32004R2236

REGULAMENTUL (CE) NR. 2236/2004 AL COMISIEI
din 29 decembrie 2004
de modificare a Regulamentului (CE) nr. 1725/2003 de adoptare a anumitor standarde internaționale de contabilitate în conformitate cu Regulamentul (CE) nr. 1606/2002 al Parlamentului European și al Consiliului, în ceea ce privește standardele internaționale de raportare financiară IFRS 1, 3, 4 și 5, standardele internaționale de contabilitate IAS 1, 10, 12, 14, 16-19, 22, 27, 28 și 31-41, precum și interpretările Comitetului permanent de interpretare SIC 9, 22, 28 și 32

(Text cu relevanță pentru SEE)

COMISIA COMUNITĂȚILOR EUROPENE

având în vedere Tratatul de instituire a Comunității Europene,

având în vedere Regulamentul (CE) nr. 1606/2002 al Parlamentului European și al Consiliului din 19 iulie 2002 privind aplicarea standardelor internaționale de contabilitate [1], în special articolul 3 alineatul (1),

întrucât:

(1) Anumite standarde internaționale și interpretări, în forma lor de la data de 1 septembrie 2002, au fost adoptate prin Regulamentul (CE) nr. 1725/2003 al Comisiei [2].

(2) La 31 martie 2004, Comitetul pentru standardele internaționale de contabilitate (International Accounting Standard Board – IASB) a publicat, printre altele, trei standarde noi, și anume standardele internaționale de raportare financiară IFRS 3, 4 și 5, și două standarde revizuite, IAS 36 și 38, care conțin modificări ulterioare adoptării celor dintâi. Aceste noi standarde completează „platforma stabilă", adică ansamblul standardelor pe care întreprinderile cotate la bursă din Comunitate au obligația de a le aplica în conturile lor consolidate de la 1 ianuarie 2005. Obiectivul general constă în ameliorarea calității standardelor internaționale de contabilitate (IAS), precum și în consolidarea convergenței standardelor contabile la nivel mondial.

(3) Consultarea experților tehnici în domeniu a confirmat că noile IFRS și IAS revizuite îndeplinesc criteriile tehnice de adoptare stabilite în articolul 3 din Regulamentul (CE) nr. 1606/2002 și, în special, îndeplinesc cerința de a servi binelui public european.

(4) Prin urmare, adoptarea IAS 36 are nevoie de modificarea IAS 16, adoptat anterior de Regulamentul (CE) nr. 1725/2003, pentru a asigura concordanța între respectivele standarde de contabilitate.

(5) Adoptarea IFRS 3, 4 și 5 implică, în consecință, modificarea altor standarde internaționale de contabilitate și a interpretărilor aferente, pentru a asigura coerența ansamblului standardelor internaționale de contabilitate. Aceste modificări privesc standardul internațional de raportare financiară IFRS 1, standardele internaționale de contabilitate IAS 1, 10, 12, 14, 16-19, 27, 28, 31-34 și 36-41, precum și interpretarea Comitetului permanent de interpretare SIC 32. Mai mult, adoptarea IFRS 3 scoate din actualitate standardul internațional de contabilitate IAS 22 și interpretările Comitetului permanent de interpretare SIC 9, 22 și 28, care sunt, prin urmare, înlocuite. În sfârșit, adoptarea IFRS 5 determină înlocuirea IAS 35.

(6) Prin urmare, Regulamentul (CE) nr. 1725/2003 se modifică în consecință.

(7) Măsurile prevăzute în prezentul regulament sunt în conformitate cu avizul Comitetului de reglementare contabilă,

ADOPTĂ PREZENTUL REGULAMENT:

Articolul 1

Anexa la Regulamentul (CE) nr. 1725/2003 se modifică după cum urmează:

(1) Standardul internațional de contabilitate IAS 22 și interpretările Comitetului permanent de interpretare SIC 9, 22 și 28 sunt înlocuite prin standardul internațional de raportare financiară IFRS 3 *Combinări de întreprinderi*, în forma în care figurează în anexa la prezentul regulament.

[1] JO L 243, 11.9.2002, p. 1.
[2] JO L 261, 13.10.2003, p. 1, astfel cum a fost modificat ultima dată prin Regulamentul (CE) nr. 2086/2004 (JO L 363, 9.12.2004, p. 1).

(2) IFRS 4 *Contracte de asigurări* se inserează în forma în care figurează în anexa la prezentul regulament.

(3) IAS 35 se înlocuiește cu IFRS 5 *Active imobilizate deținute în vederea vânzării și activități întrerupte*, în forma în care figurează în anexa la prezentul regulament.

(4) IAS 36 și 38 se înlocuiesc cu IAS 36 și 38 în forma în care figurează în anexa la prezentul regulament

(5) Adoptarea IFRS 3 implică, în consecință, modificarea IFRS 1, a IAS 12, 14, 16, 19, 27, 28, 31, 32, 33, 34, 37 și 39, precum și interpretarea SIC 32, pentru a asigura coerența între standardele internaționale de contabilitate.

(6) Adoptarea IFRS 4 implică, în consecință, modificarea IFRS 1 și a IAS 18, 19, 32, 37, 39 și 40, pentru a asigura coerența între standardele internaționale de contabilitate.

(7) Adoptarea IFRS 5 implică, în consecință, modificarea IFRS 1 și 3, precum și a IAS 1, 10, 16, 17, 27, 28, 31, 36, 37, 38, 40 și 41, pentru a asigura coerența între standardele internaționale de contabilitate.

Articolul 2

Prezentul regulament intră în vigoare în a treia zi de la data publicării în *Jurnalul Oficial al Uniunii Europene*.

Se aplică de la 1 ianuarie 2005.

Prezentul regulament este obligatoriu în toate elementele sale și se aplică direct în toate statele membre.

Adoptat la Bruxelles, 29 decembrie 2004.

Pentru Comisie

Charlie McCREEVY

Membru al Comisiei

ANEXĂ

STANDARDELE INTERNAȚIONALE DE RAPORTARE FINANCIARĂ

Nr.	Titlu
IFRS 3	Combinări de întreprinderi
IFRS 4	Contracte de asigurări
IFRS 5	Active imobilizate deținute în vederea vânzării și activități întrerupte
IAS 36	Deprecierea activelor
IAS 38	Imobilizări necorporale

Reproducerea este permisă în Spațiul Economic European. Toate drepturile existente sunt rezervate în afara SEE, cu excepția dreptului de reproducere pentru uz personal sau alte scopuri legitime. Se pot obține informații suplimentare de la IASB, la adresa www.iasb.org.uk.

IFRS 3

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE RAPORTARE FINANCIARĂ 3

Combinări de întreprinderi

CUPRINS

	Puncte
Obiectiv	1
Domeniu de aplicare	2-13
Identificarea unei combinări de întreprinderi	4-9
Combinări de întreprinderi între entități aflate sub control comun	10-13
Metoda de contabilizare	14-15
Aplicarea metodei achiziției	16-65
Identificarea dobânditorului	17-23
Costul unei combinări de întreprinderi	24-35
Ajustări ale costului aferent unei combinări de întreprinderi în funcție de evenimentele ulterioare	32-35
Alocarea costului aferent unei combinări de întreprinderi activelor dobândite și pasivelor și pasivelor contingente asumate	36-60
Activele și pasivele identificabile ale entității dobândite	41-44
Imobilizările necorporale ale entității dobândite	45-46
Pasivele contingente ale entității dobândite	47-50
Fondul comercial	51-55
Surplusul de interes al dobânditorului în valoarea justă netă a activelor, pasivelor și pasivelor contingente identificabile ale entității dobândite față de costul de achiziție	56-57
Combinări de întreprinderi realizate în etape	58-60
Contabilizarea inițială realizată provizoriu	61-65
Ajustări după încheierea contabilizării inițiale	63-64
Recunoașterea creanțelor privind impozitul amânat după încheierea contabilizării inițiale	65
Prezentarea informațiilor	66-77
Dispoziții tranzitorii și data intrării în vigoare	78-85
Fondul comercial recunoscut anterior	79-80
Fondul comercial negativ recunoscut anterior	81
Imobilizările necorporale recunoscute anterior	82
Investițiile contabilizate prin metoda punerii în echivalență	83-84
Limitarea aplicării retroactive	85
Anularea unor dispoziții anterioare	86-87

OBIECTIV

1. Obiectivul prezentului standard este de a prescrie tratamentul contabil urmat de entități ce devin parte a unor combinări de întreprinderi. În particular, standardul precizează că toate combinările de întreprinderi sunt contabilizate folosindu-se metoda achiziției. În acest sens, dobânditorul este obligat să recunoască activele identificabile, pasivele și *pasivele contingente* ale entității dobândite la *valoarea justă a* acestora la *data achiziției,* precum și *fondul comercial*, care ulterior este supus testării pentru depreciere și nu se amortizează.

DOMENIU DE APLICARE

2. Cu excepția cazurilor menționate la punctul 3, prezentul IFRS se aplică în toate cazurile combinărilor de întreprinderi.

3. Prezentul IFRS nu se aplică:

   (a) în cazul combinărilor de întreprinderi în care entități sau întreprinderi individuale sunt reunite pentru a forma *asocieri în participație;*

   (b) în cazul *combinărilor de întreprinderi între entități sau întreprinderi aflate sub control comun;*

   (c) în cazul combinărilor de întreprinderi ce includ două sau mai multe *entități mutuale;*

   (d) în cazul combinărilor de întreprinderi în care entități sau întreprinderi individuale fuzionează într-o singură *entitate raportoare* doar pe bază de contract, fără transfer de proprietate (de exemplu, combinări în care entități individuale fuzionează doar pe bază de contract pentru a forma o corporație cotată dual la bursă).

Identificarea unei combinări de întreprinderi

4. O combinare de întreprinderi reprezintă fuzionarea unor entități individuale într-o singură entitate raportoare. În aproape toate cazurile de combinări de întreprinderi, una dintre entități, dobânditorul, obține *controlul* asupra uneia sau mai multor întreprinderi, entitățile dobândite. În cazul în care o entitate obține controlul asupra uneia sau mai multor entități care nu sunt întreprinderi, rezultatul acestei fuziuni nu reprezintă o combinare de întreprinderi. Atunci când o entitate dobândește o grupare de active sau active nete care nu constituie o întreprindere, entitatea respectivă repartizează costul grupării între activele și pasivele individuale identificabile pe baza valorilor juste relative ale acestora la data achiziției.

5. O combinare de întreprinderi poate fi structurată într-o varietate de moduri, din motive juridice, fiscale sau din alte motive. Aceasta poate presupune cumpărarea de către o entitate a capitalurilor proprii ale altei entități, cumpărarea totalității activelor nete ale unei alte entități, asumarea pasivelor unei alte entități sau cumpărarea unei părți din activele nete ale unei alte entități care împreună formează una sau mai multe întreprinderi. Combinarea se poate efectua prin emitere de acțiuni, prin transfer de numerar, echivalent de numerar sau alte active sau printr-o combinație a acestor metode. Tranzacția poate avea loc între acționarii entităților care participă la combinare sau între o entitate și acționarii celeilalte entități. În urma combinării se poate înființa o entitate nouă care să controleze entitățile combinate sau activele nete transferate sau poate avea loc restructurarea uneia sau mai multora dintre entitățile care participă la combinare.

6. O combinare de întreprinderi poate avea ca efect o relație de tip societate-mamă – filială, în care dobânditorul este *societatea-mamă,* iar entitatea dobândită devine o *filială* a dobânditorului. În această situație, dobânditorul aplică dispozițiile prezentului IFRS în situațiile sale financiare consolidate. Acesta include interesul său în entitatea dobândită în situațiile sale financiare individuale pe care le întocmește ca investiție într-o filială (a se vedea IAS 27 *Situații financiare consolidate și individuale*).

7. O combinare de întreprinderi poate implica cumpărarea activelor nete, inclusiv fondul comercial, în cazul în care există, ale unei alte entități, mai degrabă decât cumpărarea capitalurilor proprii ale acelei entități. O astfel de combinare nu are ca rezultat o relație de tip societate-mamă – filială.

8. Printre combinările de întreprinderi aflate sub incidența prezentului IFRS se includ și combinările de întreprinderi în care o entitate obține controlul asupra unei alte entități, dar pentru care data la care se obține controlul (adică data achiziției) nu coincide cu data sau datele transferului de proprietate (adică *data sau datele transferului*). Această situație poate avea loc, de pildă, atunci când o entitate în care se investește încheie acorduri de recumpărare a acțiunilor cu investitorii și controlul asupra entității în care s-a investit se modifică în consecință.

9. Prezentul IFRS nu specifică metoda de contabilizare a intereselor în asocierile în participație folosită de membrii acestora (a se vedea IAS 31 *Interese în asocierile în participațiune*).

Combinări de întreprinderi între entități aflate sub control comun

10. O combinare de întreprinderi între entități sau întreprinderi aflate sub control comun reprezintă o combinare de întreprinderi în care toate entitățile sau întreprinderile ce participă la combinare sunt controlate în ultimă instanță de aceeași entitate sau de aceleași entități atât înainte, cât și după combinare, iar controlul respectiv nu este tranzitoriu.

11. Se consideră că un grup de indivizi controlează o entitate atunci când, ca urmare a unor prevederi contractuale, acești indivizi dețin în mod colectiv autoritatea de a guverna strategiile financiare și operaționale ale entității respective în vederea obținerii de beneficii din activitățile acesteia. Prin urmare, o combinare de întreprinderi nu intră sub incidența prezentului IFRS atunci când același grup de indivizi deține în mod colectiv, ca urmare a unor prevederi contractuale, autoritatea absolută de a guverna strategiile financiare și operaționale ale fiecăreia dintre entitățile ce participă la combinare în vederea obținerii de beneficii din activitățile acestora, iar această autoritate colectivă absolută nu este tranzitorie.

12. O entitate poate fi controlată de un individ sau de un grup de indivizi ce acționează împreună sub incidența unor prevederi contractuale, iar acest individ sau grup de indivizi poate să nu intre sub incidența cerințelor de raportare financiară ale standardelor internaționale de raportare financiară. Prin urmare, nu este necesar ca anumite entități ce se combină să fie incluse în aceleași situații financiare consolidate pentru ca o combinare de întreprinderi să fie considerată drept combinare între entități aflate sub control.

13. Valoarea *intereselor minoritare* în fiecare dintre entitățile ce participă la combinare înainte și după ce combinarea are loc nu are relevanță pentru stabilirea faptului dacă respectiva combinare implică entități aflate sub control comun. De asemenea, faptul că una dintre entitățile ce participă la combinare este o filială ce a fost exclusă din situațiile financiare consolidate ale grupării potrivit IAS 27 nu are relevanță în a stabili dacă respectiva combinare implică entități aflate sub control comun.

METODA DE CONTABILIZARE

14. **Toate combinările de întreprinderi se contabilizează folosindu-se metoda achiziției**.

15. Prin metoda achiziției, combinarea de întreprinderi este privită din perspectiva entității ce participă la combinare identificate drept dobânditor. Dobânditorul cumpără active nete și recunoaște activele achiziționate și pasivele și pasivele contingente asumate, inclusiv pe acelea care nu au fost recunoscute anterior de către entitatea dobândită. Evaluarea activelor și pasivelor dobânditorului nu este afectată de tranzacție și nu se recunosc active sau pasive suplimentare ale dobânditorului rezultând din tranzacție, deoarece acestea nu sunt influențate de tranzacție.

APLICAREA METODEI ACHIZIȚIEI

16. Aplicarea metodei achiziției include următoarele etape:

(a) identificarea dobânditorului;

(b) evaluarea costului aferent combinării de întreprinderi

și

(c) alocarea, la data achiziției, a costului combinării de întreprinderi în activele dobândite și în pasivele și pasivele contingente asumate.

Identificarea dobânditorului

17. **În cazul tuturor combinărilor de întreprinderi se identifică dobânditorul. Dobânditorul se definește ca entitatea participantă la combinare ce obține controlul asupra celorlalte entități sau întreprinderi ce participă la combinare**.

18. Deoarece prin metoda achiziției o combinare de întreprinderi este privită din perspectiva dobânditorului, se presupune că una dintre părțile implicate în tranzacție poate fi identificată ca dobânditor.

19. Controlul reprezintă autoritatea de a guverna strategiile financiare și operaționale ale unei entități sau întreprinderi în vederea obținerii de beneficii din activitățile acesteia. Se presupune că o entitate ce participă la combinare a obținut controlul asupra alteia atunci când controlează mai mult de jumătate din voturile celei de-a doua entități, cu excepția cazului în care se demonstrează că deținerea acestora nu constituie drept de control. Chiar dacă una dintre entitățile ce participă la combinare nu controlează mai mult de jumătate din voturile celei de-a doua entități, se consideră că cea dintâi a obținut controlul asupra celei de-a doua, în cazul în care, în urma combinării, cea dintâi obține:

(a) controlul a mai mult de jumătate din voturile celei de-a doua entități, în virtutea unor acorduri cu alți investitori

sau

(b) autoritatea de a guverna strategiile financiare și operaționale ale celei de-a doua entități în virtutea unui statut sau a unui acord

sau

(c) autoritatea de a numi sau de a înlătura din funcție majoritatea membrilor consiliului director sau ai unei autorități de guvernare echivalente a celei de-a doua entități;

sau

(d) autoritatea de a exprima majoritatea voturilor la întrunirile consiliului director sau ale unei autorități de guvernare echivalente a celei de-a doua entități.

20. Deși uneori poate fi dificil să se identifice dobânditorul, de obicei există anumite indicii că acesta există. De exemplu:

(a) în cazul în care valoarea justă a uneia dintre entități este semnificativ mai mare decât a celeilalte entități ce face parte din combinare, entitatea a cărei valoare justă este mai mare este probabil dobânditorul;

(b) în cazul în care o combinare de întreprinderi este efectuată printr-un schimb de acțiuni comune cu drept de vot contra numerar sau alte active, entitatea care renunță la numerar sau la alte active este probabil dobânditorul

și

(c) în cazul în care o combinare de întreprinderi are ca rezultat posibilitatea conducerii unei entități de a domina alegerea membrilor conducerii pentru entitatea rezultată din combinare, entitatea dominantă este probabil dobânditorul.

21. Într-o combinare de întreprinderi realizată printr-un schimb de interese în capitalurile lor proprii, entitatea care emite interese în capitalurile proprii reprezintă în mod normal dobânditorul. Cu toate acestea, se iau în considerare toate faptele și împrejurările relevante pentru a se stabili care dintre entitățile care iau parte la combinare are autoritatea de a guverna strategiile financiare și operaționale ale celeilalte (sau celorlalte) entități în vederea obținerii de beneficii din activitățile sale (sau ale lor). În anumite combinări de întreprinderi, cunoscute sub numele de achiziții inverse, dobânditorul este entitatea ale cărei participații în capitalurile proprii au fost dobândite, iar entitatea emitentă este entitatea dobândită. Se poate întâmpla, de exemplu, ca o entitate privată să aranjeze să fie „dobândită" de o entitate publică mai mică, pentru a obține cotarea la bursă. Deși din punct de vedere legal entitatea publică emitentă este considerată societatea-mamă și entitatea privată este considerată filiala, filiala legală este dobânditorul, în cazul în care are autoritatea de a guverna strategiile financiare și operaționale ale societății-mamă legale în vederea obținerii de beneficii din activitățile acesteia. De obicei, dobânditorul este entitatea mai mare; cu toate acestea, faptele și împrejurările legate de anumite combinări de întreprinderi indică uneori că o entitate mai mică dobândește o entitate mai mare. Pentru indicații privind contabilizarea achizițiilor inverse, a se vedea punctele B1-B15 din apendicele B.

22. Când se înființează o entitate nouă care emite instrumente de capitaluri proprii pentru realizarea unei combinări de întreprinderi, una dintre entitățile care participă la combinare, existentă înainte de combinare, este identificată drept dobânditor pe baza dovezilor existente.

23. De asemenea, atunci când într-o combinare sunt implicate mai mult de două entități, una dintre entitățile existente înaintea combinării este identificată drept dobânditor în baza dovezilor existente. Pentru stabilirea dobânditorului în astfel de cazuri se ia în considerare, printre altele, care dintre entitățile care participă la combinare a inițiat procesul de combinare și dacă activele sau veniturile uneia dintre entitățile care participă la combinare le depășesc în mod semnificativ pe ale celorlalte.

Costul unei combinări de întreprinderi

24. **Dobânditorul evaluează costul aferent combinării de întreprinderi ca suma agregată:**

(a) **a valorilor juste, la data transferului, ale activelor date, pasivelor contractate sau asumate și instrumentelor de capitaluri proprii emise de dobânditor în schimbul obținerii controlului asupra entității dobândite**

și

(b) **a tuturor costurilor care pot fi atribuite direct combinării de întreprinderi**.

25. Data achiziției reprezintă data la care dobânditorul preia efectiv controlul entității dobândite. Când acest lucru se realizează prin intermediul unei singure tranzacții de schimb, data transferului coincide cu data achiziției. Cu toate acestea, o combinare de întreprinderi poate cuprinde mai multe tranzacții de schimb, de exemplu, atunci când combinarea se realizează în urma cumpărării de acțiuni în mai multe tranșe. În acest caz:

(a) costul aferent combinării este reprezentat de costul agregat al tranzacțiilor individuale

și

(b) data transferului reprezintă data la care are loc fiecare tranzacție de schimb (adică data la care este înregistrată fiecare investiție individuală în situațiile financiare ale dobânditorului), în timp ce data achiziției reprezintă data la care dobânditorul preia controlul entității dobândite.

26. În conformitate cu punctul 24, activele date și pasivele contractate sau asumate de dobânditor în schimbul obținerii controlului asupra entității dobândite se evaluează la valorile lor juste la data transferului. De aceea, atunci când decontarea costului aferent combinării de întreprinderi, integral sau parțial, este amânată, valoarea justă a acelei componente amânate este stabilită luând în considerare valoarea curentă a sumelor de plată la data transferului, ținându-se seama de orice prime sau reduceri care este probabil să apară în procesul decontării.

27. Prețul de piață la data transferului unor instrumente de capitaluri proprii cotate reprezintă cea mai bună metodă de a stabili valoarea justă a instrumentului de schimb respectiv și este folosit ca preț de referință, cu excepția unor cazuri rare. Se iau în considerare alte dovezi și metode de evaluare doar în cazurile rare când dobânditorul poate demonstra că prețul de piață la data transferului nu reprezintă un indicator credibil al valorii juste și că se poate evalua această valoare într-un mod mai credibil folosindu-se alte dovezi și metode de evaluare. Prețul de piață la data transferului nu reprezintă un indicator credibil decât dacă acesta a fost afectat de restrângerea pieței. În cazul în care prețul de piață la data transferului nu reprezintă un indicator credibil sau dacă nu există cotații de piață pentru titlurile de valoare emise de dobânditor, valoarea justă a acelor instrumente poate fi estimată, de exemplu, prin raportarea la interesul lor proporțional în valoarea justă a dobânditorului sau prin raportarea la interesul lor proporțional în valoarea justă a entității dobândite, în funcție de relevanța acestor variante. Valoarea justă la data transferului a activelor monetare date acționarilor entității dobândite, ca alternativă la oferirea de instrumente de capitaluri proprii, poate de asemenea să servească drept dovadă a valorii juste totale cedate de dobânditor în schimbul obținerii controlului entității dobândite. În toate cazurile se iau în considerare toate aspectele procesului de combinare, inclusiv factorii semnificativi ce influențează negocierile. Pentru indicații suplimentare privind determinarea valorii juste a instrumentelor de capitaluri proprii, a se vedea IAS 39 *Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare*.

28. Costul aferent unei combinări de întreprinderi include pasivele contractate sau asumate de dobânditor în schimbul obținerii controlului asupra entității dobândite. Orice pierderi ulterioare sau alte costuri care se așteaptă a fi contractate ca rezultat al combinării nu reprezintă pasive contractate sau asumate de dobânditor în schimbul obținerii controlului asupra entității dobândite și, prin urmare, nu se înregistrează ca parte a costului aferent combinării.

29. Costul aferent unei combinări de întreprinderi include toate costurile care pot fi atribuite direct combinării, ca, de exemplu, onorariile plătite contabililor, consilierilor juridici, evaluatorilor și altor consultanți în vederea realizării procesului de combinare. Costurile administrative generale, inclusiv costurile aferente departamentului de achiziții, precum și alte costuri ce nu pot fi atribuite direct contabilizării procesului de combinare respectiv nu se includ în costul aferent combinării: ele se înregistrează ca cheltuieli în momentul efectuării.

30. Costurile aferente stabilirii și emiterii obligațiilor financiare constituie parte integrantă a tranzacției, chiar dacă pentru realizarea combinării de întreprinderi se creează pasive în loc să se înregistreze costuri care pot fi atribuite direct combinării. De aceea, aceste costuri nu se înregistrează ca parte a costului aferent combinării de întreprinderi. În conformitate cu IAS 39, aceste costuri se iau în calcul la evaluarea inițială a pasivelor.

31. De asemenea, costurile emiterii de instrumente de capitaluri proprii constituie parte integrantă a tranzacției de emitere de acțiuni, chiar dacă pentru realizarea combinării de întreprinderi se emit instrumente de capitaluri proprii în loc să se înregistreze costuri care pot fi atribuite direct combinării. De aceea, aceste costuri nu se înregistrează ca parte a costului aferent combinării de întreprinderi. În conformitate cu IAS 32 *Instrumente financiare: prezentare și descriere,* aceste costuri reduc profitul generat de emiterea de acțiuni.

Ajustări ale costului aferent unei combinări de întreprinderi în funcție de evenimentele ulterioare

32. **Atunci când un acord de combinare menționează ajustarea costului combinării în funcție de evenimentele ulterioare, dobânditorul include suma corespunzătoare ajustării în costul aferent combinării la data achiziției, în cazul în care ajustarea este *probabilă* și poate fi evaluată în mod credibil**.

33. Un acord de combinare poate permite ajustări ulterioare ale costului aferent combinării în funcție de unul sau mai multe evenimente ulterioare. De pildă, ajustarea poate depinde de menținerea sau atingerea unui anumit nivel al profitului în viitor sau de menținerea la un anumit nivel al prețului de piață al instrumentelor de capitaluri proprii emise. De obicei se poate estima valoarea acestei ajustări în momentul contabilizării inițiale a combinării fără a fi afectată credibilitatea informațiilor, deși există totuși un anumit grad de incertitudine. În cazul în care evenimentele ulterioare prevăzute nu au loc sau dacă valoarea estimată este modificată, costul aferent combinării de întreprinderi se ajustează în consecință.

34. Cu toate acestea, în cazul în care un acord de combinare menționează o astfel de ajustare, ea nu este inclusă în costul aferent combinării în momentul contabilizării inițiale a combinării dacă ajustarea este improbabilă sau dacă nu se poate evalua în mod credibil. Dacă ulterior ajustarea devine probabilă și poate fi evaluată în mod credibil, modificarea ulterioară se consideră o ajustare a costului aferent combinării de întreprinderi.

35. În anumite împrejurări, dobânditorul poate fi nevoit să facă o plată ulterioară vânzătorului cu titlu de compensație pentru diminuarea valorii activelor date, instrumentelor de capitaluri proprii emise sau datoriilor contractate sau asumate de dobânditor în schimbul obținerii controlului asupra entității dobândite. Acest lucru se întâmplă, de exemplu, când dobânditorul garantează prețul de piață al instrumentelor de capitaluri proprii sau de datorie emise ca parte a costului aferent combinării și este nevoit să emită noi instrumente de capitaluri proprii și de datorie pentru a restabili valoarea costului determinat inițial. În astfel de cazuri, nu este recunoscută nici o creștere a costului aferent combinării de întreprinderi. În cazul instrumentelor de capitaluri proprii, valoarea justă a plății suplimentare se compensează printr-o reducere corespunzătoare a valorii atribuite instrumentelor folosite inițial. În cazul instrumentelor de datorie, plata suplimentară se consideră ca reducere a primei sau scădere a ratei de scont a emisiunii inițiale.

Alocarea costului aferent unei combinări de întreprinderi activelor dobândite și pasivelor și pasivelor contingente asumate

36. **La data achiziției, dobânditorul alocă costul aferent combinării de întreprinderi prin recunoașterea activelor, pasivelor și pasivelor contingente identificabile ale entității dobândite care îndeplinesc criteriile de recunoaștere enunțate la punctul 37 la valoarea lor justă la data respectivă, cu excepția imobilizărilor necorporale (sau claselor de active transferabile) ce sunt clasificate ca disponibile în vederea vânzării potrivit IFRS 5 *Active imobilizate deținute în vederea vânzării și activități întrerupte*, care se recunosc la valoarea justă minus costurile aferente vânzării. Orice diferență între costul aferent combinării de întreprinderi și participația dobânditorului în valoarea justă netă a activelor, pasivelor și pasivelor contingente identificabile astfel recunoscute se contabilizează în conformitate cu dispozițiile punctelor 51-57**.

37. Dobânditorul recunoaște separat activele, pasivele și pasivele contingente identificabile ale entității dobândite la data achiziției numai dacă acestea respectă următoarele criterii la data respectivă:

(a) **în cazul activelor, altele decât *imobilizările necorporale*, este probabil că toate beneficiile economice ulterioare aferente revin dobânditorului, astfel încât valoarea lor justă se poate evalua în mod credibil;**

(b) **în cazul pasivelor, altele decât pasivele contingente, este probabil că dobânditorul generează un flux de resurse ce încorporează beneficii economice pentru acoperirea acestor pasive, a cărui valoare justă se poate evalua în mod credibil;**

(c) **în cazul imobilizărilor necorporale sau pasivelor contingente, valoarea justă a acestora se poate evalua în mod credibil**.

38. Contul de profit și pierderi al dobânditorului cuprinde profiturile și pierderile entității dobândite ulterioare datei achiziției, prin includerea venitului și cheltuielilor entității dobândite pe baza costului aferent combinării de întreprinderi suportat de dobânditor. De exemplu, cheltuielile cu amortizarea incluse după data achiziției în contul de profit și pierderi al dobânditorului legate de activele amortizabile ale entității dobândite se evaluează pe baza valorii juste a respectivelor active amortizabile la data achiziției, adică a costului lor suportat de dobânditor.

39. Aplicarea metodei achiziției se face începând cu data achiziției, care reprezintă data la care dobânditorul obține controlul efectiv asupra entității dobândite. Deoarece controlul reprezintă autoritatea de a guverna strategiile financiare și operaționale ale unei entități sau întreprinderi în vederea obținerii de beneficii de pe urma activității acesteia, nu este necesar ca o tranzacție să fie încheiată sau finalizată din punct de vedere juridic înainte ca dobânditorul să obțină controlul. Se iau în considerare toate faptele și împrejurările relevante pentru a se stabili momentul obținerii controlului de către dobânditor într-o combinare de întreprinderi.

40. Deoarece dobânditorul recunoaște activele, pasivele și pasivele contingente identificabile ale entității dobândite ce respectă criteriile de recunoaștere enunțate la punctul 37, la valoarea lor justă la data achiziției, orice interes minoritar în entitatea dobândită se înregistrează în limita ponderii minorității din valoarea justă netă a respectivelor elemente. Punctele B16 și B17 din apendicele B oferă indicații pentru stabilirea valorii juste a activelor, pasivelor și pasivelor contingente identificabile ale entității dobândite în vederea alocării costului aferent unei combinări de întreprinderi.

Activele și pasivele identificabile ale entității dobândite

41. În conformitate cu punctul 36, dobânditorul recunoaște separat, în vederea alocării costului aferent combinării, numai activele, pasivele și pasivele contingente identificabile ale entității dobândite existente la data achiziției și care satisfac criteriile de recunoaștere enunțate la punctul 37. De aceea:

(a) dobânditorul recunoaște pasive în vederea încheierii sau reducerii activității entității dobândite ca parte din alocarea costului aferent combinării doar dacă entitatea dobândită are, la data achiziției, un pasiv existent în vederea restructurării, recunoscut în conformitate cu IAS 37 *Provizioane, pasive contingente și active contingente*

și

(b) dobânditorul, ca parte din alocarea costului aferent combinării, nu recunoaște pasive în contul unor pierderi ulterioare sau al altor costuri prevăzute să apară ca urmare a combinării de întreprinderi.

42. Orice plată pe care o întreprindere este obligată prin contract să o facă, de exemplu, către angajați sau furnizori, reprezintă, în cazul în care întreprinderea respectivă devine entitate dobândită în cadrul unei combinări de întreprinderi, o obligație curentă a entității respective și se consideră pasiv contingent până în momentul când devine probabil că are loc combinarea de întreprinderi. Obligația contractuală se recunoaște ca pasiv de entitatea respectivă în conformitate cu IAS 37 în momentul când combinarea de întreprinderi devine probabilă și valoarea ei poate fi evaluată în mod credibil. De aceea, când are loc combinarea de întreprinderi, acel pasiv al entității dobândite este recunoscut de dobânditor ca parte din alocarea costului aferent combinării de întreprinderi.

43. Cu toate acestea, un plan de restructurare a entității dobândite a cărui realizare este condiționată de intrarea întreprinderii respective, ca entitate dobândită, într-o combinare de întreprinderi, nu reprezintă, imediat înainte de realizarea combinării, o obligație curentă a entității dobândite. De asemenea, acesta nu se consideră pasiv contingent al entității dobândite imediat înainte de realizarea combinării pentru că nu reprezintă o obligație posibilă ce rezultă dintr-un eveniment trecut a cărei existență este confirmată doar de incidența sau absența incidenței unor evenimente ulterioare incerte asupra cărora entitatea dobândită nu deține controlul în totalitate. De aceea, dobânditorul nu recunoaște un pasiv aferent unor astfel de planuri de restructurare ca parte din alocarea costului aferent combinării de întreprinderi.

44. Activele și pasivele identificabile care sunt recunoscute în conformitate cu punctul 36 includ toate activele și pasivele entității dobândite pe care dobânditorul le achiziționează sau le preia, inclusiv totalitatea activelor financiare și pasivelor financiare. De asemenea, acestea pot include active și pasive care nu au fost recunoscute anterior în situațiile financiare ale entității dobândite, de pildă, pentru că înainte de achiziție nu îndeplineau criteriile de recunoaștere. De exemplu, un avantaj fiscal aferent unor pierderi fiscale ale entității dobândite care nu a fost recunoscut de entitatea dobândită înainte de combinare este recunoscut ca activ identificabil în conformitate cu punctul 36, în cazul în care este probabil că dobânditorul obține profituri impozabile viitoare cărora li se poate aplica avantajul fiscal ce nu a fost recunoscut anterior.

IFRS 3

Imobilizările necorporale ale entității dobândite

45. În conformitate cu punctul 37, dobânditorul recunoaște separat o imobilizare necorporală a entității dobândite la data achiziției numai, în cazul în care aceasta corespunde definiției imobilizărilor necorporale enunțate în IAS 38 *Imobilizări* necorporale, iar valoarea sa justă poate fi evaluată în mod credibil. Prin urmare, dobânditorul recunoaște ca activ separat de fondul comercial orice proiect intern de cercetare și dezvoltare al entității dobândite, în cazul în care acest proces corespunde definiției imobilizărilor necorporale și valoarea sa poate fi evaluată în mod credibil. IAS 38 oferă indicații despre modul în care se poate stabili dacă valoarea justă a imobilizării necorporale dobândite într-o combinare de întreprinderi poate fi evaluată în mod credibil.

46. Este necesar ca un activ nemonetar fără suport material să fie identificabil pentru a corespunde definiției imobilizărilor necorporale. În conformitate cu IAS 38, un activ îndeplinește criteriul identificării enunțat în definiția imobilizărilor necorporale numai, în cazul în care:

(a) este separabil, adică poate fi separat sau desprins din entitate și vândut, transferat, autorizat, închiriat sau schimbat, individual sau împreună cu un alt contract, activ sau pasiv

sau

(b) provine din drepturi contractuale sau alte drepturi legale, fie că aceste drepturi sunt sau nu transferabile sau separabile față de entitate sau față de alte drepturi și obligații.

Pasivele contingente ale entității dobândite

47. La punctul 37 se menționează că dobânditorul recunoaște separat un pasiv contingent al entității dobândite ca parte din alocarea costului aferent combinării de întreprinderi numai, în cazul în care valoarea justă a respectivului pasiv contingent se poate evalua în mod credibil. În cazul în care valoarea sa justă nu poate fi evaluată în mod credibil:

(a) suma recunoscută ca fond comercial sau contabilizată în conformitate cu punctul 56 este afectată în consecință

și

(b) dobânditorul prezintă informațiile despre acel pasiv contingent în conformitate cu IAS 37.

Pentru indicații privind determinarea valorii juste a unui pasiv contingent, a se vedea punctul B16 litera (l) din apendicele B.

48. După recunoașterea inițială, dobânditorul evaluează pasivele contingente recunoscute separat în conformitate cu punctul 36 ca fiind suma mai mare dintre:

(a) **suma care ar fi recunoscută în conformitate cu IAS 37**

și

(b) **suma recunoscută inițial din care se scade, dacă este cazul, amortizarea cumulată recunoscută în conformitate cu IAS 18 *Venituri din activități curente*.**

49. Cerința enunțată la punctul 48 nu se aplică în cazul contractelor contabilizate în conformitate cu IAS 39 *Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare*. Cu toate acestea, împrumuturile contractate care nu intră sub incidența IAS 39 ce nu reprezintă angajamente de a oferi împrumuturi cu rate ale dobânzii sub nivelul pieței se contabilizează ca pasive contingente ale entității dobândite dacă, la data achiziției, este improbabil că urmează a fi nevoie de un flux de resurse ce încorporează beneficii economice pentru decontarea obligației sau dacă valoarea obligației nu poate fi evaluată într-un mod credibil. Astfel de împrumuturi contractate se recunosc, în conformitate cu punctul 37, separat ca parte din alocarea costului aferent combinării de întreprinderi doar dacă valoarea lor poate fi evaluată în mod credibil.

50. Pasivele contingente recunoscute separat ca parte din alocarea costului aferent combinării de întreprinderi nu intră sub incidența IAS 37. Cu toate acestea, dobânditorul prezintă, pentru aceste pasive contingente, informațiile cerute de dispozițiile IAS 37 pentru fiecare clasă de provizioane.

Fondul comercial

51. La data achiziției, dobânditorul:

(a) **recunoaște fondul comercial dobândit în contextul combinării de întreprinderi ca activ**

și

(b) **evaluează inițial respectivul fond comercial la cost, respectiv surplusul de costul aferent combinării de întreprinderi peste interesul dobânditorului din valoarea justă netă a activelor, a pasivelor și pasivelor contingente identificabile recunoscute în conformitate cu punctul 36**.

52. Fondul comercial dobândit în contextul unei combinări de întreprinderi reprezintă o plată anticipată făcută de dobânditor în contul beneficiilor economice viitoare obținute de pe urma activelor ce nu pot fi identificate individual și recunoscute separat.

53. În cazul în care activele, pasivele sau pasivele contingente identificabile ale entității dobândite nu respectă criteriile de recunoaștere separată la data achiziției menționate la punctul 37, suma recunoscută ca fond comercial (sau contabilizată în conformitate cu punctul 56) este afectată în consecință. Acest lucru se întâmplă deoarece fondul comercial se evaluează drept cost rezidual aferent combinării de întreprinderi după recunoașterea activelor, pasivelor și pasivelor contingente identificabile ale entității dobândite.

54. **După recunoașterea inițială, dobânditorul evaluează fondul comercial dobândit în contextul unei combinări de întreprinderi la cost minus pierderile cumulate provenite din depreciere**.

55. Fondul comercial dobândit în urma unei combinări de întreprinderi nu se amortizează, ci este testat pentru depreciere de către dobânditor anual sau chiar mai frecvent, în cazul în care anumite evenimente sau schimbări de circumstanțe indică posibilitatea existenței unei deprecieri, în conformitate cu IAS 36 *Deprecierea activelor*.

Surplusul de interes al dobânditorului în valoarea justă netă a activelor, pasivelor și pasivelor contingente identificabile ale entității dobândite față de costul de achiziție

56. În cazul în care interesul deținut de dobânditor în valoarea justă netă a activelor, pasivelor și pasivelor contingente identificabile recunoscute în conformitate cu punctul 36 depășește costul aferent combinării de întreprinderi, dobânditorul:

(a) **reia procesul de identificare și evaluare a activelor, pasivelor și pasivelor contingente identificabile ale entității dobândite și de evaluare a costului aferent combinării**

și

(b) **recunoaște imediat, în contul de profit și pierderi, orice diferență rămasă după reevaluare**.

57. Un câștig recunoscut în conformitate cu punctul 56 poate să cuprindă una sau mai multe dintre următoarele componente:

(a) erori de evaluare a valorii juste fie a costului aferent combinării, fie a activelor, pasivelor și pasivelor contingente identificabile ale entității dobândite. O cauză posibilă a erorilor de acest tip o reprezintă potențiale costuri ulterioare ce apar la entitatea dobândită și care nu au fost corect evidențiate în valoarea justă a activelor, pasivelor și pasivelor contingente identificabile ale entității dobândite;

(b) obligația enunțată într-un standard contabil de a evalua activele nete identificabile obținute la o valoare care nu reprezintă valoarea justă, dar este tratată ca atare în scopul alocării costului aferent combinării. De exemplu, în conformitate cu indicațiile din apendicele B privind stabilirea valorii juste a activelor și pasivelor identificabile ale entității dobândite, din suma alocată activelor și pasivelor fiscale se elimină rata de scont;

(c) achiziție la un preț avantajos.

Combinări de întreprinderi realizate în etape

58. O combinare de întreprinderi poate cuprinde mai multe tranzacții de schimb, un exemplu constituindu-1 achiziționarea de acțiuni în tranșe. În acest caz, fiecare tranzacție de schimb este tratată separat de către dobânditor, folosindu-se costul tranzacției și informațiile referitoare la valoarea justă la data fiecărei tranzacții de schimb, pentru a determina valoarea fondului comercial aferent tranzacției respective. Astfel se realizează, la fiecare etapă, o comparare pas cu pas între costul fiecărei investiții și participația dobânditorului în valoarea justă a activelor, pasivelor și pasivelor contingente identificabile ale entității dobândite.

59. În cazul în care o combinare de întreprinderi implică mai multe tranzacții de schimb, valorile juste ale activelor, pasivelor și pasivelor contingente identificabile ale entității dobândite pot varia de la o dată de schimb la alta. Deoarece:

(a) activele, pasivele și pasivele contingente identificabile ale entității dobândite sunt retratate în mod convențional la valorile juste la data fiecărei tranzacții de schimb pentru a se stabili valoarea fondului comercial aferent fiecărei tranzacții

și

(b) activele, pasivele și pasivele contingente identificabile ale entității dobândite sunt ulterior recunoscute de dobânditor la valoarea lor justă la data dobândirii,

orice ajustare a acestor valori juste aferentă participației deținute anterior de dobânditor reprezintă o reevaluare și se contabilizează în consecință. Totuși, deoarece reevaluarea are loc în contextul recunoașterii inițiale de către dobânditor a activelor, pasivelor și pasivelor contingente ale entității dobândite, nu se consideră că dobânditorul a ales să aplice o politică contabilă de reevaluare a acelor elemente după recunoașterea inițială, în conformitate cu, de exemplu, IAS 16 *Imobilizări corporale*.

60. Înainte de a fi calificată drept combinare de întreprinderi, o tranzacție poate fi calificată ca investiție într-o entitate asociată și contabilizată prin metoda punerii în echivalență, în conformitate cu IAS 28 *Investiții în entități asociate*. În acest caz, valorile juste ale activelor nete identificabile ale entității în care s-a investit la data fiecărei tranzacții de schimb realizate anterior combinării sunt fost deja stabilite prin aplicarea metodei punerii în echivalență la investiție.

Contabilizarea inițială realizată provizoriu

61. Contabilizarea inițială a combinărilor de întreprinderi implică identificarea și stabilirea valorilor juste ce urmează a fi atribuite activelor, pasivelor și pasivelor contingente identificabile ale entității dobândite, precum și a costului aferent combinării.

62. În cazul în care contabilizarea inițială a unei combinări de întreprinderi nu se poate face decât cu titlu provizoriu până la sfârșitul perioadei de realizare a combinării, pentru că fie valorile juste ce urmează a fi atribuite activelor, pasivelor și pasivelor contingente identificabile ale entității dobândite, fie costul aferent combinării nu pot fi stabilite decât cu titlu provizoriu, dobânditorul contabilizează combinația folosind aceste valori provizorii. Dobânditorul recunoaște orice ajustări aduse acestor valori provizorii ca urmare a încheierii contabilizării inițiale:

(a) în termen de douăsprezece luni de la data achiziției

și

(b) începând de la data achiziției. Prin urmare:

(i) valoarea contabilă a unui activ, a unui pasiv sau a unui pasiv contingent identificabil recunoscut sau ajustat ca urmare a încheierii contabilizării inițiale se calculează ca și cum valoarea sa justă la data achiziției a fost recunoscută începând cu acea dată;

(ii) fondul comercial sau orice câștig recunoscut în conformitate cu punctul 56 se ajustează începând cu data achiziției cu o sumă egală cu ajustarea adusă valorii juste la data achiziției a activului, pasivului sau pasivului contingent identificabil care este recunoscut sau ajustat;

(iii) informațiile comparative prezentate aferente perioadelor dinainte de încheierea contabilizării inițiale a combinării se prezintă ca și cum contabilizarea inițială s-ar fi încheiat la data achiziției. Acestea includ orice deprecieri sau amortizări suplimentare și orice alte efecte recunoscute ca profit sau pierdere în urma încheierii contabilizării inițiale.

Ajustări după încheierea contabilizării inițiale

63. Cu excepția cazurilor menționate la punctele 33, 34 și 65, se recunosc ajustări la contabilizarea inițială a unei combinări de întreprinderi după încheierea acestei contabilizări numai în scopul corectării unei erori, în conformitate cu IAS 8 *Politici contabile, modificări în estimările contabile și erori*. Ajustările la contabilizarea inițială a unei combinări de întreprinderi după încheierea acestei contabilizări nu se recunosc ca efect al modificărilor în estimările contabile. În conformitate cu IAS 8, efectele unei modificări în estimările contabile pot fi recunoscute în perioadele contabile prezente și în cele viitoare.

64. În conformitate cu IAS 8, contabilizarea corectării unei erori se face retroactiv și se întocmesc situațiile financiare ca și cum eroarea nu ar fi avut loc, prin retratarea informațiilor comparative referitoare la perioada sau perioadele în care a apărut eroarea. De aceea, valoarea contabilă a unui activ identificabil sau a unui pasiv sau pasiv contingent identificabil a entității dobândite care se recunoaște sau se ajustează în urma corectării unei erori se calculează ca și cum valoarea sa justă sau valoarea sa justă ajustată la data achiziției ar fi fost recunoscută de la acea dată. Fondul comercial sau orice câștig recunoscut într-o perioadă anterioară în conformitate cu dispozițiile punctului 56 se ajustează retroactiv cu o sumă egală cu valoarea justă la data achiziției (sau ajustarea adusă la valoarea justă la data achiziției) a activului, pasivului sau pasivului contingent identificabil recunoscut (sau ajustat).

Recunoașterea creanțelor privind impozitul amânat după încheierea contabilizării inițiale

65. În cazul în care beneficiul potențial reprezentat de reportul pierderii fiscale aferente impozitului pe profit al entității dobândite sau de alte creanțe nu a îndeplinit criteriile de recunoaștere separată menționate la punctul 37 în momentul contabilizării inițiale a unei combinări de întreprinderi, dar se realizează ulterior, dobânditorul recunoaște beneficiul respectiv ca venit în conformitate cu IAS 12 *Impozitul pe profit*. În plus, dobânditorul:

(a) reduce valoarea contabilă a fondului comercial la valoarea care ar fi fost recunoscută, în cazul în care creanța privind impozitul amânat ar fi fost recunoscută ca activ identificabil de la data achiziției

și

(b) recunoaște reducerea valorii contabile a fondului comercial drept cheltuială.

Cu toate acestea, procedura menționată anterior nu are ca efect crearea unei depășiri de tipul celei descrise la punctul 56 și nici nu duce la creșterea valorii vreunui câștig recunoscut anterior în conformitate cu punctul 56.

PREZENTAREA INFORMAȚIILOR

66. **Dobânditorii prezintă informațiile care le permit utilizatorilor situațiilor lor financiare să evalueze natura și efectele financiare ale combinărilor de întreprinderi ce au avut loc:**

(a) **în timpul perioadei contabile;**

(b) **după data bilanțului contabil, dar înainte ca situațiile financiare să fie autorizate pentru publicare**.

67. În vederea respectării principiului enunțat la punctul 66 litera (a), dobânditorul prezintă următoarele categorii de informații pentru fiecare combinare de întreprinderi ce s-a realizat pe parcursul perioadei contabile:

(a) numele și descrierea entităților sau întreprinderilor ce participă la combinare;

(b) data achiziției;

(c) procentul de instrumente de capitaluri proprii cu drept de vot dobândite;

(d) costul aferent combinării și o descriere a componentelor acestui cost, inclusiv orice costuri care pot fi atribuite direct combinării. Când se emit sau urmează a fi emise instrumente de capitaluri proprii ca parte a costului aferent combinării, se prezintă de asemenea următoarele categorii de informații:

(i) numărul de instrumente de capitaluri proprii emise sau pe cale de a fi emise

și

(ii) valoarea justă a acestor instrumente și modalitatea în care s-a determinat acea valoare justă. În cazul în care nu există o cotație pentru instrumentele respective la data transferului, se prezintă estimările folosite pentru determinarea valorii juste. În cazul în care există o cotație la data transferului, dar determinarea valorii juste nu s-a făcut pe baza acestei cotații, se prezintă acest lucru, precum și: motivele pentru care nu s-a folosit cotația existentă; modalitatea folosită pentru atribuirea unei valori instrumentelor de capitaluri proprii; și suma agregată a diferenței între valoarea atribuită instrumentelor de capitaluri proprii și cotația existentă a acestora;

(e) detalii privind toate activitățile la care entitatea a decis să renunțe ca urmare a realizării combinării;

(f) valorile recunoscute la data achiziției pentru fiecare clasă de active, pasive și pasive contingente ale entității dobândite și, cu excepția cazului în care nu se poate face prezentarea acestor informații, valorile contabile ale fiecăreia dintre aceste clase, stabilite în conformitate cu IFRS, imediat înaintea combinării. În cazul în care nu se poate face prezentarea acestor informații, se menționează acest fapt și se prezintă o explicație;

(g) valoarea oricărui surplus recunoscut în contul de profit și pierderi în conformitate cu punctul 56, precum și elementul din contul de profit și pierderi prin care se recunoaște depășirea;

(h) o descriere a factorilor care au contribuit la un cost care rezultă în recunoașterea unui fond comercial – o descriere a fiecărei imobilizări necorporale care nu a fost recunoscută separat de fondul comercial și motivele pentru care valoarea justă a imobilizării necorporale nu a putut fi evaluată în mod credibil – sau o descriere a naturii oricărei depășiri recunoscute în contul de profit și pierderi în conformitate cu punctul 56;

(i) mărimea contului de profit și pierderi al entității dobândite de la data achiziției inclusă în contul de profit și pierderi al dobânditorului aferente perioadei contabile, cu excepția situației în care aceste informații nu pot fi prezentate. În cazul în care nu se poate face prezentarea acestor informații, se menționează acest fapt și se prezintă o explicație.

68. Informațiile solicitate a fi prezentate în conformitate cu punctul 67 se prezintă în comun pentru combinările de întreprinderi realizate în decursul perioadei contabile care individual sunt nereprezentative.

69. In cazul în care contabilizarea inițială a unei combinări de întreprinderi realizate în decursul perioadei contabile a fost realizată provizoriu în conformitate cu punctul 62, se menționează acest fapt și se prezintă o explicație.

70. În vederea respectării principiului enunțat la punctul 66 litera (a), dobânditorul prezintă următoarele categorii de informații, cu excepția situației în care aceste informații nu pot fi prezentate:

(a) venitul entității rezultate din combinare aferent perioadei contabile, considerându-se ca dată a achiziției corespunzătoare tuturor combinărilor de întreprinderi realizate pe parcursul perioadei contabile începutul perioadei respective;

(b) contul de profit și pierderi al entității rezultate din combinare aferent(ă) perioadei contabile, considerându-se ca dată a achiziției corespunzătoare tuturor combinărilor de întreprinderi realizate pe parcursul perioadei contabile începutul perioadei respective.

În cazul în care nu se poate face prezentarea acestor informații, se menționează acest fapt și se prezintă o explicație.

71. În vederea respectării principiului enunțat la punctul 66 litera (b), dobânditorul prezintă informațiile cerute de punctul 67 pentru toate combinările de întreprinderi realizate după data bilanțului contabil, dar înainte ca situațiile financiare să fie autorizate pentru publicare, cu excepția situației în care aceste informații nu pot fi prezentate. În cazul în care nu se poate face prezentarea acestor informații, se menționează acest fapt și se prezintă o explicație.

72. **Dobânditorul prezintă informațiile ce le permit utilizatorilor situațiilor lor financiare să evalueze efectele financiare ale rezultatelor, pierderilor, corectărilor de erori și altor ajustări recunoscute în decursul perioadei contabile curente, aferente combinărilor de întreprinderi ce s-au realizat în perioada contabilă curentă sau anterior**.

73. În vederea respectării principiului enunțat la punctul 72, dobânditorul prezintă următoarele informații:

(a) valoarea și o justificare a câștigurilor sau pierderilor recunoscute în perioada contabilă curentă, care:

(i) sunt aferente activelor identificabile dobândite sau pasivelor sau pasivelor contingente identificabile asumate într-o combinare de întreprinderi ce s-a realizat în decursul perioadei contabile prezente sau anterior

și

(ii) mărimea, natura lor sau contextul în care apar face ca prezentarea lor să fie relevantă pentru înțelegerea activității financiare a entității rezultate în urma combinării;

(b) în cazul în care contabilizarea inițială a unei combinări de întreprinderi ce s-a realizat în perioada contabilă imediat anterioară celei în cauză s-a realizat în manieră provizorie la sfârșitul acelei perioade, valorile și justificările ajustărilor aduse valorilor provizorii recunoscute în decursul perioadei contabile curente.

(c) informații referitoare la corectarea erorilor, prezentate în conformitate cu IAS 8, pentru toate activele, pasivele sau pasivele contingente identificabile ale entității dobândite sau referitoare la modificări în valorile atribuite acestor elemente, pe care dobânditorul le recunoaște în decursul perioadei contabile curente în conformitate cu punctele 63 și 64.

74. **O entitate prezintă informații care să le permită utilizatorilor situațiilor sale financiare să evalueze modificările valorii contabile a fondului comercial survenite în decursul perioadei contabile**.

75. În vederea respectării principiului enunțat la punctul 74, entitatea prezintă o reconciliere a valorii contabile a fondului comercial la începutul și la sfârșitul perioadei, indicând separat:

(a) valoarea brută și pierderile cumulate din depreciere la începutul perioadei;

(b) orice fond comercial suplimentar recunoscut în decursul perioadei contabile, cu excepția fondului comercial cuprins într-o clasă de active transferabile care, la data achiziției, îndeplinește criteriile pentru a fi clasificat ca disponibil în vederea vânzării în conformitate cu IFRS 5;

(c) orice ajustări rezultate din recunoașterea ulterioară a creanțelor privind impozitul amânat în decursul perioadei contabile în conformitate cu punctul 65;

(d) orice fond comercial cuprins într-o clasă de active transferabile clasificate ca disponibile în vederea vânzării în conformitate cu IFRS 5, precum și orice fond comercial de recunoscut în decursul perioadei contabile, fără ca acesta să fi fost cuprins anterior într-o clasă de active transferabile clasificate ca disponibile în vederea vânzării;

(e) orice pierderi din depreciere recunoscute în decursul perioadei contabile în conformitate cu IAS 36;

(f) orice diferențe nete ce apar în decursul perioadei contabile în conformitate cu IAS 21 *Efectele variației cursurilor de schimb valutar;*

(g) orice alte modificări ale valorii contabile survenite în decursul perioadei contabile

și

(h) valoarea brută și pierderile cumulate din depreciere la sfârșitul perioadei.

76. Entitatea prezintă informații în legătură cu valoarea recuperabilă și deprecierea fondului comercial în conformitate cu IAS 36, pe lângă informațiile prezentate în conformitate cu punctul 75 litera (e).

77. Dacă în orice situație informațiile prezentate în conformitate cu cerințele prezentului IFRS nu satisfac obiectivele indicate la punctele 66, 72 și 74, entitatea prezintă toate informațiile suplimentare necesare în vederea atingerii acestor obiective.

DISPOZIȚII TRANZITORII ŞI DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE

78. Cu excepția dispozițiilor punctului 85, prezentul IFRS se aplică în contabilizarea combinărilor de întreprinderi pentru care data acordului este 31 martie 2004 sau o dată ulterioară acesteia. De asemenea, prezentul IFRS se aplică pentru contabilizarea:

(a) fondului comercial provenit dintr-o combinare de întreprinderi pentru care data acordului este 31 martie 2004 sau o dată ulterioară acesteia

sau

(b) oricărui surplus al interesului dobânditorului în valoarea justă netă a activelor, pasivelor și pasivelor contingente identificabile ale entității dobândite față de costul aferent unei combinări de întreprinderi pentru care data acordului este 31 martie 2004 sau o dată ulterioară acesteia.

Fondul comercial recunoscut anterior

79. O entitate aplică prezentul IFRS în viitor, începând cu prima perioadă anuală ce începe la 31 martie 2004 sau la o dată ulterioară, pentru fondul comercial dobândit într-o combinare de întreprinderi pentru care data acordului a fost anterioară datei de 31 martie 2004, și fondului comercial aferent cotei-părți într-o entitate controlată în comun dobândit înainte de 31 martie 2004 și contabilizat prin consolidare proporțională. Prin urmare, entitățile:

(a) de la începutul primei perioade anuale ce începe la 31 martie 2004 sau la o dată ulterioară întrerup amortizarea acestor fonduri comerciale;

(b) la începutul primei perioade anuale ce începe la 31 martie 2004 sau la o dată ulterioară elimină valoarea contabilă a amortizării cumulate aferente printr-o micșorare corespunzătoare a fondului comercial

și

(c) de la începutul primei perioade anuale ce începe la 31 martie 2004 sau la o dată ulterioară verifică dacă fondul comercial este afectat de depreciere în conformitate cu IAS 36 (revizuit în 2004).

80. În cazul în care o entitate a recunoscut anterior fondul comercial ca deducere din capitalul propriu, respectivul fond comercial nu mai este recunoscut în contul de profit și pierderi atunci când entitatea renunță integral sau parțial la activitatea comercială din care provine fondul comercial sau când o unitate generatoare de fonduri din care provine fondul comercial se depreciază.

Fondul comercial negativ recunoscut anterior

81. Pentru valoarea contabilă la începutul primei perioade contabile anuale ce începe la 31 martie 2004 sau la o dată ulterioară a fondului comercial negativ ce provine fie

(a) dintr-o combinare de întreprinderi pentru care data acordului este anterioară datei de 31 martie 2004,

fie

(b) dintr-o cotă-parte într-o entitate controlată în comun obținută înainte de 31 martie 2004 și contabilizată prin consolidare proporțională se anulează recunoașterea la începutul perioadei respective, printr-o ajustare corespunzătoare adusă soldului de deschidere în contul rezultatului reportat.

Imobilizările necorporale recunoscute anterior

82. Valoarea contabilă a unui element clasificat ca imobilizare necorporală, care fie

(a) a fost dobândit într-o combinare de întreprinderi pentru care data acordului a fost anterioară datei de 31 martie 2004,

fie

(b) provine dintr-o cotă-parte într-o entitate controlată în comun obținută înainte de 31 martie 2004 și contabilizată prin consolidare proporțională

este reclasificată ca fond comercial la începutul primei perioade contabile anuale ce începe la 31 martie 2004 sau la o dată ulterioară, în cazul în care la acea dată imobilizarea necorporală respectivă nu îndeplinește criteriul de identificare menționat în IAS 38 (revizuit în 2004).

Investițiile contabilizate prin metoda punerii în echivalență

83. Pentru investițiile contabilizate prin aplicarea metodei punerii în echivalență și dobândite la 31 martie 2004 sau la o dată ulterioară, entitățile aplică prezentul IFRS în contabilizarea:

(a) oricărui fond comercial dobândit inclus în valoarea contabilă a respectivei investiții. Prin urmare, amortizarea acestui fond comercial teoretic nu este luată în considerare în stabilirea proporției ce revine entității din profiturile sau pierderile entității în care s-a investit;

(b) oricărui surplus inclus în valoarea contabilă a investiției al interesului entității în valoarea justă netă a activelor identificabile, pasivelor și pasivelor contingente ale entității în care s-a investit, peste costul aferent investiției. Prin urmare, entitatea include această depășire ca venit în contextul stabilirii proporției ce revine entității din profiturile sau pierderile entității în care s-a investit în perioada dobândirii investiției.

IFRS 3

84. Pentru investiții contabilizate prin metoda punerii în echivalență și dobândite înainte de 31 martie 2004:

(a) entitățile aplică prezentul IFRS în viitor, de la începutul primei perioade contabile anuale ce începe la 31 martie 2004 sau la o dată ulterioară, pentru orice fond comercial dobândit inclus în valoarea contabilă a investiției respective. Prin urmare, entitățile încetează, începând cu acea dată, să includă amortizarea acelui fond comercial în contextul stabilirii proporției ce revine entității din profiturile sau pierderile entității în care s-a investit;

(b) entitățile derecunosc orice fond comercial negativ inclus în valoarea contabilă a investiției respective la începutul primei perioade anuale ce începe la 31 martie 2004 sau la o dată ulterioară, printr-o ajustare corespunzătoare adusă soldului de deschidere în rezultatul reportat.

Limitarea aplicării retroactive

85. Entitățile pot aplica cerințele prezentului IFRS în contabilitatea fondului comercial existent sau dobândit după și combinărilor de întreprinderi realizate începând cu orice dată anterioară datelor de intrare în vigoare menționate la punctele 78-84, cu condiția ca:

(a) evaluările și alte informații necesare pentru aplicarea IFRS combinărilor de întreprinderi realizate anterior să fie disponibile în momentul contabilizării inițiale a combinărilor respective

și

(b) entitatea în cauză să aplice și IAS 36 (revizuit în 2004) și IAS 38 (revizuit în 2004) prospectiv, începând cu aceeași dată, iar evaluările și alte informații necesare pentru aplicarea standardelor respective începând cu acea dată să fie deja la dispoziția entității, astfel încât să nu fie nevoie să se facă estimări ce ar fi trebuit făcute la o dată anterioară.

ANULAREA UNOR DISPOZIȚII ANTERIOARE

86. Prezentul IFRS înlocuiește IAS 22 *Combinări de întreprinderi* (publicat în 1998).

87. Prezentul IFRS înlocuiește următoarele interpretări:

(a) SIC-9 *Combinări de întreprinderi – Clasificarea fie ca achiziții, fie ca uniuni de interese;*

(b) SIC-22 *Combinări de întreprinderi – Ajustarea ulterioară a valorilor juste și a fondului comercial raportate inițial*

și

(c) SIC-28 *Combinări de întreprinderi – „Data schimbului" și valoarea justă a instrumentelor de capitaluri proprii.*

APENDICELE A

Termeni definiți

Prezentul apendice constituie parte integrantă a IFRS.

asociere în participație	Înțelesul noțiunii de asociere în participație este cel dat de IAS 31 **Interese în asocierile în participațiune**, și anume un contract prin care două sau mai multe părți se angajează într-o activitate economică aflată sub control comun.
combinare de întreprinderi	Gruparea unor entități sau **întreprinderi** individuale într-o singură **entitate raportoare**.
combinare de întreprinderi între entități sau întreprinderi aflate sub control comun	**O combinare de întreprinderi** în care toate entitățile sau **întreprinderile** ce participă la combinare sunt **controlate** în ultimă instanță de aceeași entitate sau aceleași entități atât înainte, cât și după realizarea combinării, iar acest **control** nu este tranzitoriu.
control (asupra unei întreprinderi)	Autoritatea de a guverna politicile financiare și operaționale ale unei entități sau întreprinderi pentru a obține beneficii din activitatea ei.
data achiziției	Data la care dobânditorul obține controlul efectiv asupra entității dobândite.
data acordului	Data la care se semnează un acord de sine stătător între părțile ce participă la combinare și, în cazul entităților cotate la bursă, se face publică semnarea lui. În cazul unei preluări ostile, se consideră că s-a semnat un acord de sine stătător între părțile ce participă la combinare numai la data la care un număr suficient dintre proprietarii entității dobândite acceptă oferta dobânditorului pentru obținerea controlului asupra entității dobândite.
data schimbului	Când o **combinare de întreprinderi** se realizează printr-o singură tranzacție de schimb, data transferului coincide cu **data achiziției**. Când o **combinare de întreprinderi** se realizează prin mai multe tranzacții de schimb, de exemplu, se realizează în etape prin cumpărări succesive de acțiuni, data schimbului reprezintă data la care este înregistrată fiecare investiție individuală în situațiile financiare ale dobânditorului.
pasiv contingent	Înțelesul noțiunii de pasiv contingent este cel precizat în IAS 37 *Provizioane, pasive contingente și active contingente*, și anume: (a) o obligație potențială, apărută ca urmare a unor evenimente anterioare și a cărei existență este confirmată numai de apariția sau de absența apariției unuia sau mai multor evenimente viitoare nesigure, care nu sunt în totalitate controlate de entitate sau (b) o obligație prezentă, apărută ca urmare a unor evenimente anterioare, dar care nu este recunoscută deoarece: (i) este **improbabil** că, pentru stingerea acestei obligații, sunt necesare ieșiri de resurse încorporând beneficiile economice sau (ii) valoarea obligației nu poate fi evaluată suficient de fiabil.
entitate mutuală	O entitate care nu este deținută de investitori, ca, de exemplu, companiile mutuale de asigurări sau cooperativele mutuale, care oferă costuri reduse sau alte beneficii economice, în mod direct și proporțional, deținătorilor de polițe sau participanților.
entitate raportoare	O entitate pentru care există utilizatori care se bazează pe situațiile financiare generale ale sale, care le sunt utile în luarea deciziilor privind alocarea de resurse. O entitate raportoare poate fi reprezentată de o entitate individuală sau de un grup format dintr-o **societate-mamă și** toate **filialele** acesteia.

IFRS 3

filială	O entitate, inclusiv o entitate ce nu este constituită sub forma unei corporații cum ar fi un parteneriat, care este **controlată** de o altă entitate (cunoscută drept **societate-mamă**).
fond comercial	Beneficii economice viitoare ce provin din active care nu pot fi identificate individual și recunoscute separat.
imobilizare necorporală	Înțelesul noțiunii de imobilizare necorporală este cel dat de IAS 38 *Imobilizări necorporale*, și anume: un activ nemonetar identificabil fără suport material.
întreprindere	Un ansamblu integrat de activități și active organizate și administrate în scopul obținerii de: (a) profituri pentru investitori sau (b) costuri mai mici sau alte beneficii economice, distribuite în mod direct și proporțional deținătorilor de polițe sau participanților. În general, o întreprindere cuprinde aporturi, procese aplicate aporturilor și producția rezultantă care sunt sau urmează a fi folosite pentru a genera venituri. În cazul în care există **fond comercial** aferent unui ansamblu de activități și active ce face obiectul unui transfer, se presupune că acel ansamblu transferat este o întreprindere.
participație minoritară	Acea parte din contul de profit și pierderi și din activele nete ale unei **filiale** care poate fi atribuită unor participații în capitalurile proprii care nu sunt deținute de către **societatea-mamă,** direct sau indirect, prin intermediul unor **filiale**.
probabil	Care are șanse mai mari să se întâmple decât să nu se întâmple.
societate-mamă	O entitate care are una sau mai multe **filiale**.
valoare justă	Valoarea la care poate fi tranzacționat un activ sau decontat un pasiv, între părți interesate și în cunoștință de cauză, în cadrul unei tranzacții desfășurate în condiții obiective.

APENDICELE B

Supliment de aplicare

Prezentul apendice constituie parte integrantă a IFRS.

Achiziții inverse

B1 După cum se menționează la punctul 21, în anumite combinări de întreprinderi, cunoscute sub numele de achiziții inverse, dobânditorul este entitatea ale cărei participații în capitalurile proprii au fost achiziționate, iar entitatea emitentă este entitatea dobândită. Se poate întâmpla, de exemplu, ca o entitate privată să aranjeze să fie „dobândită" de o entitate mai mică, dar listată la bursă, pentru ca cea dintâi să fie la rândul ei cotată la bursa de valori. Deși din punct de vedere legal entitatea publică emitentă este considerată societate-mamă și entitatea privată este considerată filială, filiala legală este dobânditorul, în cazul în care are autoritatea de a guverna politicile financiare și operaționale ale societății-mamă legale în vederea obținerii de beneficii din activitățile acesteia.

B2 Entitățile aplică indicațiile de la punctele B3-B15 în contabilizarea achizițiilor inverse.

B3 Prin contabilitatea achizițiilor inverse se precizează modul de alocare a costului aferent combinării de întreprinderi la data achiziției; contabilitatea achizițiilor inverse nu se aplică tranzacțiilor efectuate după combinare.

Costul aferent combinării de întreprinderi

B4 Când se emit instrumente de capitaluri proprii ca parte din costul aferent combinării de întreprinderi, în conformitate cu punctul 24, costul aferent combinării include valoarea justă a acelor instrumente de capitaluri proprii la data schimbului. În conformitate cu punctul 27, în cazul în care prețul de piață nu reprezintă un indicator credibil, valoarea justă a instrumentelor de capitaluri proprii respective poate fi estimată prin raportarea la valoarea justă a dobânditorului sau la valoarea justă a entității dobândite, în funcție de relevanța variantelor.

B5 Într-o achiziție inversă, costul aferent combinării de întreprinderi a fost contractat de filiala legală (adică de dobânditor, în termeni contabili) sub forma instrumentelor de capitaluri proprii emise către proprietarii societății-mamă legale (adică entitatea dobândită, în termeni contabili). În cazul în care se folosește prețul publicat al instrumentelor de capitaluri proprii ale filialei legale pentru stabilirea costului aferent combinării, se face un calcul pentru a se stabili ce număr de instrumente de capitaluri proprii ar fi trebuit să emită filiala legală pentru a ceda proprietarilor societății-mamă legale o cotă-parte din entitatea combinată egală cu cea pe care o dețin aceștia ca rezultat al achiziției inverse. Valoarea justă a numărului instrumentelor de capitaluri proprii astfel calculat se consideră a fi costul aferent combinării.

B6 În cazul în care valoarea justă a instrumentelor de capitaluri proprii ale filialei legale nu poate fi evidențiată clar în alt mod, se folosește ca valoare de referință pentru determinarea costului aferent combinării valoarea justă totală a totalității instrumentelor de capitaluri proprii emise de societatea-mamă legală înainte de combinare.

Întocmirea și prezentarea situațiilor financiare consolidate

B7 Situațiile financiare consolidate întocmite ca urmare a unei achiziții inverse se fac publice sub numele societății-mamă legale, dar se menționează în note că ele reprezintă o continuare a situațiilor financiare ale filialei legale (adică ale dobânditorului, în termeni contabili). Având în vedere că aceste situații financiare consolidate reprezintă o continuare a situațiilor financiare ale filialei legale:

(a) activele și pasivele filialei legale sunt recunoscute și evaluate în contextul acestor situații financiare consolidate la valorile lor contabile de dinainte de combinare;

(b) rezultatul reportat și alte solduri ale capitalurilor proprii recunoscute în aceste situații financiare consolidate sunt rezultatul reportat și alte solduri ale capitalurilor proprii ale filialei legale existente imediat înaintea combinării de întreprinderi;

(c) suma recunoscută în aceste situații financiare consolidate ce corespunde instrumentelor de capitaluri proprii emise se calculează ca sumă între valoarea capitalurilor proprii emise de filiala legală imediat înaintea combinării de întreprinderi și costul combinării determinat conform indicațiilor de la punctele B4-B6. Cu toate acestea, structura capitalurilor proprii descrisă în aceste situații financiare consolidate (numărul și tipul instrumentelor de capitaluri proprii emise) reflectă structura capitalurilor proprii ale societății-mamă legale, inclusiv instrumentele de capitaluri proprii emise de societatea-mamă legală în vederea realizării combinării;

(d) informațiile comparative prezentate în aceste situații financiare consolidate se referă la filiala legală.

B8 Contabilitatea achizițiilor inverse se aplică doar în situațiile financiare consolidate. De aceea, în situațiile financiare individuale ale societății-mamă legale, în cazul în care acestea există, investiția făcută în filiala legală este contabilizată în conformitate cu IAS 27 *Situații financiare consolidate și individuale*, secțiunea referitoare la contabilizarea investițiilor în situațiile financiare individuale ale investitorului.

B9 Situațiile financiare consolidate întocmite ca urmare a unei achiziții inverse prezintă valorile juste ale activelor, pasivelor și pasivelor contingente ale societății-mamă legale (adică ale entității dobândite, în termeni contabili). Prin urmare, costul aferent combinării de întreprinderi este alocat prin evaluarea activelor, pasivelor și pasivelor contingente identificabile ale societății-mamă legale ce satisfac criteriile de recunoaștere prezentate la punctul 37 la valorile lor juste la data achiziției. Orice surplus al costului aferent combinării peste participația dobânditorului în valoarea justă netă a acestor elemente se contabilizează în conformitate cu punctele 51-55. Orice surplus al participației dobânditorului în valoarea justă netă a acestor elemente peste costul aferent combinării se contabilizează în conformitate cu punctul 56.

Interesul minoritar

B10 În anumite achiziții inverse, o parte dintre proprietarii filialei legale nu își schimbă instrumentele de capitaluri proprii pentru instrumentele de capitaluri proprii ale societății-mamă legale. Deși entitatea ale cărei instrumente de capitaluri proprii le dețin acei proprietari (filiala legală) a achiziționat o altă entitate (societatea-mamă legală), acei proprietari se consideră interes minoritar în contextul situațiilor financiare consolidate întocmite după achiziția inversă. Acest lucru se întâmplă deoarece proprietarii filialei legale care nu își schimbă instrumentele de capitaluri proprii pentru instrumentele de capitaluri proprii ale societății-mamă legale dețin o participație doar în rezultatele și în activele nete ale filialei legale, și nu în rezultatele și în activele nete ale entității rezultate în urma combinării. Invers, toți proprietarii societății-mamă legale, având în vedere că societatea-mamă legală este considerată entitatea dobândită, au o participație în rezultatele și în activele nete ale entității rezultate în urma combinării.

B11 Deoarece activele și pasivele filialei legale sunt recunoscute și evaluate în situațiile financiare consolidate la valorile lor contabile de dinaintea combinării, interesul minoritar reflectă participația proporțională a acționarilor minoritari în valorile contabile de dinaintea combinării ale activelor nete ale filialei legale.

Rezultatul pe acțiune

B12 După cum se menționează la punctul B7 litera (c), structura capitalurilor proprii descrisă în situațiile financiare consolidate întocmite ca urmare a unei achiziții inverse reflectă structura capitalurilor proprii ale societății-mamă legale, inclusiv instrumentele de capitaluri proprii emise de societatea-mamă legală în vederea realizării combinării.

B13 Pentru a calcula media ponderată a numărului de acțiuni ordinare (la numărător) în circulație în timpul perioadei în care are loc achiziția inversă:

(a) se consideră că numărul acțiunilor ordinare în circulație de la începutul perioadei până la data achiziției este numărul acțiunilor ordinare emise de societatea-mamă legală către proprietarii filialei legale

și

(b) numărul acțiunilor ordinare în circulație de la data achiziției până la sfârșitul perioadei este numărul propriu-zis al acțiunilor ordinare ale societății-mamă legale în circulație în timpul perioadei.

B14 Valoarea de bază a rezultatului pe acțiune declarată pentru fiecare perioadă comparativă de dinaintea datei achiziției prezentată în situațiile financiare consolidate întocmite în urma unei achiziții inverse se calculează împărțind profitul sau pierderea filialei legale care poate fi atribuit(ă) deținătorilor de acțiuni ordinare aferent(ă) fiecăreia dintre aceste perioade la numărul de acțiuni ordinare emise de societatea-mamă legală către proprietarii filialei legale în contextul achiziției inverse.

B15 Calculele descrise la punctele B13 și B14 sunt valabile în condițiile în care nu s-au produs schimbări în numărul acțiunilor ordinare emise de filiala legală pe parcursul perioadelor comparative și în timpul scurs de la începutul perioadei în care are loc achiziția inversă până la data achiziției. Calculul rezultatului pe acțiune se ajustează în mod corespunzător pentru a ține seama de efectul unei modificări a numărului acțiunilor ordinare emise de filiala legală pe parcursul acestor perioade.

Alocarea costului aferent combinării de întreprinderi

B16 În conformitate cu prezentul IFRS, dobânditorul recunoaște activele, pasivele și pasivele contingente identificabile ale entității dobândite care satisfac criteriile relevante de recunoaștere la valoarea lor justă la data achiziției. În vederea alocării costului aferent combinării de întreprinderi, dobânditorul consideră următoarele ca valori juste:

(a) pentru instrumentele financiare tranzacționate pe o piață activă, dobânditorul folosește valorile curente de pe piață;

(b) pentru instrumentele financiare netranzacționate pe o piață activă, dobânditorul folosește valori estimative calculate ținând seama de variabile cum ar fi coeficientul de capitalizare bursieră, randamentul dividendelor și rata de creștere preconizată a unor instrumente de același tip ale unor entități cu caracteristici similare;

(c) pentru creanțe, contracte profitabile și alte active identificabile, dobânditorul folosește valorile actualizate ale sumelor de primit, calculate ținându-se seama de ratele curente ale dobânzii, din care se scad provizioanele pentru sume necolectate și costurile de colectare, dacă este cazul. Cu toate acestea, nu este necesară scontarea pentru creanțele cu termen scurt, contracte profitabile și alte active identificabile atunci când diferența dintre valoarea nominală și valoarea de scont nu este reprezentativă;

(d) pentru stocuri ca:

(i) produse și mărfurile finite, dobânditorul folosește prețul de desfacere din care se scade suma dintre (1) cheltuielile de desfacere și (2) o marjă rezonabilă de profit pentru demersul de desfacere al dobânditorului, calculată pe baza profitului aferent altor produse și mărfuri finite similare;

(ii) producție în curs de execuție, dobânditorul folosește prețurile de vânzare ale produselor finite, din care se scade suma dintre (1) costurile de definitivare, (2) costurile de desfacere și (3) o marjă rezonabilă de profit pentru demersul de definitivare și de desfacere, calculată pe baza profitului aferent altor produse finite similare

și

(iii) materii prime, dobânditorul folosește costurile curente de înlocuire;

(e) pentru terenuri și clădiri, dobânditorul folosește valoarea lor de piață

(f) pentru instalații și echipamente tehnologice, dobânditorul folosește valoarea de piață, determinată în mod normal prin evaluare. Atunci când, datorită caracterului specializat al instalațiilor și echipamentelor tehnologice, nu se poate face evaluarea valorii lor juste pe baza valorii de piață, iar articolul respectiv este rareori vândut (și doar ca parte dintr-o activitate continuă), dobânditorul poate fi nevoit să estimeze valoarea justă pe baza venitului sau a costului de înlocuire amortizat;

(g) pentru imobilizări necorporale, dobânditorul determină valoarea justă:

(i) prin referire la o piață activă, așa cum este definită în IAS 38 *Imobilizări necorporale*

sau

(ii) în cazul în care nu există o piață activă, într-o modalitate ce reflectă sumele pe care dobânditorul le-ar fi plătit pentru activele respective într-o tranzacție desfășurată în condiții obiective între părți interesate și în cunoștință de cauză, pe baza maximului de informații disponibile (a se vedea IAS 38 pentru indicații suplimentare privind determinarea valorii juste a imobilizărilor necorporale dobândite într-o combinare de întreprinderi);

(h) pentru activele sau pasivele nete aferente beneficiilor angajaților din planuri de beneficii definite, dobânditorul folosește valoarea actualizată a obligației aferente beneficiilor definite din care se scade valoarea justă a activelor aferente planului. Cu toate acestea, un activ este recunoscut doar în măsura în care este probabil că acesta îi este disponibil dobânditorului sub forma unor rambursări provenite din plan sau a unei reduceri aferente contribuțiilor viitoare;

(i) pentru activele și pasivele fiscale, dobânditorul folosește valoarea beneficiului fiscal aferent pierderilor fiscale sau a impozitelor exigibile aferente profitului sau pierderii în conformitate cu IAS 12 *Impozitul pe profit*, evaluate din perspectiva entității rezultate în urma combinării. Activul sau pasivul fiscal este stabilit luând în calcul un provizion aferent efectului fiscal generat de recalcularea activelor, pasivelor și pasivelor identificabile la valoarea lor justă, și nu se actualizează;

(j) pentru conturi creditoare și efectele comerciale de plătit, datorii pe termen lung, pasive, angajamente contabile și alte obligații de plată, dobânditorul folosește valoarea actualizată a sumelor ce urmează a fi vărsate pentru stingerea datoriilor, ajustate cu ratele curente adecvate ale dobânzii. Cu toate acestea, actualizarea nu este necesară pentru datoriile pe termen scurt atunci când diferența dintre valoarea nominală și valoarea actualizată nu este reprezentativă;

(k) pentru contracte oneroase și alte pasive identificabile ale entității dobândite, dobânditorul folosește valorile actualizate ale sumelor ce urmează a fi vărsate pentru stingerea datoriilor, ajustate cu ratele curente adecvate ale dobânzii;

(l) pentru pasivele contingente ale entității dobândite dobânditorul folosește sumele pe care le-ar solicita un terț pentru asumarea acelor pasive contingente. O astfel de sumă reflectă toate previziunile legate de posibile fluxuri de trezorerie, și nu doar valoarea preconizată cea mai probabilă, cea mai mică sau cea mai mare a fluxului de trezorerie.

B17 În conformitate cu unele indicații prezentate anterior, valorile juste sunt estimate folosind tehnici de actualizare a valorilor prezente. În cazul în care indicațiile legate de un anume element nu menționează folosirea tehnicilor de actualizare a valorilor prezente, se pot folosi aceste tehnici în estimarea valorii juste a elementului respectiv.

APENDICELE C

Modificări la alte standarde

Modificările prezentate în prezentul apendice se aplică în contabilitatea combinărilor de întreprinderi pentru care data acordului este 31 martie 2004 sau o dată ulterioară, și în contabilitatea fondului comercial și a imobilizărilor necorporale dobândite în contextul acestor combinări de întreprinderi. În alte privințe, aceste modificări se aplică pentru perioadele contabile anuale ce încep la 31 martie 2004 sau la o dată ulterioară.

Cu toate acestea, în cazul în care o entitate optează, în conformitate cu punctul 85, pentru aplicarea IFRS 3 de la o dată anterioară datelor de intrare în vigoare menționate la punctele 78-84, acea entitate aplică și aceste modificări, prospectiv, începând cu aceeași dată.

C1 În standardele internaționale de raportare financiară, care includ standardele internaționale de contabilitate și interpretările, aplicabile de la 31 martie 2004, trimiterile la versiunea actuală a IAS 22 *Combinări de întreprinderi* se modifică și devin IFRS 3 *Combinări de întreprinderi*.

C2 În IFRS 1 *Prima adoptare a standardelor internaționale de raportare financiară*, punctul B1 se modifică după cum urmează.

B1 O entitate care adoptă pentru prima oară standardul poate să decidă să nu aplice retroactiv IFRS 3 *Combinări de întreprinderi* combinărilor de întreprinderi din trecut (combinări de întreprinderi care au apărut înainte de trecerea la IFRS). Cu toate acestea, în cazul în care această entitate retrage o combinare de întreprinderi pentru a respecta IFRS 3, aceasta retrage toate combinările de întreprinderi ulterioare și să aplice, de asemenea, IAS 36 *Deprecierea activelor* (în forma revizuită în 2004) și IAS 38 *Imobilizări necorporale* (în forma revizuită în 2004) și IAS 38 (în forma revizuită în 2004) de la aceeași dată. De exemplu, în cazul în care o entitate care adoptă standardul pentru prima oară alege să retragă o combinare de întreprinderi care a avut loc la 30 iunie 2002, ea retrage toate combinările de întreprinderi care au avut loc între 30 iunie 2002 și data tranziției la IFRS și să aplice, de asemenea, IAS 36 (în forma revizuită în 2004) și IAS 38 (în forma revizuită în 2004) de la 30 iunie 2002.

C3 [Modificare care nu se aplică standardelor publicate anterior]

C4 IAS 12 *Impozite pe venit* se modifică după cum urmează.

Introducere

La punctul 1, litera (c) se modifică după cum urmează:

(c) costul unei combinări de întreprinderi se afectează activelor dobândite și pasivelor asumate identificabile cu referire la valorile lor juste, însă nu se efectuează nici o ajustare echivalentă în scopuri fiscale.

Punctele 6 și 9 se modifică după cum urmează:

6. IAS 12 inițial nu făcea referire în mod explicit la ajustările valorii juste efectuate la o combinare de întreprinderi. Asemenea ajustări generează diferențe temporare, iar IAS 12 (revizuită) impune ca o întreprindere să contabilizeze pasivul privind impozitul amânat sau (sub rezerva criteriului de probabilitate necesar contabilizării sale) o creanță privind impozitul amânat cu un efect corespunzător asupra determinării sumei fondului comercial sau a oricărui surplus de interes al dobânditorului în valoarea justă netă a activelor, pasivelor și a pasivelor contingente identificabile ale entității dobândite față de costul combinării de întreprinderi. Cu toate acestea, IAS 12 (revizuit) interzice contabilizarea pasivelor privind impozitul amânat generate de contabilizarea inițială a fondului comercial.

IFRS 3

9. IAS 12 inițial nu indica în mod explicit dacă activele și pasivele privind impozitul amânat puteau fi actualizate. IAS 12 (revizuit) interzice actualizarea creanțelor și pasivelor privind impozitul amânat. Punctul B16 litera (i) din IFRS *Combinări de întreprinderi* interzice actualizarea creanțelor privind impozitul amânat dobândite și a pasivelor privind impozitul amânat asumate la o combinare de întreprinderi.

Standard

La capitolul „Obiectiv”, al treilea paragraf se modifică după cum urmează:

Prezentul standard impune unei entități să contabilizeze consecințele fiscale ale tranzacțiilor și altor evenimente în același mod în care contabilizează însăși tranzacțiile și alte evenimente. Astfel, pentru tranzacții și alte evenimente recunoscute în contul de profit și pierderi, toate consecințele fiscale sunt contabilizate, de asemenea, direct în contul de profit și pierderi. Pentru tranzacții și alte evenimente contabilizate direct în capitaluri proprii, consecințele fiscale aferente sunt contabilizate, de asemenea, în capitaluri proprii. De asemenea, contabilizarea creanțelor și pasivelor privind impozitele amânate la o combinare de întreprinderi afectează suma fondului comercial generat la combinarea de întreprinderi respectivă sau suma surplusurilor de interes ale dobânditorului în valoarea justă netă a creanțelor, pasivelor și pasivelor contingente identificabile ale entității dobândite față de costul combinării.

Punctele 15, 18, 19 și 21 se modifică după cum urmează:

15. Un pasiv privind impozitul amânat este contabilizat pentru toate diferențele temporare impozabile, cu excepția cazurilor în care pasivul privind impozitul amânat este generat de:

(a) ***recunoaștere inițială a fondului comercial***

sau

…

18. Diferențele temporare apar de asemenea când:

(a) costul unei combinări de întreprinderi este afectat prin recunoașterea creanțelor dobândite și a pasivelor asumate identificabile la valoarea lor justă respectivă, însă nu se efectuează nici o ajustare echivalentă în scopuri fiscale (a se vedea punctul 19);

(b) activele sunt reevaluate fără să fie efectuată vreo ajustare echivalentă în scopuri fiscale (a se vedea punctul 20);

(c) fondul comercial provine dintr-o combinare de întreprinderi (a se vedea punctele 21 și 32);

…

19. Costul unei combinări de întreprinderi este afectat prin contabilizarea creanțelor dobândite și a pasivelor asumate identificabile la valoarea lor justă la data achiziției. Apar diferențe temporare atunci când baza de impozitare a creanțelor dobândite și a pasivelor asumate identificabile nu este afectată de combinarea de întreprinderi sau este afectată în alt mod. De exemplu, atunci când valoarea contabilă a unui activ este majorată pentru a-și atinge valoarea justă, dar baza de impozitare a acestui activ rămâne egală cu costul pentru deținătorul precedent, rezultă o diferență temporară impozabilă care determină un pasiv privind impozitul amânat. Pasivul privind impozitul amânat corespunzătoare afectează fondul comercial (a se vedea punctul 66).

21. Fondul comercial generat de o combinare de întreprinderi este evaluat ca fiind un surplus al costului combinării față de partea interesului dobânditorului în valoarea justă netă a activelor, pasivelor și pasivelor contingente identificabile ale entității dobândite. Multe administrații fiscale nu permit reducerile valorii contabile a fondului comercial sub formă de cheltuieli deductibile pentru determinarea profitului impozabil. Mai mult, în aceste jurisdicții, costul fondului comercial nu este, de multe ori, deductibil atunci când o filială își cedează activitatea care îl generează. În asemenea jurisdicții, fondul comercial are o bază de impozitare zero. Orice diferență între valoarea contabilă a fondului comercial și baza sa de impozitare este o diferență temporară impozabilă. Cu toate acestea, prezentul standard nu permite contabilizarea pasivului privind impozitul amânat corespunzător, deoarece fondul comercial este evaluat ca fiind o suma reziduală și contabilizarea pasivului privind impozitul amânat ar crește valoarea contabilă a acestuia.

Se inserează următoarele puncte 21A și 21B:

21A. Reducerile ulterioare ale unui pasiv privind impozitul amânat care nu sunt recunoscute din cauza faptului că aceasta provine dintr-o contabilizare inițială a fondului comercial sunt considerate, de asemenea, ca fiind determinate de recunoașterea inițială a fondului comercial și, prin urmare, nu sunt recunoscute în conformitate cu punctul 15 litera (a). De exemplu, dacă fondul comercial dobândit la o combinare de întreprinderi are un cost de 100, dar o bază de impozitare zero, punctul 15 litera (a) interzice entității să recunoască pasivul privind impozitul amânat corespunzător. Dacă ulterior entitatea recunoaște o pierdere din depreciere de 20 pentru respectivul fond comercial, suma diferenței temporare impozabile care corespunde respectivului fond comercial se reduce de la 100 la 80, din care rezultă o diminuare a valorii pasivului privind impozitul amânat necontabilizate. Această diminuare a valorii pasivului privind impozitul amânat necontabilizate se consideră, de asemenea, ca fiind legată de recunoașterea inițială a fondului comercial și, prin urmare, nu poate fi recunoscută conform punctului 15 litera (a).

21B. Cu toate acestea, pasivele privind impozitul amânat provenite din diferențele temporare impozabile legate de fondul comercial sunt recunoscute în măsura în care acestea nu decurg din contabilizarea inițială a fondului comercial. De exemplu, dacă fondul comercial dobândit dintr-o combinare de întreprinderi are un cost de 100 deductibil în scopuri fiscale în proporție de 20 % pe an, începând cu anul achiziției, baza de impozitare este de 100 la contabilizarea inițială și de 80 la sfârșitul anului de achiziție. În cazul în care valoarea contabilă a fondului comercial la sfârșitul anului de achiziție rămâne neschimbată la 100, la sfârșitul anului respectiv apare o diferență temporară impozabilă de 20. Din cauza faptului că diferența impozabilă nu este legată de contabilizarea inițială a fondului comercial, este contabilizată pasivul privind impozitul amânat rezultat.

Punctele 22 litera (a), 24 și 26 litera (c) se modifică după cum urmează:

22. …

(a) la o combinare de întreprinderi, o entitate contabilizează orice pasiv sau activ privind impozitul amânat, ceea ce afectează suma fondului comercial sau suma surplusurilor, față de costul combinării de întreprinderi, ale interesului dobânditorului în valoarea justă netă a activelor, pasivelor și pasivelor contingente identificabile ale entității dobândite (a se vedea punctul 19);

…

24. ***O creanță privind impozitul amânat este recunoscută pentru toate diferențele temporare deductibile în măsura în care este probabil să existe un profit impozabil, căruia i se poate imputa aceste diferențe temporare deductibile, cu excepția cazului în care creanța privind impozitul amânat este generată de contabilizarea inițială a unui activ sau a unui pasiv într-o tranzacție care:***

(a) ***nu reprezintă o combinare de întreprinderi***

și

(b) ***în momentul tranzacției nu afectează nici profitul contabil, nici profitul impozabil (pierdere fiscală)***.

…

IFRS 3

26. …

(c) costul unei combinări de întreprinderi este afectat prin contabilizarea activelor dobândite și a pasivelor asumate identificabile la valoarea lor justă la data achiziției. În cazul în care un pasiv asumat este recunoscut la data achiziției, dar costurile aferente nu sunt deduse în determinarea profitului impozabil în cursul unei perioade ulterioare, apare o diferență temporară deductibilă, din care rezultă un activ privind impozitul amânat. De asemenea, un activ privind impozitul amânat apare atunci când valoarea justă a unui activ identificabil dobândit este inferioară bazei sale de impozitare. În ambele cazuri, activul privind impozitul amânat rezultat afectează fondul comercial (a se vedea punctul 66)

și

…

Se elimină punctul 32 și titlul care îl precede.

Punctele 58 litera (b) și 66-68, precum și exemplul care urmează după punctul 68 se modifică după cum urmează și se inserează următorul punct 68C:

58. …

(b) ***o combinare de întreprinderi (a se vedea punctele 66-68)***.

66. După cum se explică la punctele 19 și 26 litera (c), diferențele temporare pot fi generate de o combinare de întreprinderi. Conform IFRS 3 *Combinări de întreprinderi*, o entitate recunoaște activele privind impozitul amânat (în măsura în care acestea îndeplinesc criteriile de recunoaștere de la punctul 24) sau pasivele privind impozitul amânat corespunzătoare ca fiind active și pasive identificabile la data achiziției. În consecință, aceste active și pasive privind impozitul amânat afectează fondul comercial sau suma oricărui surplus de interes al dobânditorului în valoarea justă netă a activelor, pasivelor și pasivelor contingente identificabile ale întreprinderii dobândite față de costul combinării de întreprinderi. Cu toate aceste, conform punctului 15 litera (a), o entitate nu recunoaște pasivele privind impozitul amânat generate prin contabilizarea inițială a fondului comercial.

67. Ca urmare a unei combinări de întreprinderi, un dobânditor poate considera ca fiind probabilă recuperarea propriei sale creanțe privind impozitul amânat care nu era recunoscută înainte de combinarea de întreprinderi. De exemplu, dobânditorul poate să fi în măsură să utilizeze avantajul pe care îl reprezintă pierderile sale fiscale neutilizate imputându-le profitul viitor al entității dobândite. În asemenea cazuri, dobânditorul recunoaște o creanță privind impozitul amânat, însă nu o include în recunoașterea combinării de întreprinderi și, în consecință, nu ține seama de aceasta în determinarea fondului comercial sau a sumei surplusului de interes al dobânditorului în valoarea justă netă a activelor, pasivelor și pasivelor contingente identificabile ale entității dobândite față de costul achiziției.

68. În cazul în care avantajul potențial al amânărilor pierderii fiscale a întreprinderii sau a altor creanțe privind impozitul amânat nu a îndeplinit criteriile de recunoaștere separată ale IFRS 3 la recunoașterea inițială a unei combinări de întreprinderi, dar este realizat ulterior, dobânditorul contabilizează în contul de profit și pierderi venitul privind impozitul amânat rezultat. De asemenea, este necesar ca dobânditorul:

(a) să reducă valoarea contabilă a fondului comercial la suma care ar fi fost constatată, în cazul în care creanța privind impozitul amânat ar fi fost recunoscută ca activ identificabil începând cu data achiziției

și

(b) să contabilizeze la cheltuieli reducerea valorii contabile a fondului comercial.

Cu toate acestea, se impune ca această procedură să nu determine crearea unui surplus de interes al dobânditorului în valoarea justă netă a activelor, pasivelor și pasivelor contingente identificabile ale întreprinderii dobândite față de costul combinării; se impune ca aceasta să nu crească suma contabilizată anterior a unui asemenea surplus.

Exemplu

O entitate a dobândit o filială care avea diferențe temporare deductibile de 300. La data achiziției, rata de impozitare era de 30 %. Creanța privind impozitul amânat rezultată de 90 nu a fost contabilizată ca activ identificabil cu ocazia determinării fondului comercial de 500 rezultat din combinarea de întreprinderi. La doi ani de la combinarea de întreprinderi, entitatea a estimat că viitorul profit impozabil este suficient pentru a-i permite să acopere avantajul reprezentat de toate diferențele temporare deductibile.

Entitatea contabilizează o creanță privind impozitul amânat de 90 și, în contul de profit și pierderi, un venit fiscal amânat de 90. Entitatea reduce, de asemenea, valoarea contabilă a fondului comercial de 90 și contabilizează această sumă la cheltuieli, în contul de profit și pierderi. În consecință, costul fondului comercial se reduce la 410, aceasta fiind suma care ar fi fost constatată, în cazul în care creanța privind impozitul amânat de 90 ar fi fost recunoscută ca activ identificabil la data achiziției.

În cazul în care rata de impozitare ar fi crescut până la 40 %, entitatea ar fi recunoscut o creanță privind impozitul amânat de 120 (300 la rata de 40 %) și, în contul de profit și pierderi, un venit privind impozitul amânat de 120. În cazul în care rata de impozitare ar fi fost redusă la 20 %, entitatea ar fi recunoscut o creanță privind impozitul amânat de 60 (300 la rata de 20 %) și un venit privind impozitul amânat de 60. În ambele cazuri, entitatea ar reduce și valoarea contabilă a fondului comercial de 90 și ar contabiliza această sumă la cheltuieli, în contul de profit și pierderi.

68C. După cum se menționează la punctul 68A, suma deducerii fiscale (sau a viitoarelor deduceri fiscale estimate, evaluată conform punctului 68B) poate fi diferită de suma cheltuielilor de remunerare aferente. Punctul 58 din standard impune contabilizarea impozitului exigibil și amânat la venituri sau la cheltuieli și includerea acestuia în contul de profit și pierderi al perioadei, cu excepția cazului în care impozitul rezultă (a) dintr-o tranzacție sau un eveniment contabilizat direct la capitaluri proprii, în cursul aceleiași perioade sau a unei perioade diferite sau (b) dintr-o combinare de întreprinderi. În cazul în care suma deducerii fiscale (sau a viitoarei deduceri fiscale estimate) depășește suma cheltuielilor de remunerare aferente, acest fapt arată că deducerea fiscală nu corespunde numai cheltuielilor de remunerare, dar și unui element de capital propriu. În această situație, excedentul de impozit exigibil sau amânat este contabilizat direct la capitaluri proprii.

C5 IAS 14 *Raportarea pe segmente* se modifică după cum urmează.

Pe pagina de titlu, al doilea paragraf după titlul IAS 14 se modifică după cum urmează:

Punctele 129 și 130 din IAS 36 *Deprecierea activelor* indică anumite obligații de raportare a unor informații privind pierderile din depreciere pe sectoare.

Standard

Punctele 19 și 21 se modifică după cum urmează:

19. Activele segmentului includ, de exemplu, activele curente care sunt utilizate în activitățile de funcționare ale segmentului, imobilizările corporale, activele care fac obiectul unor contracte de leasing financiar (IAS 17 *Contracte de leasing*) și imobilizările necorporale. În cazul în care cheltuielile pe segmente includ un anumit element de amortizare, activul corespunzător este inclus, de asemenea, în activele segmentului. Activele segmentului nu includ activele utilizate de entități sau de către sediu. Activele segmentului includ activele operaționale utilizate în comun de către două sau mai multe sectoare, în cazul în care există un criteriu de repartizare rezonabil. Activele segmentului includ fondul comercial care poate fi atribuit direct unui segment sau care poate fi afectat acestuia în mod rezonabil, iar cheltuielile pe segmente includ pierderile din depreciere contabilizate cu titlu de fond comercial.

21. Evaluarea activelor și pasivelor segmentului include ajustări aduse valorilor contabile anterioare ale activelor și pasivelor segmentului identificabile ale unei entități dobândite la o combinare de întreprinderi, chiar dacă aceste ajustări sunt efectuate numai în scopul pregătirii situațiilor financiare consolidate și nu sunt contabilizate nici în situațiile financiare ale societății-mamă, nici în cele ale filialei. De asemenea, în cazul în care anumite imobilizări corporale au fost reevaluate după achiziția lor, conform modelului de reevaluare prevăzut în IAS 16, evaluările activelor pe segmente reflectă aceste reevaluări.

IFRS 3

C6 În IAS 16 *Imobilizări corporale* (în forma revizuită în 2003), se elimină punctul 64.

C7 IAS 19 *Beneficiile angajaților* se modifică după cum urmează.

Standard

Punctul 108 se modifică după cum urmează:

108. La o combinare de întreprinderi, o entitate contabilizează activele și pasivele generate de beneficiile acordate angajaților după angajare, la valoarea actualizată a obligației din care se scade valoarea justă a activelor aferente planului (a se vedea IFRS 3 *Combinări de întreprinderi*). Valoarea actualizată a obligației include toate elementele de mai jos, chiar dacă întreprinderea dobândită nu le-a recunoscut la data achiziției:

(a) diferențele actuariale generate înainte de data achiziției (indiferent dacă se găsesc sau nu în cadrul „coridorului" de 10 %);

(b) costul serviciilor din trecut rezultat din schimbările în avantaje sau din adoptarea unui plan înainte de data achiziției

și

…

C8 În IAS 27 *Situații financiare consolidate și individuale*, punctul 30 se modifică după cum urmează:

30. Veniturile și cheltuielile unei filiale sunt incluse în situațiile financiare consolidate de la data achiziției, după cum prevede IFRS 3. Veniturile și cheltuielile …

C9 IAS 28 *Investiții în entități asociate* se modifică după cum urmează:

Definiția controlului comun de la punctul 2 se modifică după cum urmează:

Controlul comun este partajul convenit prin contract al controlului unei activități economice și are loc numai în cazul în care deciziile strategice financiare și operaționale corespunzătoare activității impun consimțământul unanim al părților care participă la control (părți la asociere).

La punctul 15, se elimină trimiterea la IAS 22 *Combinări de întreprinderi*. Ca urmare a acestei modificări și a modificărilor efectuate de IFRS 5 *Active imobilizate deținute în vederea vânzării și activități întrerupte*, punctul 15 prevede:

15. În cazul în care o investiție într-o entitate asociată, clasificată anterior ca fiind deținută în vederea vânzării, nu mai satisface criteriile acestei clasificări, aceasta este contabilizată conform metodei de punere în echivalență începând cu data clasificării sale ca fiind deținută în vederea vânzării. Situațiile financiare pe perioadele de la clasificarea investiției ca deținută în vederea vânzării se modifică în mod corespunzător.

Punctele 23 și 33 se modifică după cum urmează:

23. O investiție într-o entitate asociată este contabilizată conform metodei de punere în echivalență începând cu data la care entitatea devine o entitate asociată. La efectuarea investiției, orice diferență între costul investiției și cota-parte a investitorului în valoarea justă a activelor, pasivelor și pasivelor contingente identificabile ale entității asociate este contabilizată conform IFRS 3 *Combinări de întreprinderi*. În consecință:

(a) fondul comercial legat de o entitate asociată este inclus în valoarea contabilă a investiției. Cu toate acestea, amortizarea respectivului fond de investiții nu este permisă și, prin urmare, nu este inclusă în determinarea cotei-părți a investitorului din contul de profit și pierderi al entității asociate;

(b) orice surplus al cotei-părți a investitorului în valoarea justă netă a activelor, pasivelor și pasivelor contingente identificabile ale entității asociate față de costul investiției este exclus din valoarea contabilă a acesteia din urmă și este inclus, în schimb, ca venit în determinarea cotei-părți a investitorului în profitul sau pierderea entității asociate în perioada în cursul căreia a fost efectuată investiția.

De asemenea, se aduc ajustările necesare cotei-părți a investitorului în profitul sau pierderea entității asociate ulterioare achiziției pentru a ține seama, de exemplu, de deprecierea activelor care se depreciază, pe baza valorii lor juste la data achiziției. În mod similar, se aduc ajustările necesare cotei-părți a investitorului în profitul sau pierderile entității asociate ulterioare achiziției, cu titlu de pierderi ale valorii contabilizate de către entitatea asociată, cum sunt fondul comercial sau imobilizările corporale.

33. Din cauza faptului că fondul comercial inclus în valoarea contabilă a unei investiții într-o entitate asociată nu este contabilizat separat, acesta este testat separat pentru depreciere în conformitate cu dispozițiile IAS 36 *Deprecierea activelor* privind testele de depreciere a fondului comercial. În schimb, valoarea contabilă totală a investiției face obiectul testelor de depreciere conform IAS 36, prin compararea valorii sale recuperabile (valoarea cea mai mare între valoarea de utilizare și valoarea justă netă a cheltuielilor aferente vânzării) cu valoarea sa contabilă, de fiecare dată când aplicarea dispozițiilor IAS 39 arată că investiția s-ar fi putut deprecia. Pentru a determina valoarea de utilizare a investiției, entitatea estimează:

(a) cota-parte care îi revine din valoarea actualizată a fluxurilor de trezorerie estimate a fi generate de entitatea asociată, inclusiv fluxurile de trezorerie generate de activitățile entității asociate și de veniturile la ieșirea definitivă din participație

sau

(b) valoarea actuală a viitoarelor fluxuri de trezorerie estimate a fi generate din dividendele de primit din investiție și la vânzarea definitivă a investiției.

Conform ipotezelor relevante, ambele metode dau același rezultat.

C10 IAS 31 *Interese în asocierile în participațiune* se modifică după cum urmează.

Definiția controlului comun de la punctul 3 se modifică după cum urmează:

Controlul comun este partajul, convenit prin contract, al controlului asupra unei activități economice și există numai în cazul în care deciziile strategice financiare și operaționale corespunzătoare activității impun consimțământul unanim al părților care participă la control (părți la asociere).

Punctul 11 se modifică după cum urmează:

11. Acordul contractual stabilește controlul comun asupra asociației în participațiune. O asemenea prevedere asigură faptul că nici una dintre părțile la asociație, luate individual, nu este în măsură să controleze activitatea unilateral.

La punctul 43, se elimină trimiterea la IAS 22 *Combinări de întreprinderi*. Ca urmare a acestor modificări și a modificărilor efectuate de IAS 5 *Active imobilizate deținute în vederea vânzării și activități întrerupte*, punctul 43 prevede:

43. În cazul în care o investiție într-o entitate controlată în comun, clasificată anterior ca fiind deținută în vederea vânzării, nu mai satisface criteriile acestei clasificări, aceasta este clasificată în funcție de consolidarea proporțională sau metoda echivalării începând cu data clasificării sale ca fiind deținută în vederea vânzării. Situațiile financiare pentru perioadele de la clasificarea investiției ca fiind deținută în vederea vânzării se modifică în consecință.

IFRS 3

C11 În IAS 32 *Instrumente financiare: prezentare și descriere* (în forma revizuită în 2003), punctul 4 litera (c) devine punctul 4 litera (d). Punctul 4 litera (d) devine punctul 4 litera (c) și se modifică după cum urmează:

(c) ***contractele referitoare la o contraprestație contingentă la o combinare de întreprinderi (a se vedea IFRS 3* Combinări de întreprinderi*). Această scutire se aplică numai dobânditorului.***

Ca urmare a acestei modificări și a modificărilor efectuate de IFRS 4 *Contracte de asigurări*, punctul 4 literele (c)-(e) prevede:

(c) ***contracte privind o contraprestație contingentă la o combinare de întreprinderi (a se vedea IFRS 3* Combinări de întreprinderi*). Această scutire se aplică numai dobânditorului;***

(d) ***Contracte de asigurări în forma definită în IFRS 4* Contracte de asigurări*. Cu toate acestea, prezentul standard se aplică instrumentelor derivate incluse în Contracte de asigurări, în cazul în care IAS 39 impune entității să le contabilizeze separat;***

(e) ***instrumente financiare care se află în domeniul de aplicare al IFRS 4, deoarece acestea conțin un element de participare discreționară. Emitentul acestor instrumente este scutit de aplicarea acestor elemente a dispozițiilor de la punctele 15-32 și AG25-AG35 din prezentul standard privind distincția între pasivele financiare şi instrumentele de capitaluri proprii. Cu toate acestea, instrumentele respective se supun oricăror alte dispoziții ale prezentului standard. De asemenea, prezentul standard se aplică instrumentelor derivate incluse în aceste instrumente (a se vedea IAS 39).***

Punctul 4 litera (f), introdus prin IFRS 2 *Plata pe bază de acțiuni*, rămâne neschimbat.

C12 În IAS 33 *Venit pe acțiune*, literele 22 și 64 se modifică după cum urmează:

22. Acțiunile ordinare emise ca făcând parte din costul unei combinări de întreprinderi sunt incluse în numărul mediu ponderat de acțiuni începând de la data achiziției. Aceasta se explică prin faptul că începând cu această dată dobânditorul include în contul său de profit și pierderi profitul și pierderile entității dobândite.

64. ***În cazul în care … este necesar ca informațiile să fie furnizate. În plus, venitul pe acțiune de bază și diluat din toate perioadele prezentate este ajustat pentru a ține seama de efectele erorilor și ale ajustărilor care rezultă din modificările politicilor contabile contabilizate retrospectiv.***

C13 În IAS 34 *Informația financiară intermediară*, punctul 16 litera (i) și punctul 18 se modifică după cum urmează:

16. …

(i) ***efectul modificărilor care au afectat compoziția entității în cursul perioadei intermediare, inclusiv combinările de întreprinderi, achiziția sau ieşirea filialelor şi a investițiilor pe termen lung, restructurările și abandonarea activităților. În cazul regrupărilor de întreprinderi, entitatea furnizează informații, furnizate conform punctelor 66-73 din IFRS 3* Combinări de întreprinderi**

și

…

18. Alte standarde precizează informațiile care sunt prezentate în situațiile financiare. În acest context, termenul de situație financiară desemnează un ansamblu complet de situații financiare de tipul celor care sunt incluse în mod normal într-un raport anual și uneori în alte rapoarte. Cu excepția cerințelor de la punctul 16 litera (i), informațiile cerute de aceste alte standarde nu au fost furnizate, în cazul în care raportul financiar intermediar al unei entități conține nu un ansamblu complet de situații financiare, ci pur și simplu sinteze ale unor situații financiare și o selecție de note explicative.

C14. În IAS 37 *Provizioane, pasive contingente și active contingente*, punctul 5 se modifică după cum urmează:

5. În cazul în care un alt standard reglementează un tip specific de provizioane, pasive contingente sau active contingente, o entitate aplică acest standard în locul prezentului standard. De exemplu, IFRS 3 *Combinări de întreprinderi* abordează modul în care un dobânditor tratează pasivele contingente asumate la o combinare de întreprinderi. De asemenea, anumite tipuri de provizioane sunt reglementate și ele în standardele privind:

…

C15 În IAS 39 *Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare* (în forma revizuită în 2003), la punctul 2 se elimină literele (f) și (h), ca efect al IFRS 4 *Contracte de asigurări*. La punctul 2, litera (g) devine litera (f) și se modifică după cum urmează. La punctul 2 se inserează următoarea literă (g). Ca urmare a acestor modificări și a modificărilor aduse de IFRS 4, punctul 2 literele (d)-(g) se modifică după cum urmează:

(d) ***instrumentele financiare emise de entitate care corespund cu definiția unui instrument de capitaluri proprii în IAS 32 (inclusiv opțiunile și bonurile de subscriere a acțiunilor). Cu toate acestea, deținătorul acestor instrumente de capitaluri proprii trebui să aplice prezentul standard acestor instrumente, cu excepția cazului în care acestea satisfac excepția de la litera (a) de mai sus;***

(e) ***drepturile și obligațiile în cadrul unui contract de asigurare, așa cum este definit în IFRS 4* Contracte de asigurări *sau conform unui contract reglementat de IFRS 4, deoarece acesta conține un element de participare discreționară. Cu toate acestea, prezentul standard se aplică unui produs derivat care este inclus într-un asemenea contract, în cazul în care produsul derivat însuși nu reprezintă un contract cuprins în domeniul de aplicare al IFRS 4 (a se vedea punctele 10-13 și punctele AG23-AG33 din apendicele A). În plus, în cazul în care un contract de asigurare este un contract de garanție financiară încheiat sau păstrat la un transfer către o altă parte de active financiare sau de pasive financiare cuprinse în domeniul de aplicare al prezentului standard, emitentul aplică contractului prezentul standard (a se vedea punctul 3 și punctul AG4A din apendicele A);***

(f) ***contracte privind o contraprestație contingentă la o combinare de întreprinderi (a se vedea IFRS 3* Combinări de întreprinderi*). Această scutire se aplică numai dobânditorului;***

(g) ***contracte între un dobânditor și un vânzător la o combinare de întreprinderi pentru achiziționarea sau vânzarea unei entități dobândite la o data ulterioară***.

Punctul 2 literele (i) și (j) devin punctul 2 literele (h) și (i). Punctul 2 litera (i) a fost inserată prin IFRS 2 *Plata pe bază de acțiuni*.

C16 [Modificare care nu se aplică standardelor publicate anterior]

C17 [Modificare care nu se aplică standardelor publicate anterior]

C18 SIC-32 *Imobilizări necorporale – Costuri privind paginilor web* se modifică după cum urmează.

Punctele 8-10 se modifică după cum urmează:

8. O pagină web rezultată din dezvoltare este contabilizată ca imobilizare necorporală dacă și numai dacă pe lângă faptul de a se conforma dispozițiilor generale menționate în IAS 38 punctul 21 privind recunoașterea și evaluarea inițială, o entitate poate îndeplini dispozițiile IAS 38 punctul 57. În special, o entitate poate fi în măsură să satisfacă obligația de a demonstra cum este capabilă pagina sa web să genereze beneficii economice viitoare conform IAS 38 punctul 57 litera (d), în cazul în care, de exemplu, pagina web este capabilă să genereze venituri, inclusiv venituri directe rezultate din posibilitatea de a face comenzi. O entitate nu este în măsură să demonstreze cum poate o pagină web, dezvoltată numai și în principal pentru a asigura promovarea și publicitatea propriilor sale produse și servicii, să genereze beneficii economice viitoare probabile; în consecință, toate cheltuielile legate de dezvoltarea unei asemenea pagini web sunt contabilizate la cheltuieli atunci când apar.

IFRS 3

9. Cheltuielile interne aferente dezvoltării și exploatării paginii web a unei entități sunt contabilizate conform IAS 38. Natura fiecărei activități care generează cheltuieli (de exemplu, formarea angajaților și întreținerea paginii web) și etapa de dezvoltare sau ulterioară dezvoltării paginii web este evaluată pentru a determina tratamentul contabil corespunzător (comentariile suplimentare sunt furnizate în apendicele la prezenta interpretare). De exemplu:

   (a) etapa de planificare este de natură asemănătoare cu faza de cercetare în IAS 38 punctele 54—56. Cheltuielile apărute în această etapă sunt contabilizate la cheltuieli atunci când apar;

   (b) etapa de dezvoltare a aplicațiilor și a infrastructurii, etapa de concepție grafică și etapa de dezvoltare a conținutului, în măsura în care acest conținut este dezvoltat în alte scopuri decât cele de a asigura publicitatea și promovarea produselor și serviciilor entității, sunt de natură asemănătoare cu faza de dezvoltare reglementată în IAS 38 punctele 57-64. Cheltuielile apărute în aceste etape sunt incluse în costul unei pagini web recunoscut ca imobilizare necorporală conform punctului 8 din prezenta interpretare, în cazul în care aceste cheltuieli sunt imputabile direct și sunt necesare creării, producerii sau pregătirii paginii web pentru a-i permite să funcționeze după cum a prevăzut conducerea. De exemplu, cheltuielile de achiziționare sau de creare a conținutului (altul decât conținutul care asigură publicitatea și promovarea produselor și serviciilor unei entități) privind în mod special o pagină web sau cheltuielile destinate să permită utilizarea conținutului paginii web (de exemplu, o taxă de achiziționare a licenței de reproducere) sunt incluse în costul dezvoltării atunci când această condiție este satisfăcută. Cu toate acestea, conform IAS 38 punctul 71, cheltuielile referitoare la un element necorporal, care era contabilizat inițial la cheltuieli în situațiile financiare anterioare nu sunt contabilizate, la o dată ulterioară, ca făcând parte din costul unei imobilizări necorporale (de exemplu, în cazul în care costurile unui drept de autor au fost amortizate integral și, în cazul în care conținutul este prezentat ulterior pe o pagină web);

   (c) cheltuielile angajate în etapa de dezvoltare a conținutului, în măsura în care acest conținut este dezvoltat pentru a asigura publicitatea și promovarea produselor și serviciilor entității (de exemplu, fotografiile digitale ale produselor) sunt contabilizate la cheltuieli, în cazul în care acestea apar în conformitatea cu IAS 38 punctul 69 litera (c). De exemplu, la contabilizarea cheltuielilor referitoare la serviciile profesionale pentru efectuarea unor clișee fotografice digitale ale produselor unei entități și ameliorarea afișării lor, cheltuielile sunt contabilizate la cheltuieli pe măsura obținerii serviciilor profesionale în cadrul procesului și nu în momentul afișării fotografiilor digitale pe pagina web;

   (d) faza de exploatare începe odată cu terminarea dezvoltării paginii web. Cheltuielile apărute în această etapă sunt contabilizate la cheltuieli în momentul în care apar, cu excepția cazului în care îndeplinesc condițiile de contabilizare din IAS 38 punctul 18.

10. O pagină web care este contabilizată ca imobilizare necorporală conform punctului 8 din prezenta interpretare este evaluată după contabilizarea inițială cu aplicarea dispozițiilor IAS 38 punctele 72-87. Estimarea optimă a duratei de utilizare a unei pagini web va fi scurtă.

Paragraful referitor la data intrării în vigoare se modifică după cum urmează:

Data intrării în vigoare: Prezenta interpretare intră în vigoare la data de 25 martie 2002. Efectele adoptării prezentei interpretări sunt contabilizate aplicând dispozițiile tranzitorii ale versiunii IAS 38 care a fost publicată în 1998. În consecință, în cazul în care o pagină web nu îndeplinea criteriile de contabilizare ca imobilizare necorporală, dar a fost contabilizată anterior ca un activ, elementul este derecunoscut la data la care intră în vigoare prezenta interpretare. În cazul în care o pagină web există, iar cheltuielile consacrate dezvoltării ei îndeplinesc criteriile de recunoaștere ca imobilizare necorporală, dar nu era contabilizată anterior ca activ, imobilizarea necorporală nu este contabilizată la data la care
prezenta interpretare intră în vigoare. În cazul în care o pagină web există, iar cheltuielile privind dezvoltarea sa care îndeplinesc cerințele de recunoaștere ca imobilizare necorporală au fost contabilizate anterior ca active evaluate inițial la costul lor, suma contabilizată inițial se consideră ca fiind determinată corect.

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE RAPORTARE FINANCIARĂ 4

Contracte de asigurări

CUPRINS

	Puncte
Obiectiv	1
Domeniu de aplicare	2-12
Instrumente derivate încorporate	7-9
Separarea componentelor de depozit	10-12
Recunoaștere și evaluare	13-35
Scutirea temporară de la alte IFRS	13-20
Testul de adecvare a pasivului	15-19
Deprecierea activelor de reasigurare	20
Modificări ale politicilor contabile	21-30
Ratele de dobândă curente pe piață	24
Continuarea practicilor existente	25
Prudența	26
Marjele de investiții viitoare	27-29
Contabilitatea paralelă	30
Contracte de asigurări dobândite în urma unei combinări de întreprinderi sau în urma unui transfer de portofoliu	31-33
Caracteristici de participare discreționară	34-35
Caracteristici de participare discreționară în contractele de asigurări	34
Caracteristici de participare discreționară în instrumentele financiare	35
Prezentarea informațiilor	36-39
Explicarea sumelor recunoscute în situațiile financiare	36-37
Valoarea, planificarea și incertitudinea fluxurilor de trezorerie	38-39
Data intrării în vigoare și dispoziții tranzitorii	40-45
Prezentarea informațiilor	42-44
Reclasificarea activelor financiare	45

OBIECTIV

1. Obiectivul prezentului IFRS este acela de a specifica modul de raportare financiară a *contractelor de asigurare* pentru orice entitate care emite astfel de contracte (descrisă în prezentul IFRS ca un *asigurător*), până la definitivarea de către Consiliu a celei de-a doua faze a proiectului său privind contractele de asigurare. În special, prezentul IFRS solicită:

   (a) îmbunătățiri limitate ale contabilizării contractelor de asigurare de către asigurători;

(b) detalii care identifică și explică sumele din situațiile financiare ale unui asigurător rezultate din contracte de asigurări și ajută utilizatorii acelor situații financiare să înțeleagă valoarea, planificarea și incertitudinea viitoarelor fluxuri de trezorerie rezultate din contracte de asigurări.

DOMENIU DE APLICARE

2. O entitate pune în aplicare prezentul IFRS pentru:

(a) contractele de asigurare (inclusiv *contractele de reasigurare*) pe care le emite și contractele de reasigurare pe care le deține;

(b) instrumentele financiare pe care le emite cu o *caracteristică de participare discreționară* (a se vedea punctul 35). IAS 32 *Instrumente financiare: prezentare și descriere* solicită detalii despre instrumentele financiare, inclusiv despre instrumentele care conțin asemenea caracteristici.

3. Prezentul IFRS nu se adresează altor aspecte ale contabilității ținute de asigurători, cum ar fi contabilitatea activelor financiare deținute de asigurători și a pasivelor financiare emise de asigurători (a se vedea IAS 32 și IAS 39 *Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare*), cu excepția dispozițiilor tranzitorii de la punctul 45.

4. O entitate nu aplică prezentul IFRS pentru:

(a) garanții referitoare la utilizarea produselor emise direct de către un producător, distribuitor (dealer) sau comerciant cu amănuntul (retailer) (a se vedea IAS 18 *Venituri din activități curente* și IAS 37 *Provizioane, pasive contingente și active contingente);*

(b) active și pasive ale angajatorilor în conformitate cu planurile de beneficii pentru angajați (a se vedea IAS 19 *Beneficiile angajaților* și IFRS 2 *Plata pe bază de acțiuni*) și cu obligațiile privind beneficiile pentru pensionare raportate prin planuri de beneficii pentru pensionare (a se vedea IAS 26 *Contabilizarea și raportarea planurilor de pensii*);

(c) drepturi contractuale sau obligații contractuale care depind de folosirea viitoare sau dreptul de folosire viitoare a unui element ne financiar (de exemplu, unele plăți pentru licențe, redevențe, plăți contingente cu contracte de leasing și alte elemente similare), precum și o garanție a valorii reziduale dată de locatar încorporată într-un contract de leasing (a se vedea IAS 17 *Contracte de leasing,* IAS 18 *Venituri din activități curente* și IAS 38 *Imobilizări necorporale*);

(d) garanții financiare care revin entității sau pe care aceasta le reține în cursul transferării către o altă parte a unor active financiare sau pasive financiare care intră în domeniul de aplicare al IAS 39, indiferent dacă garanțiile financiare sunt descrise ca garanții financiare, scrisori de credit sau contracte de asigurări (a se vedea IAS 39);

(e) plata contingentă făcută sau primită într-o combinare de întreprinderi (a se vedea IFRS 3 *Combinări de întreprinderi);*

(f) *contracte de asigurări directă* pe care o entitate le deține (cum ar fi contractele de asigurare directă în care entitatea este *asiguratul*). Cu toate acestea, un *cedent* pune în aplicare prezentul IFRS la contractele de asigurare pe care le deține.

5. Pentru o referire mai lesnicioasă, prezentul IFRS descrie orice entitate care emite un contract de asigurare în calitate de asigurător, indiferent dacă emitentul este privit ca un asigurător din punct de vedere juridic sau al supervizării.

6. Un contract de reasigurare este un tip de contract de asigurare. Ca urmare, toate referirile la contractul de asigurare care se fac în prezentul IFRS se aplică de asemenea pentru contractele de reasigurare.

Instrumente derivate încorporate

7. IAS 39 solicită entității să separe instrumentele derivate încorporate în contractul-gazdă, să le evalueze la valoarea justă și să includă modificările valorii lor juste în contul de profit și pierderi. IAS 39 se aplică instrumentelor derivate încorporate într-un contract de asigurare, în afară de cazul când instrumentul derivat încorporat este el însuși un contract de asigurare.

8. Ca o excepție la cerința din IAS 39, nu este nevoie ca un asigurător să separe și să evalueze la valoarea justă opțiunea asiguratului de a cesiona un contract de asigurare pentru o sumă fixă (sau pentru o sumă constituită dintr-o sumă fixă și o dobândă), chiar dacă prețul acestui exercițiu diferă de valoarea contabilă a pasivului de asigurare din contract. Cu toate acestea, cerința din IAS 39 se aplică unei opțiuni de cumpărare sau unei opțiuni de cesionare pe numerar, încorporată într-un contract de asigurare, în cazul în care valoarea de cesionare variază ca răspuns la schimbarea variabilei financiare (cum ar fi prețul unei acțiuni sau al unei mărfuri, capitaluri proprii) sau a unei variabile nefinanciare care nu este specifică unei părți contractante. În plus, această cerință se aplică, în cazul în care capacitatea deținătorului de a exercita o opțiune de cumpărare sau o opțiune de cesionare pe numerar este declanșată de o schimbare într-o astfel de variabilă (de exemplu, o opțiune de cumpărare care poate fi exercitată, în cazul în care un indice de pe piața de capital atinge un nivel specificat).

9. Punctul 8 se aplică de asemenea opțiunilor de cesionare a unui instrument financiar care are o caracteristică de participare discreționară.

Separarea componentelor de depozit

10. Unele contracte de asigurări conțin atât o componentă de asigurare, cât și o *componentă de depozit*. În unele cazuri, unui asigurător i se cere sau i se permite să *separe* cele două componente:

    (a) separarea se cere, în cazul în care sunt întrunite următoarele două condiții:

        (i) asigurătorul poate evalua separat componenta de depozit (inclusiv orice opțiuni de cesionare încorporate) (adică fără luarea în considerare a componentei de asigurare);

        (ii) politicile contabile ale asigurătorului nu solicită altfel pentru a recunoaște toate obligațiile și drepturile ce rezultă din componenta de depozit;

    (b) separarea este permisă, dar nu obligatorie, în cazul în care asigurătorul poate evalua componenta de depozit în mod separat, ca la litera (a) punctul (i), dar politicile sale contabile o solicită pentru a recunoaște toate obligațiile și drepturile ce rezultă din componenta de depozit, indiferent de baza utilizată pentru evaluarea respectivelor drepturi și obligații;

    (c) separarea este interzisă, în cazul în care un asigurător nu poate evalua în mod separat componenta de depozit, așa cum se prevede la litera (a) punctul (i).

11. Următoarea situație este un exemplu de caz când politicile contabile ale asigurătorului nu o solicită pentru a recunoaște toate obligațiile care rezultă dintr-o componentă de depozit. Un cedent primește compensare pentru pierderi de la un reasigurător, dar contractul îl obligă pe cedent să ramburseze suma primită în anii următori. Această obligație rezultă dintr-o componentă de depozit. În cazul în care politicile contabile ale cedentului i-ar permite acestuia să recunoască acea compensare ca venit fără să recunoască și obligația rezultată, separarea ar fi obligatorie.

12. Pentru a separa un contract, un asigurător are obligația de a:

    (a) aplica prezentul IFRS componentei de asigurare;

    (b) aplica IAS 39 componentei de depozit.

Exonerare temporară de la aplicarea altor IFRS

13. Punctele 10-12 din IAS 8 *Politici contabile, modificări în estimările contabile și erori* specifică criteriile care sunt folosite de către o entitate în dezvoltarea unei politici contabile, în cazul în care nici un IFRS nu se aplică în mod specific vreunui element. Cu toate acestea, prezentul IFRS exonerează un asigurător de la aplicarea în politicile sale contabile a acelor criterii pentru:

(a) contractele de asigurare pe care le emite (inclusiv cheltuielile de achiziție aferente și imobilizările necorporale aferente, cum ar fi acelea descrise la punctele 31 și 32)

și

(b) contractele de reasigurare pe care le deține.

14. Cu toate acestea, prezentul IFRS nu exonerează un asigurător de la unele implicații ale criteriilor de la punctele 10-12 din IAS 8. În mod specific, un asigurător:

(a) nu recunoaște drept pasiv orice provizioane pentru despăgubiri viitoare posibile, în cazul în care acele despăgubiri se referă la contracte inexistente la data raportării (cum ar fi provizioanele pentru catastrofe și provizioanele de egalizare);

(b) realizează *testul de adecvare a pasivului* descris la punctele 15-19;

(c) elimină un pasiv de asigurare (sau o parte dintr-un pasiv de asigurare) din bilanțul său contabil numai atunci când acesta este lichidat - cum ar fi atunci când obligația specificată în contract este îndeplinită sau anulată ori expiră;

(d) nu compensează:

(i) *activele de reasigurare* cu pasivele de asigurare corelate

sau

(ii) venitul ori cheltuiala aferent(ă) contractelor de reasigurare cu venitul sau cheltuiala aferent(ă) contractelor de asigurare corelate;

(e) analizează dacă activele sale de reasigurare sunt depreciate (a se vedea punctul 20).

Testul de adecvare a pasivului

15. **Un asigurător evaluează la fiecare dată de raportare dacă pasivele sale de asigurare sunt adecvate, folosind estimări curente ale fluxurilor de trezorerie viitoare aferente contractelor sale de asigurare. În cazul în care această evaluare arată că alocarea contabilă a pasivelor sale de asigurare (mai puțin cheltuielile de achiziție amânate și imobilizările necorporale corelate, cum ar fi cele prezentate la punctele 31 și 32) este inadecvată în lumina estimărilor de fluxuri viitoare de trezorerie, întreaga diferență este recunoscută în contul de profit și pierderi**.

16. În cazul în care un asigurător aplică un test de adecvare a pasivului care întrunește cerințele minime specificate, prezentul IFRS nu mai impune alte cerințe. Cerințele minime sunt următoarele:

(a) Testul ia în considerare estimările curente ale tuturor fluxurilor de trezorerie contractuale și ale fluxurilor de trezorerie corelate, cum ar fi cheltuielile de instrumentare a despăgubirilor, precum și fluxurile de trezorerie ce rezultă din opțiuni și garanții încorporate.

(b) În cazul în care testul arată că pasivul nu este adecvat, întreaga diferență este recunoscută în contul de profit și pierderi.

17. În cazul în care politicile contabile ale asigurătorului nu solicită un test de adecvare a pasivului care să întrunească cerințele minime de la punctul 16, asigurătorul are obligația de a:

(a) determina valoarea contabilă a pasivelor de asigurare relevante (*) minus valoarea contabilă:

(i) a costurilor de achiziție amânate aferente

și

(ii) a imobilizărilor necorporale corelate, cum ar fi cele dobândite în urma unei combinări de întreprinderi sau a unui transfer de portofoliu (a se vedea punctele 31 și 32). Cu toate acestea, activele de reasigurare corelate nu sunt luate în considerare, deoarece un asigurător le contabilizează separat (a se vedea punctul 20);

(b) determina dacă valoarea descrisă la litera (a) este mai mică decât valoarea contabilă rezultată, în cazul în care pasivele de asigurare relevante ar fi intrat sub incidența IAS 37 *Provizioane, pasive contingente și active contingente*. Dacă este mai mică, asigurătorul recunoaște întreaga diferență în contul de profit și pierderi și să scadă valoarea contabilă a costurilor de achiziție amânate și corelate sau a imobilizărilor necorporale corelate ori să crească valoarea contabilă a pasivelor de asigurare relevante.

18. În cazul în care testul de adecvare a pasivului întrunește cerințele minime ale punctului 16, testul se aplică la nivelul de agregare specificat în acel test. În cazul în care testul de adecvare a pasivului nu întrunește acele cerințe minime, comparația descrisă la punctul 17 este făcută la nivelul unui portofoliu de contracte supuse unor riscuri similare și administrate împreună ca un portofoliu unic.

19. Valoarea prevăzută la punctul 17 litera (b) (adică rezultatul aplicării IAS 37) reflectă marjele de investiții viitoare (a se vedea punctele 27-29) dacă și numai dacă valoarea descrisă la punctul 17 litera (a) reflectă și ea acele marje.

Deprecierea activelor de reasigurare

20. În cazul în care activul de reasigurare al unui cedent se depreciază, cedentul reduce drept urmare valoarea sa contabilă și recunoaște pierderea din depreciere în contul de profit și pierderi. Un activ de reasigurare este depreciat dacă și numai dacă:

(a) există o evidență obiectivă, ca rezultat al unui eveniment care s-a petrecut după recunoașterea inițială a activului de reasigurare, și anume că este posibil ca cedentul să nu primească toate sumele datorate conform clauzelor contractuale

și

(b) evenimentul respectiv are un impact ce poate fi evaluat credibil asupra sumelor pe care cedentul le primește de la reasigurător.

Modificări ale politicilor contabile

21. Punctele 22-30 se aplică atât modificărilor făcute de către un asigurător care deja aplică IFRS, cât și modificărilor făcute de către un asigurător care adoptă pentru prima oară IFRS.

22. **Un asigurător își poate modifica politicile sale contabile pentru contracte de asigurări dacă și numai dacă aceste modificări conduc la situații financiare mai relevante pentru nevoile de decizie economică ale utilizatorilor și nu mai puțin credibile, sau mai credibile și nu mai puțin relevante pentru acele nevoi. Un asigurător judecă relevanța și credibilitatea conform criteriilor din IAS 8**.

(*) Pasivele de asigurare relevante sunt acele pasive de asigurare (și cheltuielile de achiziție amânate și corelate și imobilizările necorporale corelate) pentru care politicile contabile ale asigurătorului nu solicită un test de adecvare a pasivului care să întrunească cerințele minime de la punctul 16.

23. Pentru a justifica modificarea politicilor sale contabile pentru contractele de asigurări, asigurătorul arată că modificările aduc situațiile sale financiare mai aproape de conformitatea cu criteriile din IAS 8, dar nu este nevoie ca modificarea să fie total conformă cu acele criterii. Următoarele aspecte specifice sunt discutate mai jos:

(a) ratele de dobândă curente (punctul 24);

(b) continuarea practicilor existente (punctul 25);

(c) prudența (punctul 26);

(d) marjele de investiții viitoare (punctele 27-29)

și

(e) contabilitatea paralelă (punctul 30).

Ratele de dobândă curente pe piață

24. Unui asigurător i se permite, dar nu i se solicită, să își modifice politicile sale contabile pentru a reevalua pasivele de asigurare desemnate (*) astfel încât acestea să reflecte ratele de dobândă curente pe piață și să recunoască modificările în acele pasive în contul de profit și pierderi. De asemenea, el poate să introducă politici contabile care să solicite alte estimări și ipoteze curente în privința pasivelor desemnate. Opțiunea de la acest punct permite unui asigurător să își modifice politicile sale contabile privind pasivele desemnate fără a aplica acele politici consecvent tuturor pasivelor similare, așa cum ar solicita IAS 8. În cazul în care un asigurător desemnează pasive pentru această opțiune, el continuă să aplice consecvent ratele de dobândă de pe piață (și, dacă este cazul, celelalte estimări și ipoteze curente) în toate perioadele și pentru toate aceste pasive, până ce acestea se sting.

Continuarea practicilor existente

25. Un asigurător poate continua folosirea următoarelor practici, dar introducerea oricăreia dintre ele nu respectă punctul 22:

(a) evaluarea pasivelor de asigurare pe o bază neactualizată;

(b) evaluarea drepturilor contractuale privind comisioanele viitoare pentru managementul investițiilor la o valoare care depășește valoarea lor justă, dată de o comparație cu comisioanele curente solicitate de alți participanți de pe piață pentru servicii similare. Este probabil că valoarea justă la inițierea acelor drepturi contractuale egalează costurile de emisiune plătite, cu excepția cazurilor în care comisioanele viitoare pentru managementul investițiilor și cheltuielile corelate sunt departe de cele comparabile de pe piață;

(c) utilizarea politicilor contabile neuniforme pentru contractele de asigurare (precum și pentru cheltuielile de achiziție amânate aferente și pentru imobilizările necorporale corelate, în cazul în care există) ale filialelor, cu excepția cazului în care se permite acest lucru prin punctul 24. În cazul în care acele politici contabile sunt neuniforme, un asigurător le poate modifica dacă modificarea nu face politicile contabile și mai diverse și de asemenea respectă celelalte cerințe ale prezentului IFRS.

Prudența

26. Nu este nevoie ca un asigurător să își modifice politicile sale contabile pentru contracte de asigurări pentru a elimina prudența excesivă. Totuși, în cazul în care un asigurător evaluează deja contractele sale de asigurare cu suficientă prudență, nu este necesar ca acesta să introducă o prudență mai mare.

(*) La acest punct, datoriile de asigurare includ cheltuielile de achiziție amânate și corelate și imobilizările necorporale corelate, cum ar fi cele prezentate la punctele 31 și 32.

Marjele de investiții viitoare

27. Nu este nevoie ca un asigurător să își modifice politicile sale contabile pentru contracte de asigurări pentru a elimina marjele de investiții viitoare. Cu toate acestea, există o presupunere neîntemeiată potrivit căreia situațiile financiare ale unui asigurător sunt mai puțin relevante și mai puțin credibile, în cazul în care el introduce o politică contabilă ce reflectă marjele de investiții viitoare în evaluarea contractelor de asigurare, în afară de cazul când aceste marje afectează plățile contractuale. În continuare se dau două exemple de politici contabile ce reflectă aceste marje:

(a) folosirea unei rate de actualizare care reflectă rentabilitatea estimată a activelor asigurătorului

sau

(b) proiectarea veniturilor pe acele active la o rată estimată de rentabilitate, actualizarea veniturilor proiectate cu o rată diferită și includerea rezultatului în evaluarea pasivului.

28. Un asigurător poate depăși presupunerea neîntemeiată descrisă la punctul 27 dacă și numai dacă celelalte componente ale unei modificări a politicilor sale contabile cresc relevanța și credibilitatea declarațiilor sale financiare suficient de mult pentru a cântări mai greu decât scăderea de relevanță și credibilitate cauzată de includerea unor marje de investiții viitoare. De exemplu, să presupunem că politicile contabile deja existente pentru contractele de asigurare ale unui asigurător implică ipoteze inițiale excesiv de prudente și o rată de actualizare prescrisă de o autoritate de reglementare fără referire directă la condițiile de pe piață, și ignoră unele opțiuni și garanții încorporate. Asigurătorul își poate face situațiile sale financiare mai relevante și nu mai puțin credibile folosind o bază contabilă orientată spre investitor, și mai completă, care este larg folosită și care implică:

(a) estimări și ipoteze curente;

(b) ajustare rezonabilă (dar nu excesiv de prudentă), pentru a reflecta riscul și incertitudinea;

(c) evaluări care reflectă atât valoarea intrinsecă, cât și valoarea-timp a opțiunilor și a garanțiilor încorporate

și

(d) rată de actualizare curentă a pieței, chiar dacă acea rată de actualizare reflectă rentabilitatea estimată pentru activele asigurătorului.

29. În unele moduri de evaluare, rata de actualizare este folosită pentru a determina valoarea prezentă a unei marje de profit viitoare. Acea marjă de profit este atunci repartizată pe diferite perioade folosind o formulă. În cadrul acestor modalități de evaluare, rata de actualizare afectează doar indirect evaluarea pasivului. În special, folosirea unei rate de actualizare mai puțin adecvate are un efect limitat sau nu are efect asupra evaluării inițiale a unui pasiv. Cu toate acestea, în unele modalități de evaluare, rata de actualizare determină în mod direct evaluarea pasivului. În acest ultim caz, deoarece introducerea unei rate de actualizare bazate pe un activ are un efect mai semnificativ, este foarte improbabil că un asigurător ar putea depăși presupunerea descrisă la punctul 27.

Contabilitatea paralelă

30. Conform unor modele contabile, profiturile sau pierderile realizate pentru activele unui asigurător au un efect direct asupra evaluării unora dintre sau tuturor (a) pasivelor sale de asigurare, (b) cheltuielilor de achiziție amânate corelate și (c) imobilizărilor necorporale corelate, cum sunt cele descrise la punctele 31 și 32. Unui asigurător i se permite, dar nu i se solicită, să își modifice politicile sale contabile astfel încât un profit sau o pierdere, recunoscut(ă), dar nerealizat(ă), să afecteze acele evaluări în același mod ca un profit sau o pierdere realizat(ă). Ajustarea corelată a pasivului de asigurare (sau a costurilor de achiziție amânate corelate ori a imobilizărilor necorporale corelate) este recunoscută în capitalurile proprii dacă și numai dacă profitul sau pierderea nerealizat(ă) este recunoscut(ă) direct în capitalurile proprii. Această practică este uneori descrisă ca fiind „contabilitate paralelă”.

IFRS 4

Contracte de asigurări dobândite în urma unei combinări de întreprinderi sau în urma unui transfer de portofoliu

31. La data achiziției, pentru a fi conform cu IFRS 3 *Combinări de întreprinderi,* un asigurător are obligația de a evalua la valoarea justă pasivele de asigurare asumate și *activele de asigurare* dobândite într-o combinare de întreprinderi. Cu toate acestea, unui asigurător i se permite, dar nu i se solicită. să folosească o prezentare detaliată care separă valoarea justă a contractelor de asigurare dobândite în două componente:

(a) un pasiv evaluat în conformitate cu politicile contabile pentru contractele de asigurare ale asigurătorului care le emite

și

(b) imobilizare necorporală, reprezentând diferența dintre (i) valoarea justă a drepturilor contractuale dobândite și a obligațiilor contractuale asumate, și (ii) valoarea descrisă la punctul (a). Este necesar ca evaluarea ulterioară a acestui activ să fie consecventă cu evaluarea pasivului de asigurare corelată.

32. Un asigurător care dobândește un portofoliu de contracte de asigurări poate folosi prezentarea detaliată descrisă la punctul 31.

33. Imobilizările necorporale descrise la punctele 31 și 32 sunt excluse din domeniul de aplicare al IAS 36 *Deprecierea activelor* și IAS 38 *Imobilizări necorporale*. Cu toate acestea, se aplică IAS 36 și IAS 38 listelor de clienți și relațiilor cu clienții care reflectă așteptările privind contractele viitoare ce nu fac parte din drepturile contractuale de asigurare și din obligațiile contractuale de asigurare care existau la data combinării de întreprinderi sau a transferului de portofoliu.

Caracteristici de participare discreționară

Caracteristici de participare discreționară în contractele de asigurări

34. Unele contracte de asigurări au o caracteristică de participare discreționară, precum și un *element garantat*. Emitentul unui astfel de contract:

(a) poate, dar nu este obligat, să recunoască elementul garantat în mod separat de caracteristica de participare discreționară. În cazul în care emitentul nu le recunoaște în mod separat, acesta are obligația de a clasifica întregul contract ca pasiv. În cazul în care emitentul le clasifică separat, acesta are obligația de a clasifica elementul garantat ca fiind pasiv;

(b) are obligația ca, în cazul în care recunoaște caracteristica de participare discreționară în mod separat de elementul garantat, să clasifice acea caracteristică fie ca pasiv, fie ca o componentă separată a capitalurilor proprii. Prezentul IFRS nu specifică modul în care un emitent determină dacă acea caracteristică este un pasiv sau un element de capitaluri proprii. Emitentul poate împărți această caracteristică în două componente: de pasiv și de capitaluri proprii și utilizează o politică contabilă consecventă cu această împărțire. Emitentul nu clasifică acea caracteristică drept o categorie intermediară, care nu este nici pasiv, nici capital propriu;

(c) poate recunoaște toate primele primite ca venit fără să separe nici o parte care este corelată cu componenta de capitaluri proprii. Modificările rezultante ale elementului garantat și ale părții din caracteristica de participare discreționară clasificată ca pasiv sunt recunoscute în contul de profit și pierderi. În cazul în care o parte sau întreaga caracteristică de participare discreționară este clasificată în capitaluri proprii, o parte din profit sau pierdere se poate atribui acelei caracteristici (în același mod în care o parte poate fi atribuită unor interese minoritare). Asigurătorul recunoaște partea de profit sau pierdere care se poate atribui oricărei componente de capitaluri proprii a unei caracteristici de participare discreționară ca o alocare de profit sau pierdere, nu ca o cheltuială sau ca un venit (a se vedea IAS 1 *Prezentarea situațiilor financiare*);

(d) în cazul în care contractul conține un instrument derivat încorporat sub incidența IAS 39, are obligația de a pune în aplicare IAS 39 pentru acel instrument derivat încorporat;

(e) pentru toate aspectele care nu sunt descrise la punctele 14-20 și la punctul 34 literele (a)-(d), are obligația de a continua utilizarea politicilor sale contabile deja existente pentru astfel de contracte, în afară de cazul în care schimbă acele politici contabile într-un mod care este conform cu punctele 21-30.

35. Cerințele menționate la punctul 34 se aplică de asemenea unui instrument financiar care are o caracteristică de participare discreționară. În afară de aceasta:

(a) în cazul în care emitentul clasifică întreaga caracteristică de participare discreționară ca fiind un pasiv, acesta are obligația de a aplica testul de adecvare a pasivului, prezentat la punctele 15-19, întregului contract (adică atât elementului garantat, cât și caracteristicii de participare discreționară). Emitentul nu are obligația de a determina valoarea care rezultă din aplicarea IAS 39 pentru elementul garantat;

(b) în cazul în care emitentul clasifică o parte sau toată acea caracteristică drept o componentă separată de capitaluri proprii, pasivul recunoscut pentru întregul contract nu este necesar să fie mai mic decât valoarea care ar fi rezultat din aplicarea IAS 39 pentru elementul garantat. Acea sumă include valoarea intrinsecă a unei opțiuni de cesionare a contractului, dar nu este necesar să includă valoarea-timp a sa, în cazul în care punctul 9 exclude acea opțiune de la evaluarea la valoarea justă. Emitentul nu este obligat să dea detalii despre valoarea care poate rezulta din aplicarea IAS 39 pentru elementul garantat, nici nu este necesar să prezinte acea sumă separat. În plus, emitentul nu este obligat să determine acea sumă, în cazul în care pasivul total recunoscut este în mod clar mai mare;

(c) deși aceste contracte sunt instrumente financiare, emitentul poate continua să recunoască primele pentru acele contracte ca venit și să recunoască drept cheltuială creșterea rezultantă a valorii contabile a pasivului.

PREZENTAREA INFORMAȚIILOR

Explicarea sumelor recunoscute în situațiile financiare

36. **Un asigurător are obligația de a prezenta informații care identifică și explică sumele din situațiile sale financiare referitoare la contractele de asigurare**.

37. Pentru a fi conform cu punctul 36, un asigurător are obligația de a informa despre:

(a) politicile sale contabile pentru contractele de asigurare și activele, pasivele, veniturile și cheltuielile corelate;

(b) activele, pasivele, veniturile și cheltuielile recunoscute (și fluxurile de trezorerie, în cazul în care prezintă situațiile privind fluxurile de trezorerie folosind metoda directă) ce rezultă din contractele de asigurare. În plus, în cazul în care asigurătorul este un cedent, acesta are obligația de a informa despre:

(i) profiturile și pierderile recunoscute în contul de profit și pierderi la cumpărarea reasigurării

și

(ii) faptul dacă cedentul amână și amortizează profiturile și pierderile care rezultă la cumpărarea reasigurării, amortizarea pentru acea perioadă și sumele rămase neamortizate la începutul și la sfârșitul perioadei;

(c) modalitatea folosită pentru a determina ipotezele care au cel mai mare efect asupra evaluării sumelor recunoscute în situațiile financiare, descrise la punctul (b). Atunci când este cazul, un asigurător are obligația de a oferi și o prezentare cuantificată a respectivelor ipoteze;

(d) efectul modificărilor ipotezelor folosite pentru a evalua activele de asigurare și pasivele de asigurare, arătând separat efectul fiecărei modificări care are un efect semnificativ asupra situațiilor financiare;

(e) armonizările modificărilor pasivelor de asigurare, activelor de reasigurare și, în cazul în care este cazul, ale costurilor de achiziție amânate corelate.

IFRS 4

Valoarea, planificarea și incertitudinea fluxurilor de trezorerie

38. **Un asigurător are obligația de a oferi informații care să ajute utilizatorii să înțeleagă valoarea, planificarea și incertitudinea fluxurilor de trezorerie viitoare care rezultă din contractele de asigurare**.

39. Pentru a fi conform cu punctul 38, un asigurător are obligația de a prezenta:

(a) obiectivele sale în ceea ce privește gestionarea riscurilor ce rezultă din contracte de asigurări și politicile sale pentru diminuarea acelor riscuri;

(b) acele termene și condiții în contractele de asigurare care au un efect semnificativ asupra valorii, planificării și incertitudinii fluxurilor viitoare de trezorerie ale asigurătorului;

(c) informații despre *riscul de asigurare* (atât înainte, cât și după diminuarea riscului prin reasigurare), inclusiv informații despre:

(i) sensibilitatea profitului sau pierderii și a capitalurilor proprii la modificările variabilelor care au un efect semnificativ asupra lor;

(ii) concentrările de risc de asigurare;

(iii) despăgubirile concrete comparate cu estimările anterioare (cum ar fi evoluția despăgubirilor). Prezentarea de informații despre evoluția despăgubirilor este necesar să înceapă de la data când a apărut cea mai veche pretenție materială, pentru care există încă incertitudine referitoare la valoarea și planificarea plăților pentru daune, dar nu este necesar să trateze cu mai mult de 10 ani în urmă. Nu este nevoie ca un asigurător să prezinte aceste informații despre despăgubirile în privința cărora incertitudinea referitoare la valoarea și planificarea plăților daunelor este rezolvată în mod tipic în cursul unui an;

(d) informații despre riscul privind ratele dobânzilor și riscul privind creditarea pe care le-ar cere IAS 32, în cazul în care contractele de asigurare ar fi intrat sub incidența IAS 32;

(e) informații despre expunerile la riscul privind ratele dobânzilor sau la riscul de piață conform instrumentelor derivate încorporate într-un contract, în cazul în care asigurătorului nu i se cere să evalueze sau nu evaluează instrumentele derivate încorporate la valoarea justă.

DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE ŞI DISPOZIȚII TRANZITORII

40. Dispozițiile tranzitorii ale punctelor 41-45 se aplică atât unei entități care utilizează deja standardele IFRS, atunci când aplică prezentul IFRS pentru prima dată, cât și unei entități care aplică standardele IFRS pentru prima dată.

41. O entitate este necesar să aplice prezentul IFRS pentru perioadele anuale începând de la data de 1 ianuarie 2005 sau ulterior acesteia. Se încurajează aplicarea anterior acestei date. În cazul în care entitatea aplică prezentul IFRS pentru o perioadă anterioară, aceasta are obligația de a indica acest lucru.

Prezentarea informațiilor

42. Nu este necesar ca o entitate să aplice cerințele prezentului IFRS pentru informațiile comparative care se corelează cu perioadele anuale ulterioare datei de 1 ianuarie 2005, cu excepția prezentărilor de informații cerute de punctul 37 literele (a) și (b) referitor la politicile contabile și active, pasive, venituri și cheltuieli recunoscute în situațiile financiare (și fluxurile de trezorerie, în cazul în care se folosește metoda directă).

43. În cazul în care nu se poate aplica o anumită cerință de la punctele 10-35 pentru informațiile comparative care se referă la perioadele anuale ulterioare datei de 1 ianuarie 2005, entitatea are obligația de a arata acest fapt. Aplicarea testului de adecvare a pasivului (punctele 15-19) pentru astfel de informații comparative poate fi uneori imposibilă, dar este foarte puțin probabil să fie imposibil a se aplica alte cerințe ale punctelor 10-35 la astfel de informații comparative. IAS 8 explică termenul de „imposibil”.

44. În aplicarea punctului 39 litera (c) punctul (iii), nu este nevoie ca o entitate să prezinte informații despre evoluția despăgubirilor care au apărut mai devreme de cinci ani înainte de sfârșitul primului an financiar în care a aplicat prezentul IFRS. În plus, în cazul în care nu este posibil, atunci când o entitate aplică pentru prima dată prezentul IFRS, să pregătească informații referitoare la evoluția despăgubirilor care au apărut înaintea începerii celei mai timpurii perioade pentru care entitatea prezintă informații comparative complete, în conformitate cu prezentul IFRS, entitatea are obligația de a prezenta acest lucru.

Reclasificarea activelor financiare

45. Atunci când un asigurător modifică politicile sale contabile pentru pasive de asigurare, i se permite, dar nu i se solicită, să reclasifice unele sau toate activele sale financiare ca fiind „la valoarea justă prin profit sau pierdere". Această reclasificare este permisă, în cazul în care un asigurător modifică politicile sale contabile atunci când aplică pentru prima dată prezentul IFRS și dacă face o modificare ulterioară de politică, permisă de punctul 22. Reclasificarea este o modificare a politicii contabile și se aplică IAS 8.

APENDICELE A

Termeni definiți

Prezentul apendice constituie parte integrantă a IFRS.

cedent	**Asiguratul** în cadrul unui **contract de reasigurare**.
componentă de depozit	O componentă contractuală care nu este considerată ca fiind un instrument derivat din IAS 39 și care ar fi conformă cu IAS 39, în cazul în care ar fi un instrument separat.
contract de asigurare directă	Un **contract de asigurare** care nu este un **contract de reasigurare**.
caracteristică de participare discreționară	Un drept contractual de a primi, ca un supliment la beneficiile garantate, beneficii adiționale: (a) care sunt probabil o parte semnificativă din beneficiile contractuale totale; (b) a căror sumă sau durată sunt, conform contractului, la discreția emitentului; și (c) care sunt, conform contractului, bazate pe: (i) încheierea unui fond specific de contracte sau a unui tip specificat de contracte; (ii) venitul din investiții, realizat și/sau nerealizat, de la un fond specificat de active deținut de către emitent; sau (iii) profitul sau pierderile înregistrate de o societate, de un fond sau de altă entitate care emite contractul.
valoare justă	Valoarea pentru care un activ poate fi schimbat sau un pasiv poate fi decontat între părți interesate și în cunoștință de cauză, în cadrul unei tranzacții desfășurate în condiții obiective.
risc financiar	Riscul unei posibile schimbări viitoare a uneia sau a mai multora dintre următoarele variabile: rata dobânzii specificate, prețul specificat al instrumentului financiar, prețul specificat al mărfurilor, cursul de schimb valutar specificat, indexul specificat de prețuri sau rate, evaluarea specificată a solvabilității clientelei sau indexul specificat privind creditarea, ori a altor variabile, numai dacă, în cazul unei variabile nefinanciare, variabila nu este specifică unei părți contractante.
beneficii garantate	Plăți sau alte beneficii la care un anume **asigurat** sau investitor are un drept necondiționat, drept care nu este la discreția emitentului.
element garantat	O obligație de a plăti **beneficii garantate**, inclusă într-un contract ce posedă o caracteristică de participare discreționară.
activ de asigurare	Drepturi contractuale nete ale unui **asigurător**, în temeiul unui **contract de asigurare**.
contract de asigurare	Un contract conform căruia o parte (**asigurătorul**) acceptă un **risc de asigurare** semnificativ din partea celeilalte părți (**asiguratul**), convenind să compenseze asiguratul, în cazul în care un eveniment viitor nesigur specificat (**eveniment asigurat**) îl afectează pe acesta din urmă (a se vedea apendicele B pentru detalii privind această definiție.)
pasiv de asigurare	Obligații contractuale nete ale **asigurătorului** conform unui **contract de asigurare**.
risc de asigurare	Riscul, altul decât **riscul financiar**, transferat de la deținătorul unui contract către emitent.
eveniment asigurat	Un eveniment viitor, posibil, dar incert, care este acoperit de un **contract de asigurare** și care creează **riscul de asigurare**.

asigurător	O parte care, conform unui **contract de asigurare**, are obligația de a compensa un **asigurat**, în cazul în care are loc un **eveniment asigurat**.
test de adecvare a pasivului	O analiză a necesității ca valoarea contabilă a unui **pasiv de asigurare** să fie crescută (sau valoarea contabilă corelată cu cheltuielile de achiziție amânate ori cu imobilizările necorporale să fie scăzută), în baza unei revizuiri a fluxurilor de trezorerie viitoare.
asigurat	O parte care are dreptul de compensare, conform unui **contract de asigurare**, în cazul în care are loc un **eveniment asigurat**.
active de reasigurare	Drepturi contractuale nete ale **cedentului**, conform unui **contract de reasigurare**.
contract de reasigurare	Un **contract de asigurare** emis de un **asigurător** (**reasigurătorul**) pentru a compensa un alt asigurător (**cedentul**) pentru pierderile la unul sau mai multe contracte emise de cedent.
reasigurător	Partea care are obligația, conform unui **contract de reasigurare**, de a compensa un **cedent**, în cazul în care are loc un **eveniment asigurat**.
a separa	Justificarea componentelor unui contract ca și cum ele ar fi contracte separate.

APENDICELE B

Definiția unui contract de asigurare

Prezentul apendice constituie parte integrantă a IFRS.

B1 Prezentul apendice oferă lămuriri suplimentare privind definiția unui contract de asigurare, definiție menționată în apendicele A. Ea tratează următoarele chestiuni:

(a) expresia „eveniment viitor posibil, dar incert" (punctele B2-B4);

(b) plăți în natură (punctele B5-B7);

(c) risc de asigurare și alte riscuri (punctele B8-B17);

(d) exemple de contracte de asigurări (punctele B18-B21);

(e) risc de asigurare semnificativ (punctele B22-B28)

și

(f) modificări ale nivelului riscului de asigurare (punctele B29 și B30).

Eveniment viitor posibil, dar incert

B2 Incertitudinea (sau riscul) este esența unui contract de asigurări. Ca urmare, cel puțin una dintre următoarele situații este nesigură la începerea unui contract de asigurare:

(a) dacă urmează a surveni un *eveniment asigurat*;

(b) când urmează a surveni acesta

sau

(c) cât de mult este necesar să plătească asigurătorul dacă urmează a surveni evenimentul asigurat.

B3 În unele contracte de asigurări, evenimentul asigurat este descoperirea unei pagube pe perioada contractului, chiar dacă paguba rezultă ca urmare a unui eveniment care s-a petrecut înaintea începerii contractului. În alte contracte de asigurări, evenimentul asigurat este un eveniment care se petrece pe perioada contractului, chiar dacă paguba ce rezultă este descoperită după expirarea contractului.

B4 Unele contracte de asigurări acoperă evenimente care s-au petrecut deja, dar al căror efect financiar este încă incert. Un exemplu este un contract de asigurare care acoperă asigurătorul direct în ceea ce privește evoluția nefavorabilă a daunelor deja raportate de către asigurați. În astfel de contracte, evenimentul asigurat este constatarea costului final al acelor daune.

Plăți în natură

B5 Unele contracte de asigurări solicită sau permit ca plățile să fie făcute în natură. Un exemplu este atunci când asigurătorul înlocuiește un articol furat, în loc de a plăti asiguratul. Un alt exemplu este atunci când un asigurător folosește propriile sale spitale și propriul său personal medical pentru a furniza servicii medicale acoperite de contracte.

B6 Unele contracte de servicii pe bază de abonament în care nivelul serviciului depinde de un eveniment incert sunt în conformitate cu definiția unui contract de asigurare dată în prezentul IFRS, dar nu sunt reglementate ca fiind contracte de asigurări în unele țări. Un exemplu este un contract de întreținere în care furnizorul de servicii convine să repare un echipament specific, ca urmare a unei funcționări defectuoase a acestuia. Plata pentru serviciul pe bază de abonament se bazează pe numărul estimat de defecțiuni, dar este incert dacă un echipament anume urmează a se defecta. Defecțiunea echipamentului îl afectează pe posesorul său, iar contractul asigură o compensare pentru aceasta (în natură mai degrabă decât în numerar). Un alt exemplu este un contract de servicii de reparații auto conform căruia furnizorul convine, pentru o sumă anuală fixă, să furnizeze asistență rutieră sau să tracteze automobilul până la cel mai apropiat garaj. Acest ultim tip de contract poate fi conform cu definiția unui contract de asigurare, chiar dacă furnizorul nu convine să efectueze reparații sau să înlocuiască piese.

B7 Aplicarea prezentului IFRS pentru contractele descrise la punctul B6 pare a nu fi atât de oneroasă față de aplicarea IFRS care ar fi aplicabile, în cazul în care astfel de contracte nu erau conforme cu scopul prezentului IFRS:

(a) Este puțin probabil să existe pasive semnificative pentru funcționări defectuoase și pentru defecțiuni care deja s-au petrecut.

(b) În cazul în care se aplică IAS 18 *Venituri din activități curente*, furnizorul de servicii are obligația de a recunoaște veniturile în funcție de stadiul de îndeplinire (și în funcție de alte criterii specificate). Această abordare este de asemenea acceptabilă conform prezentului IFRS, care permite furnizorului de servicii (i) să continue utilizarea politicilor sale contabile existente pentru aceste contracte, în afară de cazul când ele implică practici interzise de punctul 14, și (ii) să amelioreze politicile sale contabile dacă acest lucru este permis de punctele 22-30.

(c) Furnizorul de servicii decide dacă îndeplinirea obligației contractuale de a furniza servicii are un cost care depășește venitul primit în avans. Pentru a face aceasta, el aplică testul de adecvare a pasivului descris la punctele 15-19 ale prezentului IFRS. În cazul în care prezentul IFRS nu se aplică acestor contracte, furnizorul de servicii aplică IAS 37 *Provizioane, pasive contingente și active contingente* pentru a determina dacă respectivele contracte sunt cu titlu oneros.

(d) Pentru aceste contracte, este puțin probabil că cerințele de explicitare ale acestui IFRS adăugă ceva semnificativ la detaliile cerute de alte IFRS.

Diferența dintre riscul de asigurare și alte riscuri

B8 Definiția unui contract de asigurare se referă la un risc de asigurare, pe care prezentul IFRS îl definește ca risc, altul decât riscul financiar, transferat de la deținătorul unui contract la emitent. Un contract care expune emitentul la risc financiar fără risc de asigurare semnificativ nu este un contract de asigurare.

B9 Definiția riscului financiar dată în apendicele A include o listă de variabile financiare și nefinanciare. Lista include variabile nefinanciare care nu sunt specifice unei părți contractante, cum ar fi un index al pagubelor provocate de cutremure de pământ într-o anumită regiune sau un index al temperaturilor dintr-un anumit oraș. Lista exclude variabilele nefinanciare care sunt specifice unei părți contractante, cum ar fi faptul că se petrece sau nu se petrece un incendiu care deteriorează sau distruge un activ al acelei părți. Dincolo de aceasta, riscul schimbărilor valorii juste a unui activ nefinanciar nu este un risc financiar, în cazul în care valoarea justă nu reflectă numai modificările prețurilor de pe piață pentru astfel de active (o variabilă financiară), ci și starea unui activ nefinanciar specific deținut de o parte contractantă (o variabilă nefinanciară). De exemplu, în cazul în care o garanție pentru valoarea reziduală a unui automobil expune garantul la riscul schimbării stării fizice a automobilului, acel risc este un risc de asigurare, și nu un risc financiar.

B10 Unele contracte expun asigurătorul la risc financiar, în plus față de riscul de asigurare semnificativ. De exemplu, multe contracte de asigurări de viață garantează o rată minimă de rentabilitate pentru asigurat (creând un risc financiar) și promit beneficii în caz de deces care, uneori, depășesc în mod semnificativ soldul asiguratului (creând un risc de asigurare sub formă de risc de deces). Astfel de contracte sunt contractele de asigurare.

B11 Conform unor contracte, un eveniment asigurat declanșează plata unei sume corelate în baza unui index de preț. Astfel de contracte sunt contracte de asigurări, cu condiția ca plata, care este contingentă cu evenimentul asigurat, să poată fi semnificativă. De exemplu, o anuitate pe viață corelată în baza unui indice al costului supraviețuirii transferă riscul de asigurare, deoarece plata este declanșată de un eveniment incert —supraviețuirea beneficiarului anuității. Legătura cu indicele de preț este un instrument derivat încorporat, dar care, de asemenea, transferă riscul de asigurare. În cazul în care transferul rezultat al riscului de asigurare este semnificativ, instrumentul derivat încorporat este conform definiției contractului de asigurare, caz în care nu este nevoie să fie separat și evaluat la valoarea justă (a se vedea punctul 7 din prezentul IFRS).

B12 Definiția contractului de asigurare se referă la riscul pe care îl acceptă asigurătorul de la asigurat, cu alte cuvinte, riscul de asigurare este un risc preexistent, transferat de la asigurat la asigurător. Ca urmare, un risc nou-creat de către contract nu este un risc de asigurare.

B13 Definiția unui contract de asigurare se referă la un efect negativ asupra asiguratului. Definiția nu limitează plata făcută de către asigurător la o sumă egală cu impactul financiar al evenimentului negativ. De exemplu, definiția nu exclude acoperirea de tip „nou pentru vechi", care plătește asiguratului suficient pentru a permite înlocuirea unui activ vechi depreciat cu un activ nou. În mod similar, definiția nu limitează plata, în cadrul unui contract de asigurare de viață, la pierderea financiară suferită de către rudele decedatului, nici nu exclude posibilitatea plății unor sume predeterminate pentru a cuantifica pierderea cauzată de un deces sau de un accident.

B14 Unele contracte solicită o plată, în cazul în care se petrece un eveniment incert specificat, dar nu solicită un efect negativ asupra asiguratului ca precondiție pentru plată. Un astfel de contract nu este un contract de asigurare, chiar dacă deținătorul îl folosește pentru a micșora expunerea la riscul de bază. De exemplu, în cazul în care deținătorul folosește un instrument derivat pentru a acoperi împotriva riscurilor o variabilă nefinanciară de bază, care este corelată cu fluxurile de trezorerie ce rezultă dintr-un activ al entității, instrumentul derivat nu este un contract de asigurare, deoarece plata nu este condiționată de faptul că deținătorul este afectat de o reducere a fluxurilor de trezorerie ce rezultă din activ. Dimpotrivă, definiția contractului de asigurare se referă la un eveniment incert pentru care un efect negativ asupra asiguratului este o precondiție contractuală pentru plată. Această precondiție contractuală nu solicită ca asigurătorul să investigheze dacă evenimentul a generat realmente un efect negativ, dar permite asigurătorului să refuze plata, în cazul în care nu este convins că evenimentul a generat un efect negativ.

B15 Riscul privind întreruperea (*lapse*) sau menținerea contractului (*persistency*) (de exemplu, riscul că cealaltă parte anulează contractul mai devreme sau mai târziu decât a estimat emitentul la stabilirea prețului contractului) nu este un risc de asigurare, deoarece plata către cealaltă parte nu este contingentă cu un eveniment incert care afectează cealaltă parte. În mod similar, riscul privind cheltuielile (de exemplu, riscul unor creșteri neașteptate ale cheltuielilor administrative asociate cu administrarea unui contract, mai degrabă decât ale unor costuri asociate cu evenimente asigurate) nu este un risc de asigurare, deoarece o creștere neașteptată a cheltuielilor nu afectează cealaltă parte.

B16 De aceea, un contract care expune emitentul la risc în ceea ce privește întreruperea (*lapse*), la risc în ceea ce privește menținerea contractului (*persistency*) sau la risc în ceea ce privește cheltuielile nu este un contract de asigurare, în afară de cazul în care el expune emitentul și la riscul de asigurare. Totuși, în cazul în care emitentul acelui contract micșorează acel risc, prin folosirea unui al doilea contract pentru a transfera o parte din acel risc către un terț, al doilea contract expune terțul la riscul de asigurare.

B17 Un asigurător poate accepta un risc de asigurare semnificativ de la asigurat numai dacă asigurătorul este o entitate separată de asigurat. În cazul unui asigurător mutual, el acceptă riscul de la fiecare asigurat și cumulează acel risc. Cu toate că asiguraţii suportă în mod colectiv acel risc cumulat, ca proprietari, asigurătorul mutual a acceptat totuși riscul care este esența unui contract de asigurare.

Exemple de contracte de asigurări

B18 În continuare sunt date exemple de contracte care sunt contracte de asigurări, în cazul în care transferul riscului de asigurare este semnificativ:

(a) asigurarea pentru situația de furt sau de distrugere a proprietății;

(b) asigurarea pentru răspunderea pentru produs, răspunderea profesională, răspunderea civilă sau privind cheltuielile judiciare;

(c) asigurarea de viață și cheltuielile cu funeraliile preplătite (cu toate că decesul este sigur, nu este sigur când survine sau, pentru unele tipuri de asigurări de viață, în cazul în care decesul survine în perioada acoperită de asigurare);

(d) rente și pensii viagere (cum ar fi contractele care asigură compensare pentru un eveniment viitor incert - supraviețuirea beneficiarului rentei sau a pensionarului - pentru a ajuta beneficiarul rentei sau pensionarul în menținerea unui standard de viață dat, care ar fi altfel afectat de supraviețuire);

(e) asigurarea medicală sau pentru incapacitate;

(f) obligațiile garantate, obligațiile de fidelitate, obligațiile de performanță și garanțiile bancare de participare la licitație (cum ar fi contractele care asigură o compensare, în cazul în care cealaltă parte nu își îndeplinește o obligație contractuală, de exemplu, o obligație de a construi o clădire);

(g) asigurarea creditului, care prevede efectuarea unor plăți specifice care sunt făcute către titular pentru o pierdere suferită datorată unui debitor specificat care nu efectuează plata la termenele inițiale sau modificate ale unui instrument de debit. Aceste contracte pot avea variate forme legale, cum ar fi aceea a unei garanții financiare, a unei scrisori de credit, a unui produs de neîndeplinire a obligațiilor ce derivă dintr-un contract de credit sau a unui contract de asigurare. Totuși, aceste contracte sunt în afara domeniului de aplicare al prezentului IFRS, în cazul în care entitatea le încheie sau le reține la transferarea către cealaltă parte a activelor financiare sau a pasivelor financiare conform domeniului de aplicare al IAS 39 [a se vedea punctul 4 litera (d)];

(h) garanțiile referitoare la utilizarea produselor. Garanțiile referitoare la utilizarea produselor emise de un terț pentru bunuri vândute de un producător, dealer sau vânzător cu amănuntul intră sub incidența acestui IFRS. Totuși, garanțiile referitoare la utilizarea produselor emise direct de către producător, dealer sau vânzătorul cu amănuntul nu sunt în conformitate cu acest domeniu de aplicare, deoarece ele intră sub incidența IAS 18 *Venituri din activități curente* și a IAS 37 *Provizioane, pasive contingente și active contingente;*

(i) asigurarea privind titlul de proprietate (cum ar fi asigurarea în cazul descoperirii unor vicii ale unui titlu de proprietate, vicii care nu erau cunoscute atunci când contractul de asigurare a fost încheiat). În acest caz, evenimentul asigurat este descoperirea unui viciu ascuns al titlului, și nu viciul însuși;

(j) serviciul de asistență privind călătoriile (cum ar fi compensarea în numerar sau în natură a asiguraților pentru pierderile suferite în timp ce călătoresc). Punctele B6 și B7 tratează unele contracte de acest gen;

(k) obligațiile referitoare la situații de catastrofă pe care le asigură pentru plăți reduse ale ratei de capital, dobânzii sau ambelor, în cazul în care un eveniment specificat afectează emitentul obligației (în afară de cazul în care evenimentul specificat nu creează un risc de asigurare semnificativ, de exemplu, în cazul în care evenimentul este o schimbare a nivelului unei dobânzi sau a cursului de schimb valutar);

(l) schimburile de asigurări și alte contracte care solicită o plată în funcție de modificările variabilelor climatice, geologice sau ale altor variabile de ordin fizic ce sunt specifice unei părți contractante;

(m) contractele de reasigurare.

B19 Următoarele exemple nu constituie contracte de asigurări:

(a) contractele de investiții care au forma legală de contract de asigurare, dar nu expun asigurătorul la un risc de asigurare semnificativ, de exemplu, contractele de asigurare de viață în care asigurătorul nu suportă nici un risc semnificativ de deces (astfel de contracte constituie instrumente financiare de neasigurare sau contracte de servicii, a se vedea punctele B20 și B21);

(b) contractele care au forma legală de contract de asigurare, dar care trec toate riscurile semnificative înapoi către asigurat prin intermediul unor mecanisme neanulabile și executorii care ajustează plățile viitoare făcute de către asigurat ca rezultat direct al pierderilor asigurate, cum ar fi, de exemplu, unele contracte de reasigurare financiară sau unele contracte de grup (astfel de contracte constituie în mod normal instrumente financiare de neasigurare sau contracte de servicii, a se vedea punctele B20 și B21);

(c) autoasigurarea, cu alte cuvinte, reținerea unui risc care ar fi putut fi acoperit de asigurare (acesta nu este un contract de asigurare, deoarece nu există o înțelegere cu o altă parte);

(d) contractele (cum ar fi contractele pentru jocuri de noroc) care solicită o plată, în cazul în care se petrece un eveniment viitor incert specificat, dar nu solicită, ca o precondiție contractuală pentru plată, ca evenimentul să afecteze asiguratul. Totuși, aceasta nu exclude specificația unei plăți predeterminate pentru a cuantifica pierderea generată de un eveniment specificat, cum ar fi decesul sau un accident (a se vedea și punctul B13);

(e) derivative care expun una din părțile contractante unui risc financiar, dar nu unui risc de asigurare, deoarece acestea cer ca partea în cauză să facă plata numai pe baza modificării uneia sau mai multora dintre următoarele variabile: rata specificată a dobânzii, prețul specificat al instrumentului financiar, prețul specificat al mărfurilor, cursul de schimb valutar specificat, indicele specificat de prețuri sau rate, evaluarea specificată a solvabilității clientelei sau indicele specificat privind creditarea ori a altor variabile, numai dacă, în cazul unei variabile nefinanciare, variabila nu este specifică unei părți contractante (a se vedea IAS 39);

(f) un contract de garanție financiară (sau scrisoare de credit, produse derivative de credit încorporate sau contract de asigurare a creditului) care solicită plăți chiar dacă asigurătorul nu a fost confruntat cu o pierdere generată de incapacitatea debitorului de a face plăți la termen (a se vedea IAS 39);

(g) contractele care solicită o plată în baza unei variabile climatice, geologice sau a altor variabile de ordin fizic ce nu sunt specifice unei părți contractante (descrise în mod curent ca instrumente derivate influențate de factori meteorologici);

(h) obligațiile pentru situații de catastrofă pe care le asigură pentru plăti reduse ale ratei de capital, dobânzii sau ambelor, în baza unei variabile climatice, geologice sau a altei variabile de ordin fizic care nu este specifică unei părți contractante.

B20 În cazul în care contractele descrise la punctul B19 creează active financiare sau pasive financiare, ele intră sub incidența IAS 39. Printre altele, aceasta înseamnă că părțile din contract folosesc ceea ce este uneori numită contabilitate de depozit, care include următoarele:

(a) o parte contractantă recunoaște plata primită drept pasiv financiar, mai degrabă decât ca un venit;

(b) cealaltă parte recunoaște plata efectuată drept un activ financiar, mai degrabă decât ca o cheltuială.

B21 În cazul în care contractele descrise la punctul B19 nu creează active financiare sau pasive financiare, se aplică IAS 18. Conform cu IAS 18, venitul asociat cu o tranzacție care implică prestarea de servicii este admis în funcție de stadiul de îndeplinire a tranzacției, în cazul în care rezultatul tranzacției poate fi estimat corect.

Risc de asigurare semnificativ

B22 Un contract este un contract de asigurare numai dacă transferă un risc de asigurare semnificativ. Punctele B8-B21 tratează riscul de asigurare. Următoarele puncte tratează importanța riscului de asigurare.

B23 Riscul de asigurare este semnificativ dacă și numai dacă un eveniment asigurat ar putea determina ca un asigurător să plătească beneficii suplimentare semnificative în orice situație, exclusiv în situațiile lipsite de fond comercial (adică să nu aibă efect sesizabil asupra economiei tranzacției). În cazul în care beneficiile suplimentare semnificative ar fi plătibile în situații care au fond comercial, condiția din fraza anterioară poate fi îndeplinită chiar dacă evenimentul asigurat este extrem de improbabil sau chiar dacă valoarea prezentă așteptată (ponderată probabilistic) a fluxurilor de trezorerie contingente este o mică parte din valoarea prezentă așteptată a tuturor fluxurilor contractuale de trezorerie rămase.

B24 Beneficiile suplimentare descrise la punctul B23 se referă la sume ce le depășesc pe acelea care ar trebui să fie plătite dacă nu se produce nici unul din evenimentele asigurate (cu excepția situațiilor care sunt lipsite de fond comercial). Aceste sume suplimentare includ costuri de instrumentare a daunelor și costuri de evaluare a daunelor, dar exclud:

(a) pierderea capacității de a pune la plată asiguratul pentru servicii viitoare. De exemplu, într-un contract de asigurare de viață de investiție, decesul asiguratului înseamnă că asigurătorul nu mai poate să realizeze servicii de management de investiții și să colecteze o plată pentru aceasta. Totuși, această pierdere economică pentru asigurător nu reflectă un risc de asigurare, așa cum un manager de fond mutual nu ia în considerare riscul de asigurare corelat cu decesul clientului. De aceea, pierderea potențială a plăților viitoare pentru managementul de investiție nu este relevantă pentru a evalua cât risc de asigurare este transferat printr-un contract.

(b) declarația de renunțare la stingerea datoriilor la plățile obligatorii care ar fi fost făcute la anulare sau la cesionare. Deoarece contractul a făcut să apară aceste schimbări, renunțarea la aceste plăți nu compensează asiguratul pentru un risc preexistent. Astfel, ele nu sunt relevante în a evalua cât risc de asigurare este transferat printr-un contract.

(c) plată condiționată de un eveniment care nu cauzează o pierdere semnificativă pentru deținătorul contractului. De exemplu, să luăm în considerare un contract care solicită emitentului să plătească un milion de unități monetare, în cazul în care un activ suferă pagube fizice ce produc o pierdere economică insignifiantă, în valoare de o unitate monetară, pentru deținător. În acest contract, deținătorul transferă către asigurător riscul nesemnificativ al pierderii unei unități monetare. În același timp, contractul creează riscul de neasigurare că emitentul are obligația de a plăti 999 999 unități monetare, în cazul în care se petrece evenimentul specificat. Deoarece emitentul nu acceptă un risc de asigurare semnificativ de la deținător, acest contract nu constituie un contract de asigurare.

(d) recuperări posibile de reasigurare. Asigurătorul ține separat evidența acestora.

B25 Un asigurător are obligația de a evalua, contract cu contract, importanța riscului asigurat, mai degrabă decât prin referire doar la esența situațiilor financiare (*). Astfel, riscul de asigurare poate fi semnificativ, chiar dacă există o probabilitate minimă de pierderi materiale pentru un întreg set de contracte. Această evaluare contract cu contract face să fie mai ușoară clasificarea unui contract ca fiind contract de asigurare. Cu toate acestea, în cazul în care un set de contracte mici, relativ omogen, este cunoscut ca fiind compus din contracte care toate transferă un risc de asigurare, asigurătorul nu are nevoie să examineze fiecare contract din acel set pentru a identifica câteva contracte nederivative care transferă un risc de asigurare nesemnificativ.

B26 Din punctele B23-B25 rezultă că, în cazul în care printr-un contract se plătește un beneficiu pentru deces, beneficiu care depășește suma plătibilă în caz de supraviețuire, contractul este un contract de asigurare, în afară de cazul în care beneficiul pentru deces este nesemnificativ (evaluarea este făcută cu referire la contract mai degrabă decât la un întreg set de contracte). Așa cum s-a menționat la punctul B24 litera (b), renunțarea în caz de deces la plățile pentru anulare sau cesionare nu este încorporată în această evaluare, în cazul în care respectiva renunțare nu compensează asiguratul pentru un risc preexistent. În mod similar, un contract de anuitate prin care se plătesc sume regulate pentru restul vieții asiguratului este un contract de asigurare, în afară de cazul în care plățile de viață agregate sunt nesemnificative.

B27 Punctul B23 se referă la beneficii suplimentare. Aceste beneficii suplimentare pot include o cerință de a se plăti beneficii mai devreme, în cazul în care evenimentul asigurat are loc mai devreme și plata nu este ajustată pentru valoarea-timp a banilor. Un exemplu în acest sens este asigurarea de viață pentru o sumă fixă (cu alte cuvinte, asigurarea care asigură un beneficiu de deces fixat, indiferent de momentul când are loc decesul asiguratului, fără dată de expirare a acoperirii). Este sigur faptul că asiguratul urmează a deceda, dar data decesului este incertă. Asigurătorul suferă o pierdere la acele contracte individuale ai căror asigurați au decedat mai devreme, chiar dacă nu există o pierdere generală pe întregul set de contracte.

B28 În cazul în care un contract de asigurare este separat într-o componentă de depozit și o componentă de asigurare, importanța transferului de risc de asigurare este evaluată cu referire la componenta de asigurare. Importanța riscului de asigurare transferat printr-un instrument derivat încorporat este evaluată prin referire la instrumentul derivat încorporat.

(*) Pentru aceasta, contractele încheiate simultan cu o singură contraparte (sau contractele care sunt interdependente în alt mod) formează un singur contract.

Modificări ale nivelului riscului de asigurare

B29 Unele contracte nu transferă către emitent nici un risc de asigurare la început, cu toate că ele transferă mai târziu un risc de asigurare. De exemplu, să luăm în considerare un contract care asigură un venit din investiții specificat și care include pentru asigurat opțiunea de a folosi profituri de investiții ajunse la maturitate pentru a cumpăra, pentru alți noi beneficiari de anuități, atunci când asiguratul execută această opțiune, o anuitate de viață la ratele anuității curente solicitate la plată de către asigurător. Acest contract nu transferă către emitent nici un risc de asigurare până ce se exercită opțiunea, deoarece asigurătorul rămâne liber să fixeze valoarea anuității pe o bază care reflectă riscul de asigurare transferat către asigurător în acel moment. Cu toate acestea, în cazul în care în contract se specifică ratele anuității (sau o bază de stabilire a acestora), contractul transferă la început un risc de asigurare către asigurător.

B30 Un contract clasificat ca fiind un contract de asigurare rămâne un contract de asigurare până ce toate drepturile și obligațiile sunt stinse sau expiră.

APENDICELE C

Modificări la alte standarde IFRS

Modificările din prezentul apendice sunt aplicate pentru perioadele anuale începând de la 1 ianuarie 2005. În cazul în care o entitate adoptă prezentul IFRS mai devreme de această dată, aceste modificări se aplică pentru perioada respectivă.

Modificări aduse la IAS 32 și IAS 39

C1 În IAS 32 *Instrumente financiare: prezentare și descriere* (în forma revizuită în 2003), la punctul 4, litera (d) devine litera (c). La punctul 4, litera (c) devine litera (d) și se modifică după cum se prevedere la punctul C4.

Punctul 6 se elimină.

Se adaugă teza următoare la sfârșitul punctului AG8:

Anumite drepturi și obligații contingente pot fi contracte de asigurări sub incidența IFRS 4.

C2 În IAS 39 *Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare* (în forma revizuită în 2003), la punctul 2 litera (e) devine litera (d). La punctul 2, litera (d) devine litera (e) și se modifică după cum se prevede la punctul C5. Punctul AG4 se modifică după cum urmează:

AG4. Prezentul standard se aplică activelor financiare și pasivelor financiare ale asigurătorilor, cu excepția drepturilor și obligațiilor care sunt excluse prin punctul 2 litera (e) deoarece acestea sunt generate conform contractelor în temeiul IFRS 4.

C3 Punctele 4 litera (e) din IAS 32 și 2 litera (h) din IAS 39 conțin excluderi din domeniul de aplicare privind instrumentele derivate bazate pe variabile climaterice, geologice sau alte variabile fizice. Aceste puncte se elimină. Drept urmare, asemenea instrumente derivate sunt reglementate de IAS 32 și IAS 39, cu excepția cazului în care corespund definiției unui contract de asigurare și sunt reglementate de IFRS 4. De asemenea, punctul AG1 din IAS 39 se modifică după cum urmează:

AG1. Anumite contracte impun o plată bazată pe variabile climaterice, geologice sau alte variabile fizice. (Cele care se bazează pe variabile climaterice se numesc uneori „instrumente derivate climaterice"). În cazul în care aceste contracte nu sunt reglementate de IFRS 4 *Contracte de asigurări*, ele sunt reglementate de prezentul standard.

C4 La IAS 32, la punctul 4 se inserează o nouă literă (e). Ca urmare a acestei modificări și a modificărilor aduse de punctele C1 și C3 și de IFRS 3 *Combinări de întreprinderi*, la punctul 4, literele (c)-(e) se modifică după cum urmează:

(c) ***contracte referitoare la o contraprestație contingentă într-o combinare de întreprinderi (a se vedea IFRS 3* Combinări de întreprinderi*). Această scutire se aplică numai dobânditorului.***

(d) ***contracte de asigurări definite în IFRS 4* Contracte de asigurări*. Cu toate acestea, prezentul standard se aplică instrumentelor derivate care sunt încorporate în contractele de asigurare, în cazul în care IAS 39 impune entității să le contabilizeze separat.***

(e) ***instrumentele financiare reglementate de IFRS 4, deoarece acestea conțin un element de participare discreționară. Emitentul acestor instrumente este scutit de aplicarea, pentru aceste elemente, a dispozițiilor punctelor 15-32 și a punctelor AG25-AG35 din prezentul standard privind distincția dintre pasivele financiare și instrumentele de capitaluri proprii. Cu toate acestea, respectivele instrumente se supun oricăror altor dispoziții din prezentul standard. În plus, prezentul standard se aplică instrumentelor derivate care sunt încorporate în aceste instrumente (a se vedea IAS 39).***

La punctul 4, litera (f), introdusă de IFRS 2 *Plăți bazate pe acțiuni*, rămâne nemodificată.

IFRS 4

C5 La IAS 39, la punctul 2, litera (f) se elimină. Ca urmare a acestei modificări și a modificărilor aduse de punctele C2 și C3 și de IFRS 3 *Combinări de întreprinderi*, la punctul 2 literele (d)-(g) se modifică după cum urmează:

(d) ***instrumentele financiare emise de entitate și care corespund definiției unui instrument de capitaluri proprii în IAS 32 (inclusiv opțiunile și bonurile de subscriere la capital). Cu toate acestea, deținătorul acestor instrumente de capitaluri proprii are obligația de a aplica prezentul standard acestor instrumente, cu excepția cazului în care acestea sunt conforme cu excepția de la litera (a) anterioară.***

(e) ***drepturile și obligațiile conform unui contract de asigurare definit în IFRS 4* Contracte de asigurări *sau conform unui contrat reglementat de IFRS 4 deoarece conține un element de participare discreționară. Cu toate acestea, prezentul standard se aplică unui instrument derivat încorporat într-un asemenea contract, în cazul în care instrumentul derivat nu este el însuși un contract care intră sub incidența IFRS 4 (a se vedea punctele 10-13 și punctele AG23-AG33 din apendicele A). În plus, în cazul în care un contract de asigurare este un contract de garanție financiară încheiat sau păstrat la transferul către o terță persoană a unor active financiare sau pasive financiare reglementate de prezentul standard, emitentul are obligația de a aplica contractului prezentul standard (a se vedea punctul 3 și punctul AG4A din apendicele A).***

(f) ***contracte referitoare la o contraprestație contingentă într-o combinare de întreprinderi (a se vedea IFRS 3* Combinări de întreprinderi*). Această scutire se aplică numai dobânditorului.***

(g) ***contracte între un dobânditor și un vânzător la o combinare de întreprinderi pentru a cumpăra sau vinde o întreprindere deținută la o dată ulterioară.***

La punctul 2, literele (i) și (j) devin literele (h) și (i). La punctul 2, a fost inserată litera (i) de către IFRS 2 *Plată bazată pe acțiuni*.

Punctul 3 se elimină și se înlocuiește cu un nou punct 3 și se inserează următorul punct AG4A:

3. Anumite contracte de garanție financiară impun emitentului efectuarea unor plăți specificate pentru a rambursa titularului o pierdere pe care a suferit-o din cauza neplății de către un anumit debitor la termenul prevăzut în clauzele originale sau modificate ale unui instrument de împrumut. În cazul în care această dispoziție transferă emitentului un risc considerabil, contractul este un contract de asigurare definit în IFRS 4 [a se vedea punctul 2 litera (e) și punctul AG4A]. Alte contracte de garanție financiară impun efectuarea unor plăți ca răspuns la fluctuațiile unei anumite rate a dobânzii, a prețului unui instrument financiar, a prețului unor mărfuri, a cursului de schimb, a indicelui de preț sau de rată, a notației sau a indicelui de credit sau a unei alte variabile, cu condiția ca, în cazul unei variabile nefinanciare, variabila să nu fie specifică unei părți a contractului. Asemenea contracte sunt reglementate de prezentul standard.

AG4A. Contractele de garanție financiară pot avea diferite forme juridice, precum cele ale unei garanții financiare, ale unei scrisori de credit, ale unui contract de credit care acoperă riscurile de neplată sau ale unui contract de asigurare. Tratamentul lor contabil nu depinde de forma lor juridică. Iată niște exemple de tratament corespunzător [a se vedea punctul 2 litera (e) și punctul 3]:

(a) În cazul în care contractul nu este un contract de asigurare, în conformitate cu IFRS 4, emitentul aplică prezentul standard. Astfel, un contract de garanție financiară care impune plăți, în cazul în care notația creditului unui debitor cade sub un anumit nivel se află sub incidența prezentului standard.

(b) În cazul în care emitentul a obținut sau păstrat garanția financiară la transferul către o altă parte a activelor financiare sau a pasivelor financiare în conformitate cu prezentul standard, emitentul aplică prezentul standard.

(c) În cazul în care contractul este un contract de asigurare, în conformitate cu IFRS 4, emitentul aplică IFRS 4 cu excepția cazului în care se aplică litera (b).

(d) În cazul în care emitentul a oferit o garanție financiară legată de vânzarea mărfurilor, emitentul aplică IAS 18 pentru a determina momentul în care contabilizează veniturile care rezultă din vânzare.

C6 La punctul 9 din IAS 39, „altă variabilă" în definiția unui instrument derivat se înlocuiește cu „altă variabilă, cu condiția ca, în cazul unei variabile nefinanciare, variabila să nu fie specifică uneia dintre părțile la contract". Aceeași modificare se efectuează și la punctul 10 din IAS 39. La IAS 39 se adaugă următorul punct nou AG12A:

AG12A Definiția unui instrument derivat face referire la variabilele nefinanciare care nu sunt specifice uneia dintre părțile la contract. Acestea includ un indice de pierderi ca urmare a unui cutremur de pământ într-o anumită regiune și un indice de temperaturi într-un anumit oraș. Variabilele nefinanciare specifice uneia dintre părțile la contract includ situația în care intervine sau nu un incendiu care prejudiciază sau distruge un activ al acestei părți. O fluctuație a valorii juste a unui activ nefinanciar este specifică deținătorului său, în cazul în care valoarea justă reflectă nu numai fluctuațiile prețurilor de piață ale acestor active (variabilă financiară), dar, de asemenea, situația unui activ nefinanciar specific deținut (variabilă nefinanciară). De exemplu, în cazul în care o garanție a valorii reziduale a unui autovehicul dat îl expune pe garant riscului de modificare a stării fizice a autovehiculului, fluctuația acestei valori reziduale este specifică proprietarului autovehiculului.

C7 La IAS 32 se adaugă următorul punct nou 91A, iar la punctul 86 trimiterea la punctul 90 este extinsă pentru a include punctul 91A:

91A ***Anumite active financiare și pasive financiare conțin un element de participare discreționară după cum prevede IFRS 4* Contracte de asigurări. *În cazul în care o entitate nu poate efectua o evaluare fiabilă a valorii juste a acestui element, aceasta are obligația de a indica acest lucru adăugând o descriere a contractului, precum și valoarea contabilă a acestuia, o explicație a motivului pentru care valoarea justă nu poate fi evaluată în mod fiabil și, în cazul în care este posibil, câteva estimări în care este foarte probabil să găsească valoarea justă.***

La punctul 49 litera (e), „poliță de asigurare" se înlocuiește cu „contract de asigurare".

C8 În IAS 39, punctul AG30 dă exemple de instrumente derivate încorporate considerate ca nefiind strâns legate de un contract gazdă, iar punctul AG33 dă exemple de instrumente derivate încorporate care sunt considerate ca fiind strâns legate de un contract gazdă. Punctele AG30 litera (g) și AG33 literele (a), (b) și (d) se modifică prin includerea unor trimiteri la contractele de asigurare după cum urmează și se adaugă literele (g) și (h) la punctul AG33:

AG30 (g) O opțiune de cumpărare, vânzare sau de rambursare anticipată într-un contract de împrumut-gazdă sau un contract de asigurare-gazdă nu este strâns legat de contractul-gazdă, cu excepția cazului în care, la fiecare dată de exercițiu, prețul de exercițiu al opțiunii este aproximativ egal cu costul amortizat al instrumentului de împrumut-gazdă sau cu valoarea contabilă a contractului de asigurare-gazdă. Din punctul de vedere al emitentului unui instrument de împrumut convertibil care conține un element de opțiune de cumpărare sau de vânzare încorporat, aprecierea faptului dacă opțiunea de cumpărare sau de vânzare este strâns legată de contractul de împrumut—gazdă se face înainte de separarea elementului de capitaluri proprii conform IAS 32.

AG33 (a) Un instrument derivat încorporat la bază căruia se află o rată a dobânzii sau un indice al ratei dobânzii ce poate modifica suma dobânzii care, în caz contrar, ar fi plătită sau primită pe baza unui contract de împrumut-gazdă purtător de dobândă sau pe baza unui contract de asigurare este strâns legată de contractul-gazdă, cu excepția cazului în care contactul combinat poate fi întocmit astfel încât titularul să nu recupereze totalitatea investiției sale contabilizate sau dacă instrumentul derivat încorporat ar putea cel puțin să dubleze rata randamentului inițial al titularului în cadrul contractului-gazdă și ar putea crea o rată a randamentului care să fie cel puțin dublă față de randamentul pieței pentru un contract cu aceleași clauze ca și contractul—gazdă.

(b) Un prag sau plafon al ratei dobânzii încorporat în rata dobânzii unui contract de împrumut sau al unui contract de asigurare este strâns legat de contractul—gazdă, cu condiția ca plafonul ratei să fie egal sau mai mare decât rata dobânzii de pe piață, iar pragul ratei să fie egal sau mai mic decât rata dobânzii de pe piață la emisiunea contractului și să nu existe efect de levier al plafonului sau pragului ratei dobânzii în raport cu contractul-gazdă. De asemenea, dispozițiile incluse într-un contract în vederea achiziționării sau vânzării unui activ (de exemplu, o marfă), care stabilesc o rată plafon și o rată prag pentru prețul de plătit sau de primit pentru activ sunt strâns legate de contractul-gazdă, în cazul în care atât plafonul, cât și pragul nu ar fi evaluate în bani la început și nu ar exista efectul de levier.

IFRS 4

(d) Un instrument derivat în monedă străină, încorporat într-un contract-gazdă, care este un contract de asigurare sau nu este un instrument financiar (precum un contract de cumpărare sau de vânzare a unui element nefinanciar în care prețul este evaluat într-o monedă străină), este strâns legat de contractul-gazdă cu condiția să nu existe efect de levier, nu conține elemente de opțiune și impune plate în una din următoarele monede:

(i) moneda funcțională a oricărei părți semnificative la contract;

(ii) moneda în care este trecut prețul mărfii sau al serviciului aferent dobândit sau livrat este obișnuită în tranzacțiile comerciale peste tot în lume (precum dolarul american pentru tranzacțiile referitoare la petrolul brut)

sau

(iii) o monedă folosită de obicei în contractele de cumpărare sau de vânzare a elementelor nefinanciare în mediul economic în care are loc tranzacția (de exemplu, o monedă relativ stabilă și lichidă care este utilizată în mod curent în tranzacțiile comerciale locale sau în comerțul exterior).

(g) Un element de legătură a părților încorporate într-un instrument financiar—gazdă sau într-un contract de asigurare—gazdă este strâns legat de instrumentul-gazdă sau de contractul-gazdă, în cazul în care plățile evaluate în aceste părți sunt evaluate conform valorii curente a acestor părți care reflectă valorile juste ale activelor fondului. Un element de legătură a părților este o condiție contractuală care impune plăți evaluate în părți ale unui fond de investiție intern sau extern.

(h) Un instrument derivat încorporat într-un contract de asigurare este strâns legat cu contractul de asigurare-gazdă, în cazul în care instrumentul derivat încorporat și contractul de asigurare-gazdă sunt atât de interdependente încât o entitate nu poate evalua separat instrumentul derivat încorporat (adică fără a ține seama de contractul gazdă).

Modificări aduse altor standarde IFRS

C9 IAS 18 *Produse din activități ordinare* se modifică după cum urmează.

La punctul 6, litera (c) se modifică după cum urmează:

(c) contractele de asigurare reglementate de IFRS 4 *Contracte de asigurări*;

C10 La IAS 19 *Beneficiile angajaților*, se adaugă nota de la sfârșitul paginii următoare definiției de la punctul 7 al unui contract de asigurare eligibil, după prima utilizare a cuvântului „contract".

(*) Un contract de asigurare eligibil nu este neapărat un contract de asigurare, după cum prevede IFRS 4 *Contracte de asigurări*.

C11 În IAS 37 *Provizioane, pasive contingente și active contingente*, se elimină punctul 1 litera (b) și punctul 4, iar la punctul 5 se adaugă o nouă literă (e) după cum urmează:

(e) contracte de asigurări (a se vedea IFRS 4 *Contracte de asigurări*). Cu toate acestea, prezentul standard se aplică provizioanelor, pasivelor contingente și activelor contingente ale unui asigurător, cu excepția celor generate de obligațiile și drepturile contractuale rezultate din contractele de asigurare reglementate de IFRS4.

La punctul 2 (în forma lui modificată în 2003 prin IAS 39), se elimină ultima teză.

C12 În IAS 40 *Imobilizări financiare* (în forma revizuită în 2003), se adaugă punctele 32A—32C și punctul 75 litera (f) punctul (iv), iar la punctul 30 se adaugă o trimitere la punctul 32A după cum urmează:

30. ***Cu excepția mențiunilor de la punctele 32A și 34, o entitate are obligația de a alege ca metodă contabilă fie modelul valorii juste descris la punctele 33-55, fie modelul costului descris la punctul 56, și are obligația de a aplica metoda respectivă tuturor imobilizărilor financiare.***

Imobilizări financiare legate de pasive

32A. O entitate poate:

(a) să aleagă fie modelul valorii juste, fie modelul costului pentru toate imobilizările financiare aferente pasivelor al căror randament este direct legat de valoarea justă a activelor specificate, inclusiv această imobilizare financiară, sau de randamentul acestor active

și

(b) să aleagă fie modelul valorii juste, fie modelul costului pentru toate celelalte imobilizări financiare, fără a ține seama de alegerea făcută la litera (a).

32B. Câțiva asigurători și alte entități exploatează un fond imobiliar intern care emite unități fictive, unele dintre ele fiind deținute de investitori în contracte legate, alte unități fiind deținute de entitate. Punctul 32A nu permite unei entități să evalueze bunul imobiliar deținut de fond parțial în cost și parțial la valoarea justă.

32C. În cazul în care o entitate alege diferite modele pentru cele două categorii descrise la punctul 32A, vânzările de imobilizări financiare între portofoliile de active evaluate utilizând diferite modele sunt contabilizate la valoarea justă, iar fluctuația cumulată a valorii juste este contabilizată în contul de profit și pierderi. În consecință, în cazul în care o imobilizare financiară dintr-un portofoliu care utilizează modelul valorii juste este vândut pentru a intra într-un portofoliu care utilizează modelul costului, valoarea justă a imobilizării la data vânzării devine costul lui prezumat.

75(f)(iv) ***Fluctuația cumulată a valorii juste la vânzarea imobilizării financiare dintr-un portofoliu de active utilizând modelul costului este utilizată pentru a intra în portofoliului în care este utilizat modelul justei valori este contabilizată în contul de profit și pierderi (a se vedea punctul 32C).***

C13 IFRS 1 *Prima adoptare a Standardelor internaționale de raportare financiară* se modifică după cum urmează.

La punctul 12, trimiterea la punctele 13-25C se modifică pentru a face trimitere la punctele 13-25D.

La punctul 13, literele (g) și (h) se modifică și se adaugă o nouă literă (i) după cum urmează:

(g) desemnarea instrumentelor financiare contabilizate anterior (punctul 25A);

(h) tranzacții de plată bazate pe acțiuni (punctele 25B și 25C);

și

(i) contracte de asigurări (punctul 25D).

După punctul 25C, se adaugă un nou titlu și punctul 25D după cum urmează:

Contracte de asigurări

25D O entitate care adoptă pentru prima dată standardul poate aplica dispozițiile tranzitorii IFRS 4 *Contracte de asigurări*. IFRS 4 limitează modificările aduse metodelor contabile referitoare la contractele de asigurare, inclusiv modificările efectuate de entitatea care adoptă standardul pentru prima oară.

IFRS 4

Punctul 36A și titlul care îl precedă se modifică inserând trimiterile la IFRS 4 după cum urmează:

Scutirea de la aplicarea dispozițiilor care necesită retragerea informațiilor comparative pentru IAS 39 și IFRS 4

36A În primele situații financiare IFRS, o entitate care adoptă standardele înainte de 1 ianuarie 2006 are obligația de a prezenta informații comparative privind cel puțin un an, dar nu este necesar ca aceste informații comparative să fie în conformitate cu IAS 32, IAS 39 și IFRS 4. O entitate care alege să prezinte informații comparative care nu sunt în conformitate cu IAS 32, IAS 39 și IFRS 4 în primul său an de tranziție are obligația de a:

(a) aplica sistemul de referințe precedent informațiilor comparative referitoare la instrumentele financiare reglementate de IAS 32 și IAS 39 și contractelor de asigurare reglementate de IFRS 4;

(b) indica acest fapt, precum și baza utilizată pentru a pregăti aceste informații

și

(c) indica natura principalelor ajustări care ar permite informațiilor să fie în conformitate cu IAS 32, IAS 39 și IFRS 4. Entitatea nu este obligată să cuantifice aceste ajustări. Cu toate acestea, entitatea are obligația de a trata orice ajustare între bilanțul la data de raportare a perioadei comparative (adică bilanțul care include informațiile comparative conform sistemului de referințe precedent) și bilanțul de deschidere a primei perioade de raportare IFRS (adică prima perioadă care include informații în conformitate cu IAS 32, IAS 39 și IFRS 4) generată de o modificare a metodei contabile și să furnizeze informațiile impuse de dispozițiile punctului 28 literele (a)-(e) și (f) punctul (i) din IAS 8.

Punctul 28 litera (f) punctul (i) se aplică numai sumelor prezentate în bilanțul la data raportării a perioadei comparative.

În cazul unei entități care decide să prezinte informații comparative care nu sunt în conformitate cu IAS 32, IAS 39 și IFRS 4, trimiterile la „data trecerii la IFRS” semnifică, numai în cazul acestor standarde, deschiderea primei perioade de raportare conform IFRS.

C14 SIC-27 *Evaluarea substanței tranzacțiilor care iau forma juridică a unui contract de leasing* (în forma modificată de IAS 39) se modifică după cum urmează.

Punctul 7 se modifică după cum urmează:

7. Alte obligații dintr-un acord, inclusiv toate garanțiile furnizate și obligațiile asumate la o reziliere anticipată, sunt contabilizate în conformitate cu IAS 37, IAS 39 sau IFRS 4, în funcție de clauzele acestora.

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE RAPORTARE FINANCIARĂ 5

Active imobilizate deținute în vederea vânzării și activități întrerupte

CUPRINS

	Puncte
Obiectiv	1
Domeniu de aplicare	2-5
Clasificarea activelor imobilizate (sau a grupurilor destinate cedării) ca deținute în vederea vânzării	6-14
Active imobilizate ce urmează a fi casate	13-14
Evaluarea activelor imobilizate (sau a grupurilor destinate cedării) clasificate ca deținute în vederea vânzării	15-29
Evaluarea unui activ imobilizat (sau grup destinat cedării)	15-19
Recunoașterea pierderilor din depreciere și a reluărilor	20-25
Modificări ale planului de vânzare	26-29
Prezentare și descriere	30-42
Prezentarea activităților întrerupte	31-36
Câștiguri sau pierderi din activități continue	37
Prezentarea unui activ imobilizat sau grup destinat cedării clasificat ca deținut în vederea vânzării	38-40
Informații suplimentare	41-42
Dispoziții tranzitorii	43
Data intrării în vigoare	44
Abrogarea IAS 35	45

OBIECTIV

1. Obiectivul prezentului IFRS este de a descrie contabilizarea activelor deținute în vederea vânzării, precum și prezentarea *activităților întrerupte*. În special, prezentul IFRS se referă la următoarele cerințe:

   (a) activele care întrunesc condițiile pentru a fi clasificate ca fiind active deținute în vederea vânzării evaluate la valoarea cea mai mică dintre valoarea contabilă și *valoarea justă* minus *costurile de vânzare*, precum și întreruperea înregistrării deprecierii acestor active

   și

   (b) activele care întrunesc condițiile pentru a fi clasificate ca fiind active deținute în vederea vânzării sunt prezentate în mod separat în bilanț, iar rezultatele activităților întrerupte sunt prezentate separat în contul de profit și pierderi.

DOMENIU DE APLICARE

2. Cerințele de clasificare și prezentare impuse de prezentul IFRS se aplică tuturor activelor imobilizate (*) și tuturor grupurilor destinate cedării ale unei entități. Cerințele de evaluare ale prezentului IFRS se aplică tuturor activelor imobilizate și tuturor grupurilor destinate cedării (așa cum au fost definite la punctul 4), cu excepția acelor active enumerate la punctul 5, care urmează a continua să fie evaluate conform standardului menționat.

3. Activele clasificate drept active imobilizate în conformitate cu IAS 1 *Prezentarea situațiilor financiare* (așa cum a fost revizuit în 2003) nu sunt reclasificate în active circulante până când nu îndeplinesc criteriile pentru a fi clasificate ca fiind deținute în vederea vânzării în conformitate cu prezentul IFRS. Activele aparținând unei anumite categorii pe care o entitate economică le-ar considera active imobilizate achiziționate exclusiv cu intenția de a fi revândute nu se clasifică drept active circulante, cu excepția cazului în care ele îndeplinesc acele criterii de încadrare în active deținute în vederea vânzării conform prezentului IFRS.

4. În anumite cazuri o entitate poate ceda un grup de active, ceea ce ar putea conduce la stingerea unor pasive conexe în cadrul unei singure tranzacții. Un asemenea grup destinat cedării poate reprezenta un grup de unități generatoare de numerar, un element unic generator de numerar sau o componentă a unui element generator de numerar. (**) Grupul poate include orice active sau pasive ale unei entități, inclusiv active circulante, pasive curente sau active scutite de punctul 5 de la cerințele de evaluare ale acestui IFRS. În cazul în care un activ imobilizat în cadrul ariei de evaluare a acestui IFRS face parte dintr-un grup destinat cedării, cerințele de evaluare ale acestui IFRS se aplică asupra întregului grup, astfel încât întregul grup este evaluat la valoarea cea mai mică dintre valoarea contabilă și valoarea justă minus costurile de vânzare. Cerințele pentru evaluarea activelor și pasivelor individuale în cadrul grupului destinat cedării sunt stabilite la punctele 18, 19 și 23.

5. Dispozițiile prezentului IFRS (***) privind evaluarea nu se aplică următoarelor active, care fac obiectul standardelor enumerate, fie că sunt active individuale, fie că fac parte dintr-un grup destinat cedării:

   (a) active de natura impozitelor amânate (IAS 12 *Impozitul pe profit*).

   (b) active de natura beneficiilor angajaților (IAS 19 *Beneficiile angajaților*).

   (c) active financiare care fac obiectul IAS 39 *Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare*.

   (d) active imobilizate care sunt contabilizate în conformitate cu modelul valorii juste din IAS 40 *Investiții imobiliare*.

   (e) active imobilizate evaluate la valoarea actuală minus costurile estimate la momentul vânzării în conformitate cu IAS 41 *Agricultura*.

   (f) drepturi contractuale decurgând din contracte de asigurări, așa cum sunt definite în IFRS 4 *Contracte de asigurări*.

CLASIFICAREA ACTIVELOR IMOBILIZATE (SAU A GRUPURILOR DESTINATE CEDĂRII) CA FIIND DEȚINUT ÎN VEDEREA VÂNZĂRII

6. **O entitate cataloghează un activ imobilizat (sau grup destinate cedării) ca fiind deținut în vederea vânzării, în cazul în care valoarea sa contabilă este recuperată în principal printr-o operațiune de vânzare, și nu prin utilizarea sa continuă**.

(*) Pentru activele clasificate din punct de vedere al lichidității, activele imobilizate sunt acele active ale căror valori se presupune că vor fi recuperate într-o perioadă mai lungă de 12 luni de la data încheierii bilanțului contabil. Punctul 3 se aplică în cazul clasificării unor astfel de active.

(**) Cu toate acestea, atunci când se așteaptă ca fluxurile de trezorerie legate de active să fie în principal generate din vânzarea, și nu din utilizarea acestora continuă, acestea devin mai puțin dependente de fluxuri de trezorerie generate de alte active, iar grupul destinat cedării care a fost parte componentă a unei unități generatoare de numerar devine el însuși o unitate generatoare de numerar.

(***) Cu excepția punctelor 18 și 19 care impun ca activele în cauză să fie evaluate în conformitate cu alte IFRS aplicabile.

7. În acest caz, activul sau grupul destinat cedării necesar să fie disponibil pentru o vânzare imediată, așa cum se prezintă acesta la momentul respectiv, supus numai clauzelor uzuale în cazul vânzărilor de astfel de active sau grupuri destinate cedării, iar vânzarea lui să aibă o probabilitate ridicată.

8. Pentru ca probabilitatea vânzării să fie ridicată, este necesar ca un grup adecvat al conducerii să fie hotărât să aplice un plan de vânzare a activului (sau a grupului destinat cedării), prin dezvoltarea unui program activ de căutare a potențialilor cumpărători și de încheiere a planului. Mai mult, activul (sau grupul destinat cedării) este necesar să fie în mod activ promovat în vederea vânzării la un preț corelat în mod rezonabil cu valoarea justă curentă a activului. În plus, vânzarea este considerată completă dacă ea se înscrie în cadrul unui an de la data clasificării, cu excepțiile permise de punctul 9, iar acțiunile necesare îndeplinirii planului este necesar să indice că este puțin probabil ca modificări semnificative să influențeze derularea acestuia sau chiar să ducă la întreruperea sa.

9. Anumite evenimente sau circumstanțe pot prelungi perioada necesară vânzării peste un an. O prelungire a perioadei necesare vânzării nu împiedică clasificarea unui activ sau a unui grup destinat cedării ca deținut în vederea vânzării dacă întârzierea este cauzată de evenimente sau circumstanțe în afara controlului entității, fiind suficiente dovezi că entitatea este în continuare angajată în derularea planului de vânzare a activului sau a grupului destinat cedării. Acesta este cazul în care sunt întrunite criteriile menționate în apendicele B.

10. Operațiunile de vânzare includ schimburi de active imobilizate pentru alte active imobilizate, în cazul în care schimbul îmbracă forma comercială în conformitate cu IAS 16 *Imobilizări corporale*.

11. Atunci când o entitate achiziționează un activ imobilizat (sau un grup destinat cedării) exclusiv cu intenția vânzării ulterioare, este necesar să catalogheze activul imobilizat (sau un grup destinat cedării) ca deținut în vederea vânzării la momentul achiziției numai dacă este îndeplinită cerința perioadei de un an menționată la punctul 8 (cu excepția prevăzută la punctul 9) și dacă este foarte probabil ca alte criterii prevăzute la punctele 7 și 8 încă neîntrunite la momentul achiziției să fie îndeplinite într-o perioadă scurtă de timp anterioară achiziției (în general de trei luni).

12. În cazul în care criteriile menționate la punctele 7 și 8 sunt îndeplinite după data închiderii exercițiului financiar, entitatea nu prezintă un activ imobilizat (sau un grup destinat cedării) ca deținut în vederea vânzării în situațiile financiare întocmite. Totuși, în cazul în care criteriile sunt întrunite după data închiderii exercițiului, dar înainte de aprobarea situațiilor financiare, entitatea are obligația de a prezenta informațiile menționate la punctul 41 literele (a), (b) și (d) în notele explicative la bilanț.

Active imobilizate ce urmează a fi casate

13. O entitate nu cataloghează ca fiind deținut în vederea vânzării un activ imobilizat (sau un grup destinat cedării) ce urmează a fi casat. Aceasta decurge din faptul că valoarea sa contabilă este recuperată în principal prin utilizare continuă. Cu toate acestea, în cazul în care grupul destinat cedării ce urmează a fi casat îndeplinește criteriile menționate la punctul 32 literele (a)-(c), entitatea prezintă rezultatul și fluxul de trezorerie generat de acesta ca activități întrerupte în conformitate cu punctele 33 și 34 la data la care grupul încetează a mai fi utilizat. Activele imobilizate (sau grupurile destinate cedării) ce urmează a fi casate sunt acele active utilizate până la sfârșitul duratei de viață sau care urmează a fi scoase din funcțiune, și nu vândute.

14. O entitate nu înregistrează un activ ce a fost scos temporar din funcțiune drept activ casat.

EVALUAREA ACTIVELOR IMOBILIZATE (SAU A GRUPURILOR DESTINATE CEDĂRII) CLASIFICATE CA DEȚINUTE ÎN VEDEREA VÂNZĂRII

Evaluarea unui activ imobilizat (sau grup destinat cedării)

15. **O entitate evaluează un activ imobilizat (sau grup destinat cedării) clasificat ca fiind deținut în vederea vânzării la valoarea cea mai mică dintre valoarea contabilă și valoarea justă minus costurile de vânzare**.

IFRS 5

16. În cazul în care un activ nou achiziționat (sau grup destinat cedării) îndeplinește criteriile de încadrare în categoria celor deținute în vederea vânzării (a se vedea punctul 11), aplicarea punctului 15 conduce la evaluarea activului (sau a grupului destinat cedării) la recunoașterea inițială, în cazul în care nu ar fi fost clasificată astfel de la cost la valoarea cea mai mică dintre valoarea sa contabilă și valoarea sa justă mai puțin costurile cu vânzarea. Astfel, în cazul în care activul (sau grupul destinat cedării) este achiziționat în cadrul unei combinări de întreprinderi, acesta este evaluat la valoarea justă mai puțin costurile cu vânzarea.

17. Atunci când se așteaptă ca vânzarea să intervină în mai mult de un an, entitatea evaluează costurile privind vânzarea la valoarea lor actuală. Orice creștere a valorii actuale a costurilor privind vânzarea care apare ca urmare a trecerii timpului este prezentată în contul de profit și pierderi drept cost de finanțare.

18. Imediat înainte de încadrarea inițială a unui activ (sau grup destinat cedării) în categoria activelor deținute în vederea vânzării, valoarea netă contabilă a acestuia (sau a tuturor activelor și pasivelor din cadrul grupului respectiv) este evaluată în conformitate cu IFRS aplicabile.

19. În cadrul reevaluărilor ulterioare ale grupului destinat cedării valoarea contabilă a oricăror active și pasive care nu fac obiectul cerințelor de evaluare ale acestui IFRS, dar care sunt incluse într-un grup destinat cedării clasificat ca fiind deținut în vederea vânzării se reevaluează în conformitate cu IFRS aplicabile înainte ca valoarea justă minus costurile de vânzare ale grupului destinat cedării să fie reevaluată.

Recunoașterea pierderilor din depreciere și a reluărilor

20. O entitate recunoaște o pierdere din depreciere pentru oricare scădere inițială sau ulterioară a valorii contabile a unui activ (sau grup destinat cedării) până când această valoare contabilă este egală cu valoarea justă minus costurile de vânzare în măsura în care aceasta nu a fost recunoscută în conformitate cu punctul 19.

21. O entitate recunoaște un câștig din orice creștere ulterioară a valorii juste minus costurile de vânzare a unui activ, dar fără a depăși pierderea cumulată din depreciere care a fost recunoscută fie în conformitate cu prezentul IFRS, fie anterior, în conformitate cu IAS 36 Deprecierea activelor.

22. O entitate recunoaște un câștig din orice creștere ulterioară a valorii juste minus costurile vânzării unui grup destinat cedării:

(a) în măsura în care el nu a fost recunoscut în conformitate cu punctul 19;

dar

(b) fără a depăși pierderea cumulată din depreciere care a fost recunoscută fie în conformitate cu prezentul IFRS, fie anterior în conformitate cu IAS 36, în cazul activelor imobilizate care fac obiectul cerințelor de evaluare ale prezentului IFRS.

23. Pierderea din depreciere (sau orice câștig ulterior) recunoscută în cazul unui grup destinat cedării reduce (sau crește) valoarea de bilanț a activelor imobilizate componente ale grupului ce fac obiectul cerințelor de evaluare ale prezentului IFRS, în scopul alocării descrise la punctele 104 literele (a) și (b) și 122 din IAS 36 (revizuit în 2004).

24. Un câștig sau o pierdere nerecunoscut(ă) anterior datei vânzării activelor imobilizate (sau a grupului destinat cedării) este recunoscut(ă) la data derecunoașterii. Cerințele legate de derecunoaștere sunt stabilite în:

(a) punctele 67-72 ale IAS 16 (revizuit în 2003) pentru mijloace fixe

și

(b) punctele 112-117 ale IAS 38 *Imobilizări necorporale* (revizuit în 2004) pentru active necorporale.

25. O entitate nu procedează la înregistrarea deprecierii sau amortizării unui activ imobilizat atâta timp cât acesta este clasificat ca fiind deținut în vederea vânzării sau atâta timp cât face parte dintr-un grup destinat cedării clasificat ca fiind deținut în vederea vânzării. Dobânzile și alte cheltuieli decurgând din pasive legate de un grup destinat cedării clasificat ca fiind deținut în vederea vânzării continuă să fie recunoscute.

Modificări ale planului de vânzare

26. În cazul în care o entitate a înregistrat un activ (sau grup destinat cedării) ca fiind deținut în vederea vânzării, dar criteriile menționate la punctele 7-9 nu mai sunt îndeplinite, entitatea încetează să clasifice activul (sau grupul destinat cedării) ca fiind deținut în vederea vânzării.

27. Entitatea evaluează un activ imobilizat ce încetează a mai fi clasificat ca fiind deținut în vederea vânzării (sau care încetează a mai face parte dintr-un grup destinat cedării înregistrat ca fiind deținut în vederea vânzării) la cea mai mică valoare dintre:

(a) valoarea sa de bilanț înainte ca activul (sau grupul destinat cedării) să fie clasificat ca fiind deținut în vederea vânzării ajustată cu orice amortizare, depreciere sau reevaluare care ar fi fost recunoscută dacă activul (sau grupul destinat cedării) nu ar fi fost clasificat ca fiind deținut în vederea vânzării,

și

(b) *valoarea de înlocuire* la data deciziei ulterioare de a nu mai fi vândut. (*)

28. Entitatea include orice ajustare necesară la valoarea de bilanț a activului imobilizat ce încetează a mai fi înregistrat ca fiind deținut în vederea vânzării în venituri (**) din activități continue în exercițiul în care criteriile menționate la punctele 7-9 nu mai sunt îndeplinite. Entitatea prezintă această ajustare în același capitol al contului de profit și pierderi utilizat pentru reflectarea profitului sau pierderii, în cazul în care există, recunoscut(ă) în conformitate cu punctul 37.

29. În cazul în care o entitate exclude un activ sau un pasiv dintr-un grup destinat cesiunii clasificat ca fiind deținut în vederea vânzării, activele și pasivele rămase a fi vândute continuă să fie evaluate ca un grup numai în măsura în care grupul îndeplinește criteriile punctelor 7-9. Altfel, activele imobilizate rămase ale grupului care în mod individual îndeplinesc criteriile de a fi clasificate ca fiind deținute în vederea vânzării sunt evaluate în mod individual la valoarea cea mai mică dintre valoarea de bilanț și valoarea justă minus costurile de vânzare la acea dată. Activele imobilizate care nu mai îndeplinesc criteriile încetează a mai fi clasificate ca deținute în vederea vânzării în conformitate cu punctul 26.

PREZENTARE ȘI DESCRIERE

30. **O entitate prezintă informații care permit utilizatorilor situațiilor financiare să estimeze efectele financiare ale activităților întrerupte și ale cedării activelor imobilizate (sau grupurilor destinate cedării)**.

Prezentarea activităților întrerupte

31. Noțiunea de componentă a unei entități include operațiuni și fluxuri de trezorerie care pot fi în mod clar diferențiate, operațional sau din considerente de raportare financiară, de restul entității. Cu alte cuvinte, o componentă a unei entități este o unitate generatoare de lichidități sau un grup de unități generatoare de numerar atâta timp cât este deținută în vederea folosinței.

32. O operație întreruptă este o componentă a unei entități care fie a fost casată, fie a fost clasificată ca deținută în vederea vânzării

și

(a) reprezintă un segment distinct major al afacerii sau o zonă geografică de operații,

(*) În cazul în care un activ imobilizat este componenta unei unități generatoare de numerar, valoarea sa de înlocuire este acea valoare contabilă care ar fi fost recunoscută după alocarea oricărei pierderi din depreciere suportate de unitatea generatoare de numerar în conformitate cu IAS 36.

(**) Cu excepția cazului în care activul nu este un mijloc fix sau un activ intangibil care fusese reevaluat conform IAS 16 sau IAS 38 înainte de clasificarea sa ca fiind deținut în vederea vânzării, caz în care ajustarea este să fie tratată ca o diferență din reevaluare.

IFRS 5

(b) este parte a unui plan unic coordonat de desființare a unui segment distinct major al afacerii sau a unei arii geografice de operații

sau

(c) este o sucursală achiziționată exclusiv în scopul revânzării.

33. O entitate are obligația de a prezenta:

(a) singură sumă în contul de profit și pierderi cuprinzând totalul dintre:

(i) profitul net sau pierderea după impozitare sau pierderea din activități întrerupte

și

(ii) profitul net sau pierderea după impozitare sau pierderea recunoscut(ă) din evaluarea la valoarea justă mai puțin costurile de vânzare sau din casarea activelor sau grupurilor destinate cedării reprezentând activități întrerupte.

(b) analiza sumei prezentate la litera (a) în ceea ce privește:

(i) veniturile, cheltuielile și profitul sau pierderea de dinaintea impozitării din activități întrerupte;

(ii) cheltuielile aferente acestora privind impozitul pe profit, așa cum sunt cerute de punctul 81 litera (h) din IAS 12;

(iii) câștigul sau pierderea recunoscut(ă) din evaluarea valorii juste minus costurile de vânzare sau din casarea activelor imobilizate sau a grupurilor destinate cedării constituind activitățile întrerupte

și

(iv) cheltuielile aferente acestora privind impozitul pe profit, așa cum sunt cerute de punctul 81 litera (h) din IAS 12.

Analiza poate fi prezentată în notele explicative sau în contul de profit și pierderi. În cazul în care aceasta este prezentată în contul de profit și pierderi, ea este prezentată într-o secțiune identificată ca fiind legată de activitățile întrerupte, deci separat de activitățile curente. Analiza nu este necesară în cazul grupurilor destinate cedării care sunt filiale nou-achiziționate care îndeplinesc criteriile de clasificare ca fiind deținute în vederea vânzării din momentul achiziției (a se vedea punctul 11).

(c) fluxurile nete de trezorerie care pot fi atribuite activităților de exploatare, investiții și finanțare ale activităților întrerupte. Aceste informații pot fi prezentate fie în notele explicative, fie în situațiile financiare. Ele nu sunt necesare în cazul grupurilor destinate cedării nou-achiziționate care îndeplinesc criteriile de clasificare ca fiind deținute în vederea vânzării din momentul achiziției (a se vedea punctul 11).

34. O entitate prezintă din nou informațiile de la punctul 33 pentru perioadele anterioare prezentate în situațiile financiare astfel încât toate informațiile urmează a fi în strânsă legătură cu acele activități întrerupte la data întocmirii bilanțului pentru ultima perioadă prezentată.

35. Ajustările efectuate în perioada curentă la sumele prezentate anterior în activități întrerupte care sunt legate direct de cedarea unei activități întrerupte într-o perioadă anterioară sunt clasificate separat ca activități întrerupte. Natura și valoarea unei asemenea ajustări sunt prezentate. Exemple de situații în care asemenea ajustări pot apărea includ următoarele:

(a) rezolvarea incertitudinilor care apar în cazul tranzacțiilor de cesiune, cum ar fi ajustarea prețului de cumpărare și rezolvarea eventualelor litigii cu cumpărătorul;

(b) rezolvarea incertitudinilor care apar din și sunt legate în mod direct de activități ale unei componente înainte de cedarea sa, cum ar fi obligațiile decurgând din protecția mediului sau din garanția produsului, care cad în sarcina vânzătorului;

(c) achitarea obligațiilor ce decurg din planul de beneficii acordate salariaților, cu condiția ca aceasta să fie direct legată de tranzacția de cesiune.

36. În cazul în care o entitate încetează să clasifice o componentă ca deținută în vederea vânzării, rezultatele activităților acesteia care au fost prezentate anterior ca activități întrerupte în conformitate cu punctele 33-35 sunt reclasificate și incluse în venituri din activități curente pentru toate perioadele prezentate. Valorile aferente perioadelor precedente sunt descrise ca fiind prezentate din nou.

Câștiguri sau pierderi din activități continue

37. Orice câștig sau pierdere din reevaluarea unui activ imobilizat (sau grup destinat cedării) clasificat ca fiind deținut în vederea vânzării care nu îndeplinește caracteristicile unei activități întrerupte este inclus(ă) în contul de profit și pierderi rezultat din activități continue.

Prezentarea unui activ imobilizat sau grup destinat cedării clasificat ca deținut în vederea vânzării

38. O entitate prezintă un activ imobilizat clasificat ca deținut în vederea vânzării, precum și activele aparținând unui grup clasificat ca fiind deținut în vederea vânzării în mod separat de celelalte active în cadrul bilanțului contabil. Pasivele ce rezultă dintr-un grup destinat cedării clasificat ca fiind deținut în vederea vânzării se prezintă separat de celelalte pasive în cadrul bilanțului contabil. Aceste active și pasive nu se compensează între ele și prezentate într-o valoare unitară. Clasele principale de active și pasive înregistrate ca fiind deținute în vederea vânzării se prezintă în mod separat fie în cadrul bilanțului, fie în cadrul notelor explicative, cu excepțiile permise la punctul 39. O entitate prezintă separat orice venit sau cheltuială cumulat(ă) recunoscut(ă) direct în capitalurile proprii legate de un activ imobilizat (sau grup destinat cedării) clasificat ca deținut în vederea vânzării.

39. În cazul în care un grup destinat cedării este reprezentat de o subunitate nou-achiziționată care îndeplinește criteriile pentru a fi clasificată ca fiind deținută în vederea vânzării în momentul achiziției (a se vedea punctul 11), prezentarea claselor principale de active și pasive nu este necesară.

40. O entitate nu reclasifică sau nu prezintă din nou sume prezentate pentru active imobilizate sau pentru active și pasive legate de grupuri destinate cedării clasificate ca fiind deținute în vederea vânzării în bilanțul contabil al perioadelor anterioare în scopul reflectării clasificări în cadrul bilanțului contabil aferent ultimului exercițiu.

Informații suplimentare

41. O entitate dezvăluie următoarele informații în cadrul notelor explicative aferente exercițiului în care un activ imobilizat sau un grup destinat cedării a fost fie clasificat ca deținut în vederea vânzării, fie vândut:

(a) descriere a activului imobilizat (sau a grupului destinat cedării);

(b) descriere a evenimentelor și circumstanțelor în care a avut loc vânzarea sau care au condus la cesiunea planificată, precum și maniera și momentul acelei cedări;

(c) câștigul sau pierderea recunoscut(ă) în conformitate cu punctele 20-22, precum și, în cazul în care nu au fost prezentate în mod separat în cadrul contului de profit și pierderi, capitolul din cadrul acestuia care include acest câștig sau pierdere;

(d) dacă este cazul, segmentul în care activul imobilizat (sau grupul destinat cedării) este prezentat în conformitate cu IAS 14 *Raportarea pe segmente*.

42. În cazul în care fie punctul 26, fie punctul 29 este aplicabil, o entitate prezintă în perioada în care ia decizia modificării planului de vânzare a activului imobilizat (sau a grupului destinat cedării) o descriere a evenimentelor și circumstanțelor care au condus la această decizie, precum și a efectului acesteia asupra rezultatelor perioadei curente și a oricăror perioade anterior prezentate.

DISPOZIȚII TRANZITORII

43. IFRS este aplicat prospectiv în cazul activelor imobilizate (sau grupurilor destinate cedării) care îndeplinesc criteriile pentru a fi clasificate ca deținute în vederea vânzării, precum și în cazul activităților care întrunesc criteriile pentru a fi clasificate ca întrerupte după orice dată înaintea datei de intrare în vigoare a IFRS. O entitate poate aplica cerințele impuse de prezentul IFRS la toate activele imobilizate (sau grupurile destinate cedării) care întrunesc criteriile pentru a fi clasificate ca deținute în vederea vânzării și la operațiile ce întrunesc criteriile pentru a fi clasificate ca întrerupte la orice dată înaintea intrării efective în vigoare a IFRS, cu condiția ca evaluările și orice informații necesare aplicării IFRS să fie obținute la momentul în care criteriile au fost îndeplinite pentru prima dată.

DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE

44. Entitățile aplică prezentul IFRS pentru perioadele anuale începând cu sau după 1 ianuarie 2005. Aplicarea IFRS anterior acestei date este încurajată. În cazul în care o entitate aplică IFRS pentru o perioadă anterioară datei de 1 ianuarie 2005, are obligația de a prezenta acest fapt.

ABROGAREA IAS 35

45. IFRS înlocuiește IAS 35 *Activități întrerupte*.

APENDICELE A

Termeni definiți

Prezentul apendice constituie parte integrantă a IFRS.

activ circulant

Acel activ care îndeplinește oricare dintre următoarele condiții:

(a) se așteaptă a fi realizat, vândut sau consumat în cadrul ciclului normal de producție al unei entități;

(b) este deținut în principal în scopul comercializării;

(c) se așteaptă a fi realizat în maximum un an de la data închiderii exercițiului financiar

sau

(d) reprezintă lichidități sau echivalente de lichidități, cu excepția cazului în care nu este permisă utilizarea lor în schimburi valutare sau în stingerea unor pasive timp de cel puțin 12 luni de la data întocmirii bilanțului contabil.

activ imobilizat

Un activ care nu întrunește condițiile unui **activ circulant**.

activități întrerupte

O componentă a unei entități care a fost fie casată, fie clasificată ca deținută în vederea vânzării și care:

(a) reprezintă un segment major al afacerii sau o zonă geografică de operațiuni,

(b) face parte dintr-un plan unic de casare a unui segment major al afacerii sau a unei zone geografice de operațiuni

sau

(c) este o sucursală achiziționată exclusiv cu intenția revânzării.

angajament de cumpărare fermă

O înțelegere cu o terță parte opozabilă din punct de vedere legal care (a) specifică toți termenii de referință incluzând prețul și durata tranzacțiilor și care (b) include o clauză de descurajare a nerespectării clauzelor contractuale de o asemenea valoare încât ducerea la îndeplinire a obligațiilor contractuale este probabilă într-o **măsură foarte ridicată**.

componentă a unei entități

Operațiuni și fluxuri de trezorerie care pot fi evidențiate distinct de restul entității, atât în scop operațional, cât și de raportare financiară.

costuri de vânzare

Costuri incrementale care sunt atribuite direct cedării unui activ (sau **grup destinat cedării**), exclusiv costurile financiare și cheltuiala cu impozitul pe profit.

grup destinat cedării

Un grup de active destinate cedării, prin vânzare sau prin altă modalitate, în grup în cadrul unei singure tranzacții, precum și pasivele direct legate de aceste active ce urmează a fi transferate în cadrul tranzacției. Grupul include și fondul comercial achiziționat în cazul unei combinări de întreprinderi, în cazul în care grupul este o **unitate generatoare de numerar** în conformitate cu cerințele punctelor 80-87 ale IAS 36 **Deprecierea activelor** (revizuit în 2004) sau dacă este o operațiune în cadrul unei asemenea unități generatoare de numerar.

probabil

Mai multe șanse să se întâmple decât să nu se întâmple.

IFRS 5

probabilitate ridicată	Mai degrabă posibil decât **probabil**.
unitate generatoare de numerar	Cel mai mic grup identificabil de active capabil să genereze fluxuri pozitive de trezorerie și care este independent într-o mare măsură de fluxurile de trezorerie generate de alte active sau grupuri de active.
valoare de înlocuire	Cea mai mare valoare dintre **valoarea justă** a unui activ minus **costurile de vânzare și valoarea sa de utilizare**.
valoare de utilizare	Valoarea actualizată a fluxurilor viitoare de trezorerie estimate ce se așteaptă a fi realizate din utilizarea în continuare a unui activ și din cesiunea sa la sfârșitul duratei de viață.
valoare justă	Valoarea pentru care un activ poate fi vândut sau la care un pasiv poate fi decontată de bunăvoie între părți aflate în cunoștință de cauză în cadrul unei tranzacții desfășurate în condiții obiective.

APENDICELE B

Exemple practice

Prezentul apendice constituie parte integrantă a IFRS.

PRELUNGIREA PERIOADEI NECESARE PERFECTĂRII VÂNZĂRII

B1 După cum se menționa la punctul 9, o prelungire a perioadei necesare perfectării vânzării nu împiedică un activ (sau grup destinat cedării) să fie clasificat ca deținut în vederea vânzării, în cazul în care întârzierea este cauzată de evenimente sau circumstanțe în afara controlului entității și, în cazul în care există dovezi suficiente că entitatea își menține decizia de a vinde activul (sau grupul destinat cedării). O excepție de la obligativitatea perioadei de un an de la punctul 8 se aplică deci în următoarele situații în care apar astfel de evenimente sau situații:

(a) la data la care entitatea se angajează într-un plan de a vinde un activ imobilizat (sau grup destinat cedării), aceasta se așteaptă ca anumite terțe părți (nu cumpărătorul) să impună anumite condiții asupra transferului activului (sau grupului destinat cedării) care duc la prelungirea perioadei necesare perfectării vânzării și:

(i) acțiunile necesare pentru a respecta aceste condiții nu pot fi inițiate până când nu se obține *un angajament ferm de cumpărare*

și

(ii) angajamentul ferm de cumpărare prezintă o probabilitate ridicată în decurs de un an.

(b) o entitate obține un angajament ferm de cumpărare, iar cumpărătorul sau terțe părți impun(e) condiții neașteptate asupra transferului activului imobilizat (sau al grupului destinat cedării) anterior clasificat ca deținut în vederea vânzării, condiții ce prelungesc perioada necesară perfectării vânzării și:

(i) s-au efectuat în timp util acțiuni pentru a răspunde noilor condiții

și

(ii) se așteaptă o rezoluție favorabilă asupra factorilor care întârzie procesul.

(c) pe parcursul perioadei inițiale de un an apar situații anterior considerate puțin probabile si, ca rezultat, un activ imobilizat (sau grup destinat cedării) anterior clasificat ca deținut în vederea vânzării nu este vândut până la sfârșitul perioadei, și:

(i) în cadrul perioadei inițiale de un an entitatea a luat măsurile necesare pentru a răspunde la modificarea împrejurărilor,

(ii) activul imobilizat (sau grupul destinat cedării) este promovat pe piață în mod activ, la un preț rezonabil, în conformitate cu modificarea împrejurărilor

și

(iii) sunt îndeplinite criteriile menționate la punctele 7 și 8.

APENDICELE C

Modificări la alte standarde IFRS

Modificările menționate în prezentul apendice se aplică pentru perioadele anuale începând cu 1 ianuarie 2005 sau după această dată. În cazul în care o entitate aplică prezentul IFRS înainte de data intrării în vigoare, respectivele modificări sunt aplicate și pentru perioada menționată anterior.

C1 IAS 1 *Prezentarea situațiilor financiare* (în forma revizuită în 2003) se modifică după cum urmează.

Punctul 68 se modifică după cum urmează:

68. Bilanțul este necesar să conțină cel puțin posturi prezentând următoarele sume, în măsura în care acestea nu sunt prezentate conform punctului 68A:

(a) …

Se adaugă următorul punct 68A:

68A. Bilanțul conține, de asemenea, posturi prezentând următoarele sume:

***(a) totalul activelor clasificate ca fiind deținute în vederea vânzării și al activelor incluse în grupele destinate cedării care sunt clasificate ca fiind deținute în vederea vânzării conform IFRS 5* Active imobilizate deținute în vederea vânzării și activități întrerupte**

și

(b) pasivele incluse în grupele destinate cedării clasificate ca fiind deținute în vederea vânzării conform IFRS 5.

Punctul 81 se modifică după cum urmează:

81. ***Contul de profit și pierderi conține cel puțin posturi prezentând următoarele sume pentru perioada:***

…

(d) cheltuieli privind impozitul pe profit;

(e) o sumă unică care cuprinde totalul (i) profitului și pierderii, după impozitare, ale activităților întrerupte și (ii) al profitului și pierderii, după impozitare, contabilizate și rezultate din evaluarea la valoarea justă, din care se scad costurile vânzării sau ale cedării activelor sau a grupului (grupurilor) destinat(e) cedării(e) care constituie activitate întreruptă

și

(f) profitul sau pierderile.

La punctul 87, litera (e) se modifică după cum urmează:

(e) activități abandonate;

C2 În IAS 10 *Evenimente ulterioare datei de închidere*, la punctul 22, literele (b) și (c) se modifică după cum urmează:

(b) anunțul unui plan pentru întreruperea unei activități;

(c) achiziții importante de active, clasificarea activelor ca fiind deținute în vederea vânzării conform IFRS 5 *Active imobilizate deținute în vederea vânzării și activități întrerupte*, alte ieșiri de active sau înstrăinări ale unor active importante de către autoritățile publice;

C3 IAS 14 *Raportarea pe segmente* se modifică după cum urmează.

Punctul 52 se modifică după cum urmează:

52. ***O entitate are obligația de a comunica rezultatele pentru fiecare segment care este prezentat, prezentând rezultatul activităților continuate separat de cel al activităților întrerupte.***

Se adaugă punctul 52A după cum urmează:

52A. ***O entitate are obligația de a prezenta rezultatele pe segmente pe perioadele anterioare prezentate în situațiile financiare pentru ca informațiile de furnizat conform punctului 52 referitoare la activități întrerupte să se refere la toate activitățile care au fost clasificate ca întrerupte la data încheierii ultimei perioade prezentate.***

Punctul 67 se modifică după cum urmează:

67. ***O entitate are obligația de a prezenta un raport comun conținând informațiile furnizate pentru segmentele care este prezentate și informațiile globale de furnizat în situațiile financiare consolidate ale acestora sau situațiile lor financiare individuale. Prezentând acest raport, entitatea are obligația de a compara veniturile pe segmente cu veniturile entității provenite de la clienții externi (incluzând suma veniturilor entității provenite de la clienți externi și neluate în considerare într—un anumit segment); rezultatul segmentului provenit din activități continuate este comparat cu profitul sau pierderile de funcționare ale entității din activități continuate, precum și cu profitul sau pierderile sale nete din activități continuate; rezultatul segmentului provenit din activități întrerupte este comparat cu profitul sau pierderile entității provenite din activități întrerupte; activele segmentului este necesar să fie …***

C4 IAS 16 *Imobilizări corporale*, în forma revizuită în 2003, se modifică după cum urmează.

Punctul 3 se modifică după cum urmează:

3. Prezentul standard nu se aplică:

(a) imobilizărilor corporale clasificate ca fiind deținute în vederea vânzării conform IFRS 5 *Active imobilizate deținute în vederea vânzării și activități întrerupte*;

(b) activelor biologice …

sau

(c) drepturilor miniere …

Cu toate acestea, prezentul standard se aplică imobilizărilor corporale utilizate pentru dezvoltarea sau menținerea activelor descrise la literele (b) și (c).

Punctul 55 se modifică după cum urmează:

55. … Amortizarea unui activ încetează la prima dată la care activul respectiv este clasificat ca fiind deținut în vederea vânzării (sau inclus într-un grup destinat cedării care este clasificat ca fiind deținut în vederea vânzării) conform IFRS 5 și data la care acest activ este derecunoscut. Prin urmare, amortizarea nu încetează, în cazul în care activul este lăsat neutilizat sau este scos din uz, cu excepția cazului în care activul este amortizat în totalitate. Cu toate acestea, …

IFRS 5

La punctul 73 litera (e), punctul (ii) se modifică după cum urmează:

(ii) ***activele clasificate ca fiind deținute în vederea vânzării sau incluse într-un grup destinat cedării clasificat ca fiind deținut în vederea vânzării conform IFRS 5 și alte cesiuni;***

La punctul 79, litera (c) se modifică după cum urmează:

(c) valoarea contabilă a imobilizărilor corporale scoase din uz și neclasificate ca fiind deținute în vederea vânzării conform IFRS 5;

C5 În IAS 17 *Contracte de leasing*, în forma revizuită în 2003, se adaugă următorul punct 41A:

41A. Un activ provenit dintr-un contract de leasing financiar care este clasificat ca fiind deținut în vederea vânzării (sau inclus într-un grup destinat cedării care este clasificat ca fiind deținut în vederea vânzării) conform IFRS 5 este contabilizat conform prezentului standard.

C6 IAS 27 *Situații financiare consolidate și individuale* se modifică după cum urmează.

Punctul 12 se modifică după cum urmează:

12. ***Situațiile financiare consolidate includ toate filialele societății—mamă(*).***

Se adaugă o notă de subsol la punctul 12 după cum urmează:

(*) În cazul în care, la achiziție, o filială îndeplinește criterii care îi permit să fie clasificată ca fiind deținută în vederea vânzării conform IFRS 5 *Active imobilizate deținute în vederea vânzării și activități întrerupte*, aceasta este contabilizată conform acestui standard.

Punctele 16-18 se elimină.

Punctul 37 se modifică după cum urmează:

37. În cazul în care sunt întocmite situații financiare individuale, investițiile în filiale, entitățile controlate în comun și entitățile asociate care nu sunt clasificate ca fiind deținute în vederea vânzării (sau incluse într-un grup destinat cedării care este clasificat ca fiind deținut în vederea vânzării) conform IFRS 5 sunt contabilizate:

(a) ***fie la cost;***

(b) ***fie conform IAS 39.***

Aceeași metodă contabilă este aplicată fiecărei categorii de investiții. Investițiile în filiale, entități controlate în comun și entități asociate care sunt clasificate ca fiind deținute în vederea vânzării (sau incluse într-un grup destinat cedării care este clasificat ca fiind deținut în vederea vânzării) conform IFRS 5 sunt contabilizate conform prezentului standard.

Punctul 39 se modifică după cum urmează:

39. ***Investițiile în entități controlate în comun și entități asociate care sunt contabilizate conform IAS 39 în situațiile financiare consolidate sunt contabilizate în același mod în situațiile financiare individuale ale investitorului.***

La punctul 40, se elimină literele (a) și (b).

C7 IAS 28 *Investiții în entități asociate* se modifică după cum urmează.

Punctul 13 se modifică după cum urmează:

13. O investiție într-o entitate asociată este contabilizată în conformitate cu metoda echivalării, cu excepția cazului în care:

***(a) investiția este clasificată ca fiind deținută în vederea vânzării conform IFRS 5* Active imobilizate deținute în vederea vânzării și activități întrerupte;**

(b) …

Punctul 14 se modifică după cum urmează:

14. ***Investițiile descrise la punctul 13 litera (a) sunt contabilizate în conformitate cu IFRS 5.***

Punctul 15 se modifică astfel încât, după eliminarea trimiterii la IAS 22 *Combinări de întreprinderi* efectuată de IFRS 3 *Combinări de întreprinderi*, acesta devine:

15. În cazul în care o investiție într-o entitate asociată, clasificată anterior ca fiind deținută în vederea vânzării, nu mai satisface criteriile acestei clasificări, ea este contabilizată conform metodei de punere în echivalență începând cu data clasificării sale ca fiind deținută în vederea vânzării. Situațiile financiare pentru perioadele de la clasificarea ca fiind deținute în vederea vânzării se modifică în consecință.

Punctul 16 se elimină.

Punctul 38 se modifică după cum urmează:

38. ***… prezentat. Cota-parte a investitorului în toate activitățile întrerupte ale acestor entități asociate este prezentată, de asemenea, separat.***

C8 IAS 31 *Interese în asocierile în participațiune* se modifică după cum urmează.

Punctul 2 litera (a) se modifică după cum urmează:

(a) ***investiția este clasificată ca fiind deținută în vederea vânzării conform IFRS 5* Active imobilizate deținute în vederea vânzării și activități întrerupte;**

Punctul 42 se modifică după cum urmează:

42. ***Investițiile în entități controlate în comun care sunt clasificate ca fiind deținute în vederea vânzării conform IFRS 5 sunt contabilizate conform acestui IFRS.***

Punctul 43 se modifică astfel încât, după eliminarea trimiterii la IAS 22 *Combinări de întreprinderi* efectuată de IFRS 3, acesta devine:

43. În cazul în care participarea într-o entitate controlată în comun, clasificată anterior ca fiind deținută în vederea vânzării, nu mai satisface criteriile acestei clasificări, ea este contabilizată conform consolidării proporționale sau conform metodei de punere în echivalență începând cu data clasificării sale ca fiind deținută în vederea vânzării. Situațiile financiare pentru perioadele de la clasificarea ca fiind deținută în vederea vânzării se modifică în consecință.

Punctul 44 se elimină.

IFRS 5

C9 IAS 36 *Deprecierea activelor* (publicat în 1998) se modifică după cum urmează.

Punctul 1 se modifică după cum urmează:

1. ***Prezentul standard se aplică contabilizării deprecierii tuturor activelor altele decât:***

(a) **…**

(f) ***… (a se vedea IAS 40 Imobilizări financiare);***

(g) ***… (a se vedea IAS 41 Agricultura);***

și

(h) ***activele imobilizate (sau grupurile destinate cedării) clasificate ca fiind deținute în vederea vânzării conform IFRS 5* Active imobilizate deținute în vederea vânzării și activități întrerupte.**

Punctul 2 se modifică după cum urmează:

2. Prezentul standard nu se aplică nici stocurilor, nici activelor generate de contractele de construcție, nici activelor privind impozitul amânat, nici activelor rezultate din beneficiile angajaților, nici activelor clasificate ca fiind deținute în vederea vânzării (sau incluse într-un grup destinat cedării care este clasificat ca fiind deținut în vederea vânzării), întrucât standardele existente aplicabile acestor active conțin deja dispoziții specifice pentru contabilizarea și evaluarea acestor active.

La punctul 5, definiția unei unități generatoare de numerar se modifică după cum urmează:

O unitate generatoare de numerar este cel mai mic grup identificabil de active care generează intrări de numerar absolut independente de intrările de numerar generate de alte active sau grupuri de active.

Se adaugă o notă de subsol la ultima teză de la punctul 9 litera (f) după cum urmează:

(*) De îndată ce un activ satisface criteriile de clasificare ca fiind deținut în vederea vânzării (sau este inclus într-un grup destinat cedării care este clasificat ca fiind deținut în vederea vânzării), el este exclus din domeniul de aplicare a IA 36 și se contabilizează conform IFRS 5.

C10 IAS 36 *Deprecierea activelor* (în forma revizuită în 2004) se modifică după cum urmează.

Toate trimiterile la „prețul net de vânzare” se înlocuiesc cu „valoarea justă minus costurile vânzării”.

Punctul 2 se modifică după cum urmează:

2. ***Prezentul standard se aplică contabilizării deprecierii tuturor activelor altele decât:***

(a) **…**

(i) ***activele imobilizate (sau grupurile destinate cedării) clasificate ca fiind deținute în vederea vânzării conform IFRS 5* Active imobilizate deținute în vederea vânzării și activități întrerupte.**

IFRS 5

Punctul 3 se modifică după cum urmează:

3. Prezentul standard nu se aplică nici stocurilor, nici activelor generate de contractele de construcție, nici activelor privind impozitul amânat, nici activelor care rezultă din beneficiile angajaților, nici activelor clasificate ca fiind deținute în vederea vânzării (sau incluse într-un grup destinat cedării care este clasificat ca fiind deținut în vederea vânzării), întrucât standardele existente aplicabile acestor active conțin dispoziții pentru recunoașterea și evaluarea acestor active.

La punctul 6, definiția unei unități generatoare de numerar se modifică după cum urmează:

O unitate generatoare de numerar este cel mai mic grup identificabil de active care generează intrări de trezorerie absolut independente de intrările de trezorerie generate de alte active sau grupuri de active.

Se adaugă o notă de subsol la ultima teză de la punctul 12 litera (f) după cum urmează:

(*) De îndată ce un activ satisface criteriile de clasificare ca fiind deținut în vederea vânzării (sau este inclus într-un grup destinat cedării care este clasificat ca fiind deținut în vederea vânzării), el este exclus din domeniul de aplicare al standardului și este contabilizat conform IFRS 5.

C11 În IAS 37 *Provizioane, pasive contingente și active contingente*, punctul 9 se modifică după cum urmează:

9. Prezentul standard se aplică provizioanelor pentru restructurări (inclusiv activități întrerupte). În cazul în care o restructurare corespunde definiției unei activități întrerupte, IFRS 5 *Active imobilizate deținute în vederea vânzării și activități întrerupte* poate impune furnizarea de informații suplimentare.

C12 IAS 38 *Imobilizări necorporale* (publicat în 1998) (*) se modifică după cum urmează.

Punctul 2 se modifică după cum urmează:

2. … Prezentul standard nu se aplică, de exemplu:

(a) …

(e) …;

(f) … și evaluări)

și

(g) activelor imobilizate necorporale clasificate ca fiind deținute în vederea vânzării (sau incluse într-un grup destinat cedării care este clasificat ca fiind deținut în vederea vânzării) conform IFRS 5 *Active imobilizate deținute în vederea vânzării și activități întrerupte*.

Punctul 79 se modifică după cum urmează:

79. ***… Amortizarea încetează la prima dată la care acest activ a fost clasificat ca fiind deținut în vederea vânzării (sau inclus într-un grup destinat cedării care este clasificat ca fiind deținut în vederea vânzării) conform IFRS 5* Active imobilizate deținute în vederea vânzării şi activități întrerupte *şi data la care activul este derecunoscut***.

Punctul 106 se modifică după cum urmează:

106. Amortizarea nu încetează, în cazul în care imobilizarea necorporală nu mai este utilizată, cu excepția cazului în care activul a fost amortizat în întregime sau este clasificat ca fiind deținut în vederea vânzării (sau este inclus într-un grup destinat cedării care este clasificat ca fiind deținut în vederea vânzării) conform IFRS 5.

(*) În forma modificată de IAS 16 în 2003.

IFRS 5

Punctul 107 litera (e) punctul (ii) se modifică după cum urmează:

(ii) Activele clasificate ca fiind deținute în vederea vânzării sau incluse într-un grup destinat cedării clasificat ca fiind deținut în vederea vânzării conform IFRS 5 și alte cesiuni;

C13 IAS 38 *Deprecierea activelor* (în forma revizuită în 2004) se modifică după cum urmează.

Punctul 3 se modifică după cum urmează:

3. … Prezentul standard nu se aplică, de exemplu:

(a) …

(h) activelor imobilizate necorporale clasificate ca fiind deținute în vederea vânzării (sau incluse într-un grup destinat cedării care este clasificat ca fiind deținut în vederea vânzării) conform IFRS 5 *Active imobilizate deținute în vederea vânzării și activități întrerupte*.

Punctul 97 se modifică după cum urmează:

97. ***… Amortizarea încetează la prima dată la care acest activ a fost clasificat ca fiind deținut în vederea vânzării (sau inclus într-un grup destinat cedării care este clasificat ca fiind deținut în vederea vânzării) conform IFRS 5* Active imobilizate deținute în vederea vânzării și activități întrerupte *și data la care activul este derecunoscut …***

Punctul 117 se modifică după cum urmează:

117. Amortizarea unei imobilizări necorporale cu durată de utilizare finită nu încetează, în cazul în care nu mai este utilizată, cu excepția cazului în care activul a fost amortizat în totalitate sau este clasificat ca fiind deținut în vederea vânzării (sau este inclus într-un grup destinat cedării, clasificat ca fiind deținut în vederea vânzării) conform IFRS 5.

La punctul 118 litera (e), punctul (ii) se modifică după cum urmează:

(ii) active clasificate ca fiind deținute în vederea vânzării sau incluse într-un grup destinat cedării clasificat ca fiind deținut în vederea vânzării conform IFRS 5 și alte cesiuni;

C14 IAS 40 *Imobilizări financiare*, în forma revizuită în 2003, se modifică după cum urmează:

La punctul 9, litera (a) se modifică după cum urmează:

(a) imobilizările deținute în vederea vânzării în cadrul normal de activitate …

Punctul 56 se modifică după cum urmează:

56. ***După recunoașterea inițială, o entitate care alege modelul costului are obligația de a evalua ansamblul imobilizărilor sale financiare conform dispozițiilor IAS 16 referitoare la acest model, cu excepția celor care satisfac criteriile de clasificare ca fiind deținute în vederea vânzării (sau sunt incluse într-un grup destinat cedării care este clasificat ca fiind deținut în vederea vânzării) conform IFRS 5* Active imobilizate deținute în vederea vânzării și activități întrerupte. *Imobilizările financiare care satisfac criteriile de clasificare ca fiind deținute în vederea vânzării (sau sunt incluse într-un grup destinat cedării care este clasificat ca fiind deținut în vederea vânzării) sunt evaluate conform IFRS 5.***

La punctul 76, litera (c) se modifică după cum urmează:

(c) ***active clasificate ca fiind deținute în vederea vânzării sau incluse într-un grup destinat cedării, clasificat ca deținut în vederea vânzării conform IFRS 5 și alte cesiuni;***

IFRS 5

La punctul 79 litera (d), punctul (iii) se modifică după cum urmează:

(iii) ***activele clasificate ca fiind deținute în vederea vânzării sau incluse într-un grup destinat cedării, clasificat ca fiind deținut în vederea vânzării conform IFRS 5 și alte cesiuni;***

C15 IAS 41 *Agricultură* se modifică după cum urmează.

Punctul 30 se modifică după cum urmează:

30. ***Se presupune că valoarea justă a unui activ biologic poate fi evaluată în mod fiabil. Cu toate acestea, această presupunere poate fi contrazisă numai la contabilizarea inițială a unui activ biologic pentru care prețurile sau valorile determinate de piață nu sunt disponibile și pentru care celelalte metode de evaluare a valorii juste sunt recunoscute ca fiind în mod clar nefiabile. În acest caz, respectivul activ biologic este evaluat la costul său din care se scade ansamblul amortizărilor și ansamblul pierderilor din depreciere. De îndată ce valoarea justă a unui asemenea activ biologic este susceptibilă a fi evaluată în mod fiabil, o entitate are obligația de a-l evalua la justa lui valoare din care se scad costurile estimate ale punctului de vânzare. De îndată ce un activ biologic imobilizat satisface criteriile de clasificare ca fiind deținut în vederea vânzării (sau este inclus într-un grup destinat cedării care este clasificat ca fiind deținut în vederea vânzării) conform IFRS 5*** **Active imobilizate deținute în vederea vânzării și activități întrerupte,** ***se presupune că justa lui valoare poate fi evaluată în mod fiabil.***

La punctul 50, litera (c) se modifică după cum urmează:

(c) ***diminuările care pot fi atribuite vânzărilor și activelor biologice clasificate ca fiind deținute în vederea vânzării (sau incluse într-un grup destinat cedării care este clasificat ca fiind deținut în vederea vânzării), în conformitate cu IFRS 5;***

C16 IFRS 1 *Prima adoptare a Standardelor internaționale de raportare financiară* se modifică după cum urmează.

Punctul 12 litera (b) se modifică după cum urmează:

(b) punctele 26-34B interzic aplicarea retrospectivă a anumitor dispoziții ale altor IFRS.

Punctul 26 se modifică după cum urmează:

26. Prezentul IFRS interzice aplicarea retrospectivă a anumitor dispoziții ale altor IFRS referitoare la:

(a) …

(b) contabilitatea de acoperire (punctele 28-30);

(c) estimări (punctele 31-34)

și

(d) active clasificate ca fiind deținute în vederea vânzării și activități întrerupte.

Se adaugă următorul punct 34A:

34A. IFRS 5 se aplică prospectiv activelor imobilizate (sau grupurilor destinate cedării) care satisfac criteriile de clasificare ca fiind deținute în vederea vânzării și activităților care satisfac criteriile de clasificare ca fiind abandonate după data intrării în vigoare a prezentului standard. IFRS 5 permite unei entități să aplice dispozițiile prezentului IFRS tuturor activelor imobilizate (sau grupurilor destinate cedării) care satisfac criterii de clasificare ca fiind deținute în vederea vânzării și activităților care satisfac criteriile de clasificare ca fiind întrerupte după orice dată înainte de data intrării în vigoare a prezentului standard, cu condiția ca evaluările și alte informații necesare pentru aplicarea prezentului IFRS să fi fost obținute în momentul în care aceste criterii au fost respectate inițial.

IFRS 5

Se adaugă următorul punct 34B:

34B. O entitate a cărei dată de tranziție la standarde este înainte de 1 ianuarie 2005 are obligația de a aplica dispozițiile tranzitorii ale IFRS 5. O entitate a cărei dată de tranziție la IFRS este 1 ianuarie 2005 sau o dată ulterioară are obligația de a aplica retrospectiv IFRS 5.

C17 IFRS 3 *Combinări de întreprinderi* se modifică după cum urmează.

Punctul 36 se modifică după cum urmează:

36. ***Dobânditorul are obligația de a afecta, la data achiziției, costul unei combinări de întreprinderi, recunoscând activele, pasivele și pasivele contingente identificabile ale entității dobândite care satisfac criteriile de recunoaștere de la punctul 37 la justa lor valoare la acea dată, cu excepția activelor imobilizate (sau grupurilor destinate cedării) clasificate ca fiind deținute în vederea vânzării conform IFRS 5* Active imobilizate deținute în vederea vânzării și activități întrerupte, *care sunt contabilizate la justa lor valoare din care se scad costurile vânzării. Orice diferență …***

La punctul 75, literele (b) și (d) se modifică după cum urmează:

(b) fondul comercial suplimentar recunoscut în cursul perioadei, cu excepția fondului comercial inclus într-un grup destinat cedării care, la achiziție, satisface criteriile care îi permit să fie clasificat ca fiind deținut în vederea vânzării conform IFRS 5;

(d) fondul comercial inclus într-un grup destinat cedării, clasificat ca fiind deținut în vederea vânzării conform IFRS, și fondul comercial derecunoscut în această perioadă fără să fi fost inclus anterior într-un grup destinat cedării, clasificat ca fiind deținut în vederea vânzării;

C18 În Standardele internaționale de raportare financiară, inclusiv Standardele internaționale de contabilitate și Interpretările, aplicabile de 31 martie 2004, trimiterea la „întreruperea activităților" se modifică pentru a deveni „activități întrerupte".

Deprecierea activelor

CUPRINS

	Puncte
Obiectiv	1
Domeniu de aplicare	2-5
Definiții	6
Identificarea unui activ care ar putea fi depreciat	7-17
Evaluarea valorii recuperabile	18-57
Evaluarea valorii recuperabile a unei imobilizări necorporale cu o durată de viață utilă nedeterminată	24
Valoarea justă minus costurile de vânzare	25-29
Valoarea de utilizare	30-57
Baza pentru estimările fluxurilor de trezorerie viitoare	33-38
Elementele estimărilor fluxurilor de trezorerie viitoare	39-53
Fluxurile de trezorerie viitoare în valută	54
Rata de actualizare	55-57
Recunoașterea și evaluarea unei pierderi din depreciere	58-64
Unitățile generatoare de numerar și fondul comercial	65-108
Identificarea unității generatoare de numerar căreia îi aparține un activ	66-73
Valoarea recuperabilă și valoarea contabilă ale unei unități generatoare de numerar	74-103
Fondul comercial	80-99
Alocarea fondului comercial unităților generatoare de numerar	80-87
Testarea pentru depreciere a unităților generatoare de numerar care dețin fond comercial	88-90
Interes minoritar	91-95
Alegerea momentului efectuării testelor de depreciere	96-99
Active corporative	100-103
Pierderea din depreciere pentru o unitate generatoare de numerar	104-108
Reluarea unei pierderi din depreciere	109-125
Reluarea unei pierderi din depreciere pentru un activ individual	117-121
Reluarea unei pierderi din depreciere pentru o unitate generatoare de numerar	122-123
Reluarea unei pierderi din depreciere pentru fondul comercial	124-125

	Puncte
Prezentarea informațiilor	126-137
Estimările utilizate pentru a evalua valorile recuperabile ale unităților generatoare de numerar care conțin fond comercial sau imobilizări necorporale cu o durată de viață utilă nedeterminată	134-137
Dispoziții tranzitorii și data intrării în vigoare	138-140
Retragerea IAS 36 (emis în 1998)	141

Prezentul standard revizuit înlocuiește IAS 36 (1998) *Deprecierea activelor* și este necesar să fie pus aplicare:

(a) la achiziția fondului comercial și imobilizărilor necorporale dobândite la combinări de întreprinderi pentru care data acordului este începând cu 31 martie 2004;

(b) tuturor celorlalte imobilizări necorporale, pentru perioade anuale începând cu 31 martie 2004.

Aplicările anterioare sunt încurajate.

OBIECTIV

1. Obiectivul prezentului standard este acela de a prescrie procedurile pe care o entitate le aplică pentru a se asigura că activele sale sunt raportate la o valoare mai mică sau egală cu valoarea lor recuperabilă. Un activ este raportat la o valoare mai mare decât valoarea sa recuperabilă, în cazul în care valoarea sa contabilă depășește suma care urmează a fi recuperată prin vânzarea sau utilizarea acelui activ. Într-o astfel de situație, activul este descris ca fiind depreciat și, conform standardului, entitatea recunoaște o pierdere din depreciere. Standardul specifică situațiile în care entitatea are obligația de a relua o pierdere din depreciere și prescrie prezentări de informații.

DOMENIU DE APLICARE

2. Prezentul standard se aplică la contabilizarea deprecierii tuturor activelor, în afară de:

(a) ***stocuri (a se vedea* IAS 2 Stocuri*);***

(b) ***active care rezultă din contractele de construcții (a se vedea* IAS 11 Contracte de construcții*);***

(c) ***creanțe privind impozitul amânat (a se vedea* IAS 12 Impozitul pe profit*);***

(d) ***active care provin din beneficiile angajaților (a se vedea* IAS 19 Beneficiile angajaților*);***

(e) ***active financiare care se încadrează în domeniul de aplicare a* IAS 39 Instrumente financiare: recunoaştere şi evaluare;**

(f) ***investiții imobiliare care sunt evaluate la valoarea justă (a se vedea* IAS 40 Investiții imobiliare*);***

(g) ***active de natură biologică, legate de activitatea agricolă, evaluate la valoarea justă minus costurile estimate pentru momentul vânzării (a se vedea* IAS 41 Agricultura*);***

(h) ***costuri amânate de achiziție și imobilizări necorporale generate de drepturile contractuale ale asigurătorului, sub incidența contractelor de asigurări, în cadrul domeniului de aplicare a IFRS 4*** **Contracte de asigurări**

și

(i) ***active imobilizate (sau grupuri destinate cedării) clasificate ca fiind deținute în scopul vânzării, în conformitate cu IFRS 5*** **Active imobilizate deținute în vederea vânzării și activități întrerupte.**

3. Prezentul standard nu se aplică stocurilor, activelor care rezultă din contracte de construcții, creanțelor privind impozitul amânat, activelor care decurg din beneficiile angajaților sau activelor clasificate ca fiind deținute în vederea vânzării (sau incluse într-un grup destinat cedării și care este clasificat ca fiind deținut în vederea vânzării), deoarece standardele existente, aplicabile acestor active, cuprind cerințe privind recunoașterea și evaluarea acestor active.

4. Prezentul standard se aplică activelor financiare clasificate ca:

(a) filiale, așa cum sunt definite în IAS 27 *Situații financiare consolidate și individuale;*

(b) entități asociate, așa cum sunt definite în IAS 28 *Investiții în entități asociate*

și

(c) asocieri în participație, așa cum sunt definite în IAS 31 *Interese în asocierile în participațiune*.

Pentru deprecierea altor active financiare, se face referință la IAS 39.

5. Prezentul standard nu se aplică activelor financiare care intră sub incidența IAS 39, investițiilor imobiliare evaluate la valoarea justă în conformitate cu IAS 40 sau activelor de natură biologică, legate de activitatea agricolă, evaluate la valoarea justă minus costurile estimate pentru momentul vânzării, în conformitate cu IAS 41. Cu toate acestea, prezentul standard se aplică activelor care sunt raportate la valoarea reevaluată (adică la valoarea justă) în conformitate cu alte standarde, cum ar fi modelul de reevaluare din IAS 16 *Imobilizări corporale*. Identificarea posibilității de depreciere a unui activ reevaluat depinde de criteriile utilizate pentru determinarea valorii juste:

(a) în cazul în care valoarea justă a activului este valoarea de piață, singura diferență dintre valoarea justă a activului și valoarea sa justă minus costurile de vânzare o reprezintă costurile marginale directe pentru cesiunea activului:

(i) în cazul în care costurile de cesiune sunt neglijabile, valoarea recuperabilă a activului reevaluat este neapărat apropiată de sau mai mare decât valoarea sa reevaluată (adică valoarea justă). În acest caz, după aplicarea cerințelor de reevaluare, este puțin probabil ca activul reevaluat să fie depreciat, nefiind necesară estimarea valorii recuperabile.

(ii) în cazul în care costurile de cesiune nu sunt neglijabile, valoarea justă minus costurile de vânzare ale activului reevaluat este neapărat mai mică decât valoarea sa justă. Activul reevaluat este, așadar, depreciat, în cazul în care valoarea sa de utilizare este mai mică decât valoarea reevaluată (adică valoarea justă). În acest caz, după aplicarea cerințelor reevaluării se aplică cerințele standardului pentru a determina dacă activul este depreciat.

(b) în cazul în care valoarea justă a activului este determinată pe baza altei metode decât valoarea sa de piață, valoarea reevaluată (adică valoarea justă) poate fi mai mare sau mai mică decât valoarea sa recuperabilă. De aceea, după aplicarea cerințelor reevaluării se aplică cerințele standardului pentru a determina dacă activul ar putea fi depreciat.

DEFINIȚII

6. ***Următorii termeni sunt utilizați în prezentul standard cu sensul specificat mai jos:***

O piață activă este o piață care îndeplinește toate condițiile de mai jos:

(a) ***mărfurile comercializate pe piață sunt omogene;***

(b) ***cumpărătorii și vânzătorii interesați pot fi găsiți, în mod normal, în orice moment;***

și

(c) ***prețurile sunt publice.***

Data acordului încheiat în vederea realizării unei combinări de întreprinderi este data la care s-a ajuns la un acord real între părți și, în cazul entităților cotate la bursă, momentul când acesta este anunțat publicului. În cazul unei preluări ostile, data cea mai timpurie la care s-a ajuns la un acord real între părți este data la care un număr suficient de acționari ai entității dobândite au acceptat oferta dobânditorului de preluare a controlului asupra entității dobândite.

Valoarea contabilă este valoarea la care un activ este recunoscut după ce se deduc amortizarea cumulată și pierderea cumulată din depreciere.

O unitate generatoare de numerar este cel mai mic grup identificabil de active care generează intrări de numerar în mare măsură independente de intrările de fluxuri de trezorerie generate de alte active sau grupuri de active.

Activele corporative sunt active, altele decât fondul comercial, care contribuie la viitoarele fluxuri de trezorerie, atât ale unității generatoare de numerar analizate, cât și la cele ale altor unități generatoare de numerar.

Costurile de cesiune sunt costuri marginale care pot fi atribuite direct cedării unui activ sau unei unități generatoare de numerar, cu excepția costurilor de finanțare și a cheltuielilor cu impozitul pe profit.

Valoarea depreciabilă reprezintă costul unui activ sau o altă valoare care înlocuiește costul în situațiile financiare, mai puțin valoarea reziduală a activului.

Deprecierea (amortizarea) reprezintă alocarea sistematică a valorii depreciabile a unui activ de-a lungul duratei sale de viață utilă (*).

Valoarea justă minus costurile de vânzare reprezintă valoarea care poate fi obținută din vânzarea unui activ sau a unei unități generatoare de numerar, în cadrul unei tranzacții desfășurate în condiții obiective între părți interesate și în cunoștință de cauză, minus costurile de cesiune.

O pierdere din depreciere este diferența dintre valoarea contabilă (mai mare) și valoarea recuperabilă a unui activ sau a unei unități generatoare de numerar.

Valoarea recuperabilă a unui activ sau a unei unități generatoare de numerar reprezintă cea mai mare valoare dintre valoarea sa justă minus costurile de vânzare și valoarea sa de utilizare.

(*) În cazul imobilizărilor necorporale, termenul de „amortizare” este în general folosit în loc de „depreciere”. Cei doi termeni au aceeași semnificație.

Durata de viață utilă este fie:

(a) ***perioada de timp în care se preconizează utilizarea activului de către entitate***

fie

(b) ***numărul de unități de producție sau alte unități similare pe care entitatea preconizează să le obțină de la activ***.

Valoarea de utilizare reprezintă valoarea actualizată a viitoarelor fluxuri de trezorerie preconizate să se obțină de la un activ sau de la o unitate generatoare de numerar.

IDENTIFICAREA UNUI ACTIV CARE AR PUTEA FI DEPRECIAT

7. Punctele 8-17 clarifică în ce moment este determinată valoarea recuperabilă. Deși aceste cerințe invocă noțiunea de „un activ", el este aplicat atât unui activ individual, cât și unei unități generatoare de numerar. Restul standardului este structurat după cum urmează:

(a) punctele 18-57 stabilesc cerințele pentru evaluarea valorii recuperabile. Aceste cerințe utilizează, de asemenea, termenul „activ", referindu-se atât la activele individuale, cât și la unitățile generatoare de numerar;

(b) punctele 58-108 stabilesc cerințele pentru recunoașterea și evaluarea pierderilor din depreciere. Recunoașterea și evaluarea pierderilor din depreciere pentru activele individuale, altele decât fondul comercial, sunt tratate la punctele 58-64. Punctele 65-108 se ocupă de recunoașterea și evaluarea pierderilor din depreciere specifice unităților generatoare de numerar și fondului comercial;

(c) punctele 109-116 stabilesc cerințele pentru reluarea unei pierderi din depreciere aferente unui activ sau unei unități generatoare de numerar, pierdere recunoscută în perioadele anterioare. Din nou, aceste cerințe invocă noțiunea de „activ", care se aplică atât unui activ individual, cât și unei unități generatoare de numerar. Punctele 117-121 menționează cerințe suplimentare pentru un activ individual, punctele 122 și 123, pentru o unitate generatoare de numerar, iar la punctele 124 și 125 sunt prezentate cerințe similare pentru fondul comercial;

(d) punctele 126-133 specifică informațiile care sunt prezentate pentru pierderile din depreciere, respectiv reluările pierderilor din depreciere aferente activelor și unităților generatoare de numerar. Punctele 134-137 menționează cerințe suplimentare de raportare pentru unitățile generatoare de numerar cărora le-au fost alocate imobilizări necorporale cu durată de viață utilă nedeterminată și fond comercial cu scopul testării deprecierii.

8. Un activ este depreciat atunci când valoarea sa contabilă depășește valoarea sa recuperabilă. Punctele 12-14 descriu câteva dintre indiciile care conduc la concluzia că a avut loc o pierdere din depreciere. În cazul în care se remarcă prezența oricăruia dintre aceste indicii, entitatea face o estimare formală a valorii recuperabile. Cu excepția dispozițiilor de la punctul 10, prezentul standard nu impune estimarea formală a valorii recuperabile, în cazul în care nu apare nici un indiciu al deprecierii.

9. ***Cu ocazia fiecărei date de raportare, entitățile verifică dacă există indicii ale deprecierii activelor. În cazul în care sunt identificate astfel de indicii, entitatea estimează valoarea recuperabilă a activului***.

10. ***Chiar dacă nu există nici un indiciu al deprecierii, entitatea are obligația de a:***

(a) ***testa anual, pentru depreciere, imobilizările necorporale cu durata de viață utilă nedeterminată sau imobilizările necorporale care nu sunt încă disponibile pentru utilizare, prin compararea valorii contabile cu valoarea recuperabilă. Testul de depreciere se poate desfășura oricând pe parcursul perioadei anuale, cu condiția ca testarea să se realizeze la aceeași dată în fiecare an. Imobilizările necorporale diferite pot fi testate pentru depreciere în momente diferite. Cu toate acestea, în cazul în care o asemenea imobilizare necorporală a fost inițial recunoscută în timpul perioadei anuale curente, aceasta este testată pentru depreciere înainte de încheierea perioadei anuale curente;***

(b) ***testa anual, pentru depreciere, fondul comercial dobândit dintr-o combinare de întreprinderi, în conformitate cu punctele 80-99***.

11. Capacitatea unei imobilizări necorporale de a genera suficiente beneficii economice în viitor astfel încât să fie posibilă recuperarea valorii sale contabile este, de obicei, caracterizată de un grad mai ridicat de incertitudine în situația în care activul nu este încă disponibil pentru utilizare. Prin urmare, prezentul standard impune testarea valorii contabile a unei imobilizări necorporale care nu este încă disponibilă pentru utilizare cel puțin o dată pe an.

12. ***La evaluarea existenței indiciilor de depreciere a activelor se iau în considerare cel puțin următoarele elemente:***

Surse externe de informații

(a) ***pe parcursul perioadei, valoarea de piață a activului a scăzut semnificativ mai mult decât ar fi fost de așteptat ca rezultat al trecerii timpului sau utilizării.***

(b) ***pe parcursul perioadei au intervenit modificări semnificative, cu efect negativ asupra entității, sau astfel de modificări se produc în viitorul apropiat asupra mediului tehnologic, comercial, economic sau juridic în care entitatea își desfășoară activitatea sau pe piața căreia îi este dedicat activul***.

(c) ***ratele dobânzilor pe piață sau alte rate de piață ale rentabilității investițiilor au crescut în timpul perioadei, fiind probabil ca aceste creșteri să afecteze rata de actualizare utilizată la calculul valorii de utilizare a unui activ și să ducă la scăderea semnificativă a valorii recuperabile a activului***.

(d) ***valoarea contabilă a activelor nete ale entității este superioară capitalizării sale bursiere***.

Surse interne de informații

(e) ***există indicii de uzură fizică sau morală a unui activ***.

(f) ***pe parcursul perioadei au intervenit modificări semnificative, cu efect negativ asupra entității, sau astfel de modificări se produc în viitorul apropiat, în ceea ce privește gradul sau modul în care activul este utilizat sau se așteaptă să fie utilizat. Astfel de modificări includ situațiile în care un activ devine neproductiv, planurile de restructurare sau de întrerupere a activității căreia îi este dedicat activul, planificarea cedării activului înainte de data așteptată anterior, precum și reevaluarea duratei de viață utilă a unui activ ca fiind finită, și nu nedeterminată*** (*).

(g) ***raportările interne pun la dispoziție indicii cu privire la faptul că rezultatele economice ale unui activ sunt sau urmează a fi mai slabe decât cele scontate***.

13. Lista de la punctul 12 nu este exhaustivă. Entitățile pot identifica alte indicii de depreciere a activelor, în baza cărora determină suma recuperabilă a activului sau, în cazul fondului comercial, efectuează un test de depreciere în conformitate cu dispozițiile de la punctele 80-99.

14. Indiciile de depreciere a activelor puse la dispoziție de raportările interne includ:

(a) fluxurile de trezorerie pentru achiziționarea activului sau necesarul ulterior de numerar pentru exploatarea sau întreținerea activului care sunt semnificativ mai mari decât cele prevăzute inițial în buget;

(b) fluxurile de trezorerie nete reale sau profitul, respectiv pierderea din exploatare generat(ă) de activ sunt vizibil inferioare celor prevăzute inițial în buget;

(*) Odată ce un activ îndeplinește criteriile legate de clasificarea sa ca activ deținut în vederea vânzării (sau este inclus într-un grup destinat cedării care este clasificat ca fiind deținut în vederea vânzării), el nu mai face obiectul domeniului de aplicare al acestui Standard și este contabilizat în conformitate cu dispozițiile IFRS 5 *Active imobilizate deținute în vederea vânzării si activități întrerupte*.

(c) o scădere semnificativă a fluxurilor nete de trezorerie prevăzute în buget sau a profitului din exploatare prevăzut în buget, respectiv o creștere semnificativă a pierderilor prevăzute în buget, generate de activ

sau

(d) pierderi din exploatare sau ieșiri nete de fluxuri de trezorerie aferente activului, atunci când sumele perioadei curente sunt agregate cu sumele viitoare prevăzute în buget.

15. După cum se arată la punctul 10, standardul impune, cel puțin o dată pe an, testarea pentru depreciere a imobilizărilor necorporale cu o durată de viață utilă nedeterminată, respectiv a celor care nu sunt încă disponibile pentru utilizare, precum și a fondului comercial. În afară de situațiile care fac obiectul dispozițiilor de la punctul 10, pentru identificarea cazurilor în care este necesară estimarea valorii recuperabile a unui activ se aplică principiul pragului de semnificație. De exemplu, în cazul în care, conform calculelor precedente, valoarea recuperabilă a unui activ este semnificativ mai mare decât valoarea sa contabilă, nu este nevoie să se estimeze din nou valoarea recuperabilă a activului decât, în cazul în care au intervenit evenimente care să elimine diferența dintre cele două valori. În mod asemănător, analiza precedentă poate pune în lumină faptul că valoarea recuperabilă a unui activ nu este influențată de unul sau mai multe indicii din lista de la punctul 12.

16. Ca un exemplu pentru situațiile de la punctul 15, în cazul în care ratele dobânzii pe piață sau oricare alte rate de piață ale profitabilității investițiilor au crescut în timpul perioadei, nu este necesară o estimare formală a valorii recuperabile a unui activ în cazurile următoare:

(a) în cazul în care este puțin probabil ca rata de actualizare utilizată la calculul valorii de utilizare a activului să fie afectată de creșterea acestor rate pe piață. De exemplu, majorarea ratelor dobânzii pe termen scurt poate să nu aibă un efect semnificativ asupra ratei de actualizare aferente unui activ cu o durată lungă de viață utilă.

(b) în cazul în care este foarte probabil ca rata de actualizare utilizată la calculul valorii de utilizare a activului să fie afectată de majorarea acestor rate pe piață, dar analizele sensibilității anterioare privind modul în care poate fi afectată valoarea recuperabilă pun în evidență că:

(i) este puțin probabil ca valoarea recuperabilă să fie afectată de o reducere substanțială, întrucât este foarte probabil ca fluxurile de trezorerie să crească (de exemplu, în anumite cazuri o entitate poate să demonstreze că își ajustează veniturile pentru a compensa orice majorare a ratelor de pe piață)

sau

(ii) este puțin probabil ca scăderea valorii recuperabile să aibă ca rezultat o pierdere semnificativă din depreciere.

17. În cazul în care există un indiciu cu privire la posibila depreciere a unui activ, acest fapt poate indica faptul că durata de viață utilă rămasă, metoda de depreciere (amortizare) sau valoarea reziduală a activului este revizuit(ă) și ajustat(ă) în conformitate cu standardul aplicabil activului chiar dacă nu se recunoaște nici o pierdere din depreciere pentru acel activ.

EVALUAREA VALORII RECUPERABILE

18. Prezentul standard definește valoarea recuperabilă ca fiind cea mai mare valoare dintre valoarea justă a unui activ sau a unei unități generatoare de numerar minus costurile de vânzare și valoarea sa de utilizare. Punctele 19-57 prezintă cerințele standardului cu privire la evaluarea valorii recuperabile. Acestea utilizează noțiunea de „activ”, care se referă atât la activele individuale, cât și la unitățile generatoare de numerar.

19. Nu este întotdeauna necesar atât calculul valorii juste a unui activ minus costul său de vânzare, cât și al valorii de utilizare. În cazul în care oricare dintre aceste valori depășește valoarea contabilă a activului, activul nu este depreciat, estimarea celeilalte valori nefiind necesară.

20. Calculul valorii juste minus costurile de vânzare este posibil chiar dacă activul avut în vedere nu este comercializat pe o piață activă. Cu toate acestea, calculul valorii juste minus costurile de vânzare nu este întotdeauna posibil din cauza absenței unei baze pentru estimarea credibilă a sumei care s-ar putea obține din vânzarea activului în cadrul unei tranzacții desfășurate în condiții obiective între părți interesate și în cunoștință de cauză. În acest caz, entitatea poate considera valoarea de utilizare a activului ca fiind valoarea sa recuperabilă.

21. În cazul în care nu există motive pentru a crede că valoarea de utilizare a unui activ depășește semnificativ valoarea sa justă minus costurile de vânzare, aceasta din urmă poate fi utilizată ca valoare recuperabilă. În această situație se găsesc, de cele mai multe ori, activele care sunt deținute în vederea cedării. Valoarea de utilizare a unui astfel de activ constă, în principal, din încasările nete din cesiune, fluxurile de trezorerie generate de utilizarea activului până la cedarea acestuia fiind, foarte probabil, neglijabile.

22. Valoarea recuperabilă se calculează pentru fiecare activ în parte, cu excepția cazului în care un activ nu generează intrări de numerar care să fie în mare măsură independente de cele generate de alte active sau grupuri de active. Într-un astfel de caz, valoarea recuperabilă se calculează pentru unitatea generatoare de numerar căreia îi aparține activul (a se vedea punctele 65-103), în afară de cazul în care fie:

(a) valoarea justă a activului minus costurile de vânzare este mai mare decât valoarea sa contabilă

fie

(b) valoarea de utilizare a activului poate fi estimată ca fiind apropiată de valoarea sa justă minus costurile de vânzare, iar valoarea justă minus costul de vânzare poate fi calculată.

23. În unele cazuri, estimările, mediile și formulele de calcul pot să ofere aproximări veridice ale calculelor detaliate expuse în prezentul standard pentru determinarea valorii juste minus costul de vânzare sau a valorii de utilizare.

Evaluarea valorii recuperabile a unei imobilizări necorporale cu o durată de viață utilă nedeterminată

24. În conformitate cu punctul 10, imobilizările necorporale cu o durată de viață utilă nedeterminată sunt testate anual, în vederea identificării deprecierii, prin compararea valorii contabile cu valoarea recuperabilă, independent de existența indicilor de depreciere. Cu toate acestea, cele mai recente calcule ale valorii recuperabile aferente unui astfel de activ, efectuate într-o perioadă anterioară, pot fi utilizate în testul de depreciere pentru perioada curentă, cu condiția respectării simultane a următoarelor criterii:

(a) imobilizarea necorporală nu generează intrări de numerar rezultate din utilizarea sa continuă care să fie, în mare măsură, independente de cele generate de alte active sau grupuri de active, fiind așadar supusă unui test de depreciere ca parte a unității generatoare de numerar din care face parte, iar activele și pasivele care formează acea unitate nu s-au modificat substanțial de la cel mai recent calcul al valorii recuperabile;

(b) ultima valoare recuperabilă calculată a fost substanțial superioară valorii contabile a activului

și

(c) pe baza analizei evenimentelor survenite și circumstanțelor care s-au modificat de la ultimul calcul, este foarte puțin probabil ca valoarea recuperabilă actuală determinată să fie mai mică decât valoarea contabilă a activului.

Valoarea justă minus costurile de vânzare

25. Cel mai bun indiciu pentru valoarea justă a unui activ minus costurile de vânzare este prețul dintr-un angajament ferm de vânzare din cadrul unei tranzacții desfășurate în condiții obiective, ajustat în funcție de costurile marginale aferente cedării activului respectiv.

26. În cazul în care nu există nici un angajament ferm de vânzare, dar activul este comercializat pe o piață activă, valoarea justă minus costurile de vânzare este reprezentată de prețul activului pe piață minus costurile de cesiune a activului. Prețul corespunzător de pe piață este, de obicei, prețul de licitație. Atunci când prețurile de licitație nu sunt disponibile, prețul celei mai recente tranzacții poate oferi o bază de plecare pentru estimarea valorii juste minus costurile de vânzare, cu condiția să nu se fi înregistrat nici o modificare majoră a mediului economic între data tranzacției și data estimării.

27. În cazul în care nu există nici un angajament ferm de vânzare sau activul nu este comercializat pe o piață activă, valoarea justă minus costurile de vânzare este calculată pe baza celor mai bune informații disponibile cu privire la suma pe care entitatea o poate obține la data bilanțului din cesiunea unui activ în cadrul unei tranzacții desfășurate în condiții obiective între părți interesate și în cunoștință de cauză, după ce se deduc costurile aferente cedării. Pentru a calcula această sumă, se iau în considerare rezultatele tranzacțiilor recente cu active similare din același sector de activitate. Valoarea justă minus costurile de vânzare nu reflectă o vânzare forțată, cu excepția cazului în care conducerea este constrânsă să vândă imediat.

28. Cu ocazia determinării valorii juste minus costurile de vânzare, se deduc costurile de cesiune, altele decât cele care au fost deja recunoscute ca pasive. Exemple de astfel de costuri sunt costurile legale, taxele de timbru și alte taxe similare, costurile aferente îndepărtării activului, precum și costurile directe marginale pentru scoaterea la vânzare a activului. Cu toate acestea, beneficiile pentru încheierea contractelor de muncă (așa cum sunt definite în IAS 19 *Beneficiile angajaților*) și costurile asociate reducerii sau reorganizării activității ca urmare a cedării unui activ nu sunt considerate costuri marginale directe aferente cedării activului.

29. Uneori, cesiunea unui activ poate implica pentru cumpărător asumarea unui pasiv, dar este disponibilă doar o singură valoare justă minus costurile de vânzare atât pentru activ, cât și pentru pasiv. Punctul 78 furnizează explicațiile necesare cu privire la modul în care se procedează în astfel de situații.

Valoarea de utilizare

30. ***La calculul valorii de utilizare a unui activ iau în vedere următoarele elemente:***

(a) ***estimarea viitoarelor fluxuri de trezorerie pe care entitatea se așteaptă să le obțină de la activul respectiv;***

(b) ***așteptări privind posibilele variații ale valorii sau frecvenței acelor fluxuri de trezorerie;***

(c) ***valoarea în timp a banilor, în funcție de rata actuală a dobânzii la plasamentele fără risc de pe piață;***

(d) ***prețul suportării incertitudinii inerente activului***

și

(e) ***alți factori, cum ar fi absența lichidității, pe care participanții pe piață ar lua-o în calcul la estimarea valorii viitoarelor fluxuri de trezorerie pe care entitatea se așteaptă să le obțină de la activul respectiv***.

31. Estimarea valorii de utilizare a unui activ implică următorii pași:

(a) estimarea viitoarelor intrări și ieșiri de numerar generate de utilizarea continuă a activului și de cesiunea acestuia

și

(b) aplicarea ratei potrivite de actualizare acestor viitoare fluxuri de trezorerie.

32. Elementele identificate la punctul 30 literele (b), (d) și (e) pot fi reflectate fie sub forma ajustării viitoarelor fluxuri de trezorerie, fie sub forma ajustării ratei de actualizare. Indiferent de abordarea adoptată de entitate pentru a cuantifica efectele așteptărilor privind posibilele variații ale mărimii sau frecvenței fluxurilor de trezorerie, rezultatul reflectă valoarea actualizată așteptată a viitoarelor fluxuri de trezorerie, adică media ponderată a tuturor rezultatelor posibile. Apendicele A oferă îndrumări suplimentare în ceea ce privește modul de utilizare a tehnicilor de actualizare la evaluarea valorii de utilizare a unui activ.

Baza pentru estimările fluxurilor de trezorerie viitoare

33. ***La evaluarea valorii de utilizare, o entitate:***

(a) ***își bazează previziunile fluxurilor de trezorerie pe ipoteze rezonabile și care pot fi demonstrate, care să reprezinte cea mai bună estimare a conducerii referitoare la spectrul de condiții economice care există pe perioada rămasă din durata de viață utilă a activului. Se acordă o importanță mai mare informațiilor din surse externe***.

(b) ***își bazează previziunile fluxurilor de trezorerie pe cele mai recente bugete/prognoze financiare aprobate de conducere, dar exclude intrările sau ieșirile de fluxuri de trezorerie viitoare așteptate să decurgă din restructurări viitoare sau din îmbunătățirea performanței activului. Previziunile bazate pe aceste bugete/prognoze acoperă o perioadă de maximum cinci ani, cu excepția cazului în care se poate justifica acoperirea unei perioade mai lungi***.

(c) ***își bazează previziunile fluxurilor de trezorerie dincolo de perioada acoperită de cele mai recente bugete/prognoze prin extrapolarea previziunilor bazate pe bugete/prognoze care utilizează o rată de creștere în scădere sau stabilă pentru anii următori, doar în cazul în care nu poate fi justificată o rată crescătoare. Această rată de creștere nu depășește rata medie de creștere pe termen lung pentru produsele, domeniile, țara sau țările în care entitatea își desfășoară activitatea sau pentru piața specifică activului, în afară de cazul în care se poate justifica o rată superioară***.

34. Conducerea evaluează credibilitatea datelor în baza cărora au fost realizate previziunile fluxurilor de trezorerie, examinând cauzele diferențelor dintre previziunile din trecut ale fluxurilor de trezorerie și fluxurile de trezorerie realizate. Conducerea se asigură că ipotezele pe care se bazează previziunile curente ale fluxurilor de trezorerie sunt consecvente față de rezultatele realizate din trecut, cu condiția ca efectele evenimentelor ulterioare sau ale circumstanțelor care nu existau atunci când acele fluxuri realizate din trecut au fost generate să permită acest lucru.

35. În general, nu sunt disponibile bugete/prognoze financiare detaliate, explicite și credibile ale fluxurilor de trezorerie viitoare, prognoze care să acopere perioade mai mari de cinci ani. Din acest motiv, previziunile conducerii cu privire la fluxurile de trezorerie viitoare se bazează pe cele mai recente bugete/prognoze întocmite pe perioade de maximum cinci ani. Conducerea poate utiliza evaluări ale fluxurilor de trezorerie pe baza unor bugete/prognoze financiare pentru o perioadă mai lungă de cinci ani în situația în care consideră că acestea sunt credibile și în cazul în care își demonstrează, pe baza experienței anterioare, capacitatea de a prevedea cu acuratețe fluxurile de trezorerie pe o perioadă mai lungă de cinci ani.

36. Previziunile fluxurilor de trezorerie care acoperă întreaga durata de viață utilă a unui activ sunt estimate prin extrapolarea previziunilor privind fluxurile de trezorerie bazate pe bugete/prognoze financiare, utilizând o rată de creștere pentru anii următori. Această rată este constantă sau în scădere, în afară de cazul în care o creștere a ratei corespunde unor informații obiective cu privire la evoluțiile de pe parcursul ciclului de viață al unui produs sau al unui domeniu de activitate. În cazul în care se consideră necesar, valoarea ratei de creștere utilizate este zero sau negativă.

37. Atunci când condițiile sunt favorabile, este foarte probabil ca pe piață să se accentueze competiția, limitându-se astfel creșterea. De aceea, entitățile pot cu greu depăși rata istorică medie de creștere pe termen lung (de exemplu, pe 20 de ani) în cazul produselor, domeniilor de activitate, țării sau țărilor unde entitatea își desfășoară activitatea sau în cazul pieței specifice activului.

38. Atunci când utilizează informații din bugete sau prognoze financiare, entitatea analizează dacă informațiile reflectă premise rezonabile, care pot fi demonstrate și care reprezintă cea mai bună estimare a conducerii asupra spectrului de condiții economice care există pe parcursul duratei rămase de viață utilă a activului.

Elementele estimărilor fluxurilor de trezorerie viitoare

39. ***Estimările fluxurilor de trezorerie viitoare includ:***

(a) ***previziunile intrărilor de fluxuri de trezorerie generate de utilizarea continuă a activului;***

(b) ***previziunile ieşirilor de fluxuri de trezorerie care fac posibile intrările de fluxuri de trezorerie rezultate din utilizarea continuă a activului (inclusiv ieşirile de numerar pentru pregătirea dării în folosinţă a activului) şi care pot fi direct repartizate sau alocate activului în mod rezonabil şi consecvent***

şi

(c) ***fluxurile de trezorerie nete (în cazul în care există) care sunt primite (sau plătite) pentru a ceda activul la sfârşitul duratei sale de viaţă utilă***.

40. Estimările fluxurilor de trezorerie viitoare și rata de actualizare reflectă ipoteze consecvente asupra creșterilor de preț datorate inflației generale. În acest sens, în cazul în care rata de actualizare ține cont de efectul creșterilor de preț datorate inflației generale, fluxurile de trezorerie viitoare se estimează în termeni nominali. În cazul în care rata de actualizare nu ține cont de efectul creșterilor de preț datorate inflației generale, fluxurile de trezorerie viitoare se estimează în termeni reali (luându-se în calcul creșterile sau scăderile prețurilor specifice).

41. Previziunile ieșirilor de numerar le includ și pe acelea aferente întreținerii curente și regiilor viitoare, ieșiri care pot fi atribuite direct utilizării activului sau îi pot fi repartizate în mod rezonabil și consecvent.

42. În cazul în care valoarea contabilă a unui activ nu include încă toate ieșirile de numerar care sunt suportate înainte ca activul să fie gata pentru utilizare sau vânzare, estimarea viitoarelor fluxuri de trezorerie include ieșirile estimate care survin înainte ca activul să fie gata pentru utilizare sau vânzare. Este cazul unei clădiri aflate în construcție sau al unui proiect de dezvoltare care nu a fost încă încheiat.

43. Pentru a evita dubla contabilizare, estimările fluxurilor de trezorerie viitoare nu includ:

(a) intrările de numerar generate de active care sunt în mare măsură independente de intrările de numerar generate de activul avut în vedere (de exemplu, active financiare cum sunt creanțele)

și

(b) ieşirile de numerar legate de obligaţii care au fost deja recunoscute ca pasive (de exemplu, datorii faţă de furnizori, obligaţii pentru pensii sau provizioane).

44. ***Fluxurile de trezorerie viitoare se estimează în funcţie de situaţia curentă a activului. Estimările viitoarelor fluxuri de trezorerie nu includ estimările intrărilor sau ieşirilor de numerar aşteptat să survină din:***

(a) ***restructurarea viitoare asupra căreia entitatea nu s-a decis încă***

sau

(b) ***îmbunătăţirea performanţei activului***.

45. Deoarece fluxurile de trezorerie viitoare sunt estimate în funcție de situația curentă a activului, valoarea de utilizare nu reflectă:

(a) ieşirile de numerar viitoare sau economiile de costuri (de exemplu, reduceri ale costurilor cu personalul) sau beneficiile generate de o restructurare viitoare asupra căreia entitatea nu s-a decis încă sau

(b) ieșirile de numerar viitoare care îmbunătățesc rezultatele activului sau intrările de numerar conexe care se preconizează să fie generate de aceste ieșiri.

46. Restructurarea este un program planificat și verificat de către conducere, program care modifică în mod semnificativ fie domeniul activității entității, fie modul de conducere a activității. IAS 37 *Provizioane, pasive contingente și active contingente* conține îndrumări cu privire la momentul în care a fost luată decizia de restructurare.

47. Atunci când entitatea se decide asupra restructurării, devine foarte probabil ca unele active să fie afectate de restructurare. Odată ce entitatea s-a decis asupra restructurării:

(a) estimările intrărilor și ieșirilor de numerar în vederea calculării valorii de utilizare reflectă economiile de costuri și alte beneficii rezultate din restructurare (pe baza celor mai recente bugete/prognoze aprobate de conducere)

și

(b) estimările ieșirilor de numerar utilizate pentru restructurare sunt incluse într-un provizion de restructurare, în conformitate cu IAS 37.

Exemplul 5 ilustrează efectul unei restructurări viitoare asupra calculului valorii de utilizare.

48. Până când entitatea suportă ieșiri de numerar cu scopul îmbunătățirii performanței unui activ, estimările fluxurilor de trezorerie viitoare nu includ estimările intrărilor viitoare de numerar aferente creșterii beneficiilor economice generate de ieșirea de numerar (a se vedea exemplul 6).

49. Estimările fluxurilor de trezorerie viitoare cuprind și ieșirile de numerar viitoare necesare pentru a menține nivelul beneficiilor economice aferente stării curente a activului. În cazul în care o unitate generatoare de numerar cuprinde active cu durate utile de viață estimate diferite și toate aceste active sunt esențiale pentru continuitatea activității unității, la estimarea fluxurilor de trezorerie aferente unității înlocuirea activelor cu durată de viață utilă mai scurtă se consideră ca fiind o operațiune curentă de întreținere a unității. În mod asemănător, în cazul în care un anumit activ este format din componente cu durate utile de viață estimate diferite, la estimarea fluxurilor de trezorerie aferente activului înlocuirea componentelor cu durate mai scurte de viață se consideră ca făcând parte din întreținerea curentă a activului.

50. ***Estimările fluxurilor de trezorerie viitoare nu includ:***

(a) ***intrările sau ieșirile de numerar din activități de finanțare***

sau

(b) ***încasările sau plățile de impozit pe profit***.

51. Fluxurile de trezorerie estimate reflectă ipoteze consecvente cu modul de calcul al ratei de actualizare. Altfel, efectul unora dintre ipoteze este luat în calcul de două ori sau se ignoră. Deoarece valoarea în timp a banilor este luată în considerare prin actualizarea fluxurilor de trezorerie estimate, aceste fluxuri de trezorerie exclud intrările sau ieșirile de numerar generate de activitățile de finanțare. În mod similar, deoarece rata de actualizare este determinată înaintea impozitării, viitoarele fluxuri de trezorerie sunt, de asemenea, estimate pe aceeași bază.

52. ***Estimarea fluxurilor nete de trezorerie de primit (sau de plată) pentru cesiunea unui activ la sfârșitul duratei sale de viață utilă este reprezentată de suma pe care o entitate se așteaptă să o obțină din cedarea unui activ în cadrul unei tranzacții desfășurate în condiții obiective între părți interesate și în cunoștință de cauză, după ce au fost deduse costurile estimate ale cedării activului***.

53. Estimarea fluxurilor de trezorerie nete de primit (sau de plată) pentru a ceda un activ la sfârșitul vieții sale utile este calculată în mod similar calculării valorii juste a unui activ minus costurile de vânzare, cu excepția că, la calculul fluxurilor nete de trezorerie:

(a) se utilizează prețurile de la data estimării pentru activele similare care au ajuns la sfârșitul duratei lor de viață utilă și care au funcționat în condiții similare celor în care urmează a fi folosit activul.

(b) se ajustează prețurile în funcție de majorările generate de inflație și în funcție de viitoarele creșteri sau scăderi specifice de prețuri. Cu toate acestea, în cazul în care estimările viitoarelor fluxuri de trezorerie generate de utilizarea continuă a activului și rata de actualizare exclud efectul inflației generale, entitatea exclude acest efect din estimarea fluxurilor nete de trezorerie la momentul cedării activului.

Fluxurile de trezorerie viitoare în valută

54. Viitoarele fluxuri de trezorerie sunt estimate în moneda în care sunt generate și apoi actualizate utilizând o rată de actualizare potrivită pentru acea monedă. Entitatea convertește valoarea actualizată astfel obținută cu ajutorul cursului de schimb la vedere de la data calculului valorii de utilizare.

Rata de actualizare

55. ***Rata (ratele) de actualizare este (sunt) o rată (rate) înainte de impozitare care reflectă evaluările curente de piață cu privire la:***

(a) ***valoarea în timp a banilor***

și

(b) ***riscurile specifice activelor pentru care estimările viitoarelor fluxuri de trezorerie nu au fost ajustate***.

56. O rată care reflectă evaluările curente ale pieței în ceea ce privește valoarea în timp a banilor și riscurile specifice activului este rentabilitatea pe care investitorii ar cere-o, în cazul în care ar opta pentru o investiție care ar genera fluxuri de trezorerie identice din punct de vedere al sumelor, momentului și riscurilor specifice cu acelea pe care entitatea se așteaptă să le obțină de la activ. Această rată este estimată pornind de la rata utilizată în tranzacțiile curente de pe piață, pentru active similare, sau pe baza costului mediu ponderat al capitalului înregistrat de o entitate cotată la bursă care deține un singur activ (sau un portofoliu de active) similar, în ceea ce privește utilizarea potențială și riscurile specifice, cu activul avut în vedere. Cu toate acestea, ratele de actualizare utilizate pentru a calcula valoarea unui activ în folosință nu reflectă riscurile pentru care estimările viitoarelor fluxuri de trezorerie au fost deja ajustate. În caz contrar, efectul anumitor ipoteze se ia în calcul de două ori.

57. În cazul în care o rată specifică unui activ nu este direct disponibilă pe piață, entitatea utilizează un înlocuitor pentru estimarea ratei de actualizare. Apendicele A oferă îndrumări suplimentare pentru estimarea ratei de actualizare în asemenea situații.

RECUNOAȘTEREA ȘI EVALUAREA UNEI PIERDERI DIN DEPRECIERE

58. Punctele 59-64 stabilesc cerințele standardului în ceea ce privește recunoașterea și evaluarea pierderilor din depreciere pentru active individuale, altele decât fondul comercial. Recunoașterea și evaluarea pierderilor din depreciere în cazul unităților generatoare de numerar sunt prezentate în detaliu la punctele 65-108.

59. ***Dacă și numai dacă valoarea recuperabilă a unui activ este mai mică decât valoarea sa contabilă, valoarea contabilă a activului se reduce pentru a fi egală cu valoarea recuperabilă. O astfel de reducere reprezintă o pierdere din depreciere***.

60. ***O pierdere din depreciere se recunoaște imediat în contul de profit și pierderi a perioadei, cu excepția situațiilor în care activul este raportat la valoarea reevaluată, în conformitate cu dispozițiile unui alt standard (de exemplu, în conformitate cu modelul de reevaluare din IAS 16* Imobilizări corporale*). Orice pierdere din depreciere în cazul unui activ reevaluat se consideră ca fiind o descreștere generată de reevaluare, în conformitate cu celălalt standard.***

61. O pierdere din depreciere a unui activ care nu a fost reevaluat este recunoscută în contul de profit și pierderi a perioadei. În cazul unui activ reevaluat, o pierdere din depreciere este recunoscută prin diminuarea eventualului surplus rezultat din reevaluarea activului, cu condiția ca pierderea din depreciere să nu depășească surplusul din reevaluarea aceluiași activ.

62. ***În cazul în care valoarea estimată a unei pierderi din depreciere este mai mare decât valoarea contabilă a activului corespunzător, se înregistrează un pasiv dacă şi numai dacă această recunoaştere este conformă cu dispoziţiile unui alt standard***.

63. ***După recunoaşterea unei pierderi din depreciere, cheltuiala cu deprecierea (amortizarea) aferentă activului se ajustează în perioadele viitoare, în vederea repartizării valorii contabile revizuite a activului, mai puţin valoarea sa reziduală (în cazul în care există), în mod sistematic, pe toată durata de viaţă utilă rămasă***.

64. După recunoaşterea unei pierderi din depreciere, activele sau pasivele privind impozitul amânat, conexe acestei pierderi, se determină în conformitate cu IAS 12 *Impozitul pe profit*, prin compararea valorii contabile a activului cu baza sa fiscală (a se vedea exemplul 3).

UNITĂŢILE GENERATOARE DE NUMERAR ŞI FONDUL COMERCIAL

65. Punctele 66-108 stabilesc cerinţele pentru identificarea unităţii generatoare de numerar căreia îi aparţine activul şi pentru determinarea valorii contabile aferente unităţilor generatoare de numerar şi fondului comercial, precum şi cerinţele pentru recunoaşterea pierderilor din depreciere ale acestora.

Identificarea unităţii generatoare de numerar căreia îi aparţine un activ

66. ***În cazul în care există orice fel de indiciu că un activ ar putea fi depreciat, valoarea recuperabilă este estimată pentru acel activ individual. În cazul în care nu este posibilă estimarea valorii recuperabile a unui activ individual, entitatea are obligaţia de a calcula valoarea recuperabilă aferentă unităţii generatoare de numerar căreia îi aparţine activul (unitatea generatoare de numerar a activului)***.

67. Valoarea recuperabilă a unui activ individual nu poate fi determinată dacă:

(a) valoarea de utilizare a activului nu poate fi estimată ca fiind apropiată de valoarea justă minus costurile de vânzare (de exemplu, în cazul în care fluxurile de trezorerie viitoare rezultate din utilizarea continuă a activului nu sunt neglijabile)

şi

(b) activul nu generează intrări de numerar care să fie în mare măsură independente de cele generate de alte active.

În asemenea cazuri, valoarea de utilizare şi, implicit, valoarea recuperabilă pot fi calculate doar pentru unitatea generatoare de numerar a activului.

Exemplu

O entitate cu activitate de minerit deţine o cale ferată privată care este utilizată în cadrul activităţii specifice domeniului. Calea ferată privată ar putea fi vândută la valoarea sa reziduală şi nu generează intrări de numerar din activitatea continuă, intrări care să fie în mare măsură independente de intrările de numerar de la alte active ale minei.

Nu este posibilă estimarea valorii recuperabile a căii ferate private, întrucât valoarea sa de utilizare nu poate fi determinată şi este probabil diferită faţă de valoarea sa reziduală. De aceea, entitatea estimează valoarea recuperabilă a unităţii generatoare de numerar căreia îi aparţine calea ferată privată, adică a minei.

68. În conformitate cu definiția de la punctul 6, unitatea generatoare de numerar a unui activ reprezintă cel mai mic grup de active care include activul avut în vedere și care generează intrări de numerar independente în mare măsură de intrările de numerar de la alte active sau grupuri de active. Identificarea unității generatoare de numerar a unui activ se realizează în baza raționamentului profesional. În cazul în care valoarea recuperabilă nu poate fi determinată pentru un activ individual, se identifică cel mai mic ansamblu de active care generează intrări de numerar independente în mare măsură.

Exemplu

O societate de autobuze furnizează servicii de transport contractuale unei primării care impune un serviciu minim pentru fiecare din cele cinci rute. Activele alocate fiecărei rute și fluxurile de trezorerie aferente fiecărei rute pot fi identificate în mod distinct. Una dintre rute înregistrează pierderi semnificative.

Deoarece entitatea nu are opțiunea de a abandona nici una dintre rutele de transport, nivelul cel mai mic la care sunt generate intrări identificabile de numerar în mare măsură independente de intrările de numerar provenind de la alte active sau grupuri de active este reprezentat de intrările de numerar generate de cele cinci rute împreună. Unitatea generatoare de numerar a fiecărei rute este societatea de autobuze, ca întreg.

69. Intrările de numerar sunt intrări de numerar și echivalente de numerar provenind din afara entității. Pentru a determina dacă intrările de numerar aferente unui activ (sau unui grup de active) sunt în mare măsură independente de intrările de numerar generate de alte active (sau grupuri de active), se ia în considerare o gamă variată de factori, inclusiv modul în care conducerea monitorizează operațiunile entității (cum ar fi, pe tipuri de produse, activități, puncte de lucru, districte sau regiuni), respectiv modul în care managementul ia decizii cu privire la menținerea activelor și activităților sau renunțarea la acestea. Exemplul 1 ilustrează modul în care poate fi identificată o unitate generatoare de numerar.

70. ***În cazul în care există o piață activă pentru producția unui activ sau grup de active, acel activ sau grup de active se identifică ca unitate generatoare de numerar, chiar dacă o parte sau întreaga producție este folosită pe plan intern. În cazul în care intrările de numerar generate de un activ sau de o unitate generatoare de numerar sunt afectate de prețurile de transfer intern, entitatea face uz de cea mai bună estimare a conducerii în ceea ce privește prețurile care pot fi obținute în cadrul unei tranzacții desfășurate în condiții obiective pentru a estima:***

(a) ***viitoarele intrări de numerar folosite pentru a determina valoarea de utilizare a activului sau a unității generatoare de numerar***

și

(b) ***viitoarele ieșiri de numerar folosite pentru a determina valoarea de utilizare a oricărui alt activ sau a oricărei alte unități generatoare de numerar care este afectat(ă) de prețul de transfer intern***.

71. Chiar dacă producția aferentă unui activ sau grup de active este utilizată, parțial sau total, de către alte unități ale entității (de exemplu, produse aflate într-un stadiu intermediar al procesului de producție), activul sau grupul de active formează o unitate separată generatoare de numerar, în cazul în care entitatea ar putea vinde această producție pe o piață activă. Aceasta se datorează faptului că activul sau grupul de active ar putea genera intrări de numerar independente în mare măsură de intrările de numerar provenite de la alte active sau grupuri de active. Informațiile bazate pe bugete/prognoze financiare cu privire la o asemenea unitate generatoare de numerar sau la orice alt activ sau unitate generatoare de numerar afectate de prețurile de transfer intern se ajustează, în cazul în care prețurile de transfer intern nu reflectă cea mai bună estimare a conducerii în ceea ce privește prețurile care ar putea fi obținute în cadrul unei tranzacții desfășurate în condiții obiective.

72. ***Unitățile generatoare de numerar se identifică după aceleași reguli, de la o perioadă la alta, pentru același activ sau aceleași tipuri de active, în afară de cazurile în care se impune o modificare***.

73. În cazul în care o entitate decide că, spre deosebire de perioadele anterioare, un activ aparține unei alte unități generatoare de numerar sau că tipurile de active agregate pentru unitatea generatoare de numerar a activului au fost modificate, punctul 130 cere prezentarea de informații privind unitatea generatoare de numerar, în cazul în care este recunoscută o pierdere din depreciere sau dacă s-a reluat o pierdere aferentă unității generatoare de numerar.

Valoarea recuperabilă și valoarea contabilă ale unei unități generatoare de numerar

74. Valoarea recuperabilă a unei unități generatoare de numerar este cea mai mare valoare dintre valoarea sa justă minus costurile de vânzare și valoarea sa de utilizare. Pentru a determina valoarea recuperabilă a unei unități generatoare de numerar, referirile la „un activ" de la punctele 19-57 se interpretează ca referiri la „o unitate generatoare de numerar".

75. ***Valoarea contabilă a unei unități generatoare de numerar se determină pe baza acelorași criterii folosite pentru determinarea valorii recuperabile a unității generatoare de numerar***.

76. Valoarea contabilă a unei unități generatoare de numerar:

(a) include doar valoarea contabilă a acelor active care pot fi repartizate în mod direct sau alocate în mod rezonabil și consecvent unității generatoare de numerar și care generează viitoarele intrări de numerar utilizate la determinarea valorii de utilizare a unității generatoare de numerar

și

(b) nu include valoarea contabilă a nici unui pasiv recunoscut, cu excepția situațiilor în care valoarea recuperabilă a unității generatoare de numerar nu poate fi determinată fără a lua în considerare acest pasiv.

Aceasta se întâmplă deoarece valoarea justă minus costurile de vânzare și valoarea de utilizare a unității generatoare de numerar sunt determinate excluzând fluxurile de trezorerie care sunt legate de activele care nu fac parte din unitatea generatoare de numerar și de pasivele care au fost recunoscute (a se vedea punctele 28 și 43).

77. În cazul în care activele sunt grupate pentru a evalua recuperabilitatea, este important ca în unitatea generatoare de numerar să se includă toate activele care generează fluxul relevant de intrări de trezorerie. Altfel, unitatea generatoare de numerar poate apărea ca fiind în întregime recuperabilă, când, de fapt, a survenit o pierdere din depreciere. În unele cazuri, cu toate că unele active contribuie la viitoarele fluxuri de trezorerie estimate ale unei unități generatoare de numerar, ele nu pot fi alocate unității generatoare de numerar în mod rezonabil și consecvent. Aceasta ar putea fi situația fondului comercial sau a activelor corporative, cum ar fi activele sediului central. Punctele 80-103 explică modul în care sunt tratate aceste active cu ocazia testării deprecierii unei unități generatoare de numerar.

78. Este posibil să fie necesară luarea în considerare a unor pasive recunoscute pentru a determina valoarea recuperabilă a unității generatoare de numerar. O astfel de situație ar putea apărea, în cazul în care cedarea unei unități generatoare de numerar ar atrage după sine asumarea unui pasiv de către cumpărător. În acest caz, valoarea justă minus costurile de vânzare (sau fluxul de trezorerie estimat din cesiune) a unității generatoare de numerar este prețul estimat de vânzare al ansamblului activelor și pasivelor unității generatoare de numerar, mai puțin costurile de cesiune. Pentru a realiza o comparație semnificativă între valoarea contabilă a unității generatoare de numerar și valoarea sa recuperabilă, valoarea contabilă a unui pasiv se deduce atât din valoarea de utilizare, cât și din valoarea contabilă a unei unități generatoare de numerar.

Exemplu

O entitate are o exploatare minieră într-o țară în care, conform legislației, după încheierea operațiunilor de minerit, proprietarul are obligația de a reface amplasamentul. Costurile de refacere includ înlocuirea pământului extras înainte de începerea operațiunilor de minerit. Provizionul pentru costurile aferente înlocuirii pământului extras a fost recunoscut imediat ce au debutat operațiunile de minerit. Suma respectivă a fost recunoscută ca parte a costului minei și este amortizată pe parcursul duratei utile de viață a minei. Valoarea contabilă a provizionului pentru costurile de refacere a minei este de 500 u.m., (*) adică valoarea actualizată a costurilor de refacere.

Entitatea aplică testul de depreciere minei. Unitatea generatoare de numerar a minei este mina ca întreg. Entitatea a primit diferite oferte de cumpărare a minei la prețul de aproximativ 800 u.m. Acest preț reflectă faptul că dobânditorul își asumă obligația de a reface amplasamentul. Costurile de cesiune a minei sunt neglijabile. Valoarea de utilizare a minei este de aproximativ 1 200 u.m., exclusiv costurile de refacere. Valoarea contabilă a minei este de 1 000 u.m.

Valoarea justă minus costurile de vânzare a unității generatoare de numerar este 800 u.m. Această sumă ține seama de costurile de refacere deja luate în calcul. În consecință, valoarea de utilizare a unității generatoare de numerar este determinată după luarea în considerare a costurilor de refacere și se estimează a fi 700 u.m. (1 200 u.m. minus 500 u.m.). Valoarea contabilă a unității generatoare de numerar este 500 u.m., adică valoarea contabilă a minei (1 000 u.m.) minus valoarea contabilă a provizionului pentru costuri de refacere (500 u.m.). Prin urmare, valoarea recuperabilă a unității generatoare de numerar depășește valoarea sa contabilă.

79. Din motive de ordin practic, valoarea recuperabilă a unității generatoare de numerar este uneori determinată după ce se iau în considerare activele care nu fac parte din unitatea generatoare de numerar (de exemplu, creanțele sau alte active financiare) sau pasivele care au fost recunoscute (de exemplu, furnizori, obligații pentru pensii și alte provizioane). În asemenea cazuri, la valoarea contabilă a unității generatoare de numerar se adaugă valoarea contabilă a activelor și se scade valoarea contabilă a pasivelor.

Fondul comercial

Alocarea fondului comercial unităților generatoare de numerar

80. ***În scopul efectuării testelor de depreciere, fondul comercial dobândit dintr-o combinare de întreprinderi se alocă, de la data achiziționării, fiecărei unități sau fiecărui grup de unități generatoare de numerar a dobânditorului despre care se consideră că beneficiază de sinergiile combinării de întreprinderi, indiferent dacă alte active sau pasive ale entității dobândite sunt alocate respectivelor unități sau grupuri de unități. Fiecare unitate sau grup de unități căreia (căruia) îi este alocat fondul comercial:***

(a) ***va reprezenta cel mai mic nivel din cadrul entității, nivel la care fondul comercial este monitorizat în scopul gestionării interne;***

și

(b) ***nu este mai mare decât un segment stabilit fie în funcție de formatul de raportare primar, fie după formatul secundar, identificate în conformitate cu IAS 14* Raportarea pe segmente.**

81. Fondul comercial dobândit dintr-o combinare de întreprinderi reprezintă o plată făcută de către un dobânditor în anticiparea viitoarelor beneficii economice provenind de la active care nu pot fi identificate în mod individual și recunoscute separat. Fondul comercial nu generează fluxuri de trezorerie în mod independent față de alte active sau grupuri de active și contribuie adesea la fluxurile de trezorerie ale mai multor unități generatoare de numerar. Uneori, fondul comercial nu poate fi alocat în mod rațional unităților individuale generatoare de numerar, ci numai grupurilor de unități generatoare de numerar. Ca urmare, cel mai mic nivel din cadrul entității, nivel la care fondul comercial este monitorizat în scopul gestionării interne, cuprinde uneori un număr de unități generatoare de numerar care au legătură cu fondul comercial, dar cărora nu li se poate repartiza fondul comercial. Mențiunile de la punctele 83-99 la o unitate generatoare de numerar căreia îi este alocat fondul comercial se interpretează ca mențiuni la un grup de unități generatoare de numerar cărora le este alocat fondul comercial.

(*) În prezentul standard, valorile monetare sunt exprimate în „unități monetare” (u.m.).

82. Aplicarea cerințelor de la punctul 80 are ca rezultat faptul că fondul comercial este testat pentru depreciere la un nivel care reflectă modul în care o entitate își administrează activitatea specifică, nivel cu care fondul comercial ar fi în mod normal asociat. De aceea, dezvoltarea unor sisteme adiționale de raportare nu este de obicei necesară.

83. Este posibil ca o unitate generatoare de numerar căreia îi este alocat fondul comercial în vederea efectuării testului de depreciere să nu coincidă cu nivelul la care fondul comercial este alocat în conformitate cu IAS 21 *Efectele variației cursurilor de schimb valutar* în vederea evaluării câștigurilor sau pierderilor din fluctuațiile cursului de schimb. De exemplu, în cazul în care unei entități i se impune prin IAS 21 să aloce fondul comercial la un nivel relativ scăzut în scopul evaluării câștigurilor și pierderilor din fluctuația cursului valutar, entității nu i se impune să testeze deprecierea fondului comercial la același nivel, cu excepția cazului în care fondul comercial este monitorizat la același nivel în scopul gestionării interne.

84. ***În cazul în care alocarea inițială a fondului comercial dobândit dintr-o combinare de întreprinderi nu poate fi încheiată înainte de sfârşitul perioadei anuale în care are loc combinarea de întreprinderi, alocarea inițială poate fi finalizată înainte de sfârșitul primei perioade anuale care începe după data achiziționării.***

85. În conformitate cu IFRS 3 *Combinări de întreprinderi*, în cazul în care contabilizarea inițială a unei combinări de întreprinderi poate fi determinată doar provizoriu până la sfârșitul perioadei în care a avut loc combinarea, dobânditorul:

(a) contabilizează combinarea utilizând valorile provizorii;

și

(b) recunoaște orice ajustări ale acelor valori provizorii ca rezultat al finalizării situației contabile inițiale, în termen de douăsprezece luni de la data achiziționării.

Într-o astfel de situație, este posibil ca alocarea fondului comercial dobândit din combinarea de întreprinderi să nu se finalizeze înainte de sfârșitul perioadei anuale în care este realizată combinarea. Într-un astfel de caz, entitatea are obligația de a prezenta informațiile cerute de punctul 133.

86. ***În cazul în care o entitate cedează o activitate din cadrul unei unități generatoare de numerar căreia i-a fost deja alocat fondul comercial corespunzător, acel fond comercial este:***

(a) ***inclus în valoarea contabilă a operațiunii atunci când se determină pierderea sau câștigul din cedarea activității***

și

(b) ***evaluat pe baza valorilor relative ale activității cedate și părții menținute din unitatea generatoare de numerar, cu excepția cazului în care entitatea poate demonstra că există o altă metodă, care reflectă mai bine fondul comercial asociat activității cedate.***

Exemplu

O entitate vinde pentru 100 u.m. o activitate care făcea parte dintr-o unitate generatoare de numerar căreia i-a fost alocat fondul comercial. Fondul comercial alocat unității nu poate fi identificat sau asociat unui grup de active la un nivel mai mic decât acea unitate, decât în mod arbitrar. Valoarea recuperabilă a părții menținute din unitatea generatoare de numerar este de 300 u.m.

Deoarece fondul comercial alocat unității generatoare de numerar nu poate fi în mod nearbitrar identificat sau asociat unui grup de active la un nivel mai mic decât acea unitate, fondul comercial aferent activității cedate este evaluat pe baza valorilor relative ale activității cedate și părții menținute din unitate. De aceea, 25 % din fondul comercial alocat unității generatoare de numerar sunt incluse în valoarea contabilă a operațiunii vândute.

87. ***În cazul în care o entitate își reorganizează structura de raportare într-un mod care să aibă ca efect modificarea structurii uneia sau mai multor unități generatoare de numerar cărora le-a fost alocat fondul comercial, fondul comercial se realocă unităților afectate. Această realocare se realizează utilizând valorile relative similar cazului în care entitatea cedează o activitate din cadrul unei unități generatoare de numerar, cu excepția situațiilor în care entitatea poate demonstra că o altă metodă reflectă mai bine fondul comercial asociat unităților reorganizate.***

Exemplu

Fondul comercial a fost anterior alocat unității generatoare de numerar A. Fondul comercial alocat lui A nu poate fi identificat sau asociat unui grup de active la un nivel mai mic decât A, decât în mod arbitrar. A urmează să fie divizat în alte trei unități generatoare de numerar, B, C și D.

Deoarece fondul comercial alocat lui A nu poate fi în mod nearbitrar identificat sau asociat cu un grup de active la un nivel mai mic decât A, este realocat unităților B, C și D pe baza valorilor relative ale celor trei părți ale lui A înainte ca acestea să fie integrate în B, C și D.

Testarea pentru depreciere a unităților generatoare de numerar care dețin fond comercial

88. ***Atunci când, ca în situația prezentată la punctul 81, fondul comercial are legătură cu o unitate generatoare de numerar, dar nu a fost alocat acelei unități, se efectuează testul de depreciere, ori de câte ori există un indiciu că unitatea ar putea fi depreciată, prin compararea valorii contabile a unității, excluzând fondul comercial, cu valoarea sa recuperabilă. Orice pierdere din depreciere se recunoaște în conformitate cu punctul 104.***

89. În cazul în care o unitate generatoare de numerar descrisă la punctul 88 include în valoarea sa contabilă o imobilizare necorporală cu o durată de viață utilă nedeterminată sau care nu este încă disponibilă pentru utilizare, iar acel activ poate fi testat pentru depreciere doar ca parte a unității generatoare de numerar, punctul 10 impune ca unitatea să fie de asemenea testată pentru depreciere anual.

90. ***O unitate generatoare de numerar căreia i-a fost alocat fondul comercial se testează pentru depreciere anual şi oricând există un indiciu că unitatea ar putea fi depreciată, prin compararea valorii contabile a unității, inclusiv fondul comercial, cu valoarea recuperabilă a unității. În cazul în care valoarea recuperabilă a unității depăşeşte valoarea contabilă a unității, unitatea şi fondul comercial corespunzător se consideră ca fiind neafectate de depreciere. În cazul în care valoarea contabilă a unității depăşeşte valoarea recuperabilă a unității, entitatea recunoaşte pierderea din depreciere în conformitate cu punctul 104.***

Interes minoritar

91. În conformitate cu IFRS 3, fondul comercial recunoscut dintr-o combinare de întreprinderi reprezintă fondul comercial dobândit de o societate-mamă pe baza interesului său, mai degrabă decât valoarea fondului comercial controlat de societatea-mamă ca rezultat al combinării întreprinderilor. De aceea, fondul comercial aferent unui interes minoritar nu este recunoscut în situațiile financiare consolidate ale societății-mamă. Ca atare, în cazul în care există un interes minoritar într-o unitate generatoare de numerar căreia i-a fost alocat fondul comercial, valoarea contabilă a acelei unități cuprinde:

(a) atât interesul societății-mamă, cât şi interesul minoritar în activele nete identificabile ale unității

şi

(b) interesul societății-mamă în fondul comercial.

Cu toate acestea, o parte din valoarea recuperabilă a unității generatoare de numerar determinată în conformitate cu prezentul standard poate fi atribuit interesului minoritar în fondul comercial.

92. Prin urmare, în scopul testării deprecierii unei unități generatoare de numerar care nu este deținută în întregime și care dispune de fond comercial, valoarea contabilă a acelei unități este ajustată la valoarea convențională înainte de a fi comparată cu valoarea sa recuperabilă. Aceasta se efectuează prin adunarea la valoarea contabilă a fondului comercial alocat unității a fondului comercial aparținând interesului minoritar. Această valoare contabilă ajustată în mod convențional este apoi comparată cu valoarea recuperabilă a unității pentru a stabili dacă unitatea generatoare de numerar este depreciată. În cazul identificării deprecierii, entitatea alocă pierderea din depreciere în conformitate cu punctul 104, în primul rând pentru a reduce valoarea contabilă a fondului comercial alocat unității.

93. Cu toate acestea, deoarece fondul comercial este recunoscut doar în limita interesului societății-mamă, orice pierdere din depreciere legată de fondul comercial este împărțită între cea care poate fi atribuită societății-mamă și cea care poate fi atribuită interesului minoritar, doar prima fiind recunoscută ca pierdere din deprecierea fondului comercial.

94. În cazul în care pierderea totală aferentă fondului comercial este mai mică decât valoarea cu care valoarea contabilă ajustată în mod convențional a unității generatoare de numerar depășește valoarea recuperabilă a unității, în conformitate cu dispozițiile de la punctul 104, diferența se alocă pro rata altor active ale unității pe baza valorii contabile a fiecărui activ din unitate.

95. Exemplul 7 ilustrează testarea pentru depreciere a unei unități generatoare de numerar care nu este deținută în totalitate și căreia i-a fost alocat fondul comercial.

Alegerea momentului efectuării testelor de depreciere

96. ***Testul de depreciere anuală a unei unități generatoare de numerar căreia i-a fost alocat fondul comercial poate fi efectuat oricând în cursul unei perioade anuale, cu condiția ca testul să aibă loc în același moment în fiecare an. Diferite unități generatoare de numerar pot fi testate pentru depreciere în momente diferite. Cu toate acestea, în cazul în care o parte din fondul comercial alocat unei unități generatoare de numerar a fost dobândită dintr-o combinare de întreprinderi în timpul perioadei anuale curente, acea unitate se testează pentru depreciere înainte de sfârșitul perioadei anuale curente.***

97. ***În cazul în care activele care constituie unitatea generatoare de numerar căreia i-a fost alocat fondul comercial sunt testate pentru depreciere în același moment ca și unitatea care conține fondul comercial, ele se testează pentru depreciere înaintea unității care conține fondul comercial. În mod similar, în cazul în care unitățile generatoare de numerar care constituie un grup de unități generatoare de numerar căruia i-a fost alocat fondul comercial sunt testate pentru depreciere în același moment cu grupul de unități care conține fondul comercial, unitățile individuale se testează pentru depreciere înaintea grupului de unități care conține fondul comercial.***

98. În momentul testării deprecierii unei unități generatoare de numerar căreia i-a fost alocat fondul comercial, ar putea exista un indiciu al deprecierii unui activ component. În această situație, entitatea testează mai întâi activul pentru depreciere și recunoaște orice pierdere din depreciere pentru acel activ înainte de a testa deprecierea unității generatoare de numerar care conține fondul comercial. În mod similar, ar putea exista un indiciu privind deprecierea unei unități generatoare de numerar din cadrul unui grup de unități deținător de fond comercial. în acest caz, entitatea testează pentru depreciere mai întâi unitatea generatoare de numerar și recunoaște orice pierdere din depreciere pentru acea unitate înainte de a testa pentru depreciere grupul de unități căruia i s-a alocat fondul comercial.

99. ***Cele mai recente calcule detaliate efectuate într-o perioadă precedentă cu privire la valoarea recuperabilă a unității generatoare de numerar căreia i-a fost alocat fondul comercial pot fi utilizate în testul de depreciere pentru unitatea respectivă în perioada actuală, cu condiția ca toate criteriile de mai jos să fie îndeplinite:***

(a) ***activele și pasivele care compun unitatea nu s-au modificat semnificativ de la data efectuării celor mai recente calcule ale valorii recuperabile;***

(b) ***cele mai recente calcule ale valorii recuperabile au avut drept rezultat o valoare care depășea substanțial valoarea contabilă a unității***

și

(c) ***pe baza analizelor evenimentelor care au avut loc și a modificărilor survenite de la calculul cel mai recent al valorii recuperabile, probabilitatea ca valoarea recuperabilă curentă să fie mai mică decât valoarea contabilă curentă este foarte mică.***

Active corporative

100. Activele corporative includ activele grupului sau diviziilor, cum ar fi clădirea sediului central sau a sediului unei divizii, echipamentul de prelucrare electronică a datelor sau un centru de cercetare. Structura unei entități determină dacă un activ respectă definiția din prezentul standard dată unui activ corporativ în cazul unei anumite unități generatoare de numerar. Caracteristicile distinctive ale activelor corporative sunt acelea că ele nu generează intrări de numerar independente de cele ale celorlalte active sau grupuri de active și că valoarea lor contabilă nu poate fi pe deplin atribuită unității generatoare de numerar avute în vedere.

101. Deoarece activele corporative nu generează intrări de numerar distincte, valoarea recuperabilă a unui activ corporativ individual nu poate fi determinată decât atunci când conducerea a decis să cedeze activul respectiv. În consecință, în cazul în care există un indiciu că un activ corporativ ar putea să fie depreciat, valoarea recuperabilă este determinată pentru unitatea generatoare de numerar sau pentru grupul de unități generatoare de numerar căreia (căruia) îi aparține activul corporativ și este comparată cu valoarea contabilă a acestei unități generatoare de numerar sau a grupului de unități generatoare de numerar. Orice pierdere din depreciere este recunoscută în conformitate cu punctul 104.

102. ***La testarea pentru depreciere a unei unități generatoare de numerar, o entitate identifică toate activele corporative care au legătură cu unitatea generatoare de numerar avută în vedere. În cazul în care o parte a valorii contabile a unui activ corporativ:***

(a) ***poate fi alocată în mod rezonabil și consecvent acelei unități, entitatea compară valoarea contabilă a unității, inclusiv partea din valoarea contabilă a activului corporativ alocată unității, cu valoarea recuperabilă. Orice pierdere din depreciere se recunoaște în conformitate cu punctul 104;***

(b) ***nu poate fi alocată în mod rezonabil și consecvent acelei unități, entitatea***

(i) ***compară valoarea contabilă a unității, excluzând activul corporativ, cu suma sa recuperabilă și recunoaște orice pierdere din depreciere în conformitate cu punctul 104;***

(ii) ***identifică cel mai mic grup de unități generatoare de numerar care includ unitatea generatoare de numerar avută în vedere și căruia îi poate fi alocată o parte din valoarea contabilă a activului corporativ în mod rezonabil și consecvent***

și

(iii) ***compară valoarea contabilă a acelui grup de unități generatoare de numerar, inclusiv partea din valoarea contabilă a activului corporativ alocat acelui grup de unități, cu valoarea recuperabilă a grupului de unități. Orice pierdere din depreciere se recunoaște în conformitate cu punctul 104.***

103. Exemplul 8 ilustrează modul în care aceste cerințe sunt aplicate activelor corporative.

IAS 36

Pierderea din depreciere pentru o unitate generatoare de numerar

104. ***O pierdere din depreciere se recunoaște pentru o unitate generatoare de numerar (cel mai mic grup de unități generatoare de numerar căruia i s-a alocat fondul comercial sau un activ corporativ) dacă și numai dacă valoarea recuperabilă a unității (grupului de unități) este mai mică decât valoarea contabilă a unității (grupului de unități). Pierderea din depreciere se alocă pentru a reduce valoarea contabilă a activelor din unitate (grupul de unități) în următoarea ordine:***

(a) ***în primul rând, pentru a reduce valoarea contabilă a oricărui fond comercial alocat unității generatoare de numerar (grupului de unități)***

și

(b) ***apoi, oricăror alte active ale unității (grupului de unități) în mod proporțional, pe baza ponderii valorii contabile a fiecărui activ din unitate (grupul de unități).***

Aceste reduceri ale valorii contabile se tratează ca pierderi din depreciere aferente activelor individuale și recunoscute în conformitate cu punctul 60.

105. ***La alocarea unei pierderi din depreciere în conformitate cu punctul 104, o entitate nu reduce valoarea contabilă a unui activ sub valoarea cea mai mare dintre:***

(a) ***valoarea sa justă minus costurile de vânzare (în cazul în care poate fi determinată);***

(b) ***valoarea sa de utilizare (în cazul în care poate fi determinată)***

și

(c) ***zero.***

Valoarea pierderii din depreciere care altfel ar fi fost alocată activului se alocă în mod proporțional celorlalte active ale unității (grupului de unități).

106. În cazul în care nu se poate estima valoarea recuperabilă a fiecărui activ individual al unei unități generatoare de numerar, prezentul standard impune alocarea arbitrară a pierderii din depreciere între activele acelei unități, altele decât fondul comercial, deoarece activele unei unități generatoare de numerar formează un ansamblu.

107. În cazul în care valoarea recuperabilă a unui activ individual nu poate fi determinată (a se vedea punctul 67):

(a) pierderea din depreciere este recunoscută pentru activ, în cazul în care valoarea sa contabilă este mai mare decât cea mai mare valoare dintre valoarea justă minus costurile de vânzare și rezultatele procedurilor de alocare descrise la punctele 104 și 105

și

(b) nu se recunoaște nici o pierdere din depreciere pentru un activ, în cazul în care unitatea generatoare de numerar căreia îi aparține nu este depreciată. Aceasta se aplică chiar dacă valoarea justă a activului minus costurile de vânzare este mai mică decât valoarea sa contabilă.

Exemplu

Un utilaj a suferit un accident, dar încă funcționează, cu toate că nu la fel de bine ca înainte de accident. Valoarea justă a utilajului minus costurile de vânzare este mai mică decât valoarea sa contabilă. Utilajul nu generează intrări de numerar independente. Cel mai mic grup identificabil de active care include utilajul și generează intrări de numerar relativ independente de intrările de numerar aferente altor active este linia de producție căreia îi aparține utilajul. Valoarea recuperabilă a liniei de producție indică faptul că linia de producție, luată ca întreg, nu este depreciată.

Ipoteza 1: bugetele/prognozele aprobate de conducerea entității nu reflectă intenția de a înlocui utilajul.

Valoarea recuperabilă a utilajului nu poate fi estimată deoarece valoarea de utilizare a utilajului:

(a) *poate diferi de valoarea sa justă minus costul vânzării*

și

(b) *poate fi determinată doar pentru unitatea generatoare de numerar căreia îi aparține utilajul (linia de producție).*

Linia de producție nu este depreciată. De aceea, nu se recunoaște nici o pierdere din depreciere aferentă utilajului. Cu toate acestea, s-ar putea să fie nevoie ca entitatea să reevalueze perioada de amortizare sau metoda de amortizare a utilajului. O perioadă mai scurtă de amortizare sau o metodă mai rapidă de amortizare poate fi necesară pentru a reflecta durata de viață utilă rămasă a utilajului sau modul în care sunt utilizate beneficiile economice aferente acestuia.

Ipoteza 2: bugetele/prognozele aprobate de conducerea entității reflectă intenția de a înlocui utilajul și de a-l vinde în viitorul apropiat. Fluxurile de trezorerie generate de utilizarea continuă a utilajului până în momentul cedării sunt estimate ca fiind neglijabile.

Valoarea de utilizare a utilajului poate fi estimată ca fiind apropiată de valoarea sa justă minus costurile de vânzare. De aceea, valoarea recuperabilă a utilajului poate fi calculată fără a fi nevoie să se ia în discuție unitatea generatoare de numerar căreia îi aparține utilajul (de exemplu, linia de producție). Deoarece valoarea justă a utilajului minus costul ei de vânzare este mai mică decât valoarea sa contabilă, se recunoaște o pierdere din depreciere pentru utilaj

.

108. ***După aplicarea cerințelor de la punctele 104 și 105, se recunoaște un pasiv pentru orice sumă rămasă dintr-o pierdere din depreciere aferentă unei unități generatoare de numerar dacă și numai dacă acest lucru este impus de un alt standard.***

RELUAREA UNEI PIERDERI DIN DEPRECIERE

109. Punctele 110-116 stabilesc cerințele pentru reluarea unei pierderi din depreciere recunoscute în perioadele anterioare pentru un activ sau pentru o unitate generatoare de numerar. Aceste cerințe utilizează noțiunea „activ", care se interpretează ca făcând referire atât la activele individuale, cât și la unitățile generatoare de numerar. Punctele 117-121 cuprind cerințe suplimentare pentru activele individuale, punctele 122 și 123, pentru unitățile generatoare de numerar, iar punctele 124 și 125, pentru fondul comercial.

110. ***La fiecare dată de raportare o entitate evaluează existența indiciilor reducerii sau anulării unei pierderi din depreciere recunoscute în perioadele anterioare pentru un activ, altul decât fondul comercial. În cazul în care există vreun indiciu în acest sens, entitatea estimează valoarea recuperabilă a acelui activ.***

111. ***La evaluarea existenței sau inexistenței unui indiciu că o pierdere din depreciere recunoscută în perioadele anterioare pentru un activ, altul decât fondul comercial, nu mai există sau s-a redus, o entitate ține cont cel puțin de următoarele indicii:***

IAS 36

Surse externe de informații

(a) ***valoarea de piață a activului a crescut semnificativ în cursul perioadei;***

(b) ***în cursul perioadei au avut loc modificări semnificative cu efect favorabil asupra entității sau astfel de modificări se produc în viitorul apropiat, în mediul tehnologic, comercial, economic, juridic în care entitatea își desfășoară activitatea sau pe piața căreia îi este dedicat activul;***

(c) ***ratele dobânzilor pe piață sau alte rate de piață ale rentabilității investițiilor au scăzut în timpul perioadei, fiind probabil ca aceste scăderi să afecteze rata de actualizare utilizată la calculul valorii de utilizare a unui activ și să ducă la creșterea semnificativă a valorii recuperabile a activului.***

Surse interne de informații

(d) ***pe parcursul perioadei au avut loc modificări semnificative, cu efect favorabil asupra entității, sau astfel de modificări se produc în viitorul apropiat în ceea ce privește gradul sau modul în care activul este utilizat sau se așteaptă să fie utilizat. Aceste modificări includ costurile efectuate în timpul perioadei pentru a îmbunătăți și a crește performanța activului sau pentru a restructura activitatea căreia îi aparține activul;***

(e) ***raportările interne dovedesc faptul că performanța economică a unui activ este sau urmează a fi mai bună decât s-a prevăzut inițial.***

112. Indiciile privitoare la o potențială reducere a unei pierderi din depreciere de la punctul 111 sunt imaginea în oglindă a indiciilor unei pierderi potențiale din depreciere la care se face referire la punctul 12.

113. În cazul în care există indicii că pierderea din depreciere recunoscută pentru un activ, altul decât fondul comercial, nu mai există sau s-a redus, ar putea fi necesar să se revizuiască durata de viață utilă rămasă, metoda de amortizare sau valoarea reziduală și să se ajusteze în conformitate cu standardul aplicabil activului, chiar dacă nici o pierdere din depreciere nu este reluată pentru activul respectiv.

114. ***O pierdere din depreciere recunoscută în perioadele anterioare pentru un activ, altul decât fondul comercial, se reia dacă și numai dacă s-a produs o modificare a estimărilor utilizate pentru a determina valoarea recuperabilă a activului de la recunoașterea ultimei pierderi din depreciere. Într-o astfel de situație, valoarea contabilă a activului crește până la valoarea sa recuperabilă, cu excepția situației prevăzute la punctul 117. Această creștere reprezintă o reluare a unei pierderi din depreciere.***

115. O reluare a unei pierderi din depreciere reflectă o creștere a potențialului de servicii al unui activ generat fie de exploatarea, fie de vânzarea acestuia după data ultimei recunoașteri a unei pierderi din deprecierea acelui activ. Punctul 130 impune recunoașterea modificărilor care survin în estimări și care generează creșterea potențialului de servicii. Exemple de modificări ale estimărilor includ:

(a) modificare a bazei de determinare a valorii recuperabile (adică valoarea recuperabilă este bazată pe valoarea justă minus costurile de vânzare sau pe valoarea de utilizare);

(b) modificare a valorii sau a momentului survenirii viitoarelor fluxuri de trezorerie estimate sau a ratei de actualizare, în cazul în care valoarea recuperabilă a fost bazată pe valoarea de utilizare

sau

(c) modificare a estimărilor componentelor valorii juste minus costurile de vânzare, în cazul în care valoarea recuperabilă a fost bazată pe valoarea justă minus costurile vânzării.

116. Valoarea de utilizare a unui activ poate deveni mai mare decât valoarea contabilă a unui activ doar pentru că valoarea actualizată a viitoarelor intrări de numerar crește când intrările viitoare de numerar se apropie în timp. Cu toate acestea, potențialul de utilizare al activului nu a crescut. De aceea, o pierdere din depreciere nu este reluată odată cu trecerea timpului (câteodată numită „derularea" – unwinding – actualizării), chiar dacă valoarea recuperabilă a activului devine mai mare decât valoarea sa contabilă.

Reluarea unei pierderi din depreciere pentru un activ individual

117. ***Valoarea contabilă majorată a unui activ, altul decât fondul comercial, rezultată din reluarea unei pierderi din depreciere nu depăşeşte valoarea contabilă (netă de amortizare) determinată dacă nici o pierdere din depreciere nu a fost recunoscută în anii anteriori.***

118. Orice creștere a valorii contabile a unui activ, altul decât fondul comercial, peste valoarea contabilă (netă de amortizare) determinată dacă nici o pierdere din depreciere nu a fost recunoscută în anii anteriori reprezintă o reevaluare. În contabilitate, pentru o astfel de reevaluare, entitatea aplică standardul relevant.

119. ***O reluare a unei pierderi din depreciere pentru un activ, altul decât fondul comercial, se recunoaşte imediat în contul de profit şi pierderi a perioadei, cu excepția situației în care activul este raportat la valoarea reevaluată în conformitate cu alt standard (de exemplu, modelul de reevaluare din IAS 16* Imobilizări corporale*). Orice reluare a unei pierderi din deprecierea unui activ reevaluat este tratată ca o creştere din reevaluare în conformitate cu acel alt standard.***

120. O reluare a unei pierderi din deprecierea unui activ reevaluat este recunoscută în capitalurile proprii ca surplus din reevaluare. Cu toate acestea, în măsura în care o pierdere din depreciere aferentă aceluiași activ reevaluat a fost recunoscută anterior în contul de profit și pierderi al perioadei, o reluare a acelei pierderi din depreciere este de asemenea recunoscută în contul de profit și pierderi al perioadei.

121. ***După recunoaşterea reluării unei pierderi din depreciere, cheltuiala cu amortizarea aferentă acelui activ se ajustează ulterior pentru a aloca, pe o bază sistematică pe parcursul perioadei rămase din durata de viață utilă a activului, valoarea contabilă revizuită a activului minus valoarea sa reziduală (în cazul în care există).***

Reluarea unei pierderi din depreciere pentru o unitate generatoare de numerar

122. ***Reluarea unei pierderi din depreciere pentru o unitate generatoare de numerar se alocă activelor unității, cu excepția fondului comercial, în mod proporțional cu valorile contabile ale acelor active. Aceste creşteri ale valorilor contabile se tratează ca reluări ale pierderilor din depreciere pentru activele individuale şi recunoscute în conformitate cu punctul 119.***

123. ***La alocarea reluării unei pierderi din depreciere aferente unei unități generatoare de numerar în conformitate cu punctul 122, valoarea contabilă a unui activ nu depăşeşte cea mai mică valoare dintre:***

(a) ***valoarea sa recuperabilă (în cazul în care poate fi determinată)***

şi

(b) ***valoarea contabilă (netă de amortizare) determinată, în cazul în care nici o pierdere din depreciere nu ar fi fost recunoscută pentru activ în perioadele anterioare.***

Valoarea reluării pierderii din depreciere care ar fi fost altfel alocată activului se alocă în mod proporțional celorlalte active ale unității, cu excepția fondului comercial.

IAS 36

Reluarea unei pierderi din depreciere pentru fondul comercial

124. ***O pierdere din depreciere recunoscută pentru fondul comercial nu se reia într-o perioadă ulterioară.***

125. IAS 38 *Imobilizări necorporale* interzice recunoașterea fondului comercial generat pe plan intern. Orice creștere a valorii recuperabile a fondului comercial în perioadele următoare recunoașterii unei pierderi din depreciere este cel mai probabil o creștere a fondului comercial generat pe plan intern, mai degrabă decât o reluare a pierderii din depreciere recunoscute pentru fondul comercial dobândit.

PREZENTAREA INFORMAȚIILOR

126. ***O entitate prezintă următoarele informații pentru fiecare clasă de active:***

(a) ***valoarea pierderilor din depreciere recunoscute în contul de profit și pierderi în timpul perioadei, precum și elementul (elementele-rând ale contului de profit și pierderi în care sunt incluse aceste pierderi din depreciere.***

(b) ***valoarea reluărilor pierderilor din depreciere recunoscute în contul de profit și pierderi în timpul perioadei, precum și elementul (elementele)-rând ale contului de profit și pierderi în care sunt reluate acele pierderi din depreciere.***

(c) ***valoarea pierderilor din deprecierea activelor reevaluate, pierderi recunoscute direct în capitalurile proprii în cursul perioadei.***

(d) ***valoarea reluărilor pierderilor din deprecierea activelor reevaluate, reluări recunoscute direct în capitalurile proprii în cursul perioadei***.

127. O clasă de active este o grupare de active de natură și utilizare similare în activitățile entității.

128. Informațiile solicitate la punctul 126 pot fi prezentate împreună cu alte informații prezentate pentru clasele de active. De exemplu, această informație poate fi inclusă în reconcilierea valorii contabile a imobilizărilor corporale dintre începutul și sfârșitul perioadei, în conformitate cu IAS 16 *Imobilizări corporale*.

129. ***O entitate care raportează informații pe segmente în conformitate cu IAS 14* Raportarea pe segmente *prezintă următoarele informații pentru fiecare segment raportabil, pe baza formatului său primar de raportare:***

(a) ***valoarea pierderilor din depreciere recunoscute în cursul perioadei în contul de profit și pierderi și direct în capitalurile proprii;***

(b) ***valoarea reluărilor de pierderi din depreciere recunoscute în cursul perioadei în contul de profit și pierderi și direct în capitalurile proprii.***

130. ***O entitate prezintă următoarele informații pentru fiecare pierdere semnificativă din depreciere recunoscută sau reluată în cursul perioadei aferentă unui activ individual, inclusiv fondului comercial, sau unei unități generatoare de numerar:***

(a) ***evenimentele și circumstanțele care au condus la recunoașterea sau reluarea pierderii din depreciere.***

(b) ***valoarea pierderii din depreciere recunoscută sau reluată.***

(c) ***pentru un activ individual:***

(i) ***natura activului;***

și

(ii) ***în cazul în care entitatea raportează informații pe segmente în conformitate cu IAS 14, segmentul de raportare căruia îi aparține activul, pe baza formatului său primar de raportare.***

(d) ***pentru o unitate generatoare de numerar:***

(i) ***descriere a unității generatoare de numerar (cum ar fi o linie de producție, o uzină, o activitate a entității, o zonă geografică sau un segment raportabil așa cum este definit în IAS 14);***

(ii) ***valoarea pierderii din depreciere recunoscută sau reluată pe clase de active și, în cazul în care entitatea raportează informații pe segmente în conformitate cu IAS 14, pe segmente raportabile pe baza formatului său primar de raportare***

și

(iii) ***în cazul în care de la ultima estimare a valorii recuperabile a unității generatoare de numerar s-a modificat combinarea activelor pentru identificarea unității generatoare de numerar (în cazul în care există o valoare recuperabilă), o descriere a modalității trecute și prezente de agregare a activelor, precum și motivele pentru modificarea modului în care unitatea generatoare de numerar este identificată.***

(e) ***în cazul în care valoarea recuperabilă a activului (unității generatoare de numerar) este valoarea sa justă minus costurile de vânzare sau valoarea sa de utilizare.***

(f) ***în cazul în care valoarea recuperabilă este valoarea justă minus costurile de vânzare, baza utilizată pentru a determina valoarea justă minus costurile de vânzare (de exemplu, valoarea justă a fost determinată prin referire la o piață activă).***

(g) ***în cazul în care valoarea recuperabilă este valoarea de utilizare, rata (ratele) de actualizare utilizată(e) pentru estimările curente și pentru estimările trecute (în cazul în care există) ale valorii de utilizare.***

131. ***O entitate are obligația de a prezenta următoarele informații privind pierderile agregate din depreciere și reluările agregate ale pierderilor din depreciere recunoscute în timpul perioadei pentru care nu s-au prezentat informații în conformitate cu punctul 130:***

(a) ***principalele clase de active afectate de pierderile din depreciere și principalele clase de active afectate de reluările de pierderi din depreciere;***

(b) ***principalele evenimente și circumstanțe care au condus la recunoașterea acestor pierderi din depreciere și reluări ale pierderilor din depreciere.***

132. O entitate este încurajată să prezinte ipotezelor-cheie utilizate pentru determinarea valorii recuperabile a activelor (unităților generatoare de numerar) în cursul perioadei. Cu toate acestea, punctul 134 impune prezentarea de informații privind estimările folosite pentru a evalua valoarea recuperabilă a unității generatoare de numerar atunci când fondul comercial sau o imobilizare necorporală cu o durată de utilizare nedeterminată este inclus(ă) în valoarea contabilă a unității.

133. ***În cazul în care, în conformitate cu punctul 84, o parte din fondul comercial dobândit ca urmare a unei combinări de întreprinderi în cursul perioadei nu a fost alocată unei unități generatoare de numerar (unui grup de unități) la data raportării, suma fondului comercial nealocat se prezintă împreună cu motivele pentru care respectiva valoare rămâne nealocată.***

IAS 36

Estimările utilizate pentru a evalua valorile recuperabile ale unităților generatoare de numerar care conțin fond comercial sau imobilizări necorporale cu o durată de viață utilă nedeterminată.

134. ***O entitate prezintă informațiile impuse de literele (a)-(f) pentru fiecare unitate generatoare de numerar (grup de unități) pentru care valoarea contabilă a fondului comercial sau a imobilizărilor necorporale cu durată de viață utilă nedeterminată alocată acelei unități (acelui grup de unități) este semnificativă în comparație cu valoarea contabilă totală a fondului comercial sau a imobilizărilor necorporale cu durată de viață utilă nedeterminată ale entității:***

(a) ***valoarea contabilă a fondului comercial alocat unității (grupului de unități).***

(b) ***valoarea contabilă a imobilizărilor necorporale cu durată de viață utilă nedeterminată alocate unității (grupului de unități).***

(c) ***modul în care valoarea recuperabilă a unității (grupului de unități) a fost determinată (adică valoarea de utilizare sau valoarea justă minus costurile de vânzare).***

(d) ***în cazul în care valoarea recuperabilă a unității (grupului de unități) este bazată pe valoarea de utilizare:***

(i) ***descriere a fiecărei ipoteze-cheie pe care se bazează previziunile conducerii cu privire la fluxurile de trezorerie pentru perioada acoperită de cele mai recente bugete/prognoze. Ipotezele-cheie sunt acelea la care valoarea recuperabilă a unității (grupului de unități) este cea mai sensibilă.***

(ii) ***descriere a abordării pe care conducerea o are cu privire la determinarea valorilor (valorii) atribuite fiecărei ipoteze-cheie, indiferent dacă aceste valori (această valoare) reflectă experiența anterioară sau dacă sunt consecvente cu sursele externe de informații și, în caz contrar, cum și de ce diferă față de experiențele anterioare sau de sursele externe de informații.***

(iii) ***perioada pentru care conducerea a prevăzut fluxurile de trezorerie pe baza bugetelor/prognozelor financiare aprobate de conducere și, atunci când s-a utilizat o perioadă mai mare de cinci ani pentru o unitate generatoare de numerar (un grup de unități), o explicație privind motivele pentru care se justifică o perioadă mai mare.***

(iv) ***rata de creștere utilizată pentru a extrapola previziunile fluxurilor de trezorerie dincolo de perioada acoperită de cele mai recente bugete/prognoze, alături de justificarea utilizării oricărei rate de creștere care depășește rata de creștere medie pe termen lung pentru produse, industrii, țară sau țări în care activează entitatea, sau pentru piața căreia îi este dedicat(ă) unitatea (grupul de unități).***

(v) ***rata (ratele) de actualizare aplicată(e) previziunilor fluxurilor de trezorerie.***

(e) ***în cazul în care valoarea recuperabilă a unității (grupului de unități) este bazată pe valoarea justă minus costurile de vânzare, metodologia utilizată pentru a determina valoarea justă minus costurile de vânzare. În cazul în care valoarea justă minus costurile vânzării, în cazul unei unități (unui grup de unități), nu este determinată folosind un preț care poate fi observat pe piață, următoarele informații sunt, de asemenea, prezentate:***

(i) ***o descriere a fiecărei ipoteze-cheie pe care conducerea entității a utilizat-o pentru determinarea valorii juste minus costurile de vânzare. Ipotezele-cheie sunt acelea la care valoarea recuperabilă a unității (grupurilor de unități) este cea mai sensibilă.***

(ii) ***o descriere a abordării pe care conducerea o are cu privire la determinarea valorii (valorilor) atribuite fiecărei ipoteze-cheie, în cazul în care acea valoare (acele valori) reflectă experiența anterioară sau dacă este (sunt) consecventă(e) cu sursele externe de informații și, în caz contrar, cum și de ce diferă de experiența anterioară sau de sursele externe de informații.***

(f) ***în cazul în care o modificare posibilă a unei ipoteze-cheie utilizate de conducere pentru a determina valoarea recuperabilă a unității (grupului de unități) ar avea drept rezultat ca valoarea contabilă a unității (grupului de unități) să o depășească pe cea recuperabilă:***

(i) ***valoarea cu care valoarea recuperabilă a unității (grupului de unități) o depășește pe cea contabilă.***

(ii) ***valoarea atribuită ipotezei-cheie.***

(iii) ***valoarea cu care valoarea atribuită ipotezei-cheie se modifică, după încorporarea oricăror efecte ale acelei modificări asupra celorlalte variabile utilizate pentru a determina valoarea recuperabilă, astfel încât valoarea recuperabilă a unității (grupului de unități) să fie egală cu valoarea sa contabilă.***

135. ***În cazul în care doar o parte sau toată valoarea contabilă a fondului comercial sau a imobilizărilor necorporale cu durată utilă de viață nedeterminată este alocată mai multor unități generatoare de numerar (grupuri de unități), iar valoarea astfel alocată fiecărei unități (fiecărui grup de unități) nu este semnificativă în comparație cu valoarea contabilă totală a fondului comercial sau a imobilizărilor necorporale cu durată utilă de viață nedeterminată ale entității, acest fapt se prezintă împreună cu valoarea contabilă agregată a fondului comercial şi a imobilizărilor necorporale cu durată utilă de viață nedeterminată alocate acelor unități (grupuri de unități). În plus, în cazul în care valorile recuperabile ale acestor unități (grupuri de unități) sunt bazate pe aceleaşi ipoteze-cheie, iar valoarea contabilă agregată a fondului comercial sau a imobilizărilor cu durată utilă de viață nedeterminată alocată lor este semnificativă în comparație cu valoarea contabilă totală a fondului comercial sau a imobilizărilor necorporale cu durată de utilizare nedeterminată ale entității, entitatea prezintă acest fapt, împreună cu:***

(a) ***valoarea contabilă agregată a fondului comercial alocat acestor unități (grupuri de unități).***

(b) ***valoarea contabilă agregată a imobilizărilor necorporale cu durată utilă de viață nedeterminată alocată acelor unități (grupuri de unități).***

(c) ***o descriere a ipotezei (ipotezelor) cheie.***

(d) ***o descriere a abordării pe care conducerea o are cu privire la determinarea valorilor (valorii) atribuite fiecărei ipoteze-cheie, indiferent dacă aceste valori (această valoare) reflectă experiența anterioară sau dacă sunt (este) consecvente(ă) cu sursele externe de informații și, în caz contrar, cum și de ce diferă față de experiența anterioară sau față de sursele externe de informații.***

(e) ***în cazul în care o modificare posibilă a unei ipoteze-cheie (a unor ipoteze-cheie) ar avea drept rezultat ca totalul valorilor contabile ale unităților (grupurilor de unități) să depășească totalul valorilor lor recuperabile:***

(i) ***valoarea cu care totalul valorilor recuperabile ale unităților (grupurilor de unități) depășește totalul valorilor lor contabile.***

(ii) ***valoarea (valorile) atribuită(e) ipotezei (ipotezelor) cheie.***

(iii) ***valoarea cu care valoarea (valorile) atribuită(e) ipotezei (ipotezelor) cheie se modifică, după încorporarea oricăror efecte ale acelei modificări asupra celorlalte variabile utilizate pentru a determina valoarea recuperabilă, astfel încât totalul valorilor recuperabile ale unităților (grupurilor de unități) să fie egal cu totalul valorilor lor contabile.***

136. Cele mai recente și detaliate calcule aferente valorii recuperabile a unității generatoare de numerar (grupului de unități) pentru o perioadă precedentă pot, în conformitate cu punctul 24 sau 99, să fie reportate și folosite în testul de depreciere pentru acea unitate (acel grup de unități) în perioada actuală, cu condiția ca anumite criterii să fie îndeplinite. Într-o astfel de situație, informațiile pentru acea unitate (acel grup de unități) încorporate în prezentările impuse de punctele 134 și 135 se referă la calculele reportate aferente valorii recuperabile.

137. Exemplul 9 ilustrează prezentările cerute prin punctele 134 și 135.

DISPOZIȚII TRANZITORII ȘI DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE

138. ***În conformitate cu punctul 85 din IFRS 3* Combinări de întreprinderi, *în cazul în care o entitate alege să aplice IFRS 3 de la o dată anterioară intrării în vigoare stabilită la punctele 78-84 ale IFRS 3, are obligația de a aplica prospectiv și prezentul standard de la aceeași dată.***

139. ***Altfel, o entitate aplică prezentul standard:***

(a) ***fondului comercial și imobilizărilor necorporale achiziționate ca urmare a combinărilor de întreprinderi pentru care data acordului este 31 martie 2004 sau o dată ulterioară***

și

(b) ***tuturor celorlalte active, în mod prospectiv, începând cu prima perioadă anuală care începe la 31 martie 2004 sau ulterior acestei date.***

140. ***Entitățile pentru care se aplică punctul 139 sunt încurajate să aplice cerințele acestui standard înainte de data intrării în vigoare prevăzută la punctul 139. Cu toate acestea, în cazul în care o entitate aplică prezentul standard înainte de data intrării în vigoare, ea aplică concomitent IFRS 3 și IAS 38* Imobilizări necorporale *(modificat în 2004).***

RETRAGEREA IAS 36 (EMIS ÎN 1998)

141. Prezentul standard înlocuiește IAS 36 *Deprecierea activelor* (emis în 1998).

APENDICELE A

Utilizarea tehnicilor valorii actualizate la evaluarea valorii de *utilizare*

Prezentul apendice constituie parte integrantă a standardului. El oferă îndrumări asupra utilizării tehnicilor de actualizare la evaluarea valorii de utilizare. Cu toate că îndrumările folosesc termenul „activ", acestea se aplică de asemenea unui grup de active care formează o unitate generatoare de numerar.

Componentele evaluării valorii actualizate

A1. Următoarele elemente pun în lumină diferențele economice dintre active:

(a) o estimare a viitorului flux de trezorerie sau, în situații mai complexe, a seriei de viitoare fluxuri de trezorerie pe care entitatea se așteaptă să le obțină de la activul respectiv;

(b) așteptările cu privire la variațiile posibile din punct de vedere al valorii sau momentului fluxurilor de trezorerie;

(c) valoarea în timp a banilor, în funcție de rata actuală a dobânzii la plasamentele fără risc de pe piață;

(d) prețul suportării incertitudinii inerente activului

și

(e) alți factori (cum ar fi absența lichidității), deși nu întotdeauna identificabili, pe care participanții pe piață i-ar lua în calcul la estimarea valorii viitoarelor fluxuri de trezorerie pe care entitatea se așteaptă să le obțină de la activul respectiv.

A2. Prezentul apendice pune în balanță două modalități de a calcula valoarea actualizată, fiecare dintre ele putând fi folosită pentru a estima valoarea de utilizare a unui activ, în funcție de circumstanțe. Abordarea „tradițională" include ajustările pentru factorii (b)-(e) prezentați la punctul Al în rata de actualizare. În conformitate cu abordarea „fluxurilor de trezorerie așteptate", factorii (b), (d) și (e) sunt utilizați pentru a efectua anumite ajustări astfel încât să se obțină fluxuri de trezorerie ajustate în funcție de riscurile specifice. Indiferent de abordarea adoptată de o entitate, care reflectă așteptările acesteia în ceea ce privește variațiile posibile din punct de vedere al valorii sau al momentului survenirii viitoarelor fluxuri de trezorerie, rezultatul reflectă valoarea actualizată așteptată a viitoarelor fluxuri de trezorerie, adică media ponderată a tuturor rezultatelor posibile.

Principii generale

A3. Tehnicile folosite pentru a estima viitoarele fluxuri de trezorerie și ratele dobânzilor variază de la o situație la alta în funcție de situația activului respectiv. Cu toate acestea, următoarele principii generale guvernează aplicarea tehnicilor de actualizare la evaluarea activelor:

(a) ratele dobânzilor folosite pentru a actualiza fluxurile de trezorerie reflectă ipoteze care sunt conforme cu cele inerente fluxurilor de trezorerie estimate. Dacă nu se procedează astfel, efectele unor ipoteze pot fi luate de două ori în considerare sau pot fi ignorate. De exemplu, o rată de actualizare de 12 % ar putea fi aplicată fluxului de trezorerie contractual al unui împrumut de primit. Rata reflectă așteptările asupra problemelor de rambursare care pot apărea la împrumuturi cu anumite caracteristici. Aceeași rată de 12 % nu se folosește pentru a actualiza fluxurile de trezorerie așteptate pentru că acele fluxuri de trezorerie deja reflectă ipotezele legate de problemele de rambursare viitoare.

(b) fluxurile de trezorerie estimate și ratele de actualizare sunt neutre și nu reflectă factori care nu au legătură cu activul în cauză. De exemplu, evaluarea nu este neutră atunci când se subevaluează intenționat fluxurile de trezorerie viitoare estimate pentru a îmbunătăți profitabilitatea viitoare a unui activ.

(c) fluxurile de trezorerie estimate sau ratele de actualizare reflectă o gamă de rezultate posibile mai degrabă decât o singură valoare, respectiv cea mai mică sau cea mai mare valoare probabilă.

Abordarea tradițională și abordarea fluxurilor de trezorerie așteptate

Abordarea tradițională

A4. Aplicațiile contabile ale valorii actualizate au folosit în mod tradițional un singur set de fluxuri de trezorerie estimate și o singură rată de actualizare, cel mai des descrisă ca „rata corespunzătoare riscului". De fapt, abordarea tradițională presupune că o singură convenție a ratei de actualizare poate încorpora toate așteptările legate de viitoarele fluxuri de trezorerie și de risc. De aceea, abordarea tradițională pune accentul pe selectarea ratei de actualizare.

A5. În anumite situații, cum ar fi cele în care active comparabile pot fi observate pe piață, o abordare tradițională este destul de ușor de aplicat. Pentru activele cu fluxuri de trezorerie contractuale, această abordare este consecventă cu modul în care participanții descriu activele, ca în cazul „unei obligațiuni cu dobândă de 12 %".

A6. Cu toate acestea, abordarea tradițională nu acoperă unele probleme complexe de evaluare, cum ar fi evaluarea activelor nefinanciare pentru care nu există o piață a articolului sau a unui articol similar. Căutarea corectă a „ratei corespunzătoare riscului" cere analizarea a cel puțin două articole – un activ care există pe piață și care are o rată observabilă a dobânzii, și activul care este evaluat. Rata potrivită de actualizare pentru fluxurile de trezorerie care sunt evaluate este dedusă din rata observabilă a dobânzii celuilalt activ de pe piață. Pentru a face transferul, caracteristicile fluxurilor de trezorerie ale celuilalt activ este necesar să fie similare cu cele ale activului care este evaluat. De aceea, cel care evaluează are obligația de a:

(a) identifica setul de fluxuri de trezorerie care se actualizează;

(b) identifica un alt activ pe piață care pare a avea aceleași caracteristici ale fluxurilor de trezorerie;

(c) compara fluxurile de trezorerie ale celor două articole pentru a se asigura că sunt similare (de exemplu, sunt ambele genuri de fluxuri de trezorerie contractuale sau unul este contractual și celălalt este estimat?);

(d) evalua dacă există un element într-un articol care să nu fie prezent în celălalt (de exemplu, este unul mai puțin lichid decât celălalt?)

și

(e) evalua probabilitatea ca ambele genuri de fluxuri de trezorerie să se comporte (adică să varieze) în mod similar în condiții economice schimbătoare.

Abordarea fluxurilor de trezorerie așteptate

A7. Abordarea fluxurilor de trezorerie așteptate este, în unele situații, un instrument de evaluare mai eficient decât abordarea tradițională. La efectuarea unei evaluări, abordarea fluxurilor de trezorerie așteptate utilizează toate așteptările cu privire la fluxurile de trezorerie posibile în loc de unicul, cel mai probabil, flux de trezorerie. De exemplu, un flux de trezorerie poate să fie 100 u.m., 200 u.m. sau 300 u.m., cu probabilități de respectiv 10 %, 60 % și 30 %. Fluxul de trezorerie așteptat este de 220 u.m. Abordarea fluxurilor de trezorerie așteptate diferă astfel de abordarea tradițională, deoarece se concentrează pe analiza directă a fluxurilor de trezorerie respective și asupra declarațiilor mai explicite ale ipotezelor folosite în evaluare.

A8. De asemenea, abordarea fluxurilor de trezorerie așteptate permite utilizarea tehnicilor valorii actualizate atunci când momentul survenirii fluxurilor de trezorerie este incert. De exemplu, un flux de trezorerie de 1 000 u.m. poate fi primit peste un an, peste doi ani sau peste trei ani, cu probabilități de respectiv 10 %, 60 % și 30 %. Exemplul de mai jos arată calculele pentru valoarea actualizată așteptată în acea situație.

Valoarea actualizată a 1 000 u.m. peste un an la 5 %	952,38 u.m.	
Probabilitate	10,00 %	95,24 u.m.
Valoarea actualizată a 1 000 u.m. peste 2 ani la 5,25 %	902,73 u.m.	
Probabilitate	60,00 %	541,64 u.m.
Valoarea actualizată a 1 000 u.m. peste 3 ani la 5,50 %	851,61 u.m.	
Probabilitate	30,00 %	255,48 u.m.
Valoarea actualizată așteptată		892,36 u.m.

A9. Valoarea așteptată de 892,36 u.m. diferă de noțiunea tradițională a celei mai bune estimări de 902,73 u.m. (probabilitatea de 60 %). În acest exemplu, calculul tradițional al valorii actualizate necesită o decizie privind care dintre momentele posibile în care pot apărea fluxurile de trezorerie să fie utilizate si, în consecință, nu ar reflecta probabilitățile altor momente. Aceasta se întâmplă pentru că rata de actualizare dintr-un calcul tradițional al valorii actualizate nu poate reflecta incertitudinile legate de momentul survenirii fluxurilor.

A10. Utilizarea probabilităților este un element esențial al abordării fluxurilor de trezorerie preconizate. Unii se întreabă dacă a atribui o probabilitate unor estimări foarte subiective nu sugerează cumva o precizie mai mare decât există de fapt. Cu toate acestea, aplicarea corectă a abordării tradiționale (așa cum este descrisă la punctul A6) necesită aceleași estimări și același grad de subiectivitate fără a oferi transparența calculelor din abordarea fluxurilor de trezorerie așteptate.

A11. Multe estimări făcute în practica curentă deja încorporează neoficial elementele fluxurilor de trezorerie așteptate. În plus, contabilii se confruntă adesea cu nevoia de a evalua un activ folosind informații limitate despre probabilitățile eventualelor fluxuri de trezorerie. De exemplu, un contabil s-ar putea confrunta cu următoarele situații:

(a) valoarea estimată este undeva între 50 u.m. și 250 u.m., dar nici o valoare din gamă nu este mai probabilă decât alta. Pe baza acestei informații limitate, fluxul de trezorerie estimat preconizat este de 150 u.m. [(50 + 250)/2].

(b) valoarea estimată este între 50 u.m. și 250 u.m., și cea mai probabilă valoare este 100 u.m. Cu toate acestea, probabilitatea fiecărei valori este necunoscută. Pe baza acestor informații limitate, fluxul de trezorerie estimat este de 133.33 u.m. [(50 + 100 + 250)/3].

(c) valoarea estimată este de 50 u.m. (10 % probabilitate), 250 u.m. (30 % probabilitate) sau 100 u.m. (60 % probabilitate). Pe baza acestor informații limitate, fluxul de trezorerie estimat preconizat este de 140 u.m. [(50 × 0,10) + (250 × 0,30) + (100 × 0,60)].

În fiecare caz, fluxul de trezorerie estimat este probabil să ofere o estimare mai bună a valorii de utilizare decât o singură valoare, respectiv cea mai mică sau cea mai mare valoare probabilă.

A12. Aplicarea abordării fluxurilor de trezorerie preconizate face obiectul unei constrângeri cost-beneficiu. În anumite cazuri, o entitate poate avea acces la date mai detaliate și poate fi capabilă să emită mai multe scenarii privind fluxurile de trezorerie. În alte cazuri, s-ar putea ca o entitate să nu poată elabora decât declarații generale despre variația fluxurilor de trezorerie, altfel ar suporta costuri substanțiale. Entitatea are obligația de a pune în balanță costurile pentru obținerea informației suplimentare cu credibilitatea suplimentară pe care acea informație o aduce evaluării.

A13. De asemenea se susține că tehnicile care folosesc fluxurile de trezorerie așteptate sunt nepotrivite pentru evaluarea unui singur articol sau a unui articol cu un număr limitat de rezultate posibile. Se dă exemplul unui activ cu două rezultate posibile: o probabilitate de 90 % că fluxul de trezorerie urmează a fi 10 u.m. și o probabilitate de 10 % că fluxul de trezorerie urmează a fi de 1 000 u.m. Se observă că fluxul de trezorerie preconizat în acest exemplu este 109 u.m. și acest rezultat este criticat deoarece nu reprezintă nici una dintre valorile plătite în cele din urmă.

A14. Asemenea afirmații reflectă un dezacord implicit față de obiectivul evaluării. În cazul în care obiectivul este centralizarea costurilor care urmează să fie suportate, este posibil ca fluxurile de trezorerie așteptate să nu producă o estimare fidelă a costului așteptat. Cu toate acestea, prezentul standard se ocupă de evaluarea valorii recuperabile a unui activ. Este puțin probabil ca valoarea recuperabilă a activului din acest exemplu să fie 10 u.m., cu toate că acesta este cel mai probabil flux de trezorerie. Aceasta se întâmplă deoarece o evaluare de 10 u.m. nu include incertitudinea fluxului de trezorerie în evaluarea activului. În schimb, fluxul incert de trezorerie este prezentat ca și cum ar fi un flux de trezorerie cert. Nici o entitate rațională nu ar vinde un astfel de activ cu 10 u.m.

Rata de actualizare

A15. Indiferent de abordarea folosită de către o entitate pentru a determina valoarea de utilizare a unui activ, ratele dobânzilor utilizate pentru a actualiza fluxurile de trezorerie nu reflectă riscurile pentru care fluxurile de trezorerie estimate au fost deja ajustate. În caz contrar, efectul unora dintre ipoteze se ia în calcul de două ori.

A16. Atunci când o rată specifică activului nu este direct disponibilă pe piață, o entitate utilizează înlocuitori pentru a estima rata de actualizare. Scopul este acela de a estima, pe cât posibil, o evaluare a pieței privind:

(a) valoarea în timp a banilor pentru perioadele până la sfârșitul duratei de viață utilă a activului

și

(b) factorii (b), (d) și (e) descriși la punctul A1, în măsura în care factorii respectivi nu au fost deja luați în calculul fluxurilor de trezorerie estimate.

A17. Ca punct de pornire în elaborarea unei asemenea estimări, entitatea ar putea să ia în considerare următoarele rate:

(a) costul mediu ponderat al capitalului entității determinat utilizând tehnici cum ar fi modelul de evaluare a activelor financiare Capital Asset Pricing Model (CAPM);

(b) rata marginală de împrumut a entității

și

(c) alte rate ale împrumuturilor de pe piață.

A18. Totuși, aceste rate sunt ajustate:

(a) pentru a reflecta felul în care piața ar evalua riscurile specifice asociate fluxurilor estimate de trezorerie ale unui activ

și

(b) pentru a exclude riscurile care nu sunt relevante pentru fluxurile estimate de trezorerie ale activului sau pentru care fluxurile estimate de trezorerie au fost ajustate.

Este acordată atenție riscurilor cum sunt riscul de țară, riscul de schimb valutar și riscul de preț.

A19. Rata de actualizare este independentă de structura capitalului entității și de felul în care entitatea a finanțat cumpărarea activului, deoarece viitoarele fluxuri de trezorerie așteptate să survină de la un activ nu depind de felul în care entitatea a finanțat achiziția acelui activ.

A20. Punctul 55 impune ca rata de actualizare folosită să fie o rată înainte de impozitare. De aceea, atunci când baza utilizată pentru a estima rata de actualizare este ulterioară impozitării, acea bază este ajustată pentru a reflecta o rată înainte de impozitare.

A21. În mod normal, o entitate folosește o singură rată de actualizare pentru estimarea valorii de utilizare a unui activ. Cu toate acestea, o entitate folosește rate distincte de actualizare pentru perioade viitoare diferite atunci când valoarea de utilizare este sensibilă la diferența de risc a diferitelor perioade sau la structura termenelor ratelor dobânzilor.

APENDICELE B

Modificare la IAS 16

Modificarea din prezentul apendice este aplicat atunci când o entitate aplică IAS 16 Imobilizări corporale *(revizuit în 2003). Această modificare se anulează la intrarea în vigoare a IAS 36* Deprecierea activelor *(revizuit în 2004). Prezentul apendice înlocuiește modificările cuprinse în IAS 16 (revizuit în 2003) la dispozițiile IAS 36* Deprecierea activelor *(emis în 1998). IAS 36 (revizuit în 2004) încorporează cerințele punctelor din prezentul apendice. În consecință, modificările cuprinse în IAS 16 (revizuit în 2003) nu sunt necesare pentru entitățile care se supun dispozițiilor IAS 36 (revizuit în 2004). Prin urmare, prezentul apendice se aplică doar entităților care aleg să aplice IAS 16 (revizuit în 2003) înainte de data intrării sale în vigoare.*

B1. IAS 16 *Imobilizări corporale* se modifică după cum urmează.

În apendice, punctul A4 se modifică după cum urmează:

A4. IAS 36 *Deprecierea activelor* (publicat în 1998) se modifică după cum urmează.

În standard, punctele 4, 9, 34, 37, 38, 41, 42, 59, 96 și 104 se modifică după cum urmează:

4. Prezentul standard se aplică activelor contabilizate la suma lor reevaluată (valoarea justă) conform altor standarde, precum modelul de reevaluare menționat în IAS 16 *Imobilizări corporale*. Cu toate acestea, identificarea faptului dacă un activ reevaluat a putut să se deprecieze depinde de baza utilizată pentru determinarea justei valori:

…

9. ***Pentru a aprecia dacă există vreun indiciu că un activ a putut să se deprecieze, o entitate are obligația de a lua în considerare cel puțin următoarele indicii:***

…

Surse interne de informație

…

(f) ***modificări importante, cu un efect negativ asupra entității, au intervenit în cursul perioadei sau sunt susceptibile să intervină într-un viitor apropiat, într-o măsură sau un mod în care un activ este folosit sau se așteaptă să fie folosit. Aceste modificări includ scoaterea din uz a activelor, planuri de întrerupere sau de restructurare a sectorului de activitate căruia îi aparține un activ și planurile de ieșire a unui activ înainte de data prevăzută anterior***

și

…

34. Previziunile de ieșire de numerar conțin cheltuieli de gestionare cotidiene, precum și cheltuieli generale viitoare care pot fi atribuite direct sau afectate pe o bază rezonabilă, coerentă și permanentă, la utilizarea activului.

37. ***Fluxurile de numerar viitoare sunt estimate pentru un activ în starea sa actuală. Estimările fluxurilor de numerar viitoare nu includ intrări sau ieșiri de numerar viitoare estimate, preconizate a fi generate de:***

…

(b) ***ameliorarea sau creșterea performanței activului.***

38. Din cauza faptului că fluxurile de numerar viitoare sunt estimate pentru activul în starea sa actuală, valoarea de utilizare nu reflectă:

…

(b) ieșirile viitoare de numerar care ameliorează sau cresc performanța activului sau intrările de numerar aferente care se așteaptă a fi generate de către aceste ieșiri.

41. Până când într-o entitate apar ieșiri de numerar care să îmbunătățească sau să crească performanța activului, estimările fluxurilor de numerar nu conțin intrări de numerar viitoare estimate care sunt susceptibile a fi generate de creșterea beneficii economice legate de ieșirea de numerar (a se vedea apendicele A exemplul 6).

42. Estimările fluxurilor de numerar viitoare includ ieșiri viitoare de numerar necesare menținerii nivelului beneficiilor economice susceptibile a fi generate de activul în starea sa actuală. În cazul în care o unitate generatoare de trezorerie este compusă din active care au fiecare o durată diferită de utilizare estimată, toate fiind esențiale pentru activitatea continuă a unității, înlocuirea activelor cu durată de utilizare mai scurtă se consideră ca făcând parte din gestionarea cotidiană a unității la estimarea viitoarelor fluxuri de trezorerie legate de unitate. De asemenea, în cazul în care un activ unic este constituit din elemente cu o durată de utilizare estimată diferită, înlocuirea elementelor cu durată de utilizare mai scurtă se consideră ca făcând parte din gestionarea cotidiană a activului la estimarea fluxurilor de numerar viitoare generate de respectivul activ.

59. ***O pierdere din depreciere este contabilizată imediat la cheltuieli în contul de profit și pierderi, cu excepția cazului în care activul este contabilizat la suma lui reevaluată conform unui alt standard (de exemplu, conform modelului reevaluării în IAS 16* Imobilizări corporale*). Orice pierdere din depreciere a unui activ reevaluat este tratată ca o reevaluare negativă conform acestui alt standard.***

96. ***Pentru a aprecia dacă există un indice care să arate că o pierdere din depreciere recunoscută cu titlul unui activ în cursul perioadelor anterioare nu mai există sau a diminuat, o entitate are obligația de a lua în considerare cel puțin următoarele:***

…

Surse de informație interne

(d) ***Modificări importante, cu un efect favorabil asupra entității, au intervenit în cursul perioadei sau sunt susceptibile să intervină într-un viitor apropiat, în măsura în care sau în modul în care activul este utilizat sau susceptibil a fi utilizat. Aceste modificări includ costurile apărute în timpul perioadei pentru a ameliora sau a crește performanța activului sau pentru a restructura activitatea căreia îi aparține activul***

și

…

104. ***O reluare a pierderii din depreciere a unui activ este contabilizată imediat la venituri în contul de profit și pierderi, cu excepția cazului în care activul este contabilizat cu o sumă reevaluată conform unui alt standard (de exemplu, conform modelului de reevaluare în IAS 16* Imobilizări corporale*). Orice reluare a unei pierderi din depreciere a unui activ de reevaluare este tratată ca o reevaluare pozitivă conform acestui alt standard.***

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE CONTABILITATE 38

Imobilizări necorporale

CUPRINS

	Puncte
Obiectiv	1
Domeniu de aplicare	2-7
Definiții	8-17
Imobilizări necorporale	9-17
Caracterul identificabil	11-12
Controlul	13-16
Beneficiile economice viitoare	17
Recunoaștere și evaluare	18-67
Achiziția separată	25-32
Achiziția ca parte a unei combinări de întreprinderi	33-43
Evaluarea valorii juste a unei imobilizări necorporale obținute în urma unei combinări de întreprinderi	35-41
Cheltuielile ulterioare cu un proiect achiziționat de dezvoltare și cercetare în curs de desfășurare	42-43
Achiziția prin intermediul unei subvenții guvernamentale	44
Schimbul de active	45-47
Fondul comercial generat intern	48-50
Imobilizările necorporale generate intern	51-67
Faza de cercetare	54-56
Faza de dezvoltare	57-64
Costul imobilizării necorporale generate intern	65-67
Recunoașterea unei cheltuieli	68-71
Cheltuieli anterioare care nu sunt recunoscute ca active	71
Evaluarea după recunoaștere	72-87
Modelul costului	74
Modelul reevaluării	75-87
Durata de viață	88-96
Imobilizări necorporale cu durată de viață determinată	97-106
Perioada de amortizare și metoda de amortizare	97-99
Valoarea reziduală	100-103
Revizuirea perioadei de amortizare și a metodei de amortizare	104-106

	Puncte
Imobilizări necorporale cu durată de viață nedeterminată	107-110
Revizuirea estimării duratei de viață	109-110
Recuperabilitatea valorii contabile – pierderile din depreciere	111
Retrageri și cedări	112-117
Prezentarea informațiilor	118-128
Aspecte generale	118-123
Imobilizări necorporale evaluate după recunoaștere pe baza modelului reevaluării	124-125
Cheltuieli cu cercetarea și dezvoltarea	126-127
Alte informații	128
Dispoziții tranzitorii și data intrării în vigoare	129-132
Schimburi de imobilizări similare	131
Aplicarea înainte de termen	132
Retragerea IAS 38 (emis înainte de 1998)	133

Prezentul standard revizuit înlocuiește IAS 38 (1998) *Imobilizări necorporale* și se aplică:

(a) achizițiilor, imobilizărilor necorporale dobândite la combinări de întreprinderi pentru care data acordului este începând cu 30 martie 2004;

(b) tuturor celorlalte imobilizări necorporale, pentru perioade anuale începând cu 31 martie 2004.

Aplicările în devans sunt încurajate.

OBIECTIV

1. Obiectivul prezentului standard este să prescrie tratamentul contabil pentru imobilizările necorporale neabordate în cadrul altui standard. Prezentul standard prevede ca o entitate să recunoască o imobilizare necorporală dacă și numai dacă sunt îndeplinite criteriile specifice. Standardul specifică de asemenea cum se evaluează valoarea contabilă a imobilizărilor necorporale și cere prezentarea de informații specifice legate de imobilizările necorporale.

DOMENIUL DE APLICARE

2. ***Prezentul standard se aplică în contabilitatea imobilizărilor necorporale, cu excepția:***

   (a) ***imobilizărilor necorporale care intră în domeniul de aplicare al altui standard;***

IAS 38

(b) ***activelor financiare, așa cum sunt definite în IAS 39* Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare;**

și

(c) ***cheltuielilor pentru valorificarea şi extragerea mineralelor, petrolului, gazului natural şi a resurselor similare neregenerative.***

3. În cazul în care un alt standard prevede contabilizarea unui tip anume de imobilizare necorporală, entitățile au obligația de a aplica acel standard în locul acestuia. De exemplu, prezentul standard nu se aplică la:

(a) imobilizările necorporale deținute de o entitate pentru vânzare în cursul normal al desfășurării unei activități (a se vedea IAS 2 *Stocuri* și IAS 11 *Contracte de construcții)*.

(b) creanțele de impozite amânate (a se vedea IAS 12 *Impozitul pe profit)*.

(c) contractele de leasing care se află în domeniul de aplicare al IAS 17 *Contracte de leasing*.

(d) activele reieșite din beneficiile angajaților (a se vedea IAS 19 *Beneficiile angajaților)*.

(e) activele financiare așa cum sunt definite în IAS 39. Recunoașterea și evaluarea anumitor active financiare sunt prevăzute în IAS 27 *Situații financiare consolidate și individuale*, IAS 28 *Investiții în entități asociate* și IAS 31 *Interese în asocierile în participațiune*.

(f) fondul comercial obținut într-o combinare de întreprinderi (a se vedea IFRS 3 *Combinări de întreprinderi)*.

(g) costurile de achiziție amânate și imobilizările necorporale reieșite din drepturile contractuale ale unui asigurător deținute pe baza unui contract de asigurări care se afla în domeniul de aplicare al IFRS 4 *Contracte de asigurări*. IFRS 4 prevede cerințe specifice de raportare pentru acele costuri de achiziție amânate, dar nu și pentru acele imobilizări necorporale. Astfel, cerințele de prezentare din prezentul standard se aplică acelor imobilizări necorporale.

(h) imobilizările necorporale imobilizate clasificate ca deținute în vederea vânzării (sau incluse într-un grup destinat cedării de bunuri clasificat ca fiind deținut în vederea vânzării) în conformitate cu IFRS 5 *Active imobilizate deținute în vederea vânzării și activități întrerupte*.

4. Anumite imobilizări necorporale pot fi păstrate în sau pe un obiect fizic cum ar fi un compact-disc (în cazul unui software), documentație legală (în cazul unei licențe sau a unui brevet) sau peliculă. Pentru a stabili dacă o imobilizare care încorporează atât elemente corporale, cât și necorporale este tratată în conformitate cu IAS 16 *Imobilizări corporale* sau ca imobilizare necorporală în conformitate cu prezentul standard, o entitate își utilizează raționamentul pentru a evalua care element este mai semnificativ. De exemplu, software-ul pentru un utilaj computerizat care nu poate opera fără acel software constituie parte integrantă a respectivului hardware și este tratat ca imobilizare corporală. Același lucru este valabil și pentru sistemul de operare al unui computer. Atunci când software-ul nu constituie parte integrantă a hardware-ului respectiv, software-ul este tratat ca imobilizare necorporală.

5. Prezentul standard se aplică, printre altele, în cazul cheltuielilor cu activitățile de publicitate, instruire, inițiere, cercetare și dezvoltare. Activitățile de cercetare și dezvoltare sunt direcționare către dezvoltarea cunoștințelor. Astfel, deși aceste activități pot rezulta într-o imobilizare cu substanță fizică (de exemplu, un prototip), elementul fizic al imobilizării este secundar componentei sale necorporale, adică pachetul de cunoștințe încorporat în aceasta.

6. În cazul unui leasing financiar, activul poate fi atât corporal, cât și necorporal. După recunoașterea inițială, locatarul contabilizează o imobilizare necorporală deținută sub un leasing financiar în conformitate cu prezentul standard. Drepturile din acorduri de licență pentru elementele cum ar fi filmele de cinematograf, înregistrările video, piesele de teatru, manuscrisele, brevetele și drepturile de autor ies din domeniul de aplicare al IAS 17 și intră sub incidența prezentului standard.

7. Excluderile din domeniul de aplicare al unui standard pot apărea atunci când activitățile sau tranzacțiile sunt atât de specializate încât creează probleme contabile care pot necesita o abordare diferită. Astfel de probleme apar în contabilitatea cheltuielilor cu explorarea sau dezvoltarea și extragerea țițeiului, gazelor și depozitelor minerale din industriile extractive și în cazul contractelor de asigurări. Astfel, prezentul standard nu se aplică cheltuielilor cu astfel de activități și contracte. Cu toate acestea, prezentul standard se aplică altor imobilizări necorporale utilizate (cum ar fi software-ul) și altor cheltuieli realizate (cum ar fi costurile de înființare), în industriile extractive sau în domeniul asigurărilor.

DEFINITII

8. ***Următorii termeni sunt utilizați în cadrul prezentului standard cu înțelesurile specificate:***

O piață activă este o piață în cadrul căreia sunt îndeplinite toate condițiile prezentate mai jos:

(a) ***elementele comercializate pe piață sunt omogene;***

(b) ***se pot găsi în orice moment cumpărători și vânzători;***

și

(c) ***prețurile sunt accesibile publicului.***

Data acordului pentru o combinare de întreprinderi este data la care s-a ajuns la un acord ferm între părțile implicate în combinarea de întreprinderi, iar, în cazul entităților publice cotate la bursă, data la care acest acord este făcut public. În cazul unei preluări ostile, data cea mai timpurie la care s-a ajuns la un acord ferm între părțile combinării de întreprinderi este data la care un număr suficient dintre deținătorii entității achiziționate au acceptat oferta dobânditorului pentru ca acesta să obțină controlul asupra entității dobândite.

Amortizarea este alocarea sistematică a valorii depreciabile a unei imobilizări necorporale de-a lungul duratei sale de viață.

Un activ este o resursă:

(a) ***controlată de o entitate ca rezultat al unor evenimente trecute;***

și

(b) ***de la care sunt aşteptate beneficii economice viitoare care să se răsfrângă asupra entității.***

Valoarea contabilă este suma la care un activ este recunoscut în bilanț după deducerea oricăror amortizări acumulate şi pierderi din deprecieri acumulate.

***Costul este suma în numerar sau în echivalente de numerar plătită ori valoarea justă sau altă compensație dată dobânditorului pentru obținerea unui activ la momentul achiziției sau construcției sale, sau, acolo unde este cazul, suma atribuită activului când este recunoscut inițial în conformitate cu cerințele specifice ale altor IFRS, de exemplu, IFRS 2* Plata pe bază de acțiuni.**

Valoarea depreciabilă este costul unei imobilizări, sau o altă sumă care se substituie costului, minus valoarea sa reziduală.

Dezvoltarea este aplicarea descoperirilor din cercetare sau a altor cunoştinţe într-un plan sau proiect ce vizează producția de materiale, dispozitive, produse, procese, sisteme sau servicii noi sau îmbunătățite substanțial înainte de începerea producției sau utilizării comerciale.

Valoarea specifică a unei entități este valoarea actuală a fluxurilor de trezorerie pe care o entitate se așteaptă să le obțină din utilizarea continuă a unei imobilizări și din cedarea acesteia la sfârșitul duratei sale de viață, sau pe care entitatea se așteaptă să le suporte la lichidarea unui pasiv.

Valoarea justă a unui activ este suma pentru care activul ar putea fi schimbat de bunăvoie între părți aflate în cunoștință de cauză în cadrul unei tranzacții desfășurate în condiții obiective.

O pierdere din depreciere este suma cu care valoarea contabilă a unui activ depășește valoarea sa de recuperare.

O imobilizare necorporală este o imobilizare identificabilă nemonetară fără substanță fizică.

Activele monetare sunt banii deținuți și activele care sunt primite în sume de bani fixe sau determinabile.

Cercetarea este investigarea originală și planificată întreprinsă în scopul câștigării unor cunoștințe sau înțelesuri științifice ori tehnice noi.

Valoarea reziduală a unei imobilizări necorporale este suma estimată pe care o entitate ar putea să o obțină în momentul de față din cedarea unui activ, după deducerea costurilor estimate ale cedării, în cazul în care activul ar fi deja de vârsta și condițiile preconizate pentru finalul duratei sale de viață.

Durata de viață este:

(a) ***perioada în care se așteaptă ca un activ să fie disponibil pentru utilizarea de către o entitate***

sau

(b) ***numărul de unități de producție sau unități similare preconizate a se obține dintr-un activ de către o entitate.***

Imobilizări necorporale

9. Entitățile cheltuiesc frecvent resurse sau angajează creșterea pasivului prin achiziția, dezvoltarea, menținerea sau extinderea resurselor necorporale cum ar fi cunoștințele științifice sau tehnice, proiectarea și punerea în aplicare a proceselor și sistemelor noi, licențele, proprietatea intelectuală, cunoștințele despre piață și mărcile (inclusiv numele de marcă și titlurile de publicare). Exemple comune ale elementelor încorporate în aceste direcții vaste sunt software-ul, brevetele, drepturile de autor, filmele de cinematografie, listele de consumatori, drepturile privind serviciile ipotecare, licențele de pescuit, cotele de import, francizele, relațiile cu consumatorii sau furnizorii, loialitatea consumatorului, cota de piață și drepturile de marketing.

10. Nu toate elementele descrise la punctul 9 îndeplinesc definiția unei imobilizări necorporale, respectiv caracterul identificabil, controlul asupra unei resurse și existența beneficiilor economice viitoare. În cazul în care un element din domeniul de aplicare al prezentului standard nu îndeplinește definiția unei imobilizări necorporale, cheltuiala pentru a-l obține sau pentru a-l genera intern este recunoscută drept cost în momentul apariției. Cu toate acestea, în cazul în care acel element este obținut printr-o combinare de întreprinderi, el reprezintă o parte a fondului comercial recunoscut la data achiziției (a se vedea punctul 68).

Caracterul identificabil

11. Definiția unei imobilizări necorporale cere ca imobilizarea necorporală să fie identificabilă pentru a fi distinsă de fondul comercial. Fondul comercial dintr-o combinare de întreprinderi reprezintă o plată făcută de către dobânditor în anticiparea unor beneficii economice viitoare din imobilizări care nu pot fi identificate individual și recunoscute separat. Beneficiile economice viitoare pot rezulta din sinergia dintre activele identificabile obținute sau din activele care, individual, nu se califică pentru a fi recunoscute în situațiile financiare, dar pentru care dobânditorul este pregătit să facă o plată în combinarea de întreprinderi.

12. ***Un activ îndeplinește criteriul de identificare din definiția unei imobilizări necorporale atunci când:***

(a) ***este separabil, adică poate fi separat sau divizat de entitate și vândut, transferat, autorizat, închiriat sau schimbat, fie individual, fie împreună cu un contract, un activ sau un pasiv corespondent;***

sau

(b) ***decurge din drepturi contractuale sau de altă natură legală, indiferent dacă acele drepturi sunt transferabile sau separabile de entitate sau de alte drepturi și obligații.***

Controlul

13. O entitate controlează o imobilizare, în cazul în care entitatea are capacitatea de a obține beneficii economice viitoare de pe urma resursei și de a restricționa accesul altora la acele beneficii. Capacitatea unei entități de a controla beneficiile economice viitoare ale unei imobilizări necorporale se separă în mod normal de drepturile legale care se aplică într-un tribunal. În absența drepturilor legale, deținerea controlului este mai greu de dovedit. Cu toate acestea, aplicarea legală a dreptului nu este o condiție necesară pentru control deoarece entitatea poate controla beneficiile economice viitoare printr-o altă modalitate.

14. Cunoștințele tehnice și de piață pot genera beneficii economice viitoare. O entitate controlează acele beneficii, în cazul în care, de exemplu, cunoștințele respective sunt protejate de drepturi legale precum drepturile de autor, restrângerea acordului comercial (în cazul în care acest lucru este permis) sau constrângerea legală a salariaților de a păstra confidențialitatea.

15. O entitate poate avea personal calificat și poate fi capabilă să identifice la acest personal aptitudini tot mai mari generatoare de beneficii economice viitoare prin programe de calificare. De asemenea, entitatea poate să preconizeze că personalul urmează a continua să pună la dispoziția entității abilitățile respective. Totuși, în mod normal, o entitate nu poate controla suficient beneficiile economice viitoare generate de o echipă de profesioniști și programele de pregătire pentru ca aceste elemente să îndeplinească definiția imobilizării necorporale. Dintr-un motiv similar, este puțin probabil ca abilitățile specifice tehnice sau de management să îndeplinească definiția unei imobilizări necorporale, exceptând situația în care acestea sunt protejate de drepturi legale de folosință și obținere a beneficiilor economice viitoare așteptate de la ele, și dacă îndeplinesc de asemenea și celelalte părți ale definiției.

16. O entitate poate avea un portofoliu de consumatori sau o cotă de piață și poate preconiza că, datorită eforturilor sale de a construi relații de afaceri cu consumatorii și de fidelitate, consumatorii continuă să apeleze la acea entitate. Cu toate acestea, în absența unor drepturi juridice care să protejeze sau a altor metode de a controla, relațiile cu consumatorii sau loialitatea acestora față de entitate, entitatea nu are de obicei suficient control asupra beneficiilor economice viitoare din relațiile cu clienții și loialitatea acestora pentru astfel de elemente (de exemplu, portofoliu de clienți, cote de piață, relații cu clienții sau fidelitatea clienților) pentru a îndeplini definiția imobilizărilor necorporale. În absența unor drepturi juridice care să protejeze relațiile cu consumatorii, tranzacțiile de schimb pentru aceeași relație care nu are caracter contractual cu consumatorul sau pentru una similară (alta decât ca parte a unei combinări de întreprinderi) oferă dovezi că entitatea este, totuși, capabilă să controleze beneficiile economice viitoare care decurg din relațiile cu consumatorii. Întrucât astfel de tranzacții de schimb oferă de asemenea dovada că relațiile cu clienții sunt separabile, aceste relații cu clienții îndeplinesc definiția unei imobilizări necorporale.

Beneficiile economice viitoare

17. Beneficiile economice viitoare care decurg dintr-o imobilizare necorporală pot include venitul din vânzarea produselor sau serviciilor, economisiri sau alte beneficii rezultate din utilizarea imobilizării de către entitate. De exemplu, utilizarea proprietății intelectuale într-un proces de producție poate reduce costurile de producție viitoare mai degrabă decât să crească veniturile viitoare.

RECUNOAȘTERE ȘI EVALUARE

18. Recunoașterea unui element ca fiind imobilizare necorporală cere ca entitatea să demonstreze că elementul respectiv îndeplinește următoarele:

(a) definiția unei imobilizări necorporale (a se vedea punctele 8-17);

și

(b) criteriile de recunoaștere (a se vedea punctele 21-23).

Această cerință se aplică costurilor inițiale de obținere sau generare internă a unei imobilizări necorporale și costurilor ulterioare pentru adăugarea sau înlocuirea unor părți, sau cu repararea acesteia.

19. Punctele 25-32 se ocupă de aplicarea criteriilor de recunoaștere a imobilizărilor necorporale achiziționate separat, iar punctele 33-43 se ocupă de aplicarea acestora pentru imobilizările necorporale obținute printr-o combinare de întreprinderi. Punctul 44 abordează evaluarea inițială a imobilizărilor necorporale obținute prin subvenție guvernamentală, punctele 45-47 se ocupă de schimburile de imobilizări necorporale, iar punctele 48-50 de tratamentul fondului comercial generat intern. Punctele 51-67 se ocupă de recunoașterea inițială și evaluarea imobilizărilor necorporale generate intern.

20. Imobilizările necorporale sunt de așa natură încât, în multe cazuri, nu există adăugiri la o astfel de imobilizare sau înlocuiri ale componentelor acesteia. Prin urmare, majoritatea cheltuielilor generate par mai degrabă să mențină beneficiile economice viitoare ale unei imobilizări necorporale decât să întrunească definiția unei imobilizări necorporale și criteriile de recunoaștere din prezentul standard. În plus, deseori este mai dificil să atribui cheltuieli viitoare direct unei imobilizări necorporale decât unei afaceri per ansamblu. Astfel, doar rareori cheltuielile ulterioare – cele angajate după recunoașterea inițială a unei imobilizări necorporale sau după terminarea unei imobilizări necorporale generate intern – sunt recunoscute în valoarea contabilă a unui activ. În conformitate cu punctul 63, cheltuielile viitoare pe mărci, capete de serie, titluri de publicare, liste cu consumatorii și elemente similare în fond (fie obținute din afară, fie generate intern) sunt întotdeauna recunoscute în contul de profit și pierderi în momentul angajării. Aceasta pentru că astfel de cheltuieli nu pot fi diferențiate de cheltuielile cu dezvoltarea companiei pe ansamblu.

21. ***O imobilizare necorporală se recunoaşte dacă, şi numai dacă:***

(a) ***este probabil ca beneficiile economice viitoare care pot fi atribuite imobilizării să revină entității;***

şi

(b) ***costul unei imobilizări poate fi evaluat credibil.***

22. ***O entitate evaluează probabilitatea producerii de beneficii economice viitoare pe baza unor calcule raționale și ușor de susținut care reprezintă cea mai bună estimare a echipei de conducere pentru setul de condiții economice ce există pe parcursul duratei de viață a imobilizării.***

23. O entitate folosește raționamentul pentru a evalua gradul de siguranță asociat obținerii de beneficii economice viitoare care pot fi atribuite utilizării imobilizării pe baza dovezilor disponibile în momentul recunoașterii inițiale, acordând o importanță mai mare dovezilor externe.

24. ***O imobilizare necorporală este evaluată inițial la cost.***

Achiziția separată

25. În mod normal, prețul pe care o entitate îl plătește pentru a obține separat o imobilizare necorporală reflectă așteptările privind probabilitatea ca beneficiile economice viitoare ale imobilizării să revină entității. Cu alte cuvinte, efectul probabilității este reflectat în costul imobilizării. Astfel, criteriul recunoașterii probabilității de la punctul 21 litera (a) este întotdeauna considerat ca fiind îndeplinit de către imobilizările necorporale achiziționate separat.

26. În plus, costul unei imobilizări necorporale achiziționate separat poate fi în general evaluat credibil. Acest lucru se întâmplă mai ales când suma compensării achiziției ia forma numerarului sau a altor active monetare.

27. Costul unei imobilizări necorporale achiziționate separat este alcătuit din:

(a) prețul său de achiziție, inclusiv impozitele și accizele aferente și nereturnabile, după deducerea rabaturilor comerciale

și

(b) orice cost atribuit direct pregătirii imobilizării pentru utilizarea prevăzută.

28. Exemple de costuri ce pot fi atribuite direct sunt:

(a) costurile cu beneficiile angajaților (așa cum sunt acestea definite în IAS 19 *Beneficiile angajaților)* care reies direct din aducerea imobilizării la condiția sa de lucru;

și

(b) onorariile profesionale ce decurg direct din aducerea imobilizării la condiția sa de lucru;

(c) costurile testării funcționării corespunzătoare a imobilizării.

29. Exemple de cheltuieli care nu constituie parte a costului imobilizării necorporale sunt:

(a) costurile introducerii unui nou produs sau serviciu (inclusiv costurile cu publicitatea și serviciile promoționale);

(b) costurile de desfășurare a unei afaceri într-o locație nouă sau cu o nouă clasă de consumatori (inclusiv costurile de pregătire a personalului)

și

(c) costurile de administrare și alte costuri generale de regie.

30. Recunoașterea costurilor în valoarea contabilă a unei imobilizări necorporale încetează când o imobilizare se află în condiția necesară pentru ca ea să poată opera în maniera intenționată de conducere. Astfel, costurile cu utilizarea sau redistribuirea unei imobilizări necorporale nu sunt incluse în valoarea contabilă a acelei imobilizări. De exemplu, următoarele costuri nu sunt incluse în valoarea contabilă a unei imobilizări necorporale:

(a) costul creat atunci când o imobilizare capabilă să funcționeze în maniera intenționată de conducere urmează să fie dată în folosință;

și

(b) pierderile inițiale din exploatare, cum sunt acelea angajate de cererea în creștere pentru producția imobilizării.

31. Anumite operațiuni au loc în legătură cu dezvoltarea unei imobilizări necorporale, dar nu sunt necesare pentru a aduce imobilizarea în condiția necesară pentru a putea funcționa în maniera intenționată de conducere. Aceste operațiuni ocazionale pot apărea înaintea sau în timpul activităților de dezvoltare. Deoarece operațiunile ocazionale nu sunt necesare pentru a aduce o imobilizare la condiția necesară pentru ca aceasta să poată opera în maniera intenționată de conducere, veniturile și cheltuielile aferente operațiunilor ocazionale sunt recunoscute imediat în contul de profit și pierderi și incluse în clasificarea corespunzătoare de venit și cheltuială.

32. În cazul în care plata pentru imobilizarea necorporală este amânată peste termenul normal de creditare, costul său este echivalentul prețului în numerar. Diferența dintre această sumă și plățile totale este recunoscută ca o cheltuială cu dobânda pe perioada creditului, cu excepția cazului în care este capitalizată în conformitate cu tratamentul de capitalizare permis de IAS 23 *Costurile îndatorării*.

Achiziția ca parte a unei combinări de întreprinderi

33. În conformitate cu IFRS 3 *Combinări de întreprinderi, în cazul în care* o imobilizare necorporală este obținută printr-o combinare de întreprinderi, atunci costul imobilizării necorporale este valoarea sa justă la data achiziției. Valoarea justă a unei imobilizări necorporale reflectă așteptările pieței privind posibilitatea ca beneficiile economice viitoare din imobilizare să revină entității. Cu alte cuvinte, efectul probabilității este reflectat în evaluarea valorii juste a imobilizării necorporale. Astfel, criteriul recunoașterii probabilității prevăzut la punctul 21 litera (a) este întotdeauna considerat ca fiind îndeplinit pentru imobilizările necorporale obținute prin combinare de întreprinderi.

34. Astfel, în conformitate cu prezentul standard și IFRS 3, un dobânditor recunoaște la data achiziției separat de fondul comercial și o imobilizare necorporală a entității dobândite dacă valoarea justă a imobilizării poate fi evaluată credibil, indiferent dacă imobilizarea a fost recunoscută de entitatea dobândită înainte de combinarea de întreprinderi. Acest lucru înseamnă că dobânditorul recunoaște ca imobilizare separată de fondul comercial un proiect de cercetare și dezvoltare în curs de desfășurare al entității dobândite dacă proiectul îndeplinește definiția unei imobilizări necorporale și valoarea sa justă poate fi evaluată credibil. Proiectul de cercetare și dezvoltare în curs de desfășurare al unei entități dobândite întrunește definiția imobilizării necorporale, în cazul în care:

(a) întrunește definiția unei imobilizări;

și

(b) este identificabil, adică separabil, sau dacă reiese din drepturi contractuale sau din alte drepturi legale.

Evaluarea valorii juste a unei imobilizări necorporale obținute în urma unei combinări de întreprinderi

35. În mod normal, valoarea justă a imobilizărilor necorporale obținute prin combinări de întreprinderi poate fi evaluată cu suficientă acuratețe pentru a fi recunoscută separat de fondul comercial. Atunci când, pentru estimările folosite la evaluarea valorii juste a unei imobilizări necorporale, există o serie de rezultate posibile cu diferite probabilități, acea incertitudine este luată în calcul mai mult pentru a evalua valoarea justă a imobilizării necorporale și mai puțin pentru a demonstra o incapacitate de a evalua credibil valoarea justă. În cazul în care o imobilizare necorporală obținută printr-o combinare de întreprinderi are o durată de viață determinată, există o prezumție contestabilă că valoarea sa justă poate fi evaluată credibil.

36. O imobilizare necorporală obținută printr-o combinare de întreprinderi poate fi separabilă, dar numai împreună cu o altă imobilizare necorporală sau corporală aferentă. De exemplu, este posibil ca titlul sub care se publică o revistă să nu poată fi vândut separat de o bază de date cu abonați, sau o marcă de apă minerală naturală să nu poată fi vândută fără izvorul aferent. În astfel de cazuri, dobânditorul recunoaște grupul de imobilizări ca pe o imobilizare individuală separată de fondul comercial, în cazul în care valorile juste individuale ale imobilizărilor din grup nu pot fi evaluate credibil.

37. În mod similar, termenii de „marcă” și de „nume de marcă” sunt deseori utilizați ca sinonime pentru marca de comerț și alte mărci. Totuși, aceştia din urmă sunt termeni generali de marketing utilizați în mod normal pentru referiri la un grup de imobilizări complementare cum ar fi marca de comerț (sau marca de servicii) și numele aferent de comercializare, formulele, rețetele și expertiza tehnologică. Dobânditorul recunoaște ca imobilizare individuală un grup de imobilizări necorporale complementare care alcătuiesc o marcă dacă valorile juste individuale ale imobilizărilor complementare nu pot fi evaluate credibil. În cazul în care valorile juste individuale ale imobilizărilor complementare pot fi evaluate credibil, un dobânditor le poate recunoaște drept activ individual, în cazul în care acestea au durate de viață similare.

38. Singurele circumstanțe în care este posibil să nu putem evalua credibil valoarea justă a unei imobilizări necorporale achiziționate într-o combinare de întreprinderi sunt acelea în care imobilizarea necorporală decurge din drepturi juridice sau contractuale și fie:

(a) nu este separabilă;

fie

(b) este separabilă, dar nu există dovezi sau antecedente privind schimburi de tranzacții pentru aceleași imobilizări sau pentru unele similare, iar valoarea justă estimată ar fi dependentă de variabile care nu pot fi evaluate.

39. Prețurile de piață menționate pe o piață activă asigură cea mai credibilă estimare a valorii juste a unei imobilizări necorporale (a se vedea și punctul 78). Prețul de piață corespunzător este în mod normal prețul actual de licitație. În cazul în care prețurile actuale de licitație nu sunt disponibile, prețul celei mai recente tranzacții similare poate oferi o bază de la care să se facă estimarea valorii juste atâta timp cât nu au existat modificări economice majore în intervalul dintre data tranzacției și data estimării valorii juste a imobilizării.

40. În cazul în care nu există o piață activă pentru imobilizarea necorporală, valoarea sa justă este suma pe care entitatea ar fi plătit-o pentru imobilizare, la data achiziției, într-o tranzacție desfășurată în condiții obiective, între părți aflate în deplină cunoștință de cauză și neconstrânse, pe baza celor mai bune informații disponibile. În stabilirea acestei sume, o entitate ia în considerare rezultatul tranzacțiilor recente cu imobilizări similare.

41. Este posibil ca entitățile frecvent implicate în achiziționarea și vânzarea imobilizărilor necorporale unice să fi dezvoltat tehnici de estimare indirectă a valorilor lor juste. Aceste tehnici pot fi utilizate pentru evaluarea inițială a imobilizării necorporale obținute într-o combinare de întreprinderi, în cazul în care obiectivul lor este acela de a estima valoarea justă și dacă ele reflectă actualele tranzacții și practici din industria din care imobilizarea face parte. Aceste tehnici includ, atunci când este cazul:

(a) aplicarea multiplilor care reflectă tranzacțiile curente de pe piață la indicatorii care conduc la rentabilitatea unei imobilizări necorporale (cum ar fi venitul, cotele de piață și profitul operat) sau la tendința redevențelor care ar putea fi obținute prin autorizarea unei alte părți printr-o tranzacție desfășurată în condiții obiective de a utiliza imobilizarea necorporală (ca în abordarea „scutire de redevență”)

sau

(b) reducerea fluxurilor de trezorerie nete viitoare estimate din imobilizare.

Cheltuielile ulterioare cu un proiect achiziționat de dezvoltare și cercetare în curs de desfășurare

42. ***Cheltuielile cu cercetarea sau dezvoltarea care:***

(a) ***sunt aferente unui proiect de cercetare și dezvoltare în curs de desfășurare achiziționat separat sau printr-o combinare de întreprinderi și recunoscut ca imobilizare necorporală;***

și

(b) ***sunt făcute după achiziția acelui proiect se contabilizează în conformitate cu punctele 54-62.***

43. Aplicarea cerințelor de la punctele 54-62 înseamnă că orice cheltuieli ulterioare cu un proiect de cercetare și dezvoltare în curs de desfășurare achiziționat separat sau printr-o combinare de întreprinderi și recunoscut ca imobilizare necorporală sunt:

(a) recunoscute drept cost, în cazul în care este vorba de cheltuieli cu cercetarea;

(b) recunoscute drept cost atunci când este vorba de cheltuieli cu dezvoltarea care nu satisfac criteriile de recunoaștere ca imobilizări necorporale de la punctul 57;

și

(c) adăugate valorii contabile a proiectului de cercetare și dezvoltare în curs de desfășurare, în cazul în care este vorba de cheltuieli de dezvoltare care satisfac criteriile de recunoaștere de la punctul 57.

Achiziția prin intermediul unei subvenții guvernamentale

44. În anumite cazuri, o imobilizare necorporală poate fi obținută gratuit, sau în contraprestație, prin intermediul unei subvenții guvernamentale. Această situație poate apărea atunci când un guvern transferă sau alocă unei entități imobilizări necorporale precum drepturi de aterizare pe aeroport, licențe de operare pentru o stație de radio sau de televiziune, licențe sau cote de import sau dreptul de a accesa alte resurse restricționate. În conformitate cu IAS 20 *Contabilitatea subvențiilor guvernamentale și prezentarea informațiilor legate de asistența guvernamentală*, o entitate poate alege să recunoască inițial atât imobilizarea necorporală, cât și subvenția la valoarea justă. În cazul în care o entitate alege să nu recunoască inițial imobilizarea la valoarea justă, entitatea recunoaște inițial imobilizarea la valoarea nominală (alt tratament permis de IAS 20) plus orice cheltuieli care pot fi atribuite direct pregătirii imobilizării pentru utilizarea intenționată.

Schimbul de active

45. Una sau mai multe imobilizări necorporale poate (pot) fi achiziționată(e) în schimbul unuia sau mai multor active nemonetare, sau în schimbul unei combinații de active monetare și nemonetare. Următoarele discuții se referă doar la schimbul unui activ nemonetar cu altul, dar se aplică de asemenea tuturor schimburilor descrise în propoziția precedentă. Costul unei astfel de imobilizări necorporale este evaluat la valoarea justă cu excepția cazurilor în care (a) tranzacția de schimb nu are conținut comercial sau (b) nu poate fi evaluată credibil nici valoarea justă a activului primit, nici cea a activului cedat. Imobilizarea achiziționată este evaluată în acest fel chiar dacă entitatea nu poate derecunoaște imediat lipsa imobilizării pe care tocmai a dat-o la schimb. În cazul în care imobilizarea achiziționată nu este evaluată la valoarea justă, costul său este evaluat la valoarea contabilă a imobilizării cedate.

46. O entitate stabilește dacă o tranzacție de schimb are conținut comercial luând în considerare măsura în care se așteaptă ca viitoarele sale fluxuri de trezorerie să se schimbe ca rezultat al acelei tranzacții. O tranzacție de schimb are conținut comercial, în cazul în care:

(a) configurarea (adică riscul, timpul și valoarea) fluxurilor de trezorerie ale imobilizării primite diferă de configurarea fluxurilor de trezorerie ale imobilizării transferate;

sau

(b) valoarea specifică entității a porțiunii din operațiunile entității afectată de tranzacție se modifică din cauza schimbului;

și

(c) diferența de la (a) sau (b) este semnificativă relativ la valoarea justă a imobilizării care a făcut obiectul schimbului.

Pentru a stabili dacă o tranzacție de schimb are conținut comercial, valoarea specifică entității a porțiunii din operațiunile entității afectată de tranzacție reflectă fluxurile de trezorerie de după impozitare. Rezultatul acestor analize poate fi clar fără ca entitatea să fi făcut calcule detaliate.

47. La punctul 21 litera (b) se prevede că o condiție pentru recunoașterea unei imobilizări necorporale o constituie posibilitatea de a evalua credibil costul imobilizării. Valoarea justă a unei imobilizări necorporale pentru care nu există tranzacții comparabile pe piață poate fi evaluată credibil, în cazul în care: (a) variabilitatea din seria estimărilor rezonabile ale valorii juste nu este semnificativă pentru acea imobilizare sau (b) probabilitățile diferitelor estimări din aceeași serie pot fi evaluate rezonabil și utilizate în estimarea valorii juste. În cazul în care o entitate poate stabili credibil valoarea justă a uneia dintre cele două imobilizări care au făcut obiectul schimbului, atunci valoarea justă a imobilizării cedate este utilizată pentru a evalua costul, cu excepția cazului în care valoarea justă a imobilizării primite este mai evidentă.

Fondul comercial generat intern

48. ***Fondul comercial generat intern nu se recunoaşte ca imobilizare.***

49. În anumite cazuri, se fac o serie de cheltuieli pentru a genera beneficii economice viitoare, dar acestea nu duc la crearea unei imobilizări necorporale care îndeplinește criteriile de recunoaștere din prezentul standard. Astfel de cheltuieli sunt deseori prezentate drept contribuții la fondul comercial generat intern. Fondul comercial generat intern nu este recunoscut ca activ deoarece nu este o resursă identificabilă (adică nu este separabil și nici nu decurge din drepturi legale contractuale sau de altă natură) controlată de entitate care să poată fi evaluată credibil la cost.

50. Diferențele dintre valoarea pe piață a unei entități și valoarea contabilă a imobilizărilor sale nete identificabile în orice moment se pot constitui într-o serie de factori care afectează valoarea entității. Cu toate acestea, astfel de diferențe nu reprezintă costul imobilizărilor necorporale deținute de entitate.

Imobilizările necorporale generate intern

51. Uneori este dificil de evaluat dacă o imobilizare necorporală generată intern se califică pentru recunoaștere din cauza problemelor legate de:

(a) identificarea existenței și a momentului existenței unei imobilizări necorporale care să genereze beneficii economice viitoare

și

(b) stabilirea credibilă a costului imobilizării. În anumite cazuri, costul imobilizărilor necorporale generate intern nu poate fi diferențiat de costul menținerii sau măririi fondului comercial generat intern al entității sau de operațiunile de zi cu zi.

Astfel, pe lângă conformarea la cerințele generale pentru recunoașterea și evaluarea inițială a imobilizării necorporale, o entitate aplică cerințele și recomandările de la punctele 52-67 tuturor imobilizărilor necorporale generate intern.

52. Pentru a stabili dacă o imobilizare necorporală generată intern îndeplinește criteriile de recunoaștere, o entitate clasifică generarea de imobilizări în:

(a) fază de cercetare

și

(b) fază de dezvoltare.

Deşi termenii „cercetare” și „dezvoltare” sunt definiți, termenii „fază de cercetare” și „fază de dezvoltare” au o semnificație mai vastă în cadrul prezentului standard.

53. În cazul în care o entitate nu poate face distincția între faza de cercetare și cea de dezvoltare ale unui proiect intern de creare a unei imobilizări necorporale, entitatea tratează cheltuielile cu acel proiect ca și cum ar fi determinate doar de faza de cercetare.

IAS 38

Faza de cercetare

54. ***Nici o imobilizare necorporală care decurge din cercetare (sau din faza de cercetare a unui proiect intern) nu este recunoscută. Cheltuielile cu cercetarea (sau cele din faza de cercetare a unui proiect intern) se recunosc drept cost atunci când sunt generate.***

55. În faza de cercetare a unui proiect intern, o entitate nu poate demonstra că o imobilizare necorporală există și că aceasta generează beneficii economice viitoare. Astfel, această cheltuială este recunoscută drept cost atunci când este generată.

56. Exemple de activități de cercetare sunt:

(a) activitățile al căror scop este acela de a obține cunoștințe noi;

(b) identificarea, evaluarea și selecția finală a aplicațiilor descoperirilor făcute prin cercetare sau a altor cunoștințe;

(c) căutarea de alternative pentru materiale, instrumente, produse, procese, sisteme sau servicii

și

(d) formularea, elaborarea, evaluarea și selecția finală a alternativelor posibile pentru materiale, instrumente, produse, procese, sisteme sau servicii noi sau îmbunătățite.

Faza de dezvoltare

57. ***O imobilizare necorporală generată de dezvoltare (sau faza de dezvoltare a unui proiect intern) se recunoaște dacă și numai dacă o entitate poate demonstra toate cele ce urmează:***

(a) ***fezabilitatea tehnică pentru finalizarea imobilizării necorporale astfel încât aceasta să fie disponibilă pentru utilizare sau vânzare.***

(b) ***intenția sa de a finaliza imobilizarea necorporală și de a o utiliza sau vinde.***

(c) ***capacitatea sa de a utiliza sau vinde imobilizarea necorporală.***

(d) ***modul în care imobilizarea necorporală generează beneficii economice viitoare probabile. Printre altele, entitatea poate demonstra existența unei piețe pentru producția generată de imobilizarea necorporală ori pentru imobilizarea necorporală în sine sau, în cazul în care se prevede folosirea ei pe plan intern, utilitatea imobilizării necorporale.***

(e) ***disponibilitatea unor resurse tehnice, financiare și de altă natură adecvate pentru a completa dezvoltarea și pentru utilizarea sau vânzarea imobilizării necorporale.***

(f) ***capacitatea sa de a evalua credibil cheltuielile atribuite imobilizării necorporale pe perioada dezvoltării.***

58. În faza de dezvoltare a unui proiect intern, o entitate poate, în anumite cazuri, să identifice o imobilizare necorporală și să demonstreze că aceasta generează beneficii economice viitoare probabile. Aceasta deoarece faza de dezvoltare a unui proiect intern este mai avansată decât faza de cercetare.

59. Exemple de activități de dezvoltare sunt:

(a) proiectarea, construcția și testarea prototipurilor și modelelor înainte de producție și înainte de utilizare;

(b) proiectarea instrumentelor, șabloanelor, tiparelor și ștampilelor care implică utilizarea noii tehnologii;

(c) proiectarea, construcția și funcționarea unei fabrici-pilot care nu se află pe o scală fezabilă din punct de vedere economic pentru producția comercială

și

(d) proiectarea, construcția și testarea alternativelor alese pentru materialele, instrumentele, produsele, procesele, sistemele sau serviciile noi sau îmbunătățite.

60. Pentru a demonstra modul în care o imobilizare necorporală generează beneficii economice viitoare probabile, o entitate evaluează beneficiile economice viitoare ca fiind primite de pe urma imobilizării utilizând principiile din IAS 36 *Deprecierea activelor*. În cazul în care imobilizarea generează beneficii economice viitoare doar în combinare cu alte active, entitatea aplică conceptul de unități generatoare de numerar din IAS 36.

61. Disponibilitatea resurselor pentru completarea, utilizarea și obținerea de beneficii economice viitoare de la o imobilizare necorporală poate fi demonstrată, de exemplu, de un plan de afaceri care să arate resursele tehnice, financiare și de altă natură necesare și capacitatea entității de a asigura acele resurse. În anumite cazuri, o entitate demonstrează disponibilitatea finanțărilor externe prin obținerea asigurării unui creditor privind disponibilitatea sa de a finanța planul.

62. Sistemele de cost ale unei entități pot deseori să evalueze credibil costul unei imobilizări necorporale generate intern, cum ar fi salariul sau alte cheltuieli generate de securizarea drepturilor de autor sau a licențelor ori de dezvoltarea software-ului.

63. ***Mărcile, listele de colaboratori, titlurile de publicații, listele de consumatori și alte elemente similare în fond, generate intern, nu se recunosc ca imobilizări necorporale.***

64. Cheltuielile cu mărcile, listele de colaboratori, titlurile de publicații, listele de consumatori și alte elemente similare în fond generate intern nu pot fi diferențiate de costul dezvoltării afacerii ca întreg. De aceea, astfel de elemente nu sunt recunoscute ca imobilizări necorporale.

Costul imobilizării necorporale generate intern

65. Costul unei imobilizări necorporale generate intern în semnificația dată de punctul 24 este suma cheltuielilor generate de la data la care imobilizarea necorporală a îndeplinit prima oară criteriile de recunoaștere de la punctele 21, 22 și 57. Punctul 71 interzice restabilirea unei cheltuieli recunoscute anterior drept cost.

66. Costul unei imobilizări necorporale generate intern este compus din toate costurile direct atribuite necesare pentru crearea, producerea și pregătirea imobilizării pentru a fi capabilă să funcționeze în maniera intenționată de conducere. Exemple de costuri care pot fi atribuite direct sunt:

(a) costurile materialelor și serviciilor utilizate sau consumate în generarea imobilizării necorporale;

(b) costurile beneficiilor angajaților (definite conform IAS 19 *Beneficiile angajaților*) reieșite din generarea imobilizării necorporale;

(c) taxele de înregistrare a unui drept legal;

și

(d) amortizarea brevetelor și licențelor care sunt utilizate pentru a genera imobilizarea necorporală.

IAS 23 *Costurile îndatorării* stabilește criteriile pentru recunoașterea dobânzii ca element al costului unei imobilizări necorporale generate intern.

67. Următoarele elemente nu sunt componente ale costului unei imobilizări necorporale generate intern:

(a) cheltuielile cu vânzarea, cele administrative sau generale de regie, cu excepția cazului în care cheltuiala poate fi atribuită direct pregătirii imobilizării pentru utilizare;

(b) ineficiențele identificate și pierderile inițiale din exploatare generate înainte ca imobilizarea să atingă performanța planificată;

și

(c) cheltuielile cu instruirea personalului pentru utilizarea activului.

Exemplu care ilustrează punctul 65

O entitate dezvoltă un nou proces de producție. în 20X5, cheltuiala generată a fost de 1 000 u.m. (*), din care 900 u.m. au fost generate înainte de 1 decembrie 20X5, iar 100 u.m. au fost generate între 1 decembrie 20X5 și 31 decembrie 20X5. Entitatea poate demonstra că, la 1 decembrie 20X5, procesul de producție a îndeplinit criteriile pentru recunoașterea ca imobilizare necorporală. Suma recuperabilă a know-how-ului încorporat în proces (inclusiv viitoarele fluxuri de trezorerie pentru finalizarea procesului înainte de a fi disponibil pentru utilizare) este estimată la 500 u.m.

La sfârșitul lui 20X5, procesul de producție este recunoscut ca imobilizare necorporală la costul de 100 u.m. (cheltuielile generate începând cu data la care au fost îndeplinite criteriile de recunoaștere, adică 1 decembrie 20X5). Cheltuiala de 900 u.m. generată înainte de 1 decembrie 20X5 este recunoscută drept cost deoarece criteriile de recunoaștere nu au fost îndeplinite până la 1 decembrie 20X5. Acest cost nu face parte din costul procesului de producție recunoscut în bilanț.

În cursul anului 20X6, cheltuielile generate sunt de 2 000 u.m. La sfârșitul lui 20X6, suma recuperabilă a know-how-ului încorporat în proces (inclusiv viitoarele fluxuri de trezorerie pentru finalizarea procesului înainte de a fi disponibil pentru utilizare) este estimată la 1 900 u.m.

La sfârșitul lui 20X6, costul procesului de producție este de 2 100 u.m. (cheltuiala de 100 u.m. recunoscută la sfârșitul lui 20X5 plus cheltuiala de 2 000 u.m. recunoscută în 20X6). Entitatea recunoaște o pierdere din depreciere de 200 u.m. pentru a ajusta valoarea contabilă a proiectului înainte de pierderea din depreciere (2 100 u.m.) la valoarea sa recuperabilă (1 900 u.m.). Această pierdere din depreciere se inversează într-o perioadă ulterioară, în cazul în care cerințele pentru reluarea unei pierderi din depreciere din IAS 36 sunt îndeplinite.

RECUNOAŞTEREA UNEI CHELTUIELI

68. ***Cheltuielile cu un element necorporal se recunosc drept costuri atunci când sunt generate, cu excepția cazurilor în care:***

(a) ***ele formează o parte a costului imobilizării necorporale care îndeplinește criteriile de recunoaștere (a se vedea punctele 18-67);***

sau

(b) ***elementul este achiziționat printr-o combinare de întreprinderi și nu poate fi recunoscut ca imobilizare necorporală. Într-o astfel de situație, cheltuiala respectivă (inclusă în costul combinării de întreprinderi) formează o parte a sumei atribuite fondului comercial la data achiziției (a se vedea IFRS 3* Combinări de întreprinderi*).***

(*) În prezentul standard, valorile monetare sunt exprimate în „unități monetare" (u.m.).

69. În anumite cazuri, cheltuiala este generată pentru a oferi beneficii economice viitoare entității, dar nici o imobilizare necorporală sau un alt activ obținut sau creat nu este recunoscut(ă). În aceste cazuri, cheltuiala este recunoscută drept cost atunci când este generată. De exemplu, cu excepția cazului în care formează o parte a costului combinării de întreprinderi, cheltuielile cu cercetarea sunt recunoscute drept cost în momentul generării (a se vedea punctul 54). Alte exemple de cheltuieli care sunt recunoscute drept cost atunci când sunt realizate includ:

(a) cheltuielile cu activitățile inițiale (adică costurile inițiale), cu excepția cazului în care aceste cheltuieli nu sunt incluse în costul unui element de imobilizări corporale în conformitate cu IAS 16 *Imobilizări corporale*. Costurile inițiale pot consta în costurile de înființare cum ar fi costurile legale sau de secretariat generate de înființarea unei persoane juridice, cheltuielile de deschidere a unei noi fabrici sau întreprinderi (adică costurile de înființare) sau cheltuielile pentru începerea de noi operațiuni sau lansarea de noi produse sau procese (adică costurile de înainte de operare).

(b) cheltuielile cu activitățile de instruire.

(c) cheltuielile cu publicitatea și activitățile promoționale.

(d) cheltuielile cu mutarea sediului sau reorganizarea unei părți sau a întregii entități.

70. Punctul 68 nu împiedică recunoașterea unei plăți anticipate ca activ atunci când plata pentru livrarea bunurilor sau serviciilor a fost făcută în avans față de livrarea de bunuri și prestarea serviciilor.

Cheltuieli anterioare care nu sunt recunoscute ca active

71. ***Cheltuielile cu un element necorporal care au fost inițial recunoscute drept costuri nu sunt recunoscute ca parte a costului unei imobilizări necorporale la o dată ulterioară.***

EVALUAREA DUPĂ RECUNOAȘTERE

72. ***O entitate alege ca politică de contabilitate fie modelul costului de la punctul 74, fie modelul reevaluării de la punctul 75. În cazul în care o imobilizare necorporală este contabilizată pe baza modelului reevaluării, toate celelalte active din clasa sa se contabilizează, de asemenea, pe baza aceluiași model, cu excepția cazului în care nu există o piață activă pentru acele active.***

73. O clasă de imobilizări necorporale este o grupare de active de natură similară și de utilitate asemănătoare în cadrul operațiunilor unei entități. Elementele din cadrul unei clase de imobilizări necorporale sunt reevaluate simultan pentru a evita reevaluarea selectivă a activelor și raportarea de sume în situațiile financiare reprezentând o combinare de costuri și valori la date diferite.

Modelul costului

74. ***După recunoașterea inițială, o imobilizare necorporală se evaluează la costul său minus orice amortizare acumulată și orice pierdere din depreciere acumulată.***

Modelul reevaluării

75. ***După recunoașterea inițială, o imobilizare necorporală se evaluează la valoarea reevaluată ca fiind valoarea sa justă la data reevaluării minus orice amortizare ulterioară acumulată și orice pierdere din depreciere acumulată ulterior. În scopul reevaluării în conformitate cu prezentul standard, valoarea justă se determină prin referire la o piață activă. Reevaluările se fac cu o asemenea regularitate încât la data bilanțului valoarea contabilă a activului să nu difere semnificativ de valoarea sa justă.***

76. Modelul reevaluării nu permite:

(a) reevaluarea imobilizărilor necorporale care nu au fost recunoscute anterior ca fiind imobilizări;

sau

(b) recunoașterea inițială a imobilizărilor necorporale la sume diferite de cost.

77. Modelul reevaluării este aplicat după ce o imobilizare a fost recunoscută inițial la cost. Cu toate acestea, în cazul în care doar o parte a costului imobilizării necorporale este recunoscută ca imobilizare deoarece imobilizarea nu a îndeplinit criteriile de recunoaștere decât la un anumit moment al procesului (a se vedea punctul 65), modelul reevaluării poate fi aplicat întregii imobilizări. De asemenea, modelul reevaluării poate fi aplicat unei imobilizări necorporale care a fost primită prin intermediul unei subvenții de la guvern și recunoscută la valoarea nominală (a se vedea punctul 44).

78. Este puțin obișnuit ca o piață activă cu caracteristicile descrise la punctul 8 să existe pentru o imobilizare necorporală, deși acest lucru se poate întâmpla. De exemplu, în anumite jurisdicții, o piață activă poate exista pentru licențele de taxi transferabile gratuit, pentru licențele de pescuit sau pentru cotele de producție. Cu toate acestea, nu poate exista o piață activă pentru mărci, titluri de ziare, drepturi de publicare pentru muzică sau film, brevete și mărci comerciale, deoarece fiecare dintre aceste active este unic. De asemenea, deși imobilizările necorporale sunt vândute și cumpărate, contractele se negociază între cumpărători și vânzători individuali, iar tranzacțiile sunt relativ puțin frecvente. Din aceste motive, este posibil ca prețul plătit pentru o imobilizare să nu ofere suficiente dovezi ale valorii juste a alteia. Mai mult, deseori prețurile nu sunt disponibile publicului.

79. Frecvența reevaluărilor depinde de volatilitatea valorilor juste ale imobilizărilor necorporale care sunt evaluate. În cazul în care valoarea justă a unei imobilizări reevaluate diferă semnificativ de valoarea sa contabilă, se impune o nouă reevaluare. Anumite imobilizări necorporale pot experimenta diferențe semnificative și volatile în valoarea justă, necesitând astfel o reevaluare anuală. Astfel de reevaluări frecvente nu sunt necesare pentru imobilizările necorporale care au doar diferențe nesemnificative în valoarea justă.

80. În cazul în care o imobilizare necorporală este reevaluată, orice amortizare acumulată la data reevaluării este fie:

(a) retratată proporțional cu modificarea din valoarea contabilă brută a imobilizării astfel încât valoarea contabilă a imobilizării după reevaluare ajunge să fie egală cu valoarea reevaluată; fie

(b) eliminată din valoarea contabilă brută a imobilizării și suma netă retratată la valoarea reevaluată a imobilizării.

81. ***În cazul în care o imobilizare necorporală dintr-o clasă de imobilizări necorporale reevaluate nu poate fi reevaluată din cauză că nu există o piață activă pentru această imobilizare, atunci imobilizarea se înregistrează la costul său minus orice amortizare acumulată și pierdere din depreciere.***

82. ***În cazul în care valoarea justă a unei imobilizări necorporale reevaluate nu mai poate fi stabilită prin referire la o piață activă, atunci valoarea contabilă a imobilizării este valoarea sa reevaluată la data ultimei reevaluări prin referire la piața activă minus orice amortizare acumulată ulterior și orice pierdere din depreciere acumulată ulterior.***

83. Faptul că o piață activă nu mai există pentru o imobilizare necorporală reevaluată poate indica că imobilizarea poate fi depreciată și că aceasta este necesar să fie testată în conformitate cu IAS 36 *Deprecierea activelor*.

84. În cazul în care valoarea justă a imobilizării poate fi determinată prin referire la o piață activă la o dată ulterioară evaluării, modelul reevaluării este aplicat de la acea dată.

85. ***În cazul în care valoarea contabilă a unei imobilizări necorporale este majorată ca rezultat al reevaluării, atunci creşterea se creditează direct în capitalurile proprii cu titlu de surplus din reevaluare. Cu toate acestea, creşterea se recunoaşte în contul de profit şi pierderi în măsura în care ea reia o scădere în reevaluare a aceleiaşi imobilizări recunoscută anterior în contul de profit şi pierderi.***

86. ***În cazul în care valoarea contabilă a unei imobilizări necorporale este scăzută ca rezultat al reevaluării, scăderea se recunoaşte în contul de profit şi pierderi. Totuşi, scăderea se debitează direct în capitalurile proprii cu titlul de surplus de reevaluare în limita oricărui sold creditor în surplusul din reevaluare legat de acea imobilizare.***

87. Surplusul cumulativ din reevaluare inclus în capitaluri proprii poate fi transferat direct rezultatelor reportate atunci când surplusul este realizat. Întregul surplus poate fi realizat la scoaterea din uz sau la cedarea imobilizării. Cu toate acestea, o parte din surplus poate fi realizată atâta timp cât imobilizarea este utilizată de către entitate; într-un astfel de caz, valoarea surplusului realizat este diferența dintre amortizarea bazată pe valoarea contabilă reevaluată a imobilizării și amortizarea care ar fi fost recunoscută pe baza costului istoric al imobilizării. Transferul de la surplusul din reevaluare la câștigurile reținute nu se realizează prin intermediul contului de profit și pierderi.

DURATA DE VIAȚĂ

88. ***O entitate se evaluează dacă durata de viață a unei imobilizări necorporale este determinată sau nedeterminată și, dacă este determinată, lungimea acesteia sau numărul de unități de producție sau unități similare care constituie acea durată de viață. O imobilizare necorporală se consideră de către entitate ca având o durată de viață nedeterminată atunci când, pe baza analizei tuturor factorilor relevanți, nu există o limita previzibilă a perioadei în care se așteaptă ca imobilizarea să genereze fluxuri de trezorerie nete pentru entitate.***

89. Contabilitatea pentru o imobilizare necorporală este bazată pe durata sa de viață. O imobilizare necorporală cu o durată de viață determinată este amortizată (a se vedea punctele 97-106), iar o imobilizare necorporală cu o durată de viață nedeterminată nu este amortizată (a se vedea punctele 107-110). Exemplele ilustrative care însoțesc prezentul standard ilustrează determinarea duratei de viață pentru diferite imobilizări necorporale și contabilitatea ulterioară pentru acele imobilizări bazate pe stabilirea duratei de viață.

90. Mulți factori sunt luați în considerare în determinarea duratei de viață a unei imobilizări necorporale, inclusiv:

(a) utilizarea preconizată a imobilizării de către entitate și posibilitatea ca imobilizarea respectivă să poată fi gestionată eficient de o altă echipă de conducere;

(b) ciclurile tipice de viață ale produsului pentru imobilizarea respectivă și informațiile publice privind estimările sau duratele de viață ale unor imobilizări similare care sunt utilizate într-un mod similar;

(c) uzura tehnică, tehnologică, comercială și de altă natură;

(d) stabilitatea domeniului în care funcționează imobilizarea și modificările survenite privind cererea de pe piață pentru producția de produse sau servicii făcută de către imobilizare;

(e) acțiunile preconizate din partea competitorilor sau a potențialilor competitori;

(f) nivelul cheltuielilor de întreținere necesare pentru obținerea de beneficii economice viitoare așteptate de la imobilizare și capacitatea și dorința entității de a atinge acel nivel;

(g) perioada de control asupra imobilizării și limitele legale sau alte limite similare asupra utilizării produsului, cum ar fi datele de expirare ale contractelor de leasing aferente;

și

(h) dacă durata de viață a imobilizării este dependentă de durata de viață a altor imobilizări ale entității.

91. Termenul de „nedeterminat" nu înseamnă „infinit". Durata de viață a unei imobilizări necorporale reflectă doar nivelul de cheltuieli viitoare de întreținere necesare pentru întreținerea imobilizării la standardul de performanță evaluat la momentul estimării duratei de viață a imobilizării și capacitatea și dorința entității de a atinge acel nivel. Concluzia că durata de viață a unei imobilizări este nedeterminată nu este necesar să depindă de depășirea cheltuielilor viitoare planificate necesare pentru a menține imobilizarea la acel standard de performanță.

92. Având în vedere istoria modificărilor rapide din tehnologie, software-ul și multe alte imobilizări necorporale sunt susceptibile de uzură tehnologică. Astfel, este probabil ca durata lor de viață să fie scurtă.

93. Durata de viață a unei imobilizări necorporale poate fi foarte lungă sau chiar nedeterminată. Incertitudinea justifică estimarea duratei de viață a unei imobilizări necorporale cu prudență, dar nu justifică alegerea unei vieți care este nerealist de scurtă.

94. ***Durata de viață a unei imobilizări necorporale care decurge din drepturi legale contractuale sau de altă natură nu depășește perioada drepturilor contractuale sau a celorlalte drepturi legale, dar poate fi mai scurtă în funcție de perioada în care entitatea preconizează că urmează a folosi imobilizarea. În cazul în care drepturile contractuale sau alte drepturi legale sunt convenite pentru un termen care poate fi reînnoit, durata de viață a imobilizărilor necorporale include perioada sau perioadele de reînnoire doar dacă există dovezi în sprijinul reînnoirii de către entitate fără un cost semnificativ.***

95. Pot exista atât factori economici, cât și factori legali care să influențeze durata de viață a unei imobilizări necorporale. Factorii economici determină perioada în care entitatea primește beneficii economice viitoare. Factorii legali pot restricționa perioada în care entitatea controlează accesul la acele beneficii. Durata de viață este cea mai scurtă dintre perioadele determinate de acești factori.

96. Existența următorilor factori, printre alții, indică faptul că o entitate ar putea reînnoi drepturile contractuale sau alte drepturi legale fără un cost semnificativ:

(a) există dovezi, posibil bazate pe experiență, că drepturile contractuale sau celelalte drepturi legale urmează a fi reînnoite. În cazul în care reînnoirea depinde de consimțământul vreunui terț, aceasta include dovezile că acel terț își dă acordul;

(b) există dovezi că toate condițiile necesare pentru obținerea reînnoirii urmează a fi îndeplinite;

și

(c) costul reînnoirii pentru entitate nu este semnificativ atunci când este comparat cu beneficiile economice viitoare așteptate să revină entității din reînnoire.

În cazul în care acel cost al reînnoirii este semnificativ atunci când este comparat cu beneficiile economice viitoare așteptate să revină entității din reînnoire, costul de „reînnoire" reprezintă, în fond, costul de obținere a unei noi imobilizări necorporale la data reînnoirii.

IMOBILIZĂRI NECORPORALE CU DURATĂ DE VIAȚĂ DETERMINATĂ

Perioada de amortizare și metoda de amortizare

97. ***Valoarea depreciabilă a unei imobilizări necorporale cu o durată de viață determinată se alocă pe o bază sistematică asupra duratei sale de viață. Amortizarea începe când imobilizarea este disponibilă pentru a fi utilizată, adică atunci când se află în locația și condițiile necesare pentru a putea funcționa în maniera intenționată de conducere. Amortizarea încetează la cea mai timpurie dată la care imobilizarea este clasificată ca deținută în vederea vânzării (sau inclusă într-un grup destinat cedării care este clasificat ca deținut în vederea vânzării) în conformitate cu IFRS 5* Active imobilizate deținute în vederea vânzării și activități întrerupte *și data la care imobilizarea este derecunoscută. Metoda de amortizare utilizată reflectă ritmul în care se așteaptă să fie consumate de către entitate beneficiile economice viitoare ale imobilizării. În cazul în care acel ritm nu poate fi determinat credibil, se utilizează metoda liniară. Cheltuiala cu amortizarea pentru fiecare perioadă se recunoaște în contul de profit și pierderi, cu excepția cazului în care prezentul standard sau un altul permite sau impune includerea acesteia în valoarea contabilă a altei imobilizări.***

98. Se poate folosi o varietate de metode de amortizare pentru a aloca sistematic suma depreciabilă a unei imobilizări asupra duratei sale de viață. Aceste metode includ metoda liniară, metoda degresivă și metoda unității de producție. Metoda utilizată este selectată pe baza ritmului preconizat pentru consumul beneficiilor economice viitoare încorporate în imobilizare și este aplicată cu consecvență de la perioadă la perioadă, cu excepția cazului în care există o modificare în ritmul preconizat de consum al acelor beneficii economice viitoare. Rareori, dacă nu niciodată, există dovezi convingătoare care să sprijine o metodă de amortizare pentru imobilizările necorporale cu durată de viață determinată care rezultă într-o valoare mai mică a amortizării acumulate decât cea obținută prin metoda liniară.

99. Amortizarea este în mod normal recunoscută în contul de profit și pierderi. Cu toate acestea, uneori beneficiile economice viitoare încorporate în imobilizare sunt absorbite în producerea de alte active. În acest caz, cheltuiala cu amortizarea constituie o parte a costului celuilalt activ și este inclusă în valoarea sa contabilă. De exemplu, amortizarea imobilizărilor necorporale utilizate în procesul de producție este inclusă în valoarea contabilă a stocurilor (a se vedea IAS 2 *Stocuri*).

Valoarea reziduală

100. ***Valoarea reziduală a unei imobilizări necorporale cu o durată de viață determinată se evaluează la zero, cu excepția cazurilor în care:***

(a) ***există un angajament al unei terțe părți de a achiziționa imobilizarea la sfârșitul duratei sale de viață;***

sau

(b) ***există o piață activă pentru imobilizare***

și:

(i) ***valoarea reziduală poate fi determinată prin referire la acea piață;***

și

(ii) ***este probabil ca o astfel de piață să existe la sfârșitul duratei de viață a imobilizării.***

101. Suma depreciabilă a unei imobilizări cu o durată de viață determinată este stabilită după deducerea valorii sale reziduale. O valoare reziduală, alta decât zero, implică faptul că o entitate așteaptă să cedeze acea imobilizare înainte de sfârșitul vieții sale economice.

102. O estimare a valorii reziduale a unei imobilizări se bazează pe suma recuperabilă din cesiune folosind prețurile de la acea dată a estimării pentru vânzarea unei imobilizări similare care a ajuns la sfârșitul duratei sale de viață și a funcționat în condiții asemănătoare celor în care se folosește imobilizarea. Valoarea reziduală este revizuită cel puțin la sfârșitul fiecărui an financiar. O modificare în valoarea reziduală a imobilizării este contabilizată ca o modificare în estimarea contabilă în conformitate cu IAS 8 *Politici contabile, modificări în estimările contabile și erori*.

103. Valoarea reziduală a unei imobilizări necorporale poate crește la o valoare egală cu sau mai mare decât valoarea contabilă a imobilizării. Într-o astfel de situație, costul amortizării imobilizării este zero, cu excepția cazului în care și până în momentul în care valoarea sa reziduală descrește ulterior la o valoare sub valoarea contabilă a imobilizării.

Revizuirea perioadei de amortizare și a metodei de amortizare

104. ***Perioada de amortizare şi metoda de amortizare pentru o imobilizare necorporală cu o durată de viață determinată se revizuiesc cel puțin la sfârșitul fiecărui an financiar. În cazul în care durata de viață preconizată a unei imobilizări este diferită de estimările precedente, atunci perioada de amortizare se modifică în consecință. În cazul în care a existat o modificare în ritmul preconizat pentru consuni al beneficiilor economice viitoare încorporate în imobilizare, atunci metoda de amortizare se modifică pentru a reflecta ritmul modificat. Astfel de modificări se contabilizează ca modificări în estimările contabile în conformitate cu IAS 8.***

105. Pe perioada vieții unei imobilizări necorporale, poate deveni evident că estimarea pentru durata sa de viață este inadecvată. De exemplu, recunoașterea unei pierderi din depreciere poate indica faptul că perioada de amortizare este modificată.

106. Odată cu trecerea timpului, ritmul pentru beneficiile economice viitoare așteptate să revină entității de la imobilizarea necorporală se poate modifica. De exemplu, poate deveni evident că o metodă degresivă de amortizare este mai potrivită decât metoda liniară. Un alt exemplu este, în cazul în care utilizarea drepturilor reprezentate de o licență este întârziată ca urmare a acțiunii asupra altor componente din planul de afaceri. În acest caz, este posibil ca beneficiile economice viitoare care decurg din imobilizare să nu fie primite decât mai târziu.

IMOBILIZĂRI NECORPORALE CU DURATĂ DE VIAȚĂ NEDETERMINATĂ

107. ***O imobilizare necorporală cu durată de viață nedeterminată nu se amortizează.***

108. În conformitate cu IAS 36 *Deprecierea activelor,* unei entități i se cere să testeze imobilizările necorporale cu durată de viață nedeterminată pentru depreciere comparând valoarea recuperabilă cu valoarea contabilă

(a) anual,

și

(b) oricând există indicii că imobilizarea necorporală poate fi depreciată.

Revizuirea estimării duratei de viață

109. ***Durata de viață a unei imobilizări necorporale care nu este amortizată se revizuiește în fiecare perioadă pentru a stabili dacă evenimentele și circumstanțele continuă să sprijine evaluarea de durată de viață nedeterminată pentru acea imobilizare. În caz contrar, modificarea în evaluarea duratei de viață a imobilizării de la nedeterminată la determinată este contabilizată ca modificare în estimarea contabilă în conformitate cu IAS 8* Politici contabile, modificări în estimările contabile și erori.**

110. În conformitate cu IAS 36, reevaluarea duratei de viață a unei imobilizări necorporale ca determinată mai degrabă decât nedeterminată este un indiciu că imobilizarea poate fi depreciată. Drept urmare, entitatea testează imobilizarea pentru depreciere comparând valoarea sa recuperabilă, determinată în conformitate cu IAS 36, cu valoarea sa contabilă, și recunoscând orice exces al valorii contabile asupra valorii recuperabile ca pierdere din depreciere.

RECUPERABILITATEA VALORII CONTABILE - PIERDERILE DIN DEPRECIERE

111. Pentru a stabili dacă o imobilizare necorporală este depreciată, o entitate aplică IAS 36 *Deprecierea activelor*. Acest standard explică cum și când o entitate revizuiește valoarea contabilă a imobilizărilor sale, cum determină valoarea recuperabilă a unei imobilizări și când recunoaște sau reia o pierdere din depreciere.

RETRAGERI ȘI CEDĂRI

112. ***O imobilizare necorporală nu se mai recunoaște:***

(a) ***la cesiune;***

sau

(b) ***în cazul în care nu se mai așteaptă beneficii economice viitoare care să decurgă din utilizarea sau cedarea sa.***

113. ***Câștigul sau pierderea ce rezultă din derecunoașterea imobilizării necorporale se stabilește ca diferență dintre încasările nete din cesiune, în cazul în care există, și valoarea contabilă a imobilizării. Aceasta se recunoaște în contul de profit și pierderiatunci când imobilizarea este derecunoscută (cu excepția cazului în care IAS 17* Contracte de leasing *cere altfel la o vânzare sau la un leaseback). Câștigurile nu se clasifică ca venituri.***

114. Cedarea unei imobilizări necorporale poate interveni într-o varietate de moduri (de exemplu, prin vânzare, printr-un leasing financiar sau prin donație). În stabilirea datei cedării unui astfel de activ, o entitate utilizează criteriile din IAS 18 *Venituri din activități curente* pentru recunoașterea veniturilor din vânzarea de bunuri. IAS 17 se aplică cedării prin vânzare și leaseback.

115. În cazul în care, în concordanță cu principiul recunoașterii de la punctul 21, o entitate recunoaște în valoarea contabilă a unei imobilizări costul înlocuirii unei părți din imobilizarea necorporală, atunci ea derecunoaște valoarea contabilă a părții înlocuite. În cazul în care o entitate nu poate stabili valoarea contabilă a părții înlocuite, ea poate utiliza costul înlocuirii ca pe un indiciu al costului părții înlocuite în momentul achiziționării sau generării ei interne.

116. Contravaloarea de primit la cedarea unei imobilizări necorporale este recunoscută inițial la valoarea sa justă. În cazul în care plata pentru imobilizarea necorporală este amânată, contravaloarea primită este recunoscută inițial la echivalentul prețului în numerar. Diferența dintre valoarea nominală a contravalorii și echivalentul prețului în numerar este recunoscută ca venit din dobânzi în conformitate cu IAS 18 reflectând randamentul propriu-zis al creanței.

117. Amortizarea unei imobilizări necorporale cu o durată de viață determinată nu încetează atunci când imobilizarea necorporală nu mai este utilizată, decât dacă imobilizarea a fost depreciată complet sau este clasificată ca fiind deținută în vederea vânzării (sau inclusă într-un grup destinat cedării clasificat ca deținut în vederea vânzării) în conformitate cu IFRS 5.

PREZENTAREA INFORMAȚIILOR

Aspecte generale

118. ***O entitate prezintă următoarele informații pentru fiecare clasă de imobilizări necorporale, făcând distincția între imobilizările necorporale generate intern și celelalte imobilizări necorporale:***

(a) ***în cazul în care duratele de viață sunt nedeterminate sau determinate și, dacă sunt determinate, duratele de viață sau ratele de amortizare folosite;***

(b) ***metodele de amortizare utilizate pentru imobilizările necorporale cu durate de viață determinate;***

(c) ***valoarea contabilă brută și orice amortizări acumulate (agregate cu pierderile din depreciere acumulate) la începutul și sfârșitul perioadei;***

(d) ***elementul (elementele) din declarația de venit în care orice amortizare a imobilizărilor necorporale este inclusă;***

(e) ***reconciliere a valorii contabile de la începutul și sfârșitul perioadei, arătând:***

(i) ***intrările, indicându-le separat pe cele din dezvoltarea internă, pe cele achiziționate separat și pe cele achiziționate prin combinări de întreprinderi;***

(ii) ***activele clasificate ca fiind deținute în vederea vânzării sau incluse într-un grup destinat cedării clasificat ca fiind deținut în vederea vânzării în conformitate cu IFRS 5 și alte cedări;***

(iii) ***creșterile sau diminuările pe parcursul perioadei rezultate din reevaluări în conformitate cu punctele 75, 85 și 86 și din pierderi din deprecieri recunoscute sau reluate direct în capitaluri proprii în conformitate cu IAS 36* Deprecierea activelor *(în cazul în care există);***

IAS 38

(iv) ***pierderile din depreciere recunoscute în contul de profit și pierderi pe parcursul perioadei în concordanță cu IAS 36 (în cazul în care există);***

(v) ***pierderile din depreciere reluate în contul de profit și pierderi pe parcursul perioadei în concordanță cu IAS 36 (în cazul în care există);***

(vi) ***orice amortizare recunoscută în această perioadă;***

(vii) ***diferențele nete de schimb reieșite din conversia situațiilor financiare în moneda de prezentare, și din conversia operațiunilor din străinătate în moneda de prezentare a entității;***

și

(viii) ***alte modificări în valoarea contabilă pe parcursul perioadei.***

119. O clasă de imobilizări necorporale este un grup de imobilizări de natură și utilitate similare în operațiunile unei entități. Exemple de clase separate ar putea include:

(a) nume de mărci;

(b) logouri și titluri de publicații;

(c) software;

(d) licențe și francize;

(e) drepturi de autor, brevete și alte drepturi de proprietate industrială, drepturi de întreținere și exploatare;

(f) rețete, formule, modele, proiecte și prototipuri;

și

(g) imobilizări necorporale în curs de dezvoltare.

Clasele menționate mai sus sunt dezagregate (agregate) în clase mai mici (mai mari), în cazul în care aceasta duce la informații mai relevante pentru utilizatorii situațiilor financiare.

120. O entitate raportează informații despre imobilizările necorporale depreciate în conformitate cu IAS 36, pe lângă informațiile prevăzute la punctul 118 litera (e) punctele (iii)-(v).

121. IAS 8 cere ca entitatea să raporteze natura și valoarea unei modificări într-o estimare contabilă care are un efect semnificativ în perioada actuală sau care este așteptat să aibă un efect semnificativ în perioadele următoare. Astfel de raportări pot reieși din modificări în:

(a) evaluarea duratei de viață a unei imobilizări necorporale;

(b) metoda de amortizare;

sau

(c) valorile reziduale.

122. ***O entitate raportează de asemenea:***

(a) ***pentru o imobilizare necorporală evaluată ca având o durată de viață nedeterminată, valoarea contabilă a imobilizării și motivele care sprijină evaluarea unei durate de viață nedeterminate. În motivare, entitatea are obligația de a descrie factorii care au jucat un rol semnificativ în a determina că imobilizarea are o durată de viață nedeterminată.***

(b) ***descriere, valoarea contabilă și perioada de amortizare rămasă pentru o imobilizare necorporală individuală care este semnificativă în situațiile financiare ale entității.***

(c) ***pentru imobilizările necorporale obținute printr-o subvenție guvernamentală și recunoscute inițial la valoarea justă (a se vedea punctul 44):***

(i) ***valoarea justă recunoscută inițial pentru aceste imobilizări;***

(ii) ***valoarea lor contabilă;***

și

(iii) ***în cazul în care ele sunt evaluate după recunoaștere în conformitate cu modelul costului sau modelul reevaluării.***

(d) ***existența și valorile contabile ale imobilizărilor necorporale al căror titlu este restricționat și valorile contabile ale imobilizărilor necorporale garanție a securității pasivelor.***

(e) ***valoarea angajamentelor contractuale pentru achiziția imobilizărilor necorporale.***

123. În cazul în care o entitate descrie factorul (factorii) care a (au) jucat un rol semnificativ în a determina că durata de viață a unei imobilizări necorporale este nedeterminată, aceasta ia în considerare lista de factori de la punctul 90.

Imobilizări necorporale evaluate după recunoaștere pe baza modelului reevaluării

124. ***În cazul în care imobilizările necorporale sunt contabilizate la sumele reevaluate, o entitate are obligația de a prezenta următoarele:***

(a) ***în funcție de clasa imobilizărilor necorporale:***

(i) ***data realizării reevaluării;***

(ii) ***valoarea contabilă a imobilizărilor necorporale reevaluate;***

și

(iii) ***valoarea contabilă care ar fi fost recunoscută dacă clasa reevaluată de imobilizări necorporale ar fi fost evaluată după recunoaștere folosindu-se modelul costului descris la punctul 74;***

(b) ***valoarea surplusului din reevaluare care se relaționează cu imobilizările necorporale la începutul și sfârșitul perioadei, indicând modificările din timpul perioadei și orice restricții asupra distribuției balanței către acționari;***

(c) ***metodele și presupunerile semnificative aplicate în estimarea valorilor juste ale imobilizărilor.***

125. Poate fi necesară includerea claselor de imobilizări reevaluate în clase mai mari în scopuri legate de prezentare. Cu toate acestea, clasele nu se includ, în cazul în care acest lucru ar duce la o combinare a unei clase de imobilizări necorporale care să includă sumele evaluate și după modelul costului, și după modelul reevaluării.

IAS 38

Cheltuieli cu cercetarea și dezvoltarea

126. ***O entitate raportează valoarea agregată a cheltuielilor cu cercetarea şi dezvoltarea recunoscute drept cost pe durata perioadei.***

127. Cheltuielile cu cercetarea și dezvoltarea conțin toate acele cheltuieli care pot fi atribuite direct activităților de cercetare și dezvoltare (a se vedea punctele 66 și 67 pentru recomandări privind tipul de cheltuieli care sunt incluse în scopul cerințelor de prezentare de la punctul 126).

Alte informații

128. O entitate este încurajată, dar nu obligată, să raporteze următoarele informații:

(a) o descriere a oricărei imobilizări necorporale amortizate complet care este încă utilizată;

și

(b) o scurtă descriere a imobilizărilor necorporale semnificative controlate de o entitate, dar nerecunoscute ca active deoarece nu au îndeplinit criteriile de recunoaștere din cadrul prezentului standard sau au fost obținute sau generate înainte ca versiunea IAS 38 *Imobilizări necorporale* emisă în 1998 să intre în vigoare.

DISPOZIȚII TRANZITORII ŞI DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE

129. ***În cazul în care o entitate alege, în conformitate cu punctul 85 din IFRS 3* Combinări de întreprinderi*, să aplice IFRS 3 de la orice dată anterioară datelor de intrare în vigoare menționate la punctele 78-84 din IFRS 3, aceasta, de asemenea, aplica prezentul standard în mod prospectiv începând cu aceeași dată. Astfel, entitatea nu ajustează valoarea contabilă a imobilizărilor necorporale recunoscute la acea dată. Cu toate acestea, entitatea aplică la acea dată prezentul standard pentru a reevalua duratele de viață ale imobilizărilor necorporale recunoscute. În cazul în care, drept consecință a reevaluării, entitatea modifică evaluarea duratei de viață a unei imobilizări acea modificare se contabilizează ca modificare în estimările contabile în conformitate cu IAS 8* Politici contabile*, modificări în estimările contabile și erori.***

130. ***Altfel, o entitate aplică prezentul standard:***

(a) ***contabilității imobilizărilor necorporale obținute prin combinări de întreprinderi pentru care data acordului este 31 martie 2004 sau o dată ulterioară;***

şi

(b) ***contabilității pentru toate celelalte imobilizări necorporale de la începutul primei perioade anuale cu începere de la 31 martie 2004. Astfel, entitatea nu ajustează valoarea contabilă a imobilizărilor necorporale recunoscute la acea dată. Cu toate acestea, entitatea aplică la acea dată prezentul standard pentru a reevalua duratele de viață ale imobilizărilor necorporale recunoscute. În cazul în care, drept consecință a reevaluării, entitatea modifică evaluarea duratei de viață a unei imobilizări, acea modificare se contabilizează ca modificare în estimările contabile în conformitate cu IAS 8.***

Schimburi de imobilizări similare

131. Cerința de la punctele 129 și 130 litera (b) de a aplica prezentul standard prospectiv înseamnă că, în cazul în care un schimb de imobilizări a fost evaluat înainte de data intrării în vigoare a prezentului standard pe baza valorii contabile a imobilizării la care s-a renunțat, atunci entitatea nu retratează valoarea contabilă a imobilizării obținute pentru a reflecta valoarea sa justă la data achiziției.

Aplicarea înainte de termen

132. ***Entitățile pentru care se aplică punctul 130 sunt încurajate să aplice cerințele din prezentul standard înainte de datele de intrare în vigoare prevăzute la punctul 130. Cu toate acestea, în cazul în care o entitate aplică prezentul standard înainte de acele date de intrare în vigoare, aceasta are obligația de a pune în aplicare, de asemenea, și IFRS 3 și IAS 36* Deprecierea activelor *(conform revizuirii din 2004).***

RETRAGEREA IAS 38 (EMIS ÎN 1998)

133. Prezentul standard înlocuiește IAS 38 *Imobilizări necorporale* (emis în 1998).