propriu standardul național de contabilitate nu are mențiunea de evaluare la raportare pentru elementele acestuia decât pentru capitalul social și neînregistrat la valoare nominală, iar pentru celelalte elemente nu este stabilită valoarea de raportare. O altă constatare reflectă că evaluarea activelor se realizează la valoare contabilă iar în cazul capitalului propriu se aplică valoarea nominală.

Evaluarea este un procedeu de dimensionare a costului sau a valorii unui bun, a unui grup de bunuri sau a tuturor bunurilor unei întreprinderi sau a unei investiții. Cuvântul cheie în procesul evaluării îl reprezintă valoarea, și din punct de vedere al evaluării, valoarea constituie acea calitate a unui bun a cărei mărime depinde de intensitatea cu care este dorit și apreciat (Dicu, 2015).

În continuare ne propunem să examinăm definiția valorii contabile prezentă în scopul evaluării elementelor patrimoniale pentru raportarea activelor.

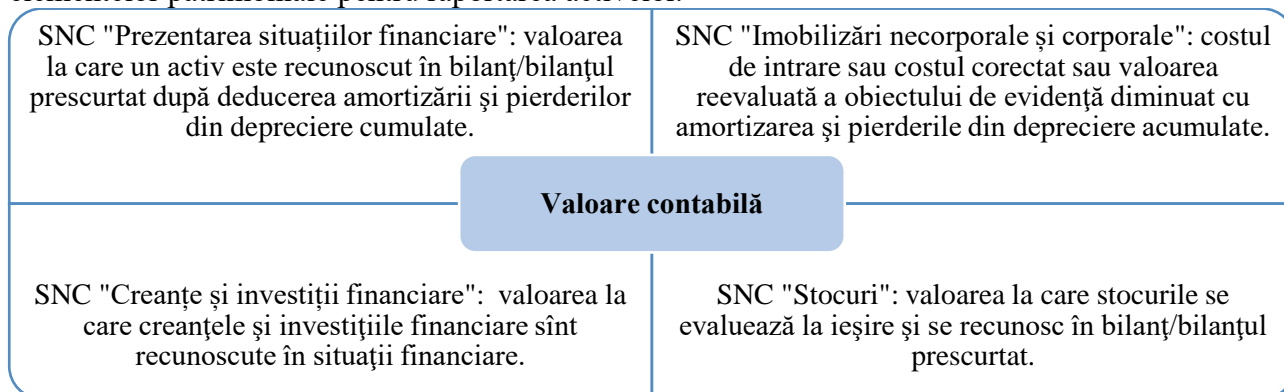


Figura 3. Definiția valorii contabile a activelor

Sursa: elaborat de autori în baza standardelor naționale de contabilitate [4]

La examinarea informației din figura 3 se poate constata că definiția valorii contabile este prezentată de SNC "Prezentarea situațiilor financiare" – aplicată pentru toate activele și SNC "Imobilizări necorporale și corporale" aplicată pentru imobilizările necorporale și corporale, cât privește pentru creanțe, investiții financiare și stocuri este prezentat doar că se aplică la recunoașterea acestora în situațiile financiare, nefiind stabilită și ca mod de determinare ceea ce ar stabili modalitatea de aplicare prezentată de SNC "Prezentarea situațiilor financiare".

Un alt moment important la evaluarea poziției financiare în bilanț o constituie moneda/valuta de exprimare. În acest context ținem să menționăm că prevederile SNC "Diferențe de curs valutar și de sumă" stabilesc următoarele [8]:

✓ la întocmirea situațiilor financiare elementele monetare în valută străină (numerarul, creanțele și datoriile, cu excepția avansurilor acordate și primite pentru procurări/livrări de active și servicii, investițiile financiare, cu excepția acțiunilor și cotelor părți etc.) se recalculează prin aplicarea cursului oficial al leului moldovenesc la data raportării.

✓ elementele nemonetare în valută străină (imobilizările necorporale și corporale, goodwill-ul, stocurile, avansurile acordate/primite pentru procurări/livrări de active și servicii, elementele de

capital propriu, etc.) nu se supun recalculării la data raportării și se înregistrează în situațiile financiare conform cursului oficial al leului moldovenesc la data recunoașterii inițiale a acestora.

Conform Cadrului general conceptual de raportare financiară [1] diverse baze de evaluare sunt utilizate în situațiile financiare în diverse combinații și grade de utilizare. Ele cuprind următoarele elemente, prezentate în figura 4.

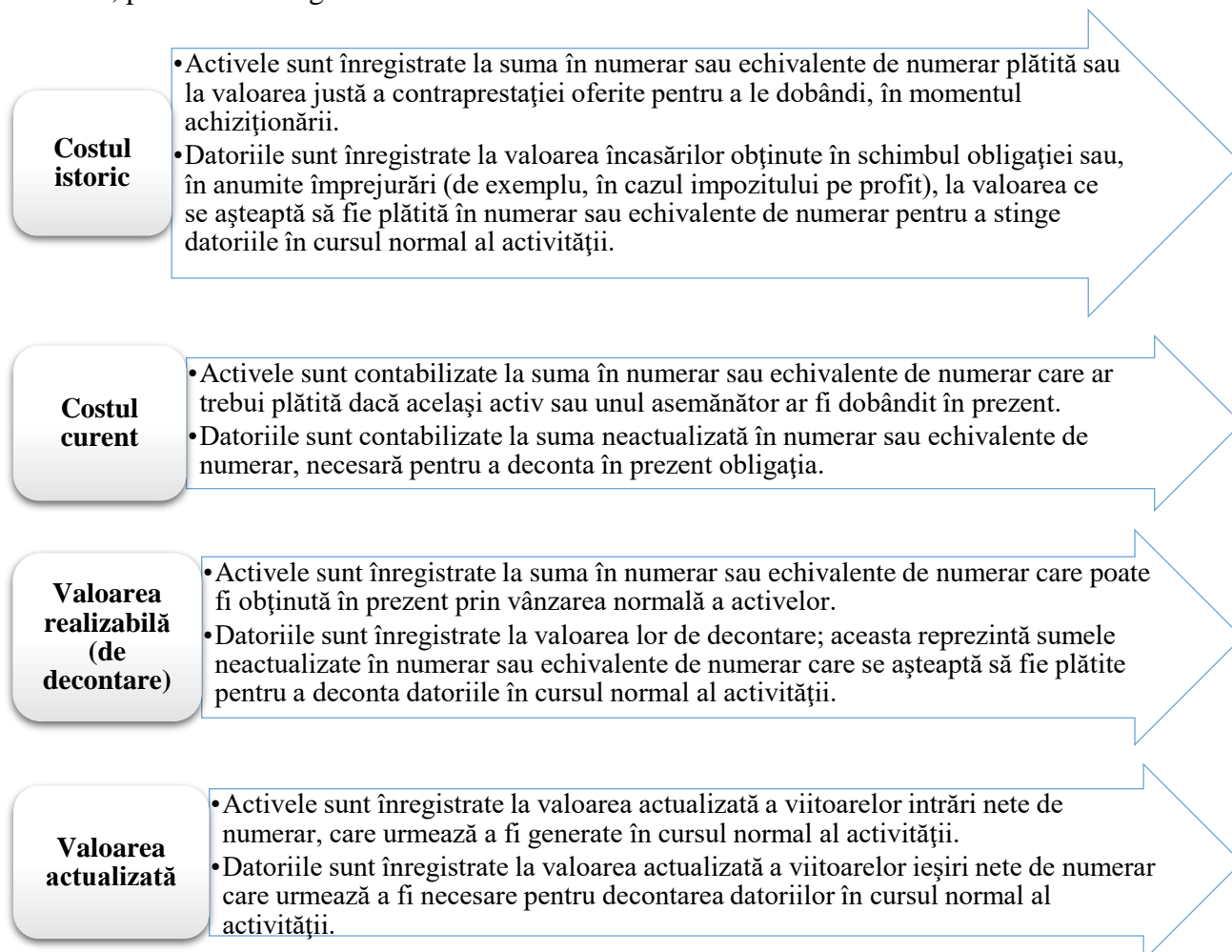


Figura 4. Bazele de evaluare prezentate de Cadrul general conceptual de raportare financiară [1]

Sursa: elaborat de autori în baza Cadrului general conceptual de raportare financiară [1]

Baza de evaluare cel mai frecvent adoptată de entități în elaborarea situațiilor financiare este costul istoric. Acesta este de obicei combinat cu alte baze de evaluare. De exemplu, stocurile sunt de obicei înregistrate la cea mai mică valoare dintre cost și valoarea realizabilă netă, titlurile tranzacționabile pot fi înregistrate la valoarea de piață, iar datoriile privind pensiile, la valoarea lor actualizată. Mai mult, unele entități utilizează costul curent ca răspuns la incapacitatea modelului contabil bazat pe costul istoric de a rezolva problemele legate de efectul modificării prețurilor activelor nemonetare [1].

Cadrul de reglementare contabil național prevede doar baza de evaluare la cost de intrare fără a da posibilitatea aplicării și altor baze de evaluare, cu excepția imobilizărilor corporale.

Concluzii

Raportarea informațiilor financiare relevante și care reprezintă exact ceea ce își propun să reprezinte ajută utilizatorii să ia decizii cu mai multă încredere [1]. Obiectivul prezentei cercetări a fost redarea modului de evaluare a activelor, capitalului propriu, datoriilor și aplicarea valorilor în scopul

raportării poziției financiare a entității în baza cadrului normativ contabil național. În rezultatul studiului realizat se poate constata că principiile contabile stabilesc raționamentul profesional atât la realizarea lucrărilor contabile cât și la întocmirea situațiilor financiare, iar 6 (continuitatea activității, permanența metodelor, prudența, necompensarea, evaluarea la cost de intrare, importanța relativă) din cele 10 principii generale se referă direct la evaluarea elementelor poziției financiare.

În rezultatul examinării standardelor naționale de contabilitate cu referire la modul de evaluare al activelor, capitalului propriu și datoriilor în scopul raportării financiare în bilanț se poate concluziona că standardele naționale de contabilitate stabilesc clar și prezintă modalitatea de evaluare a activelor și datoriilor, mai puțin pentru elementele capitalului propriu.

La compararea prevederilor cadrului normativ contabil național cu cel internațional cu privire la evaluare în scopul raportării financiare se poate constata că se aplică baza de evaluare fundamentată pe costul istoric în ambele referențiale, iar cel internațional permite și combinarea cu aplicarea altor baze de evaluare.

Importanța evaluării corecte a poziției financiare prin bilanț constituie o caracteristică deosebită deoarece informațiile vor servi drept suport informațional în luarea deciziilor de gestiune și economico-financiare diverși utilizatori.

Referințe bibliografice:

1. Cadrul general conceptual de raportare financiară. Disponibil: <https://www.mf.gov.md/ro/content/standardele-interna%C8%9Bionale-de-raportare-financiar%C4%83-2017-red-book>
2. ISTRATE C. Contabilitate și rapoartări financiare individuale și consolidate. Editura Polirom, Iași, 2016, ISBN 978-973-46-6249-4. Pp. 114-115.
3. Legea contabilității și raportării financiare nr. 287 din 15.12.2017. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=125231&lang=ro
4. Standardul Național de Contabilitate “Prezentarea situațiilor financiare”. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=131868&lang=ro
5. DICU Roxana. Dimensiuni contabile și financiare ale capitalului. Concept. Evaluare. Normalizare. Iași, 2015. ISBN 978-606-687-210-2. Pp. 133-134.
6. LAZARI, Liliana. Prezentarea adevărului contabil prin imaginea fidelă și reală a poziției și performanței financiare a entității. In: Competitivitatea și inovarea în economia cunoașterii, Chișinău, ASEM, 2015, pp.93-97. ISBN 978-9975-75-714-0. Disponibil: https://ase.md/files/publicatii/epub/conf_09.15_vol3.pdf
7. IAS 1 “Prezentarea situațiilor financiare”. Disponibil: <https://www.mf.gov.md/ro/content/standardele-interna%C8%9Bionale-de-raportare-financiar%C4%83-2017-red-book>
8. Standardul Național de Contabilitate “Diferențe de curs valutar și de sumă”. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=131868&lang=ro
9. LAZARI, Liliana, ȚURCANU, Ludmila. Relevanța informațiilor contabile în procesul decizional. În: Contabilitatea, auditul și analiza economică între conformitate, schimbare și performanță, Conferința Științifică Internațională din 2 aprilie 2015, Chișinău, ASEM, 2015, p. 12-17. ISBN 978-9975-75-750-8. Disponibil: https://caae.ase.md/files/caae/conf/conf_aprilie_2015.pdf
10. Grigori L., Lazari L., Bîrcă A., Țurcanu L., Balteș N., Erhan L., Mihaila S., Caraman S., Graur A., Bajan M., Badicu G., Cușmăunsă R. Contabilitatea întreprinderii. Editura CARTIER, Chișinău, 2021, ISBN 978-9975-86-456-5 (Cartier). ISBN 978-9975-75-984-7 (ASEM).
11. LAZARI, Liliana, ȚURCANU, Liliana. Controverse privind evaluarea: cost istoric versus valoare justă. În: Contabilitate: provocări actuale și aspirații pentru viitor, Conferința Științifică Internațională din 4 aprilie 2012, Chișinău, ASEM, 2012, pp.73-76. ISBN 978-9975-75-619-8. Disponibil: https://caae.ase.md/files/caae/conf/conf_aprilie_2012.pdf