

**MINISTERUL EDUCAȚIEI NAȚIONALE**  
**UNIVERSITATEA „1 DECEMBRIE 1918” ALBA IULIA**  
**ȘCOALA DOCTORALĂ DE CONTABILITATE**  
**DOMENIUL CONTABILITATE**

**TEZĂ DE DOCTORAT**  
**REZUMAT**

**COORDONATOR,**  
**PROF. UNIV. DR NICOLAE TODEA**

**DOCTORAND,**  
**DREGHICIU ANDREEA ELENA**

**ALBA IULIA**

**2017**

**MINISTERUL EDUCAȚIEI NAȚIONALE**  
**UNIVERSITATEA „1 DECEMBRIE 1918” ALBA IULIA**  
**ȘCOALA DOCTORALĂ DE CONTABILITATE**  
**DOMENIUL CONTABILITATE**

**ASPECTE ALE EVALUĂRII CONTABILE, ECONOMICE ȘI  
ADMINISTRATIVE**

**COORDONATOR,**  
**PROF. UNIV. DR NICOLAE TODEA**

**DOCTORAND,**  
**DREGHICIU ANDREEA ELENA**

**ALBA IULIA**

**2017**

**CUPRINSUL**  
**REZUMATULUI TEZEI DE DOCTORAT**

<i>Cuprinsul tezei de doctorat</i> .....	4
<i>Introducere</i> .....	7
<i>Contextul actual al cercetării</i> .....	7
<i>Importanța temei și motivația realizării cercetării</i> .....	8
<i>Obiectivele lucrării de cercetare</i> .....	9
<i>Ipotezele cercetării</i> .....	10
<i>Stadiul actual al cunoașterii</i> .....	11
<i>Metodologia cercetării</i> .....	14
<i>Sinteza principalelor părți ale tezei de doctorat</i> .....	16
<i>Concluzii generale, contribuții proprii, limite și perspective ale cercetării</i> .....	24
<i>Bibliografie</i> .....	38

*Cuvinte cheie: contabilitate financiară, evaluare, evaluare economică, evaluare contabilă, evaluare administrativă, metode de evaluare, diagnostic, rapoarte financiare, proces decizional, informație economico-financiară, utilizatorii informațiilor economico-financiare, influență, rezultate.*

## CUPRINS

<b>INTRODUCERE .....</b>	<b>5</b>
<b>METODOLOGIA CERCETĂRII .....</b>	<b>12</b>
<b>PARTEA I. ANALIZA ASPECTELOR TEORETICE PRIVIND EVALUAREA, REGĂSITE ÎN LITERATURA DE SPECIALITATE .....</b>	<b>15</b>
<b>CAPITOLUL 1. CADRUL TEORETICO-METODOLOGIC AL REALIZĂRII EVALUĂRII LA NIVEL NAȚIONAL .....</b>	<b>15</b>
1.1. Aspecte privind contextul actual al evaluării și tipologia acesteia .....	18
1.2. Scopuri urmărite prin diverse categorii de evaluare .....	21
1.3. Momentele și necesitatea evaluării în contabilitate .....	33
1.4. Organizarea activității de evaluare în România .....	37
1.5. Concluzii preliminare .....	42
<b>CAPITOLUL 2. ASPECTE PRIVIND EVALUAREA ÎN CONTABILITATE .....</b>	<b>44</b>
<b>2.1 Utilitatea, rolul și valorificarea informației contabile în cadrul procesului decizional .....</b>	<b>45</b>
2.1.1. Importanța evaluării pentru asigurarea calității informațiilor contabile utilizate în cadrul procesului decizional .....	45
2.1.2. Valorificarea informațiilor din evaluare de către diversele categorii de utilizatori .....	54
<b>2.2. Considerații privind rapoartele financiare .....</b>	<b>57</b>
2.2.1. Particularități ale rapoartelor financiare anuale din prisma importanței, rolului și funcțiilor îndeplinite de acestea .....	58
2.2.2. Contabilitatea creativă și întocmirea rapoartelor financiare .....	73
2.2.3. Limitele informative ale rapoartelor financiare în peisajul economic din România .....	75
<b>2.3. Organizarea evaluării activelor și datoriilor pentru recunoașterea lor în situațiile financiare .....</b>	<b>77</b>
2.3.1. Condițiile recunoașterii elementelor patrimoniale în situațiile financiare ....	77

2.3.2 Evaluarea activelor pentru recunoașterea în situațiile financiare .....	81
2.3.2.1 Evaluarea activelor imobilizate pentru recunoașterea în situațiile financiare .....	82
2.3.2.2 Evaluarea activelor circulante pentru recunoașterea în situațiile financiare .....	99
2.3.3 Evaluarea datoriilor pentru recunoașterea în situațiile financiare.....	105
2.3.4 Aspecte privind reevaluarea activelor imobilizate .....	107
2.3.5 Implicațiile fiscale ale evaluării elementelor patrimoniale .....	113
2.4. Concluzii preliminare .....	116

### **CAPITOLUL 3. EVALUAREA ECONOMICĂ ȘI UTILITĂȚILE ACESTEIA**

.....	<b>124</b>
3.1 Elementele noțiunii de evaluare economică și importanța acesteia .....	124
3.2 Rolul diagnosticului în evaluarea entității .....	128
3.3 Delimitarea trasăturilor specifice domeniilor de diagnostic în evaluare .....	130
3.4 Particularități ale metodelor de evaluare a entităților în întregul lor .....	145
3.5 Concluzii preliminare .....	150

### **CAPITOLUL 4. ALTE TIPURI DE EVALUARE. PARTICULARITĂȚI ȘI MODALITĂȚI DE REALIZARE.....**

4.1 Elementele noțiunii de evaluare administrativă și particularități ale metodelor utilizate în cadrul acesteia .....	155
4.2 Scopuri în care se realizează evaluarea administrativă .....	156
4.3 Concluzii preliminare .....	163

### **PARTEA A II-A. CERCETARE EMPIRICĂ .....**

### **CAPITOLUL 5. ASPECTE INTRODUCTIVE PRIVIND CERCETAREA EMPIRICĂ .....**

5.1 Obiectivul general al studiului practic .....	165
5.2 Motivația alegerii celor două paliere de studiu - cantitativ și calitativ .....	166
5.3 Concluzii preliminare .....	167

**CAPITOLUL 6. CERCETARE CALITATIVĂ PRIVIND DIFERENȚELE ÎNTÂLNITE ÎN INFORMAȚIILE REFLECTATE DE RAPOARTELE FINANCIARE ÎNTOCMITE PE DIVERSE BAZE DE EVALUARE .....168**

6.1 Motivația alegerii metodei de cercetare .....	168
6.2 Metodologia de cercetare .....	168
6.3 Stabilirea eșantionului .....	169
6.4 Analiza critică a rezultatelor studiului realizat .....	176
6.5. Concluzii preliminare .....	189

**CAPITOLUL 7. IMPORTANȚA EVALUĂRII ÎN PROCESUL DECIZIONAL – STUDIU CANTITATIV PRIVIND EFECTUAREA EVALUĂRII LA NIVEL NAȚIONAL .....192**

7.1. Motivația alegerii metodei de cercetare .....	192
7.2 Metodologie și întocmire chestionar .....	192
7.3 Ipoteze de lucru .....	194
7.4 Stabilirea eșantionului .....	195
7.5 Analiza rezultatelor studiului realizat .....	195
7.6 Concluzii preliminare .....	235

**CONCLUZII GENERALE, CONTRIBUȚII PROPRII, LIMITE ȘI PERSPECTIVE ALE CERCETĂRII .....243**

**Listă participări la conferințe și articole publicate .....257**

**BIBLIOGRAFIE .....260**

**LISTA TABELELOR .....271**

**LISTA FIGURILOR .....271**

**LISTA GRAFICELOR .....272**

**ANEXE .....277**

## INTRODUCERE

### *Contextul actual al cercetării*

Într-o perioadă în care toate domeniile vieții, economice, sociale și politice se află sub influența globalizării, obținerea unor informații reale, la momentul oportun, reprezintă cheia fundamentării deciziilor. Deciziile sunt influențate de informații atât din punct de vedere calitativ, cât și cantitativ, iar între decizie și informație există un raport, care poate lua două forme. Pe de o parte, între informație și decizie există o relație directă, transparentă, iar prin informații se reduce incertitudinea, pe de altă parte, conform paradigmei constructiviste, între informație și decizie nu este o relație directă, iar decidentul va alege cea informație care îi susține deciziile pentru a avea o justificare pentru alegerile sale.

Contabilitatea, în prezent, reprezintă cel mai important instrument prin intermediul căruia, entitățile prezintă informații privind situația economico-financiară. Din analiza acestor informații rezultă punctele slabe, respectiv punctele forte referitoare la stadiul desfășurării activității, informații utile diverselor categorii de utilizatori.

În practica și teoria contabilă, o informare reală se realizează numai în condițiile prezentării activelor și datoriilor la valoarea lor actuală prin instrumentul evaluării. Evaluarea este o activitate care are capacitatea de a influența semnificativ informațiile prezentate în cadrul rapoartelor financiare, care la rândul lor influențează deciziile luate de către diversele categorii de utilizatori. Ca urmare a acestor aspecte, evaluarea, presupune un grad mare de responsabilitate din partea evaluatorilor. Aceștia trebuie să cunoască atât teoretic, cât și practic diversele tipuri de evaluări, principalele noțiuni utilizate în evaluare, momentele în care este cerută evaluarea, gama extrem de diversificată de metode de evaluare, piața economico-financiară în care entitățile desfășoară activitatea economică și nu în ultimul rând trebuie să țină pasul cu modificările legislative tot mai frecvente.

Modul tradițional de evaluare reprezintă o îmbinare a principiului prudenței cu costul istoric, iar procesul de globalizare și armonizare, în ceea ce privește evaluarea, are ca și coordonate conceptele de valoare justă, respectiv valoare de piață. Conceptul de valoare justă a fost asociat inițial doar cu activele financiare, iar în prezent a fost extins asupra tuturor categoriilor de elemente patrimoniale. Prin utilizarea valorii juste și a valorii de piață se obțin

rapoarte financiare mai fiabile, o mai bună comparabilitate a elementelor prezentate, dar se reduce și diferența dintre valoarea contabilă și cea bursieră, pentru entitățile cotate.

### ***Importanța temei și motivația realizării cercetării***

Evaluarea pertinentă a deținut din totdeauna rolul principal în obținerea unor rapoarte financiare care să reflecte imaginea fidelă a entității și care să constituie o bază temeinic fundamentată pentru diversele categorii de utilizatori în luare deciziilor. Acest lucru asociat economiei actuale care se află într-o continuă schimbare dă o notă de continuă actualitate studiilor care au în vedere acest concept.

Astfel, prin demersul științific urmărit prin proiectul de cercetare doctorală „**Aspecte ale evaluării contabile, economice și administrative**” ne-am propus abordarea unei teme de actualitate, respectiv prezentarea importanței aplicării politicilor contabile aferente evaluării activelor și datoriilor și rolul acestora în gestiunea existenței, mișcării și deprecierii activelor și datoriilor pentru întocmirea unor rapoarte financiare care să reflecte realitatea și pe baza cărora diversele categorii de utilizaori vor lua decizii economice temeinic fundamentate.

Deși evaluarea este esențială în reflectarea imaginii fidele a entității, există entități și situații în care aceasta nu se realizează și ca urmare, acest demers științific urmărește efectele informațiilor financiare cuprinse în rapoartele financiare întocmite fără o evaluare adecvată a activelor și datoriilor și cele întocmite în urma evaluării corespunzătoare a activelor și datoriilor asupra deciziilor.

Pentru a evidenția relația dintre evaluarea pertinentă – întocmirea unor rapoarte financiare care reflectă realitatea – influența asupra deciziilor, vom prezenta necesitatea, oportunitatea, relevanța și complexitatea temei de cercetare.

Necesitatea abordării relației evaluarea pertinentă – întocmirea unor rapoarte financiare care reflectă realitatea – influența asupra deciziilor are la bază faptul că deși evaluarea situației financiare a entității este obligatorie, există situații și entități în care nu se realizează o evaluare pertinentă.

Oportunitatea acestui demers științific este dată de evidențierea unor aspecte ale evaluării care joacă un rol determinat atât în realizarea unor rapoarte financiare care să reflecte imaginea fidelă, cât și în procesul decizional, dar și de legătura dintre contabilitate și



fiscalitate, mai ales în condițiile în care reglementările naționale și internaționale se află într-o continuă schimbare.

Relevanța temei reiese din condițiile în care se află economia, acesata fiind într-o continuă schimbare și se încearcă chiar o redefinire a unor concepte.

Complexitatea demersului științific este generată de influența evaluării asupra vieții economice. Această complexitate este susținută de modificările din practica economică și cele legislative care au loc în legătură cu desfășurarea unei evaluări pertinente, dar și de influența semnificativă a evaluării în buna desfășurare a activității unei entități, în cunoașterea mediului microeconomic, dar și macroeconomic.

În urma cercetării științifice sperăm că va rezulta o concluzie cu privire la măsură în care informațiile distorsionate publicate, care nu reflectă imaginea fidelă în urma unor evaluări inadecvate pentru întocmirea rapoartelor financiare, influențează utilizatorii în procesul decizional. Astfel, în partea practică vom prezenta importanța evitării întocmirii unor rapoarte financiare fără o evaluare corespunzătoare.

### ***Obiectivele lucrării de cercetare***

Pornind de la scopul general al lucrării de cercetare doctorală „**Aspecte ale evaluării contabile, economice și administrative**” reprezentat de prezentarea importanței aplicării politicilor contabile asupra informațiilor din rapoartele financiare și rolul acestora în fundamentarea deciziilor privind gestiunea, existența, mișcarea și deprecierea patrimoniului, pentru întocmirea unor rapoarte financiare care să reflecte realitatea, evidențiindu-se tot o dată influența asupra deciziilor a informațiilor financiare cuprinse în rapoartele financiare întocmite fără o evaluare adecvată a activelor și datoriilor și cele întocmite în urma evaluării corespunzătoare a activelor și datoriilor, ne-am stabilit ca obiective fundamentale următoarele:

1. Identificarea diferențelor care apar în reflectarea imaginii fidele a situației financiare ca urmare a efectuării unei evaluări temeinice, respectiv în situația în care nu se efectuează o evaluare adecvată

2. Validarea empirică a rezultatului privind măsura în care evaluarea influențează, prin intermediul informațiilor procesul decizional.

Pentru a atinge obiectivele fundamentale, ne-am fixat o serie de obiective operaționale, care se referă la:

1. Analiza rolului evaluării activelor și datoriilor în gestiunea existenței, mișcării și deprecierii activelor și datoriilor pentru întocmirea unor rapoarte financiare care să reflecte realitatea.

2. Analiza critică a rapoartelor financiare întocmite fără o evaluare adecvată a elementelor patrimoniale.

3. Prezentarea unor aspecte ale evaluării în scopuri economice.

4. Sfera de cuprinere a evaluării în scopuri administrative.

5. Identificarea motivelor și consecințelor aplicării procedurilor contabilității creative specifice reevaluărilor.

6. Identificarea diferențelor care apar în reflectarea imaginii fidele în funcție de efectuarea sau nu a evaluării, precum și consecințele acestora în procesul decizional.

7. Identificarea influenței evaluării asupra fiscalității.

Pentru a realiza obiectivele de mai sus vom proceda la o analiză a categoriilor de informații contabile și rolul lor în deciziile utilizatorilor, a modului de concepere și prezentare a informațiilor referitoare la patrimoniul entităților. Vom face o trecere în revistă a procesului de colectare, prelucrare și prezentare a informațiilor din contabilitate și de pe piață.

### ***Ipotezele cercetării***

Cercetarea nu trebuie văzută doar ca o acumulare de date și fapte, ci trebuie orientată către anumite ipoteze de cercetare, prin intermediul cărora se va desfășura o cercetare ordonată și riguroasă.

Pornind de la relația dintre evaluarea pertinentă – întocmirea unor rapoarte financiare care reflectă realitatea – influența asupra deciziilor am stabilit ca ipoteză generală faptul că *printr-o evaluare adecvată în cadrul rapoartelor financiare se vor înregistra informații reale, pe baza cărora utilizatorii vor lua diverse decizii.*

Ipoteza generală am descompus-o în ipoteze de lucru specifice obiectivelor stabilite, astfel:

- Opțiunea evaluatorului în selectarea tipului de evaluare este influențată de așteptările beneficiarului/ utilizatorului.

- Rezultatele evaluării au un impact ridicat asupra deciziilor diverselor categorii de utilizatori.

- Tehnicile contabilității creative specifice reevaluării sunt utilizate în practică pentru a cosmetiza situațiile financiare.
- Conform noilor prevederi ale Ghidului Metodologic de Evaluare GEV 500-Determinarea valorii impozabile au fost furnizate informații cu un grad de utilitate mai ridicat utilizatorilor, dar în același timp ca urmare a faptului că se vor întocmi două rapoarte de evaluare pentru aceeași clădire crește riscul de fraudă.
- Pentru o bună gestionare a dificultăților întâlnite în procesul de evaluare, evaluatorul trebuie să exercite un raționament profesional adecvat.
- Efectuarea evaluării influențează rezultatele financiare și contabile ale unei entități.
- Existența unor discrepanțe între prevederile standardelor de evaluare ANEVAR și prevederile contabile aflate în vigoare la momentul actual.
- Punctele slabe stabilite în urma diagnosticului juridic, comercial, tehnic și al resurselor umane influențează diagnosticul economico-financiar.

### ***Stadiul actual al cunoașterii***

În ceea ce privește problematica abordată, literatura de specialitate oferă o multitudine de studii teoretice și practice legate de procesul de evaluare: apariție, rol, necesitate, organizare, instrumente de realizare.

Constatăm astfel că după Dicționarul explicativ al limbii române din anul 1984, evaluarea este operațiunea de a aprecia, a stabili valoarea, prețul, numărul, a calcula, a socoti.

Dumitru Mățiș și Atanasiu Pop, consideră evaluarea “procesul prin care se determină valorile la care structurile situațiilor financiare vor fi recunoscute în Bilanț, Contul de profit și pierdere și în Notele explicative, presupunând alegerea unei anumite baze de evaluare.”<sup>1</sup>

Ion Anghel, Mihaela Oancea Negrescu, Adrian Anica Popa, Ana Maria Popescu definesc evaluarea, atât în sens larg, cât și în sens restrâns, astfel „în sens larg, evaluarea este o analiză, o opinie sau o concluzie referitoare la natura, calitatea, valoarea sau utilitatea unor anumite interese sau aspecte ale unei anumite proprietăți, exprimată de o persoană imparțială, specializată în analiza și evaluarea proprietăților. În sens restrâns, evaluarea este procesul de

---

<sup>1</sup> D. Mățiș, A. Pop, *Contabilitate financiară*, Ed. Alma Mater, Cluj Napoca, 2007, p. 158.

estimare a unui tip de valoare, pentru o anumită proprietate, la o anumită dată și concretizată în raportul de evaluare.”<sup>2</sup>

Potrivit reglementărilor aprobate prin IFRS 13<sup>3</sup>, evaluarea la valoare justă a unui activ sau a unei datorii ia în considerare caracteristicile activului sau ale datoriei pe care participanții la piață le-ar lua în considerare în determinarea prețului activului sau datoriei, la data evaluării. Evaluarea la valoare justă este efectuată în baza ipotezei că activul sau datoria sunt tranzacționate între participanții la piață conform condițiilor normale de vânzare a unui activ sau de transferare a unei datorii care caracterizează piața la data evaluării.

Conform Reglementărilor aprobate prin OMFP 1802/2014, evaluarea reprezintă procesul prin care se determină valoarea la care elementele situațiilor financiare sunt recunoscute în contabilitate și prezentate în bilanț și contul de profit și pierdere.<sup>4</sup>

Ne raliem la opinia autorilor citați, considerând evaluarea un element semnificativ în întocmirea și prezentarea situației reale a patrimoniului în cadrul situațiilor financiare. Această concluzie este susținută și de Nicolae Todea în „Evaluarea proprietății imobiliare și a întreprinderii” în 2004 consideră evaluarea, din punct de vedere economic, „aprecierea valorică a unui bun, a unui serviciu, a unei prestații ori a unei întreprinderi în întregul său. Atunci când vorbim de evaluarea unei întreprinderi, a unui bun sau a unui activ, putem defini evaluarea ca fiind un ansamblu de tehnici, metode și procedee folosite de evaluator, prin care întreprinderea, bunul sau activul în cauză se exprimă valoric la nivelul valorii de utilitate, respectiv al utilității economice a acestora”.<sup>5</sup>

În ceea ce privește tipurile de evaluare, constatăm că Marin Toma realizează o clasificare a evaluării în funcție de scopul în care este realizată, astfel:<sup>6</sup>

- evaluări contabile: sunt cele prevăzute prin standardele și normele contabile, folosite în scopul elaborării situațiilor financiare ale entităților / de dezvoltat,

- evaluări administrative: sunt cele prevăzute prin acte normative diverse; cum niciun act normativ nu poate prevedea metode pentru dimensionarea impactului în gestiunea fiecărei entități, a modificării prețurilor, raportului de schimb al monedei naționale și politicilor de

---

<sup>2</sup> I. Anghel, M. Oancea Negrescu, A. Anica Popa, A.M. Popescu, *Evaluarea întreprinderii*, Ed. Economică, București, 2010, p. 16.

<sup>3</sup> IFRS 13, *Evaluarea la valoare justă*, Ed. CECCAR, 2015.

<sup>4</sup> Ordin nr. 1802/2014 din 29/12/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate. Publicat în MOF nr. 963/30.XII.2014.

<sup>5</sup> N. Todea, *Evaluarea proprietății imobiliare și a întreprinderii*, Ed. Aeternitas, Alba Iulia, 2004, p. 3.

<sup>6</sup> M. Toma, *Inițiere în evaluarea întreprinderilor*, Ed. CECCAR, București, 2009, p. 23.

gestiune, evaluarea administrativă poate, numai din întâmplare și numai în momentul când a fost emis actul normativ, să se apropie de valoarea de piață a unor bunuri, niciodată însă de cea a unei entități;

- evaluări economice și financiare: sunt tipuri de evaluări bazate pe expertiză și diagnostic și care au ca țintă finală determinarea valorii de piață, ținând seama de condițiile concrete de utilizare a bunurilor, de organizare și funcționare a entităților.”

În cadrul Reglementărilor aprobate prin OMFP 1802/2014 nu regăsim o secțiune care să fie rezervată bazelor de evaluare utilizate. Identificarea acestor baze de evaluare utilizate se face pornind de la Secțiunea 8 "Reguli de evaluare" în care sunt prezentate atât regulile generale de evaluare (subsecțiunea 8.1.) cât și reguli detaliate aplicabile diferitelor structuri de bilanț și de cont de profit și pierdere (subsecțiunile de la 8.2. la 8.10.). Evaluarea este necesară în anumite momente și pentru anumite obiective. Iată de ce, în cadrul Ordinului, bazele de evaluare sunt invocate în legătură cu următoarele momente: evaluarea la data intrării în entitate; evaluarea la inventar și prezentarea elementelor în bilanț; evaluarea la data ieșirii din entitate.

Bazele de evaluare la care fac referire Reglementările aprobate prin OMFP 1802/2014 sunt: costul; valoarea de aport; valoarea justă; valoarea de inventar; valoarea actualizată; valoarea nominală.

Standardele Internaționale de Evaluare conțin și norme referitoare la "evaluarea pentru raportarea financiară", "evaluarea pentru garantarea împrumuturilor", iar ANEVAR a elaborat GEV 500<sup>7</sup> care face referire la determinarea valorii impozabile a clădirilor, care nu reprezintă valoarea justă sau valoarea de piață, definite ca tipuri ale valorii în standarde, respectiv în legislația română. Valoarea impozabilă nu se înregistrează în situațiile financiare ale contribuabililor, iar evaluarea clădirilor în scopul stabilirii acestei valori se poate face numai de un evaluator autorizat.

În acest context, nu trebuie uitată importanța contabilității creative la care o contribuție importantă o are evaluarea. Pornind de la faptul că entitățile cunosc indicatorii care sunt urmăriți de diverșii utilizatori ai informațiilor contabile, acestea sunt tentate să manipuleze cifrele prin diverse practici care au efecte asupra rezultatelor sau a diverselor posturi din bilanț. Soluția reevaluărilor poate crea câmp liber manipulărilor. Alegerea de a recurge la o

---

<sup>7</sup> Ghidul Metodologic de Evaluare GEV 500- Determinarea valorii impozabile.

reevaluare a imobilizărilor corporale are un impact asupra creșterii valorii activului (și implicit vor crește cheltuielile cu amortizarea) și/sau o creștere capitalurilor proprii cu respectarea limitelor regulilor fiscale. Entitățile aflate în dificultate pot apela la reevaluări ca un subterfugiu în vederea sporirii capitalurilor proprii, cu consecințe asupra capacității de îndatorare.<sup>8</sup>

Rezultatele evaluării se reflectă în informațiile furnizate prin intermediul rapoartelor financiare. Aceste rapoare sunt utilizate de către diversele categorii de utilizatori în luarea diverselor decizii, ca urmare rezultatele evaluării au capacitatea de a influența deciziile utilizatorilor.

## METODOLOGIA CERCETĂRII

Maria Niculescu, Nicolae Vasile, în „Epistemiologie. Perspectivă interdisciplinară” definesc metodologia de cercetare ca fiind „studiul metodelor utilizate pe întregul parcurs al cercetării, care conferă relevanță și validitate procesului de elaborare a cunoștințelor”.<sup>9</sup>

Din punct de vedere al curentului de cercetare predominant, demersul nostru se poziționează, în cadrul curentului pozitivist. Urmărim să explicăm, printr-o abordare detaliată și aprofundată diferitele laturi și practice ale problematicii evaluării contabile, economice și administrative. În același timp, însă, se regăsesc pe parcursul acestei lucrări atât elemente interpretative cât și critice, deoarece abordăm diferite concepte, reglementări și practici în domeniu, într-o manieră interpretativă (un punct de vedere neutru) dar și critică (implicându-ne printr-un punct de vedere particular).

Metodologia de cercetare propusă are în vedere atât o abordare de tip deductiv, cât și o abordare de tip inductiv, atât o analiză calitativă, cât și o analiză cantitativă.

În ceea ce privește perspectiva teoretică, considerăm că cea mai potrivită abordare este de tip deductiv, pornind de la general spre particular; respectiv de la concept, teorie a evaluării și reglementările legale la efectuarea propriu-zisă a acesteia de către practicienii contabili. Astfel prin intermediul revizuirii literaturii de specialitate, a standardelor și a reglementărilor în vigoare, a analizei, sintezei și comparației, am procedat la o prezentare a unor aspecte

---

<sup>8</sup> Cernușca, L., *Strategii și politici contabile*, Ed. Economică, București, 2004, p.429.

<sup>9</sup> Niculescu M., Vasile N., *Epistemiologie, Perspectivă interdisciplinară*, Ed Bibliotheca, Târgoviște, 2011, p108

considerate semnificative în raport cu tema demersului nostru științific. Am realizat o evoluție în timp a unor concepte teoretice, dar și a unor aspecte fiscale. De asemenea am prezentat și opiniile unor autori cu privire la conceptul de evaluare și rolul său în întocmirea unor rapoarte financiare care să reflecte realitatea și pe baza cărora diversele categorii de utilizatori pot să ia decizii, având o bază temeinic fundamentată.

Cercetarea empirică realizată prin studii de caz are ca scop confirmarea și verificarea ipotezelor de lucru propuse și ilustrează aspecte legate de influența evaluării prin informațiile suplimentare aduse asupra imaginii reflectate de rapoartele financiare, dar și a deciziilor luate de diversele categorii de utilizatori.

Perspectivile cercetării calitative și cantitative permit o abordare de natură empirică, inductivă. Astfel pornind de la concluziile identificate la nivelul studiilor de caz se pot formula concluzii generalizate.

Prin intermediul studiului calitativ, pe baza datelor culese vom efectua o analiză critică a imaginii reflectate de rapoartele financiare întocmite în urma unei evaluări adecvate, dar și a imaginii reflectate de rapoartele financiare a aceleiași entități, pentru aceeași perioadă în cazul în care nu ar fi fost efectuată o evaluare adecvată, pentru a arăta importanța evaluării în cadrul procesului decizional. Astfel, se vor putea compara informațiile reflectate de rapoartele financiare în cazul în care aceste entități efectuează sau nu evaluarea. Argumentele care justifică apelarea la comparație constau în faptul că permit identificarea similitudinilor, dar și a disimilitudinilor existente între cele două tipuri de informații reflectate de rapoartele financiare. Se prevede faptul că la finalul studiului vom putea stabili care sunt denaturările reflectate de rapoartele financiare întocmite fără evaluare și se va putea valida importanța efectuării periodice a evaluării pentru reflectarea imaginii fidele, precum și relevanța acesteia în cadrul procesului decizional.

Studiul calitativ se va finaliza prin intermediul unei analize SWOT a efectuării unei evaluări pertinente a activelor și datoriilor cuprinse în cadrul rapoartelor financiare, cu scopul de a stabili punctele tari, slabe, oportunitățile și amenințările cu privire la furnizarea unor informații suplimentare prin efectuarea evaluării pertinente pentru întocmirea rapoartelor financiare.

Metoda de cercetare cantitativă pe care am utilizat-o în vederea atingerii obiectivului principal al cercetării noastre, precum și pentru a stabili validarea sau nu a ipotezelor de lucru

stabilite, este cercetarea pe bază de sondaj statistic prin intermediul chestionarului. Chestionarul are în vedere relația dintre realizarea unei evaluări pertinente și impactul acesteia asupra deciziilor luate de către diversele categorii de utilizatori. În cadrul chestionarului folosim un singur tip de întrebări și anume cele cu răspuns închis. Pentru răspunsurile prestabilite utilizăm Scala Likert prin intermediul căreia se stabilește în ce măsură respondenții sunt de acord sau nu cu afirmațiile din cadrul chestionarului. Ca formă de prezentare a rezultatelor analizei empirice, ne vom folosi de reprezentări grafice, cu scopul de a spori calitatea informațiilor obținute.

În sinteză, pentru realizarea lucrării vom utiliza tehnici și procedee precum: studiul referințelor bibliografice, analiza actelor normative importante, culegerea și prelucrarea informațiilor, realizarea de diverse tabele, figuri și grafice pentru a sintetiza și evidenția rezultatul cercetării, analiza SWOT, comparații, evoluții în timp, precum și un studiu de caz care s-a bazat pe culegerea datelor prin intermediul chestionarelor.

## **SINTEZA PRINCIPALELOR PĂRȚI ALE TEZEI DE DOCTORAT**

Indiferent de categoria de utilizatori ai informațiilor economico-financiare la care ne referim, fundamentarea deciziilor, atât pe termen lung, cât și pe termen scurt, presupune informații reale, care să reflecte imaginea fidelă a entității. Acest lucru nu este posibil decât în situația în care entitatea este supusă unui proces pertinent de evaluare. Având în vedere aceste aspecte, precum și obiectivele, ipotezele și metodologia de cercetare, demersul științific întreprins este structurat în două părți, o parte teoretică, respectiv o parte practică, în care am abordat într-o ordine logică, atât elemente teoretice, cât și practice, relevante pentru tema de cercetare.

În *capitolul I Cadrul teoretico-metodologic al realizării evaluării la nivel național*, propunem o abordare a cadrului teoretico-metodologic al realizării evaluării la nivel național, a elementelor definitorii ale conceptului de evaluare, trecând în revistă factorii a căror acțiune conduce la necesitatea evaluării, diversele scopuri în care se cere evaluarea, realizând o clasificarea a evaluării în funcție de cele mai cunoscute criterii, a principalelor valori utilizate, a relației valoare-preț-cost, a momentelor în care se realizează evaluarea conform



reglementărilor aprobate prin OMFP 1802/2014 și a Standardelor de Evaluare ale ANEVAR, precum și a modului în care este organizată activitatea de evaluare în România.

Teoria valorii este cea care a influențat evoluția conceptului de evaluare și implicit a teoriei evaluării. Astfel, teoria evaluării se bazează pe teoria neoclasică a valorii, adică pe comparația de piață, costul de înlocuire și capitalizarea venitului. Dezvoltarea capitalismului, epocă în care averea era exprimată prin intermediul banilor, iar scopul suprem era reprezentat de goana după bani, a avut implicații asupra calculului costurilor și asistarea deciziilor, a contabilității bugetare, dar și a impactului fiscalității asupra contabilității. Ca urmare, sistemul capitalist poate fi caracterizat prin cele 4 tipuri de reglare: reglarea prin faliment, reglarea prin acțiunea statului, reglarea bursieră, și nu în ultimul rând, reglarea contemporană, în cazul căreia băncile joacă un rol foarte important în sistemul de finanțare, control al creditului, de angajare a investițiilor, iar evaluarea este dominată de principiul prudenței.<sup>10</sup>

În sistemul contabil socialist, reperul în vederea evaluării era reprezentat de sistemul socialist de prețuri și tarife, a cărui structură era susținută de următoarele elemente: prețurile producătorilor, prețurile de livrare, prețurile cu amănuntul, tarifele.<sup>11</sup>

Începând cu anii '90, în România s-a adoptat un sistem contabil de inspirație franceză, conform căruia evaluarea contabilă tradițională reprezintă o aplicare combinată a principiilor costului istoric și al prudenței, care are o capacitate mare de rezistență în timp. De asemenea trebuie amintită evaluarea la valoarea justă, deoarece fiecărui element patrimonial, la un moment dat, trebuie să i se asocieze o valoare actuală.

Influența globalizării asupra evaluării se manifestă prin elementele ce caracterizează modelul european de globalizare și anume: acceptarea principiilor liberalizării în vederea asigurării unui grad înalt de dezvoltare, creșterea transparenței instituțiilor comunitare, corelarea procesului globalizării comerciale cu dezvoltarea socială și reducerea sărăciei, susținerea domeniilor care depășesc logica pieței.<sup>12</sup>

În acest context, evaluarea a fost definită de către diverși autori, diverse norme și specialiști în domeniu. Apreciem evaluarea ca fiind un element semnificativ în întocmirea și prezentarea situației reale a patrimoniului în cadrul diverselor rapoarte financiare. Evaluarea

---

<sup>10</sup> N. Feleagă, *Controverse contabile*, Ed. Economică, București, 1996, p.33.

<sup>11</sup> D. A. Calu, *Istorie și dezvoltare privind contabilitatea în România*, Ed. Economică, București, 2005, p.192.

<sup>12</sup> C. Ionescu, *Modelul european în noua ordine mondială, România în Uniunea Europeană. Potențialul de convergență, Supliment al Revistei de Economie teoretică și aplicată*, p. 223-242.

prezintă un mare interes pentru mediul economic datorită faptului că o mare parte de operațiuni și tranzacții nu se pot realiza fără o evaluare adecvată, deciziile neavând un fundament. Precizăm faptul că, în România, încă sunt întâmpinate dificultăți în stabilirea valorii reale a entității, în stabilirea poziției entității, în publicarea de informații economico-financiare care să răspundă nevoilor tuturor utilizatorilor.

Factorii a căror acțiune conduce la necesitatea evaluării sunt reprezentați de prețurile libere, raportul de schimb al monedei naționale și nu în ultimul rând gestiunea internă a entităților. De asemenea, un aspect important de reținut este relația valoare-preț-cost. Astfel, valoarea este cea care determină producția, fiind o calitate convențională, rezultată în urma unor calcule, expertize. Prețul este punctul de echilibru între un vânzător și un cumpărător, determinat pe piață. În ceea ce privește costul, acesta este un termen specific producției. În evaluare, valoarea este considerată un etalon în jurul căruia se stabilește prețul pe piață, iar de cost se ține seama rezonabil.

În urma studiului diacronic cu privire la tipurile de valoare, putem afirma faptul că, o dată cu extinderea scopului în care este solicitată evaluarea, dintre care amintim evaluare contabilă, evaluare economică, evaluare administrativă, s-au dezvoltat și tipurile de valoare, cum ar fi valoarea justă, valoarea de piață, cost de înlocuire, valori care sunt adaptate informațiilor pe care le deține evaluatorul, precum și condițiilor mediului economic, pentru a putea reflecta valoarea reală a bunului economic sau a entității în ansamblul ei.

În ceea ce privește organizarea activității de evaluare, evaluarea contabilă se desfășoară în interiorul entităților, de către personalul entității, iar evaluarea economică ca profesie liberală, de către specialiști atestați neutri față de beneficiar.

Dezvoltarea activității de evaluare a entităților a condus la necesitatea constituirii organizațiilor profesionale care să le reprezinte interesele, dar și să reglementeze atât activitățile firmelor de evaluare, cât și a evaluatorilor individuali. La nivel internațional, s-a înființat Comitetul Internațional pentru Standarde de Evaluare a Activelor (TIAVSC), cunoscut în prezent sub denumirea de Comitetul Internațional pentru Standarde de Evaluare (IVSC), care are ca obiectiv elaborarea Standardelor Internaționale de Evaluare (IVS) și a ghidurilor ce reprezintă cea mai bună practică în evaluare. La nivel european, există o asociație numită Grupul European al Evaluatorilor (TEGOVOVA), care în prezent cuprinde majoritatea asociațiilor profesionale ale evaluatorilor din țările europene și al cărei obiectiv

este elaborarea Standardelor Europene de Evaluare (EVS), în concordanță cu Directivele Consiliului Europei.

În România, în anul 1992 s-a înființat **Asociația Națională a Evaluatorilor din România (ANEVAR)**, asociație profesională non-profit, ce are drept scop promovarea, prin mijloace specifice, a profesiei de evaluator, a metodelor și tehnicilor de evaluare a întreprinderii.<sup>13</sup> Iar prin O.G. 24/2011, s-a înființat Uniunea Națională a Evaluatorilor Autorizați din România ale cărei proceduri de organizare și funcționare au fost derulate de către ANEVAR, datorită recunoașterii sale pe plan intern și internațional. În urma cesionării către Uniune a brandului ANEVAR, asociația și-a schimbat denumirea în Societatea Științifică de Evaluare.

Toate aceste organisme au scopul de a coordona și reglementa activitatea de evaluare, iar standardele emise prevăd un minim de cerințe de care trebuie să țină cont evaluatorii.

**Capitolul II Aspecte privind evaluarea în contabilitate** aduce în prim plan importanța informațiilor economico-financiare în procesul decizional, particularități ale diverselor categorii de utilizatori ai acestor informații, precum și scopurile pe care aceștia le urmăresc, diverse aspecte referitoare la rapoartele financiare constituite pe baza informațiilor economice, influența contabilității creative asupra rapoartelor financiare, a limitelor informaționale și a modalităților prin care pot fi depășite aceste limite, dar și o serie de considerații privind evaluarea diverselor elemente ale entității, pentru întocmirea rapoartelor/ situațiilor financiare.

Informația economică trece permanent printr-un proces de îmbunătățire, determinat de realitățile societății moderne, pentru ca aceasta să poată furniza elementele necesare luării deciziilor. Numai în cadrul unui sistem informațional economic poate fi valorificată deplin informația economică.<sup>14</sup>

D. Oprea definește *sistemul informațional economic* ca „un ansamblu de resurse umane și de capital, investite într-o unitate economică, în vederea colectării și prelucrării datelor necesare producerii informațiilor, care vor fi folosite la toate nivelurile decizionale ale conducerii și controlului activităților organizației”.<sup>15</sup> Astfel, reiese faptul că principala sursă de date a acestui sistem și totodată principala sa componentă este contabilitatea.

---

<sup>13</sup> W. Păvăloaia, D. Păvăloaia, *Diagnosticul și evaluarea întreprinderii*, Ed. ETP Tehnopress, Iași, 2006, pp. 10-11.

<sup>14</sup> M. Berheci, *Valorificarea raortărilor financiare. Sinteze contabile: teorie, analize, studii de caz*, Ed. CECCAR, București, 2010, p. 25.

<sup>15</sup> D. Oprea, *Analiza și proiectarea sistemelor informaționale economice*, Ed. Polirom, Iași, 1999, p.40.

Contabilitatea nu ar putea furniza informații care să reflecte imaginea fidelă fără să apeleze la o evaluare pertinentă. De asemenea pentru ca o informație să fie utilă diverselor categorii de utilizatori trebuie să îndeplinească o serie de caracteristici. Aceste caracteristici au fost prezentate inițial în Cadrul Conceptual al IASB și preluate în reglementările aprobate prin OMFP 1802/2014 și se referă la: relevanță, reprezentare exactă, comparabilitate, verificabilitate, oportunitate și inteligibilitate.

Utilizatorii informațiilor economico-financiare, în funcție de interes, pot fi încadrați în trei categorii: utilizatori care gestionează entitatea, utilizatori externi care au un interes financiar direct în entitate, utilizatori externi care au un interes financiar indirect în entitate.<sup>16</sup>

Indiferent de categoria din care fac parte, utilizatorii pot beneficia de informații care să reflecte realitatea, numai în situația realizării unei evaluări contabile, economico-financiare sau administrative realizate cu respectarea standardelor și a reglementărilor în vigoare.

Putem spune faptul că scopul evaluării este pus în evidență prin obiectivele utilizatorilor rezultatelor evaluării, indiferent dacă ne referim la evaluarea contabilă, economico-financiară sau administrativă.

Informațiile financiare sunt puse la dispoziția utilizatorilor prin intermediul rapoartelor financiare, al căror principal obiectiv este cel de a reflecta imaginea fidelă a entității, pentru a permite tuturor categoriilor de utilizatori interesați să ia decizii cât mai corecte, având o bază temeinic fundamentată. Cu alte cuvinte, utilitatea rapoartelor financiare este dată de faptul că redau situația entității, reprezintă un mijloc de conducere, permit analize economico-financiare, determinarea indicatorilor de performanță, a riscurilor și nu în ultimul rând valoarea entității.

Datorită faptului că rezultatele evaluării se reflectă direct sau indirect în fiecare dintre componentele situațiilor financiare, precum și a faptului că evaluarea este cerută și reglementată, atât la nivel național, cât și internațional, am considerat oportun, ca prin realizarea unei comparații din punct de vedere al cadrului de reglementare și anume Cadrul conceptual internațional al IASB, Reglementările Uniunii Europene și cele naționale, să stabilim diferențele existente atât la nivel al structurii unui set complet de rapoarte financiare, cât și la nivelul fiecărui element component al acestor rapoarte financiare.

---

<sup>16</sup> N. Todea, *Teorie contabilă și raportare financiară*, Ed. Aeternitas, Alba Iulia, 2009, p.14.

Un aspect relevant este dat de influența contabilității creative asupra informațiilor prezentate în cadrul rapoartelor financiare. Astfel, pornind de la interesele uneori opuse ale celor care produc și ale celor care utilizează informațiile furnizate de rapoartele financiare în luarea deciziilor, entitățile având interesul prezentării unei situații cât mai favorabile, iar utilizatorii doresc cunoașterea aspectelor care pun probleme în entitate, s-a ajuns la situația în care profesioniștii contabili utilizează diverse tehnici legale, care le dau posibilitatea de a prezenta elementele, respectiv situația entității într-un anumit mod.

În ceea ce privește limitele informative, dar și modalitățile prin care aceste limite pot fi depășite, precizăm că un rol important este deținut de evaluare, în urma căreia elementele entității sunt reflectate la valoarea reală.

Pentru a realiza o evaluare pertinent, evaluatorul trebuie să cunoască și să țină cont de particularitățile de evaluare ale fiecărui element de active și datorii.

Pentru a elimina efectele inflației, entitățile au posibilitatea de a apela la reevaluare. Reevaluarea se face la valoarea justă de la data bilanțului. De asemenea trebuie ținut cont de tratamentul privind amortizarea cumulată, de posibilitatea entității de a opta pentru transferul eșalonat al rezervei din reevaluare asupra rezultatului reportat, în fiecare an sau de a face acest transfer doar la momentul scoaterii din funcțiune a imobilizării pentru care se înregistrează rezervele din reevaluare, de situația în care entitățile pot opta pentru revenirea la costul istoric de la valoarea justă.

Cu toate că s-a încercat și se încearcă eliminarea influenței fiscalității asupra contabilității, încă există o interdependență între tratamentele contabile alternative și fiscalitate. Din punct de vedere al evaluării, respectiv al reevaluării, implicațiile fiscale se referă la tratamentul fiscal aferent rezervelor din reevaluare, al surplusului obținut din reevaluare, dar și a evaluării diferitelor tipuri de stocuri, datorită faptului că în funcție de metoda de evaluare a stocurilor utilizată se obțin rezultate fiscale diferite. În ceea ce privește studiul nostru, am considerat oportună o prezentare a evoluției în timp a tratamentului fiscal al surplusului din evaluare.

În *capitolul III Evaluarea economică și utilitățile acesteia* ne-am axat pe prezentarea și analiza conceptului de evaluare economică, a diverselor tipuri de diagnostic, precum și a metodelor de evaluare.

Evaluările economico-financiare sunt singurele tipuri de evaluări bazate pe expertiză și diagnostic și care au ca țintă finală determinarea valorii de piață, ținând seama de condițiile concrete de utilizare a bunurilor, de organizare și funcționare a entităților.<sup>17</sup>

În cadrul studiului nostru, referitor la diversele tipuri de diagnostic, am pus accent pe punctele slabe care pot fi slabite în urma analizei SWOT și care la rândul lor influențează performanța entității.

Fenomenul de globalizare, respectiv armonizare, a avut o influență semnificativă asupra creșterii complexității activității economico-financiare a entităților, a situațiilor cărora entitățile trebuie să facă față. Ca urmare, s-au dezvoltat diverse tehnici, metode și procedee care respectă principiile de bază ale contabilității și prin intermediul cărora entitățile pot furniza informații reale și complete diferitelor categorii de utilizatori, în vederea luării deciziilor.

Metodele de evaluare pot fi încadrate în trei abordări și anume: abordarea bazată pe active (patrimonială), abordarea bazată pe venit, abordarea bazată pe piață. Aceste abordări au fost inițial prezentate în cadrul Standardelor Internaționale de Evaluare, iar apoi au fost preluate în cadrul Standardelor de Evaluare ANEVAR.

Fiecare abordare, cu metodele specifice, prezintă atât avantaje, cât și dezavantaje. Deși nici una dintre ele nu este perfectă, cheia în obținerea unei valori reale constă în alegerea abordării, respectiv a metodelor de evaluare adecvate, iar pentru ca acest lucru să fie posibil, evaluatorul, trebuie să țină cont de o serie de factori, atât obiectivi, cât și subiectivi, cum ar fi: scopul evaluării, mărimea entității, rezultatele diagnosticului, cantitatea și calitatea datelor disponibile.

În *capitolul IV Alte tipuri de evaluare. Particularități și modalități de realizare* am realizat o prezentare și o analiză a elementelor definiției ale evaluării administrative, punând accent pe scopurile în care acest tip de evaluare este solicitat.

Evaluarea administrativă este prevăzută prin acte normative. Deși în cadrul evaluării administrative pot apărea situații în care vor exista devieri de la Standardele de Evaluare, acestea nu constituie o încălcare a standardelor.

Scopurile în care se cer evaluările administrative sunt cele fiscale sau pentru a actualiza valoarea capitalului de stat. Pentru a realiza o evaluare administrativă care să reflecte

---

<sup>17</sup> M. Toma, *Inițiere în evaluarea întreprinderilor*, Ed. CECCAR, București, 2009, p. 23.

realitatea, fiecare parte implicată trebuie să cunoască baremele de impozitare aplicabile, dar și penalizările și sancțiunile în caz de subevaluare.

În cadrul acestui capitol, pentru întregirea studiului, am realizat o analiză SWOT a modificărilor legislative la nivel național cu privire la impozitare.

Partea a II-a a lucrării cuprinde atât un studiu calitativ, cât și unul cantitativ. În **capitolul V practic Aspecte introductive privind cercetarea empirică am prezentat obiectul** general al tezei, faptul că în cercetarea noastră ne bazăm pe relația evaluare pertinentă - obținerea unor rapoarte financiare care reflectă imaginea fidelă – decizii corecte, motivând totodată alegerea studiului calitativ și a studiului cantitativ.

În **capitolul VI practic, Cercetare empirică privind diferențele întâlnite în informațiile reflectate de rapoartele financiare întocmite pe diverse baze de evaluare** am cuprins studiul calitativ al cărui scop este de a prezenta și analiza critic, prin intermediul comparației, diferențele care apar în imaginea fidelă reflectată de rapoartele financiare, în situația în care se realizează sau nu o evaluare pertinentă a entității, precum și influența la nivel decizional. Pentru a stabili contururile, respectiv elementele care fac obiectul comparației am procedat la stabilirea unui prag de semnificație în funcție caracteristicile specifice domeniului din care face parte entitatea, cifra de afaceri. Acest prag de semnificație este stabilit pe baza regulilor de stabilire a pragului de semnificație din audit.

Ca urmare am analizat diferite posturi bilanțiere referitoare la imobilizări, stocuri, datorii, credite.

Studiul calitativ se finalizează prin intermediul unei analize SWOT a efectuării unei evaluări pertinente a activelor și datoriilor cuprinse în cadrul rapoartelor financiare, cu scopul de a stabili punctele tari, slabe, oportunitățile și amenințările cu privire la furnizarea unor informații suplimentare prin efectuarea sau nu a evaluării pertinente pentru întocmirea rapoartelor financiare, utilizate în cadrul procesului decizional de către diversele categorii de utilizatori.

Pentru realizarea eșantionului am luat în calcul populația statistică reprezentată de domeniul industriei alimentare, a preparatelor din carne. Din cadrul populației statistice reprezentată de domeniul industriei alimentare, a preparatelor din carne, am selectat o entitate care se remarcă atât la nivel local, cât și național, prin cifra de afaceri și ponderea pe piață. Entitatea, la nivelul județului Alba, ocupă locul 2 în topul entităților din domeniul alimentar,

situându-se astfel între primele 3 entități din sectorul prelucrării și conservării cărnii. La nivel național deține 24% din totalul încasărilor din producția și comercializarea cărnii și a preparatelor din carne.

*Capitolul VII practic Importanța evaluării în procesul decizional – studiu cantitativ privind efectuarea evaluării la nivel național* cuprinde un sondaj statistic realizat prin intermediul chestionarului. Scopul chestionarului este de a observa măsura în care rezultatele evaluării influențează deciziile luate de către diversele categorii de utilizatori ai rapoartelor financiare. Este foarte importantă identificarea imaginii, influențelor și a tuturor aspectelor evaluării care au impact asupra evidențierii unei imagini fidele a entităților și a deciziilor fundamentate de către diversele categorii de utilizatori pe baza rezultatelor evaluării în cadrul situației actuale. Ca urmare se vor putea stabili punctele slabe asupra cărora va trebui intervenit, dar și punctele forte care trebuie cel puțin menținute.

În prima parte am prezentat metodologia de întocmire a chestionarului, ipotezele de lucru, precum și stabilirea eșantionului.

Pentru realizarea eșantionului am luat în calcul experți contabili, experți evaluatori, manageri, personal din departamentul economico-financiar, din fiecare regiune a țării. Mărimea eșantionului este de 280 de persoane, fiind luate în calcul câte 40 de persoane din fiecare regiune a țării.

Chestionarul a fost trimis în perioada decembrie 2016 - martie 2017, iar rata de răspuns în această perioadă a fost de 54,65%, adică 153 de persoane respondente.

Precizăm faptul că analiza rezultatelor primite a dus la validarea ipotezelor de lucru propuse.

## **CONCLUZII GENERALE, CONTRIBUȚII PROPRII, LIMITE ȘI PERSPECTIVE ALE CERCETĂRII**

Imaginea fidelă a entității nu poate fi reflectată în cadrul rapoartelor financiare decât în situația realizării unei evaluări pertinente, astfel diversele categorii de utilizatori vor beneficia de o bază decizională solidă. Prezentul demers științific a avut ca obiectiv abordarea unei teme de actualitate, respectiv prezentarea importanței aplicării politicilor contabile aferente evaluării activelor și datoriilor și rolul acestora în gestiunea existenței, mișcării și deprecierii activelor și



datoriilor pentru întocmirea unor rapoarte financiare care să reflecte realitatea și pe baza cărora diversele categorii de utilizaori vor lua decizii economice temeinic fundamentate.

Concluzionând, putem face aprecieri legate de aspectele surprinse pe parcursul întregii lucrări, aspecte referitoare la realizarea evaluării pentru diverse scopuri, particularitățile acesteia, precum și influența rezultatelor evaluării asupra performanței entității și a deciziilor luate de către diversele categorii de utilizatori.

Astfel, necesitatea, oportunitatea, relevanța și complexitatea temei de cercetare rezultă din relația evaluarea pertinentă – întocmirea unor rapoarte financiare care reflectă realitatea – influența asupra deciziilor.

Necesitatea abordării relației evaluarea pertinentă – întocmirea unor rapoarte financiare care reflectă realitatea – influența asupra deciziilor are la bază faptul că deși evaluarea situației financiare a entității este obligatorie, există situații și entități în care nu se realizează o evaluare pertinentă.

Oportunitatea acestui demers științific este dată de evidențierea unor aspecte ale evaluării care joacă un rol determinat atât în realizarea unor rapoarte financiare care să reflecte imaginea fidelă, cât și în procesul decizional, dar și de legătura dintre contabilitate și fiscalitate, mai ales în condițiile în care reglementările naționale și internaționale se află într-o continuă schimbare.

Relevanța temei reiese din condițiile în care se află economia, acesata fiind într-o continuă schimbare și se încearcă chiar o redefinire a unor concepte.

Complexitatea demersului științific este generată de influența evaluării asupra vieții economice. Această complexitate este susținută de modificările din practica economică și cele legislative care au loc în legătură cu desfășurarea unei evaluări pertinente, dar și de influența semnificativă a evaluării în buna desfășurare a activității unei entități, în cunoașterea mediului microeconomic, dar și macroeconomic.

Lucrarea de cercetare doctorală este formată din două părți. Prima parte intitulată *Analiza aspectelor teoretice privind evaluarea, regăsite în literatura de specialitate* cuprinde patru capitole, în care prin intermediul revizuirii literaturii de specialitate, a standardelor și a reglementărilor în vigoare, a analizei, sintezei și comparației, am procedat la o analiză a conceptului de evaluare.

În *capitolul I Cadrul teoretico-metodologic al realizării evaluării la nivel național*, am identificat o serie de aspecte referitoare la contextul actual al evaluării, la modul cum s-a constituit în timp o definiție a conceptului de evaluare, respectiv a tipologiei acestui concept, a scopurilor în care este utilizată evaluarea, obținând astfel o bază de pornire pentru eforturile viitoare de cercetare întreprinse pentru a demonstra necesitatea unei evaluări pertinente în întocmirea unor rapoarte financiare care să reflecte imaginea fidelă a entității, dar și în alte împrejurări, rapoarte care reprezintă baza decizională a diverselor categorii de utilizatori.

Din punct de vedere contabil, evaluarea poate fi considerată un punct comun al tuturor sistemelor contabile, indiferent de perioada la care acestea se referă. Datorită impactului direct asupra valorii activelor, datoriilor, a rezultatului exercițiului financiar și a indicatorilor economico-financiari, evaluarea este una dintre cele mai dificile operațiuni ale contabilității. Dificultatea este dată și de variația în timp a valorii elementelor evaluate.

Putem spune că evaluarea este metoda prin care toate activele și pasivele sunt exprimate prin intermediul aceluiași etalon monetar, sunt aduse la valoarea actuală, oferindu-se astfel spre publicare informații care prezintă imaginea fidelă a entității.

În teorie, dar și în practică există numeroase criterii de clasificare a evaluării, cum ar fi în funcție de obiectul evaluării, de metoda aleasă de evaluare, de scopul evaluării și nu în ultimul rând în funcție de periodicitatea și beneficiarul evaluării. Pornind de la formele evaluării care reies din clasificarea după diversele criterii, evaluatorii pot răspunde tuturor cerințelor persoanelor interesate de valoarea unui bun, a unei entități.

Printre altele, scopul evaluării este cel care determină utilizarea unui anumit tip de valoare. Principale valori utilizate sunt valoarea justă, respectiv valoarea de piață, apoi în funcție de metoda și scopul evaluării intervin valorile secundare, dintre care amintim valoarea specială, costul de înlocuire, costul de producție, valoarea de lichidare. Astfel, putem susține faptul că, o dată cu extinderea scopului în care este solicitată evaluarea, s-au dezvoltat și tipurile de valoare, care sunt adaptate informațiilor pe care le deține evaluatorul, precum și condițiilor mediului economic, pentru a putea reflecta valoarea reală a bunului economic sau a entității în ansamblul ei.

În ceea ce privește organizarea activității de evaluare, evaluarea contabilă se desfășoară în interiorul entităților, iar evaluarea economică ca profesie liberală. Datorită complexității activității de evaluare care presupune utilizarea unor informații din diverse domenii de

activitate (juridic, tehnic, fiscal, al pieței de capital), s-au constituit diverse organisme profesionale, atât la nivel internațional, cât și național care au rolul de a forma și perfecționa evaluatorii, de a dezvolta standarde internaționale de evaluare, de a arăta necesitatea și de a promova aceste standarde, de a acorda asistență, îndrumare și informarea evaluatorilor. La nivel internațional, organismul este reprezentat de Comitetul Internațional pentru Standarde de Evaluare (IVSC). La nivel european, există o asociație numită Grupul European al Evaluatorilor (TEGOVOVA). Iar la nivel național organismul este cunoscut sub numele de **Asociația Națională a Evaluatorilor din România.**

Concluzionăm că realizarea unei evaluări pertinente este esențială datorită faptului că permite stabilirea valorii reale a unui bun, respectiv a unei entități, indiferent de momentul sau de situația pentru care se efectuează, reprezentând o metodă utilă, pe baza căreia se asigură furnizarea unei imagini fidele diverselor categorii de utilizatori.

*Capitolul II Aspecte privind evaluarea în contabilitate* detaliază aspecte legate de utilitatea, rolul și valorificarea informației contabile în cadrul procesului decizional, o serie de considerații privind rapoartele financiare în care se utilizează evaluarea și nu în ultimul rând particularitățile privind organizarea evaluării activelor și a datoriilor pentru recunoașterea lor în rapoartele financiare.

Entitățile, indiferent de natura activității pe care o desfășoară, sunt nevoite să furnizeze informații, pentru a permite controlul societății asupra diverselor aspecte desprinse din această activitate. Aceste informații reflectă realitatea numai în situația în care activele și datoriile entității au fost supuse unui proces de evaluare pertinent, indiferent dacă ne referim la o metoda sau alta de evaluare utilizată.

Realitățile societății moderne influențează sistemul informațional economic și implicit informațiile economice furnizate diverselor categorii de utilizatori. Astfel putem afirma faptul că informațiile economice trec printr-un continuu proces de îmbunătățire, mai ales că din totalul informațiilor furnizate 80% sunt informații cu caracter economic, iar dintre acestea 47% sunt informații din sfera contabilității.

Scopul principal al producerii, transmiterii și interpretării informațiilor contabile, și nu numai, este reprezentat de utilizarea acestora în luarea deciziilor. Deciziile sunt influențate de informații atât din punct de vedere calitativ, cât și cantitativ, iar între decizie și informație există un raport, care poate lua două forme. Pe de o parte între informație și decizie există o

relație directă, transparentă, iar prin informații se reduce incertitudinea, pe de altă parte, conform paradigmei constructiviste, între informație și decizie nu este o relație directă, iar decidentul va alege acea informație care îi susține deciziile pentru a avea o justificare pentru alegerile sale.

În studiul întreprins, am identificat interesele particulare ale fiecărui utilizator, care pot fi îndeplinite prin intermediul informațiilor furnizate prin evaluare. Astfel, necesitatea evaluării la nivelul entităților economice derivă din necesitățile utilizatorilor acestui serviciu. Managerii și acționarii au nevoie de evaluare pentru a cunoaște rentabilitatea reală a entității. Investitorii sunt interesați în plasarea capitalului lor în afaceri profitabile, personalul angajat este interesat de stabilitatea economico-financiară, creditorii sunt interesați de valoarea de piață a entității, în vederea rambursării creditelor și plății dobânzilor, statul este interesat de procesul de evaluare pentru diverse scopuri, de la cele fiscale, până la expropriere, privatizare etc.

Informațiile financiare sunt puse la dispoziția utilizatorilor prin intermediul rapoartelor financiare, al căror principal obiectiv este cel de a reflecta imaginea fidelă a entității, pentru a permite tuturor categoriilor de utilizatori interesați să ia decizii cât mai corecte, având o bază temeinic fundamentată. Este nevoie de o evaluare fundamentată și punerea de acord a informațiilor cu datele rezultate din evaluare pentru a ajunge la această imagine fidelă. Utilitatea rapoartelor financiare este dată de faptul că redau situația entității, profitabilitatea afacerii, viitorul previzibil al acesteia. Pe baza lor se fundamentează comportamentul viitor al decidenților, se realizează analize economico-financiare, se calculează și se compară, în timp și spațiu, diverse categorii de indicatori care măsoară riscurile, și, nu în ultimul rând, din aceste rapoarte rezultă valoarea entității.

Utilitatea rapoartelor financiare este dată de faptul că redau situația entității, reprezintă un mijloc de conducere, permit analize economico-financiare, determinarea indicatorilor de performanță, a riscurilor și nu în ultimul rând valoarea entității.

Un subiect de actualitate referitor la rapoartele financiare este dat de influența contabilității creative asupra informațiilor furnizate prin intermediul acestora. Pornind de la interesele uneori opuse ale celor care produc și ale celor care utilizează informațiile furnizate de situațiile financiare anuale în luarea deciziilor, dar și de la faptul că entitățile cunosc indicatorii care sunt urmăriți de diverșii utilizatori ai informațiilor contabile, acestea sunt

tentate să manipuleze cifrele prin diverse practici care au efecte asupra rezultatelor sau a diverselor posturi din bilanț, numite tehnici ale contabilității creative.

Referitor la reevaluare, apelarea la tehnicile contabilității creative reprezintă un subterfugiu în vederea creșterii capitalului propriu, respectiv a capacității de îndatorare a entității.

Rapoartele financiare prezintă o serie de limite informaționale, cum ar fi faptul că informațiile cuprinse în situațiile financiare pot fi prezentate la costul istoric, neținând seama de rata de inflație, sunt puternic influențate de raționamentul profesional, valoarea resurselor umane nu este luată în considerare. Totuși, aceste limite pot fi depășite prin utilizarea în mod consecvent a politicilor contabile, eliminarea alternativelor în tratamentul contabil, evitarea utilizării raționamentelor personale și axarea pe principiile contabile, prin evaluarea pertinentă a elementelor recunoscute în cadrul acestor rapoarte, prin furnizarea unor informații suplimentare și nu numai.

Fiecare element recunoscut în cadrul rapoartelor financiare prezintă o serie de particularități în ceea ce privește evaluarea, respectiv reevaluarea, particularități pe care evaluatorul trebuie să le ia în considerare în stabilirea valorilor atașate acestor elemente în rapoarte. Aceste particularități pot face referire bazele de evaluare, valorile la care pot fi evaluate anumite elemente patrimoniale, respectiv la metodele de evaluare prin care pot fi evaluate anumite elemente.

Reevaluarea se face la valoarea justă de la data bilanțului. În ceea ce privește amortizarea cumulată, în cazul reevaluării, există două tratamente posibile, adică fie este eliminată din valoarea brută, fie este recalculată proporțional cu modificarea valorii contabile brute a activului.

Un alt aspect relevant specific reevaluării pe care l-am identificat în cadrul studiului nostru se referă la faptul că entitățile au posibilitatea de a opta pentru transferul eșalonat al rezervei din reevaluare asupra rezultatului reportat, în fiecare an sau de a face acest transfer doar la momentul scoaterii din funcțiune a imobilizării pentru care se înregistrează rezervele din reevaluare. De asemenea, există situații în care entitățile pot opta pentru revenirea la costul istoric de la valoarea justă.

Cu toate că s-a încercat și se încearcă eliminarea influenței fiscalității asupra contabilității, încă există o interdependență între tratamentele contabile alternative și

fiscalitate. Constatăm că de-a lungul timpului, în funcție de actul normativ în vigoare, cheltuielile cu amortizarea aferentă rezervelor din reevaluare au fost considerate atât deductibile, cât și nedeductibile. Din acest motiv, în perioada în care exista posibilitatea deductibilității, entitățile au avut tendința de a-și subevalua profitul, în scopul minimizării impozitului aferent, crescând amortizările și ajustările pentru depreciere înregistrate.

În *capitolul III Evaluarea economică și utilitățile acesteia* am analizat și apreciat importanța evaluării economice, rolul diverselor tipuri de diagnostic și nu în ultimul rând diversele metode de evaluare.

Evaluarea entității, în ansamblul ei, este diferită de evaluarea elementelor bilanțiere luate separat, fiind necesară în situații precum tranzacții comerciale, determinarea cursului de introducere la bursă, în cazul fuziunii și divizării, acțiuni juridice.

Evaluarea economică se bazează pe diagnostic. Considerăm că, din punct de vedere al evaluării, în urma diagnosticului se identifică diferitele alternative și variabile, atât din mediul intern, cât și extern. Acest lucru este posibil datorită analizei SWOT (puncte tari, puncte slabe, oportunități și riscuri). Din analiza mediului extern se identifică amenințările și oportunitățile care influențează activitatea entității, iar din analiza mediului intern se identifică punctele tari și slabe care influențează activitatea entității. Pe baza acestor informații, se poate găsi căi de eliminare sau minimizare al efectelor punctelor slabe sau amenințărilor.

În vederea realizării evaluării unei entități, a unor bunuri sau active complexe domeniile de diagnostic se referă la: diagnosticul juridic, tehnic, al managementului și resurselor umane, comercial, economico-financiar. Între acestea, considerăm că un rol esențial revine diagnosticului economico-financiar, dar și celelalte forme de diagnostic au rolul lor în realizarea unei evaluări complete și reale, astfel încât rezultatele lor influențează rezultatele diagnosticului economic, ale evaluării și implicit deciziile luate de către diversele categorii de utilizatori.

Metodele de evaluare se pot baza atât pe date istorice, cât și pe date previzionate, dar și pe o îmbinare a acestor două tipuri de date. Metodele de evaluare pot fi încadrate în trei abordări și anume: abordarea bazată pe active (patrimonială), abordarea bazată pe venit, abordarea bazată pe piață. Fiecare abordare, cu metodele specifice, prezintă atât avantaje, cât și dezavantaje. Deși nici una dintre ele nu este perfectă, cheia în obținerea unei valori reale constă în alegerea abordării, respectiv a metodelor de evaluare adecvate, iar pentru ca acest

lucru să fie posibil, evaluatorul, trebuie să țină cont de o serie de factori, atât obiectivi, cât și subiectivi, cum ar fi: scopul evaluării, mărimea entității, rezultatele diagnosticului, cantitatea și calitatea datelor disponibile.

Scopul evaluării economice se referă la tranzacții cu entități, tranzacții cu acțiuni/părți sociale, scopuri fiscale, pentru creditare, pentru asigurare, fuziuni și divizări, cota la bursă, măsurarea calității gestiunii entității, schimbări în numărul și componența acționarilor sau asociaților.

În *capitolul IV Alte tipuri de evaluare. Particularități și modalități de realizare* apreciem utilitatea evaluării administrative punând accent pe scopurile în care se realizează. Constatăm că scopurile în care se cer evaluările administrative sunt cele fiscale sau pentru a actualiza valoarea capitalului de stat. Pentru a realiza o evaluare administrativă care să reflecte realitatea, fiecare parte implicată trebuie să cunoască baremele de impozitare aplicabile, dar și penalizările și sancțiunile în caz de subevaluare.

Un exemplu reprezentativ pentru evaluarea administrativă este reprezentat de reevaluarea pentru impozitare a clădirilor. În acest caz există o reglementare recentă de care se ține cont GEV 500- Determinarea valorii impozabile a clădirilor, care vizează reevaluarea clădirilor pentru impozitare, și totodată pune în evidență legătura dintre contabilitate și fiscalitate, legătură care are o semnificație majoră în elaborarea normelor contabile naționale. Noul Cod fiscal a adus modificări cu privire la ceea ce înseamnă valoare impozabilă a clădirilor, astfel, dacă conform vechiului Cod fiscal valoarea impozabilă era reprezentată de valoarea contabilă, respectiv costul de achiziție, de construcție, valoarea de piață în cazul reevaluării, în prezent valoarea impozabilă este valoarea de la data de 31 decembrie a anului anterior celui pentru care se datorează impozitul.

Modul de determinare a valorii impozabile este prevăzut de către ANEVAR prin intermediul standardului GEV 500, astfel abordarea poate fi prin cost, prin venit, prin piață.

Pentru a întregi studiul nostru, am considerat oportun să concluzionăm, în ceea ce privește scopul fiscal al evaluării administrative, prin intermediul unei analize SWOT a modificărilor legislative la nivel național cu privire la impozitare: dintre amenințări amintim cadrul legislativ ambiguu, confuz uneori, ce permite raportarea dublă a valorii aceleiași clădiri datorită faptului că se vor întocmi două rapoarte de evaluare, unul pentru impozitare și unul pentru raportarea financiară, dintre oportunități amintim faptul că datele înregistrate la

ANEVAR cu privire la valorile de impozitare vor putea fi accesate de către persoanele interesate. În ceea ce privește punctele slabe, cel mai important se referă la creșterea condițiilor de realizare a fraudei datorită faptului că se vor întocmi două rapoarte de evaluare, unul pentru impozitare și unul pentru raportarea financiară, care vor putea cuprinde două valori diferite. Referitor la punctele tari amintim faptul că permite evaluarea justă a fiecărei activități în vederea impozitării, iar impozitarea se va face în funcție de utilizarea clădirii respective, indiferent dacă proprietarul este persoană fizică sau juridică, existând astfel un tratament fiscal uniform.

A doua parte a lucrării intitulată *Cercetare empirică* cuprinde atât o cercetare cantitativă, cât și una calitativă, de natură inductivă.

**Studiul calitativ** prezentat în *capitolul VI Cercetare calitativă privind diferențele întâlnite în informațiile flectate de rapoartele financiare întocmite pe diverse baze de evaluare* se referă la o comparație între rapoartele financiare ale unei entități, în situația în care se realizează o evaluare adecvată sau nu, pentru a arăta importanța evaluării în procesul decizional.

Pentru realizarea eșantionului am luat în calcul populația statistică reprezentată de domeniul industriei alimentare, a preparatelor din carne. Din cadrul populației statistice am selectat o entitate care se remarcă atât la nivel local, cât și național, prin cifra de afaceri și ponderea pe piață. Entitatea, la nivelul județului Alba, ocupă locul 2 în topul entităților din domeniul alimentar, situându-se astfel între primele 3 entități din sectorul prelucrării și conservării cărnii. La nivel național deține 24% din totalul încasărilor din producția și comercializarea cărnii și a preparatelor din carne.

Pentru a stabili conturile, respectiv elementele entității eșantion pe care le luăm în considerare, pentru realizarea comparației, am apelat la determinarea unui prag de semnificație, ținând cont de cifra de afaceri, profitul entității, respectiv activele entității. Valoarea pragului de semnificație, în urma calculelor, a fost stabilită la 191387,1 lei.

Ca urmare am analizat diferite posturi bilanțiere referitoare la imobilizări, stocuri, datorii, credite. Astfel am putut stabili diferențele care apar în situația unei evaluări pertinente sau nu. Prin intermediul unei analize SWOT a aplicării evaluării asupra rapoartelor financiare am stabilit punctele tari, slabe, oportunitățile și amenințările cu privire la furnizarea unor



informații suplimentare prin efectuarea evaluării pertinente pentru întocmirea rapoartelor financiare.

Dintre punctele tari stabilite amintim faptul că se obțin rapoarte financiare mai fiabile, se asigură comparabilitatea, atât în timp, cât și în spațiu, ameliorează rapiditatea de reacție a decidenților datorită faptului că se reflectă imaginea fidelă a entității și se pot determina indicatorii, pe baza unor informații reale. Dintre punctele slabe amintim faptul că necesită participarea unui expert și a unor resurse financiare și tehnice suplimentare.

În ceea ce privește oportunitățile amintim identificarea de bune practici și obținerea unei baze solide în procesul decizional. Amenințările se referă la cadrul legislativ ambiguu, confuz uneori, precum și existența unor diferențe mari între prevederile Standardelor de Evaluare ANEVAR și prevederile contabile aflate în vigoare.

**Studiul cantitativ** prezentat în *capitolul VII Importanța evaluării în procesul decizional – studiu cantitativ privind evaluarea la nivel național* este realizat prin sondaj, prin intermediul chestionarului. Scopul acestui studiu este cel de a verifica relevanța efectuării evaluării, respectiv influența rezultatelor evaluării la nivel decizional asupra diverselor categorii de utilizatori.

Pe baza analizei rezultatelor, toate cele 8 ipoteze au fost validate. Dintre acestea amintim: rezultatele evaluării au un impact ridicat asupra deciziilor diverselor categorii de utilizatori, efectuarea evaluării influențează rezultatele financiare și contabile ale unei entități, precum și existența unor discrepanțe între prevederile standardelor de evaluare ANEVAR și prevederile contabile aflate în vigoare la momentul actual. Datorită faptului că pe baza răspunsurilor primite toate cele 8 ipoteze au fost validate, considerăm demonstrată importanța evaluării în întocmirea unor rapoarte financiare care să reflecte realitatea și pe baza cărora diversele categorii de utilizatori vor putea lua decizii, având o bază decizională solidă.

### ***Contribuții proprii***

Având în vedere concluziile prezentate anterior, menționăm contribuțiile proprii aduse în cadrul fiecărui capitol. Prin urmare, în *capitolul I Cadrul teoretico-metodologic al realizării evaluării la nivel național*, contribuțiile personale se referă la:

- analiza din altă perspectivă a conceptului de evaluare, prezentând totodată evoluția în timp a acestui concept, prezentarea relativ unitară a elementelor ce formează conceptul, elemente regăsite în diverse lucrări de specialitate;

- identificarea factorilor a căror acțiune conduce la necesitatea evaluării, precum și realizarea unei prezentări comparative a conceptelor valoare, preț, cost, dar și a relației existente între aceste concepte, având la bază teoria valorii;

- sublinierea motivelor care fac evaluarea un mijloc și nu un scop în sine, momentele și necesitățile realizării evaluării, totul pornind de la punerea față în față a literaturii de specialitate cu reglementărilor în vigoare;

- identificarea și analiza tipologiei evaluării, în funcție de diverse criterii, legătura dintre criteriile de categorisire, tipul evaluării și metodele utilizate în evaluare;

- prezentarea principiilor fundamentale ale evaluării, pornind de la identificarea lor, atât în cadrul literaturii de specialitate, cât și în cadrul standardelor și al reglementărilor în vigoare;

- analiza organismelor de la nivel internațional, european și național cu rol în organizarea activității de evaluare, din punct de vedere al obiectivelor urmărite și al standardelor emise.

În *capitolul II Aspecte privind evaluarea în contabilitate*, contribuțiile personale se referă la:

- analiza unor aspecte legate de utilitatea, rolul și valorificarea informației în cadrul procesului decizional, precum și a intereselor particulare ale fiecărui utilizator, care pot fi îndeplinite prin intermediul informațiilor furnizate prin evaluare;

- analiza stadiului actual al rapoartelor financiare pornind de la o prezentare a evoluției în timp a acestor rapoarte, realizarea unor comparații a structurii rapoartelor financiare, în funcție de diverse cadre de reglementare, a implicațiilor contabilității creative asupra imaginii reflectate de rapoartele financiare, a limitelor, precum și a căilor de combatere a acestor limite ale rapoartelor financiare;

- prezentarea particularităților privind organizarea evaluării activelor și a datoriilor pentru recunoașterea lor în cadrul rapoartelor financiare, prin intermediul revizuirii literaturii de specialitate și a reglementărilor în vigoare;

- prezentarea și analiza implicațiilor reevaluării elementelor de activ și datorii, din punct de vedere al particularităților acestor elemente, dar și a posibilității revenirii la costul

istoric și al posibilității entităților de a opta pentru transferul eșalonat al rezervei din reevaluare asupra rezultatului reportat, în fiecare an sau de a face acest transfer doar la momentul scoaterii din funcțiune a imobilizării pentru care se înregistrează rezervele din reevaluare, prin intermediul revizuirii literaturii de specialitate și a reglementărilor în vigoare;

- prezentarea unei evoluții în timp a tratamentului fiscal aferent surplusului din reevaluare.

În **capitolul III Evaluarea economică și utilitățile acesteia** aportul personal constă în:

- o scurtă prezentare a fenomenelor care au dus la apariția evaluării economice și a situațiile care necesită acest tip de evaluare, cum ar fi fuziuni, divizări, tranzacții comerciale cu entități, acțiuni sau părți sociale, cotarea la bursă, etc;

- prezentarea etapelor procesului de evaluare, în funcție de diverse lucrări de specialitate;

- analiza relației dintre procesul de evaluare – diagnosticul entității – procesul decizional;

- analiza rolului diverselor tipuri de diagnostic, precum și identificarea diverselor puncte slabe care pot apărea în urma fiecărui tip de diagnostic;

- prezentarea și analiza diverselor particularități ale metodelor de evaluare;

- analiza comparativă a avantajelor și dezavantajelor diverselor metode de evaluare.

În **capitolul IV Alte tipuri de evaluare. Particularități și modalități de realizare** contribuțiile personale se referă la:

- analiza elementelor definiției ale evaluării administrative;

- analiza utilității evaluării administrative punând accent pe scopurile în care se realizează;

- întocmirea unei analize SWOT care a servit identificării punctelor tari, slabe, a oportunităților și a amenințărilor privind modificările legislative la nivel național cu privire la impozitare, unul dintre scopurile evaluării administrative.

În partea a II-a a demersului științific, numită **Cercetare empirică** contribuțiile personale se referă la:

- **studiu de caz calitativ** privind o comparație între rapoartele financiare ale unei entități, în situația în care entitatea a fost sau nu supusă procesului de evaluare, analizând anumite elemente și conturi, selectate în urma calculării unui prag de semnificație, pentru a

arăta importanța evaluării în procesul decizional, dar și a unei analize SWOT al cărei scop este de a stabili punctele tari, slabe, oportunitățile și amenințările cu privire la furnizarea unor informații suplimentare prin efectuarea sau nu a evaluării pertinente pentru întocmirea rapoartelor financiare, utilizate în cadrul procesului decizional de către diversele categorii de utilizatori. Dintre punctele tari stabilite amintim faptul că se obțin rapoarte financiare mai fiabile, se asigură comparabilitatea, atât în timp, cât și în spațiu, ameliorează rapiditatea de reacție a decidenților datorită faptului că se reflectă imaginea fidelă a entității și se pot determina indicatorii, pe baza unor informații reale. Dintre punctele slabe amintim faptul că necesită participarea unui expert și a unor resurse financiare și tehnice suplimentare.

În ceea ce privește oportunitățile amintim identificarea de bune practici și obținerea unei baze solide în procesul decizional. Amenințările se referă la cadrul legislativ ambiguu, confuz uneori, precum și existența unor diferențe mari între prevederile Standardelor de Evaluare ANEVAR și prevederile contabile aflate în vigoare.

- *studiu de caz cantitativ*, realizat prin intermediul unui chestionar al cărui scop este de a observa măsura în care rezultatele evaluării influențează deciziile luate de către diversele categorii de utilizatori ai rapoartelor financiare: toate cele 8 ipoteze au fost validate. Ca urmare, apreciem că, în desfășurarea procesului de evaluare, un evaluator trebuie să țină cont de așteptările clientului, astfel încât opțiunea sa în alegerea tipului de evaluare trebuie adaptată împrejurării, obiectivului, respectiv necesității clientului care a solicitat serviciul. Rezultatele evaluării sunt utilizate în luarea deciziilor de către diverse categorii de beneficiari, iar impactul la nivel decizional al rezultatelor evaluării, asupra utilizatorilor rapoartelor financiare este foarte ridicat. În practică se utilizează tehnicile contabilității creative specifice reevaluării, cu scopul de a obține o creștere a valorii activului, a cheltuielilor cu amortizarea, a capacității de îndatorare a entității, cu respectarea limitelor reglementărilor fiscale. Conform noilor prevederi ale Ghidului Metodologic de Evaluare GEV 500, au fost furnizate informații cu un grad de utilitate mai mare utilizatorilor, dar totodată a fost favorizat mult și riscul de fraudă. În realizarea procesului de evaluare, conform respondenților, se întâlnesc dificultăți într-o foarte mare măsură referitoare la accesul la obținerea informațiilor necesare, personalul insuficient, într-o mare măsură referitoare la imposibilitatea cooperării, precum și reglementările legale în vigoare. Pentru a putea desfășura procesul de evaluare în condiții optime și a furniza beneficiarilor informații reale, evaluatorii trebuie să știe gestiona toate problemele și

dificultățile întâlnite. Acest lucru nu se poate realiza decât în condițiile respectării normelor legale, a cerințelor etice și a exercitării unui raționament profesional adecvat.

Apreciem că rezultatele evaluării au capacitatea de a influența semnificativ rezultatele financiare și contabile ale unei entități. Acest lucru se datorează faptului că rezultatele evaluării se reflectă direct în veniturile și cheltuielile entității, ca urmare în rezultatul entității, pe de o parte, dar și în valoarea activelor supuse impozitării, ca urmare în stabilirea bazei impozabile, pe de o altă parte.

În ceea ce privește diferențele existente între prevederile standardelor de evaluare ANEVAR și prevederile contabile aflate în vigoare la momentul actual acestea sunt mari. Prevederile standardelor de evaluare ANEVAR sunt mult mai exacte și precizează particularitățile de care trebuie să țină cont evaluatorul în evaluarea fiecărui element.

Punctele slabe identificate în cadrul diferitelor tipuri de diagnostic influențează în mare măsură diagnosticul economico-financiar. Apreciem că acest lucru se datorează faptului că prin intermediul diagnosticului financiar se realizează o sinteză a concluziilor rezultate din cadrul celorlalte tipuri de diagnostic, permite înțelegerea performanțelor realizate de către entitate, dar și ajustarea situațiilor financiare istorice.

### ***Limite și direcții de cercetare viitoare***

Menționăm că demersul întreprins a cunoscut anumite limite, care, sperăm ca pe viitor să fie depășite. Am constatat că deși evaluarea are un impact puternic asupra informațiilor reflectate de rapoartele financiare, există situații și entități în care nu se realizează o evaluare pertinentă. Apreciem realizarea în practică a evaluării pertinente, nu doar pentru a furniza imaginea fidelă, ci și pentru identificarea de bune practici.

În ceea ce privește economia românească, nu există informații disponibile care să permită stabilirea unui nivel așa-zis „normal” al ratelor și al indicatorilor folosiți în cadrul diverselor diagnostice.

Am constatat lipsa datelor statistice cu privire la clienți, concurență, forța de muncă, date folosite atât în cadrul diagnosticelor specifice evaluării, cât și și cazul metodelor de evaluare specifice abordării patrimoniale.

De asemenea, o altă limită obiectivă a cercetării identificată constă în lipsa de date centralizate privind realizarea evaluării la ANEVAR. Am identificat date începând cu anul 2015, anul intrării în vigoare a standardului GEV 500- Determinarea valorii impozabile.

Una dintre limite se referă la accesul limitat la informații datorită refuzului anumitor entități.

Alte limite se referă la faptul că cercetarea se bazează pe eșantion, iar timpul este limitat.

Ca direcții viitoare de acțiune propunem organizarea unor evidențe cu diverse rezultate ale evaluării care să poată fi accesate de persoanele interesate, precum și reducerea intervalului de timp la care entitățile sunt obligate să-și reevalueze elementele, datorită schimbărilor rapide din mediul economic.

Considerăm necesar stabilirea unui sistem de rate și indicatori, specifici diagnoscului economico-financiar, precum și limitele în care trebuie să se încadreze aceștia, prin sistematizarea de informații cu privire la diverse și numeroase entități.

Un aspect important este reprezentat de aprofundarea aspectelor referitoare la perspectivele și plusul de informații adus de evaluare pentru realizarea unei baze de decizie temeinice pentru utilizatorii informațiilor economico-financiare.

O altă direcție de cercetare o constituie continuarea studiilor privind impactul unei evaluări pertinente asupra procesului decizional.

## **BIBLIOGRAFIE**

1. Albu N., Albu C., *„Instrumente de management al performanței”*, vol. I, Ed. Economică, București, 2003.
2. Anghel I., Oancea Negrescu M., A. Popa A., Popescu A.M., *„Evaluarea întreprinderii”*, Ed. Economică, București, 2010.
3. Banc P., *„Gestiune financiară”*, Seria Didactică, Alba Iulia, 2010.
4. Berheci M., *„Valorificarea raortărilor financiare. Sinteze contabile: teorie, analize, studii de caz”*, Ed. CECCAR, București, 2010.
5. Bhattacharyya, D., *„Financial Statement Analysis”* New Delhi: Dorling Kinderley, 2011.

6. Briciu S., Socol A., Ivan R., Tamaș A., Puțan A., Topor D., „*Audit financiar aspecte teoretice și aplicații practice*”, Ed. Universității ”1 Decembrie 1918”, Alba Iulia, 2014.
7. Burja C., „*Analiză economico-financiară*”, Ed. Seria Didactică, Alba Iulia, 2003.
8. Bușe L., „*Analiză economico-financiară*”, Ed. Economică, București, 2005.
9. Cabariu L., „*Analiza și evaluarea societăților comerciale*”, Ed. Expert, București, 2002.
10. Calu D.A., „*Istorie și dezvoltare privind contabilitatea din România*”, Ed. Economică, București, 2005.
11. Cenar I., „*Metodologia cercetării științifice în contabilitate*”, Ed. Seria Didactică, Alba Iulia, 2010.
12. Cernușca, L., „*Strategii și politici contabile*”, Ed. Economică, București, 2004.
13. Cioca I., „*Tehnici și metode de evaluare a entităților*”, Ed. Seria Didactică, Alba Iulia, 2017.
14. Colasse B., Lesage C., traducere Tabără N., „*Introducere în contabilitate*”, Ed. Tipomoldova, Iași, 2011.
15. Colasse B., traducere Tabără N., „*Fundamentele contabilității*”, Ed. Tipomoldova, Iași, 2009.
16. Coman F., „*Contabilitate fiscală*”, Ed. Universitară, București, 2011.
17. Crăciun Ș. „*Controlul și auditul financiar. Expertiză contabilă*” Ed. Economică, București, 2002.
18. Crețoiu Gh., Bucur I., 2007, *Contabilitate, fundamentele și noul cadru juridic*, Ed.C.H. Beck, București, 2007.
19. Dănescu T. „*Audit financiar, convergențe între teorie și practică*”, Ed. Irecson, București, 2007.
20. Dănescu T. „*Proceduri și tehnici de audit financiar*”, Ed. Irecson, București, 2007.
21. Deaconu A., „*Valoarea justă- concept contabil*”, Ed. Economică, București, 2009.
22. Deaconu A., „*Diagnosticul și evaluarea afacerii*”, Ed. Intelcredo, Cluj-Napoca, 2011.
23. Deaconu S.C., „*Îndrumar în contabilitate*”, Ed. Universitară, București, 2008.

24. Dobroțeanu L., Dobroțeanu C.L. „*Audit- concepte și practici: abordare națională și internațională*”, Ed. Economică, București, 2002.
25. Domnișoru S. „*Audit statutar și comunicare financiară*”, vol. 1, Ed. Economică, București, 2011.
26. Dumitrescu D., Dragotă V., Ciobanu A., „*Evaluarea întreprinderilor*”, Ed. Economică, București, 2007.
27. Dumitrescu D., Dragotă V., „*Evaluarea întreprinderilor, metode, tehnici, incertitudine, valoare*”, Ed. Economică, București, 2000.
28. Duțescu A., „*Informația contabilă și piețele de capital*”, Editura Economică, București, 2000.
29. Feleagă, N., „*Sisteme contabile comparate. Contabilitățile anglo-saxone*”, vol. I, ediția a II-a, Editura Economică, București, 1999.
30. Feleagă L., Feleagă N., „*Contabilitate financiară, o abordare europeană și internațională*”, ediția a II-a, Ed. Economică, București, 2007.
31. Feleagă N., Ionașcu I., „*Tratat de contabilitate financiară*”, vol.1, Ed. Economică, București, 1998.
32. Feleagă N., „*Dincolo de frontierele vagabondajului contabil*”, Ed. Economică, București, 1997.
33. Feleagă N., „*Controverse contabile*”, Ed. Economică, București, 1996.
34. Georgescu N., „*Analiza bilanțului contabil*”, Ed. Economică, București, 1997.
35. Gușe R. G., „*Valoare, preț, cost și evaluare în contabilitate*”, Ed. CECCAR, București, 2011.
36. Horomnea E., „*Audit financiar, concepte, standarde, norme*”, Ed. Alfa, Iași, 2010.
37. Ionașcu I., „*Dinamica doctrinelor contabilității contemporane. Studii privind paradigmele și practicile contabilității*”, Ed. Economică, București, 2003.
38. Lande E., Blin P., Denos P., Gonthier M., Delesalle E., Obert R., Leclere D., ediție în limba română coordonată de Niculescu M., Burlaud A., 2002, „*Contabilitate financiară aprofundată*”, Ed. Economică, București.
39. Loebbecke A. „*Audit-o abordare integrată*”, ediția a 8-a, Ed. ARC, Chișinău, 2003.
40. Loning H., Pesqueux Y, și col., „*Le controle de gestion*”, Dunod, 1998.



41. Man M., Vilkul I., „*Previzionarea costurilor producției firmei în economia de piață*”, Ed. Euniversitas, Petroșani, 2006.
42. Mățiș D., Pop A., „*Contabilitate financiară*”, Ed. Alma Mater, Cluj Napoca, 2007.
43. Mățiș D., Pop A., „*Contabilitate financiară*”, Ed. Casa Cărții de Știință, Cluj-Napoca, 2010.
44. Petrescu S., Mironiuc M., „*Analiza economico-financiară*”, Ed. Tiparul, Iași, 2002.
45. Nancu D., „*Evaluarea economică și financiară a întreprinderii*”, Constanța, 2012.
46. Neamțu H., Roman A.G., Țurlea E. „*Audit financiar, misiuni de asigurare și servicii conexe*”, Ed. Economică, București, 2012.
47. Niculescu M., „*Diagnostic economic*”, Ed. Economică, București, 2003.
48. Niculescu M., Vasile N., „*Epistemologie, Perspectivă interdisciplinară*”, Ed. Bibliotheca, Târgoviște, 2011.
49. Nobes C., „*Pocket Accounting*”, Ed. The Economist Books, 1999.
50. Oprea D., „*Analiza și proiectarea sistemelor informaționale economice*”, Ed. Polirom, Iași, 1999.
51. Oprea D., „*Premisele și consecințele informatizării contabilității*”, Ed. Graphix, Iași, 1999.
52. O'Reilly V.M., DeFliese M.B., Jaenicke H.R., „*Montgomery's auditing*”, Ediția a XI-a, New-York, 1990.
53. Paraschivescu M.D., Radu F., „*Managementul contabilității financiare*”, Ed. Tehnopress, Iași, 2008.
54. Păvăloaia W., Păvăloaia D., „*Diagnosticul și evaluarea întreprinderii*”, Ed. ETP Tehnopress, Iași, 2006.
55. Pânteia I. P., Bodea Gh., „*Contabilitatea financiară*”, Ed. INTELCREDO, Deva, 2011.
56. Pânteia I.P., Bodea G., „*Contabilitatea financiară*”, Ed. Intelcredo, Deva, 2013.
57. Petcu M., „*Analiza economico-financiară a întreprinderii- probleme, abordări, metode, aplicații*”, Ed. Economică, București, 2009.
58. Petrescu S., „*Evaluarea economică și financiară a întreprinderilor: concepte, metode, procedee*”, Ed. Tehnopress, Iași, 2013.

59. Petrescu S., „*Analiză și diagnostic financiar-contabil*”, Ed. CECCAR, București, 2010.
60. Popa I. E., Oprea I., Pereș C., Briciu S., Bunget O., Petre Ș., „*Bazele contabilității*”, Ed. Economică, București, 2009..
61. Ristea M., coordonator, „*Contabilitate financiară*”, Ed. Universitară, București, 2005.
62. Roberts, C., Weetman, P., Gordon, P., „*International Financial Accounting: A Comparative Approach*”, 3 edition, Pearson Education Limited, London, UK, 2005.
63. Spătaru L., „*Analiza economico-financiară- instrument al managementului întreprinderilor*”, Ed. Economică, București, 2004.
64. Stan S.V., Anghel I., Gruzniczki V., „*Capitalul intelectual al întreprinderii. Evaluarea proprietății intelectuale și a altor active necorporale*”, Ed. IROVAL, București, 2006.
65. Stan S., coordonator, „*Evaluarea întreprinderii*”, Ed. IROVAL, București, 2003.
66. Stan S., „*Evaluarea întreprinderilor – metode și uzanțe*”, Ed. Teora, București, 1996.
67. Stan S., coordonator, Anghel I., „*Evaluarea întreprinderii*”, Ed. IROVAL, București, 2007.
68. Stolowy H., „*Comptabilite creative, Encyclopedie de Comptabilite, Gestion et Audit*”, Ed. Economica, Paris, 2000.
69. Todea N., „*Situațiile financiare ale agenților economici*”, Ed. Aeternitas, Alba Iulia, 2004.
70. Todea N., „*Teorie contabilă și raportare financiară*”, Ed. Aeternitas, Alba Iulia, 2009.
71. Todea N., „*Evaluarea proprietății imobiliare și a întreprinderii*”, Ed. Aeternitas, Alba Iulia, 2004.
72. Todea N., „*Evaluarea întreprinderii*”, Ed. Aeternitas, Alba Iulia, 2001.
73. Todea N., Burja V., Deaconu S. C., Briciu S., Cenar I., Teiușan C., „*Contabilitate financiară, contabilitate de gestiune și analiză economico-financiară- aplicații practice pentru examenul de licență*”, Ed. Aeternitas, Alba Iulia, 2006.
74. Toma M., „*Inițiere în evaluarea întreprinderilor*”, Ed. CECCAR, București, 2009.
75. Toma M., „*Inițiere în evaluarea întreprinderilor*”, Ed. CECCAR, București, 2007.

76. Trotman M., „*Comptabilite britannique, mod d'emploi*”, Ed. Economica, Paris, 1993.
77. Simionescu A., Bușe F., Bud N., Purcaru-Stamin I., „*Control managerial*”, Ed. Economică, București, 2006.
78. Stan S. V., Anghel I., „*Evaluarea întreprinderii*”, Ed. Iroval, București, 2007.
79. Stan S.V., Anghel I., Gruzniczki V., „*Capitalul intelectual al întreprinderii. Evaluarea proprietății intelectuale și a altor active necorporale*”, Ed. Iroval, București, 2006.
80. Vâlceanu Gh., Robu V., Georgescu N., „*Analiză economico-financiară*”, Ed. Economică, București, 2005.

Studii și articole în reviste de specialitate sau prezentate la conferințe:

1. Achim M., Borlea S., „*Modern models of general financial diagnosis of the company in the present context of economic and financial-accounting globalization*”, Economic-Financial Analysis and Property Valuation Challenges into the Actual Global Context Scientific Symposium, Bucharest May 29-31, 2009, Economic-Financial Analysis and Property Valuation Challenges into the Actual Global Context Scientific Symposium, Bucharest May 29-31, 2009, [http://store.ectap.ro/suplimente/Simpozion-29-31.05.2009\\_en.pdf](http://store.ectap.ro/suplimente/Simpozion-29-31.05.2009_en.pdf), data 12.10.2016.
2. Antonescu M., Antonescu L., „*The competences and the impact of evaluation categories on the fidelity of accounting information*”, Revista Tinerilor Economişti, <http://feaa.ucv.ro/RTE/012-01.pdf>, data 23.06.2017.
3. Antonescu L., Antonescu M., „*The perspectives and the opportunity of evaluation from the Angle of the relation evaluation – accounting – reporting*”, The Annals of “Dunarea de Jos” University of Galati Fascicle I – 2009. Economics and Applied Informatics, [http://www.ann.ugal.ro/eco/Doc2009/LigiaAntonescu\\_MihailAntonescu.pdf](http://www.ann.ugal.ro/eco/Doc2009/LigiaAntonescu_MihailAntonescu.pdf), data 23.09.2016.
4. Balteș N., Minculete G., „*Raportările contabile anuale- sursă informațională privind aprecierea performanței financiare a entității economice. Studiu de caz: industria farmaceutică*”, Revista Corpului Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România, nr.11, noiembrie, 2016.
5. Bălan A., Bîrsan M., „*Intellectual property and globalization – micro-economical consequences: analysis and diagnosis*”, Economic-Financial Analysis and Property Valuation

Challenges into the Actual Global Context Scientific Symposium, Bucharest May 29-31, 2009, [http://store.ectap.ro/suplimente/Simpozion-29-31.05.2009\\_en.pdf](http://store.ectap.ro/suplimente/Simpozion-29-31.05.2009_en.pdf), data 12.04.2017.

6. Bîrsan M., Bălan A., *The economic analysis and the improvement of the professional reasoning in the evaluation of the property*, Economic-Financial Analysis and Property Valuation Challenges into the Actual Global Context Scientific Symposium, Bucharest May 29-31, 2009, [http://store.ectap.ro/suplimente/Simpozion-29-31.05.2009\\_en.pdf](http://store.ectap.ro/suplimente/Simpozion-29-31.05.2009_en.pdf), data 12.04.2017.

7. Bogdan A. M., „*Problematika evaluării activelor intangibile*”, Revista Corpului Experților Contabili și contabililor Autorizați din România, nr.8, august, 2013, p. 16.

8. Borfoaia A. T., „*Considerații privind întocmirea și depunerea situațiilor financiare anuale și a raportărilor contabile anuale de către operatorii economici*”, Revista finanțe publice și contabilitate, nr. 2/2013.

9. Borfoaia A. T., „*Noutăți privind modificarea politicii contabile referitoare la metoda de evaluare a activelor imobilizate*”, Revista finanțe publice și contabilitate, nr. 2/2016.

10. Burja C., „*Human capital's impact on the performance of romanian knowledge based companies*”, Analele Universității Oradea, Seria Economică, 2012, <http://ideas.repec.org/a/ora/journal/v1y2012i2p337-342.html>, data 28.06.2016.

11. Costi B., *Impactul metodei de evaluare a stocurilor asupra rezultatului financiar*, Revista Corpului Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România, nr.12, decembrie, 2016.

12. Cozma Ighian D., Nistor C.S., „*Fair value – the umbrella of the valuation bases used in accounting*”, The annals of the "Ștefan cel Mare" University of Suceava. Fascicle of the faculty of economics in public administration, Volum 10, nr. 1(11), 2010, [http://www.seap.usv.ro/annals/arhiva/ANNALS%20VOL.10,NR.1\(11\),2010%20fulltext.pdf](http://www.seap.usv.ro/annals/arhiva/ANNALS%20VOL.10,NR.1(11),2010%20fulltext.pdf), data 19.02.2017.

13. Cristea R., „*Care sunt piețele alternative pentru carnea Europei?*”, 2016, <http://www.fabricadecarne.ro/care-sunt-pietele-alternative-pentru-carnea-europei>, 02.06.2016.

14. Crișan S., „*Studiu asupra evaluării pentru raportare financiară*”, Revista de evaluare, ANEVAR, Volum 8 (2), 2013.

15. Dănescu T., Prozan M., Dănescu A.C., „*The accounting policies and procedures – delimitations and interferences*”, *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica*, 14(2), 2012, <http://oeconomica.uab.ro/upload/lucrari/1420122/05.pdf>.
16. Deaconu A., „*Solutions for measuring the fair value of the workforce*”, *Analele Universității Oradea, Seria Economică*, volum 3, 2009, <http://steconomice.uoradea.ro/anale/volume/2009/v3-finances-banks-and-accountancy/150.pdf>.
17. Doinea O., Ștefan C., „*Evaluation and estimation in accountancy. Concept-evolution*”, *Annals of the University of Petroșani, Economics*, 9(1), 2009, <http://upet.ro/annals/economics/pdf/2009/20090124.pdf>, data 23.10.2016.
18. Feleagă N., Feleagă L., „*Modele si reguli de evaluare în contabilitatea internațională*”, <http://store.ectap.ro/articole/69.pdf>, data 04.06.2017.
19. Georgescu I., Chiriță I., „*Deployment approaches of the intangible assets under the form of intellectual capital within the accountancy procedures of a commercial company*”, *The annals of the "Ștefan cel Mare" University of Suceava. Fascicle of the faculty of economics and public administration*, Volum 10, nr. 1(11), 2010, [http://www.seap.usv.ro/annals/arhiva/ANNALS%20VOL.10.NR.1\(11\),2010%20fulltext.pdf](http://www.seap.usv.ro/annals/arhiva/ANNALS%20VOL.10.NR.1(11),2010%20fulltext.pdf), data 21.01.2017.
20. Gagoară D., Vasilescu L., Nițu C., „*National and international exigencies on increasing the quality of accounting information generated by evaluation by comparison*”, *MPRA Paper No. 39332*, 8. iunie 2012, [https://mpra.ub.uni-muenchen.de/39332/1/MPRA\\_paper\\_39332.pdf](https://mpra.ub.uni-muenchen.de/39332/1/MPRA_paper_39332.pdf), data 05.01.2017.
21. Gagoară D., Vasilescu L., „*The Liquidation - based on Evaluation and Accounting Information*”, *MPRA Paper No. 29585*, 12. March 2011, [https://mpra.ub.uni-muenchen.de/29585/1/MPRA\\_paper\\_29585.pdf](https://mpra.ub.uni-muenchen.de/29585/1/MPRA_paper_29585.pdf), data 07.04.2015.
22. Grigorie- Lăcrița N., *Evaluarea clădirilor folosite în alte scopuri decât pentru locuință și a anexelor agricole, aflate în proprietatea persoanelor fizice, începând cu 1 ianuarie 2016*, *Revista finanțe publice și contabilitate*, nr. 3/2016.
23. Grigore C., „*Tratamente contabile privind evaluarea imobilizărilor financiare și implicațiile acestora asupra rezultatului exercițiului financiar*”, *Revista Contabilitatea, expertiza și auditul afacerilor*, nr.4, aprilie, 2017.

24. Ionescu C., „Modelul european în noua ordine mondială”, *România în Uniunea Europeană. Potențialul de convergență*, Supliment al Revistei de Economie teoretică și aplicată, <http://store.ectap.ro/suplimente/supliment.pdf>, data 11.10.2016.

25. Istrate C., „Opțiunea pentru reevaluare a firmelor românești cotate – câteva dificultăți în contabilizarea reevaluării imobilizărilor în conformitate cu OMFP nr. 1802.2014”, *Revista Contabilitatea, expertiza și auditul afacerilor*, nr.9, septembrie, 2016.

26. Jianu I., Ruiu R., Jianu I., Ruiu M., „The Value and the Evaluation Process in Accounting”, *Journal of Knowledge Management, Economics and Information Technology*, Decembrie, 2013, [http://www.scientificpapers.org/wp-content/files/15\\_Jianu\\_THE\\_VALUE\\_AND\\_THE\\_EVALUATION\\_PROCESS\\_IN\\_ACCOUNTING.pdf](http://www.scientificpapers.org/wp-content/files/15_Jianu_THE_VALUE_AND_THE_EVALUATION_PROCESS_IN_ACCOUNTING.pdf), data 04.12.2016.

27. Lepădatu G. V., „The actuarial accounting in the modern financial-accounting management with applications to the entities”, *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences* Volume 2, Issue 3, 2012, <http://www.hrmars.com/admin/pics/959.pdf>, data 04.06.2015.

28. Man M., „Transparency of accounting information in achieving good corporate governance. True view and fair value”, *Social Sciences and Education Research Review*, 2016, <http://sserr.ro/wp-content/uploads/2016/05/3-1-41-62.pdf>, data 13.04.2017.

29. Meat Milk, 2014, <http://www.fabricadecarne.ro/opportunitati-si-constrangeri-pe-piata-carnii-din-romania>.

30. Mitu I.E., Mitu N., „Evaluation bases in accountancy”, <http://feaa.ucv.ro/AUCSSE/0036v3-033.pdf>, data 03.05.2017.

31. Morariu A., Crecană C.D., „Real estate investments in România– Analysis and tendencies”, *Economic-Financial Analysis and Property Valuation Challenges into the Actual Global Context Scientific Symposium*, Bucharest May 29-31, 2009, [http://store.ectap.ro/suplimente/Simpozion-29-31.05.2009\\_en.pdf](http://store.ectap.ro/suplimente/Simpozion-29-31.05.2009_en.pdf), data 10.10.2016.

32. Oprean D., „Capitalul intelectual- resursa resurselor într-o întreprindere”, *Revista finanțe publice și contabilitate*, nr. 5/2016.

33. Pană I., Pană V., „Estimation of the price of land and its effects on product unit costs”, *Economic-Financial Analysis and Property Valuation Challenges into the Actual*

Global Context Scientific Symposium, Bucharest May 29-31, 2009, [http://store.ectap.ro/suplimente/Simpozion-29-31.05.2009\\_en.pdf](http://store.ectap.ro/suplimente/Simpozion-29-31.05.2009_en.pdf), data 10.10.2016.

34. Pântea I., „*Evaluarea creanțelor și datoriilor în valută*”, Revista Corpului Experților Contabili și contabililor Autorizați din România, nr.5, mai, 2013.

35. Păcurari D., Muntean M., „*The company accounting evaluation – preliminary phase of the proper analysis of financial statement*”, Studies and scientific researches Edition: Economics, no. 13, 2008, <http://sceco.ub.ro/DATABASE/repec/pdf/2008/20081313.pdf>, data 12.09.2016.

36. Petrescu S., „*Valuation concept and theories related to the invisible parts of businesses*”, Economic-Financial Analysis and Property Valuation Challenges into the Actual Global Context Scientific Symposium, Bucharest May 29-31, 2009, [http://store.ectap.ro/suplimente/Simpozion-29-31.05.2009\\_en.pdf](http://store.ectap.ro/suplimente/Simpozion-29-31.05.2009_en.pdf), data 08.11.2016.

37. Pleșco O., „*Limitele informaționale ale situațiilor financiare în România*”, Analele Universității Alexandru Ioan Cuza, Iași, 2013.

38. Prunea P., „*Modalități concrete de analiză a fenomenului bursier*”, România în Uniunea Europeană. Potențialul de convergență, Supliment al Revistei de Economie teoretică și aplicată, <http://store.ectap.ro/suplimente/supliment.pdf>, data 12.03.2017.

39. Răileanu V., Cristian Rapencu, „*Tratamentul contabil aferent reevaluărilor imobilizărilor corporale*”, Revista Corpului Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România, nr.7, iulie, 2011.

40. Ristea M., Dumitru G. C., Manea L., Nichiță M., „*Deprecierea imobilizărilor corporale: aspecte desprinse din reglementările contabile armonizate cu directivele europene publicate în OMFP nr. 3055/2009 față în față cu cele din IAS 36 Deprecierea activelor*, Revista Corpului Experților Contabili și contabililor Autorizați din România”, nr.1, ianuarie, 2011.

41. Rhodes G., „*Tehnicile revizuite de analiză calitativă în abordarea prin piață*”, Revista de evaluare, ANEVAR, Volum 10 (1), 2015.

42. Shah A.K., „*Exploring the influences and constraints on creative accounting in The United Kingdom*” European Accounting Review, vol. 7, No. 1, 1988.

43. Stan S., „*Principii economice de bază ale practicii profesionale de evaluare a bunurilor*”, Revista de evaluare, ANEVAR, Volum 9 (1), 2014.

### **Acte normative:**

1. ANEVAR, Standardele Internaționale de Evaluare, GEV 500, București, 2015.
2. Champness P., Standarde Profesionale Europene Aprobate pentru Evaluarea Proprietăților Imobiliare, Ed. ANEVAR și IROVAL, 1997.
3. Cadrul conceptual internațional al IASB
4. Cadrul general al Standardelor de Evaluare, ANEVAR, 2015.
5. Directiva 34 a CEE din 2013.
6. Legea contabilității nr. 82/1991, cu actualizările și completările ulterioare prin OUG nr. 102/2007.
7. Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, actualizată prin legea nr. 358 din 31.12.2015, ediție aprobată prin H.G. 1/2016, cu actualizările și modificările ulterioare, prin O.U.G. nr. 3 din ianuarie 2017.
8. Ordin nr. 1802/2014 din 29/12/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate. Publicat în MOF nr. 963/30.XII.2014.
9. Ordin nr. 4160/2015 privind modificarea și completarea unor reglementări contabile. Publicat în MOF nr. 21/12.01.2016.
10. Standardele Internaționale de Raportare Financiară, IAS1.
11. Standardele Internaționale de Raportare Financiară, IAS 2, Stocurile.
12. Standardele Internaționale de Raportare Financiară, 2007, IAS 16 Imobilizări corporale.
13. Standardele Internaționale de audit, ISA 240.
14. Standardele Internaționale de Raportare Financiară, IFRS 13, Ed. CECCAR, 2013.
15. Standardele de Evaluare, GME 630 Evaluarea bunurilor imobile, 2016.
16. Standardele de Evaluare a bunurilor, ANEVAR, 2016.

### **Site-uri:**

1. <http://www.rasfoiesc.com/business/management/PROCESUL-DE-EVALUARE-ETAPE-PRI86.php>, 03.06.2017.



2. [http://www.accounting-leader.ro/admin/upload/orig/reevaluarea%20imobilizarilor%20corporale-rezumat\\_1384364884.pdf](http://www.accounting-leader.ro/admin/upload/orig/reevaluarea%20imobilizarilor%20corporale-rezumat_1384364884.pdf),  
11.01.2015.

3. [http://www.cndi.ro/wp-content/uploads/2012/03/Unitatea\\_de\\_invatare\\_3.pdf](http://www.cndi.ro/wp-content/uploads/2012/03/Unitatea_de_invatare_3.pdf),  
20.06.2017.