REGULAMENTUL (UE) 2020/551 AL COMISIEI

din 21 aprilie 2020

de modificare a Regulamentului (CE) nr. 1126/2008 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 Standardul Internațional de Raportare Financiară 3

(Text cu relevanță pentru SEE)

COMISIA EUROPEANĂ,

având în vedere Tratatul privind funcționarea Uniunii 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) Prin Regulamentul (CE) nr. 1126/2008 al Comisiei ([2]) s-au adoptat anumite standarde internaționale și interpretări existente la 15 octombrie 2008.

(2) La 22 octombrie 2018, Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate (IASB) a publicat definiția unei întreprinderi (Modificări ale standardului IFRS 3) pentru a răspunde preocupărilor evidențiate de revizuirea ulterioară punerii în aplicare a IFRS 3 *Combinări de întreprinderi* cu privire la provocările legate de aplicarea practică a definiției. Modificările sunt menite să clarifice definiția unei întreprinderi pentru a facilita punerea sa în practică.

(3) În urma consultării Grupului Consultativ European pentru Raportare Financiară, Comisia concluzionează că modificările Standardului Internațional de Raportare Financiară (IFRS) 3 *Combinări de întreprinderi* îndeplinesc criteriile pentru adoptare prevăzute la articolul 3 alineatul (2) din Regulamentul (CE) nr. 1606/2002.

(4) Prin urmare, Regulamentul (CE) nr. 1126/2008 ar trebui modificat în consecință.

(5) Măsurile prevăzute în prezentul regulament sunt conforme cu avizul Comitetului de reglementare contabilă,

ADOPTĂ PREZENTUL REGULAMENT:

Articolul 1

Anexa la Regulamentul (CE) nr. 1126/2008, Standardul Internațional de Raportare Financiară 3 *Combinări de întreprinderi* se modifică în conformitate cu anexa la prezentul regulament.

Articolul 2

Fiecare societate aplică modificările menționate la articolul 1 cel târziu de la data începerii primului său exercițiu financiar care debutează la 1 ianuarie 2020 sau ulterior acestei date.

Articolul 3

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

([1]) JO L 243, 11.9.2002, p. 1.

([2]) Regulamentul (CE) nr. 1126/2008 al Comisiei din 3 noiembrie 2008 de adoptare a anumitor standarde internaționale de contabilitate în conformitate cu Regulamentul (CE) nr. 1606/2002 al Parlamentului European și al Consiliului (JO L 320, 29.11.2008, p. 1).

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

Adoptat la Bruxelles, 21 aprilie 2020.

Pentru Comisie
Președintele
Ursula VON DER LEYEN

ANEXĂ

Definiția unei întreprinderi

Amendamente la IFRS 3

Amendamente la IFRS 3 *Combinări de întreprinderi*

Punctul 3, definiția termenului „întreprindere” din anexa A și de la punctele B7-B9, B11 și B12 se modifică. Se adaugă punctele 64P, B7A-B7C, B8A și B12A-B12D și titlurile care precedă punctele B7A, B8 și B12. Punctul B10 se elimină.

IDENTIFICAREA UNEI COMBINĂRI DE ÎNTREPRINDERI

3. O entitate trebuie să determine dacă o tranzacție sau un alt eveniment reprezintă o combinare de întreprinderi, aplicând definiția din prezentul IFRS, fapt care impune ca activele dobândite și datoriile asumate să constituie o întreprindere. Dacă activele dobândite nu reprezintă o întreprindere, entitatea raportoare trebuie să contabilizeze tranzacția sau acel alt eveniment drept o achiziție de active. Punctele B5-B12D oferă îndrumări privind identificarea unei combinări de întreprinderi și definiția unei întreprinderi.

DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE ȘI TRANZIȚIA

Data intrării în vigoare

...

64P *Definiția unei întreprinderi*, emisă în octombrie 2018, a adăugat punctele B7A-B7C, B8A și B12A-B12D, a modificat definiția termenului „întreprindere” din anexa A, a modificat punctele 3, B7-B9, B11 și B12 și a eliminat punctul B10. O entitate trebuie să aplice aceste amendamente combinărilor de întreprinderi pentru care data achiziției este la începutul sau după începutul primei perioade de raportare anuală care începe la 1 ianuarie 2020 sau ulterior acestei date și achizițiilor de active care au loc la începutul sau după începutul perioadei respective. Se permite aplicarea amendamentelor respective anterior acestei date. Dacă o entitate aplică aceste amendamente pentru o perioadă anterioară, entitatea trebuie să prezinte acest fapt

Anexa A

Termeni definiți

...

întreprindere Un ansamblu integrat de activități și active care poate fi condus și administrat cu scopul de a furniza bunuri sau servicii clienților, de a genera venituri din investiții (cum ar fi dividendele sau dobânzile) sau de a genera alte venituri din activități curente.

DEFINIȚIA UNEI ÎNTREPRINDERI (APLICAREA PUNCTULUI 3)

B7 O întreprindere constă în intrări și procese aplicate acestor intrări care au capacitatea de a contribui la generarea de ieșiri. Cele trei elemente ale unei întreprinderi sunt definite după cum urmează (a se vedea punctele B8-B12D pentru îndrumări privind elementele unei întreprinderi):

(a) **Intrare:** Orice resursă economică ce generează ieșiri sau are capacitatea de a contribui la generarea de ieșiri atunci când i se aplică unul sau mai multe procese. Exemplele includ activele imobilizate (inclusiv imobilizările necorporale sau drepturile de utilizare a activelor imobilizate), proprietatea intelectuală, capacitatea de a obține accesul la materialele sau la drepturile necesare și angajații.

(b) **Proces:** Orice sistem, standard, protocol, convenție sau regulă care, atunci când este aplicat(ă) unei (unor) intrări, generează ieșiri sau are capacitatea de a contribui la generarea de ieșiri. Exemplele includ procesele de management strategic, procesele de exploatare și procesele de gestionare a resurselor. Aceste procese sunt de obicei documentate, însă capacitatea intelectuală a unei forțe de muncă organizate care dispune de competențele și experiența necesare în ceea ce privește respectarea regulilor și a convențiilor poate furniza procesele necesare care pot fi aplicate intrărilor pentru a genera ieșiri. (Contabilitatea, facturarea, statul de plată și alte sisteme administrative nu sunt în mod normal procese utilizate pentru generarea de ieșiri).

(c) **Ieșire:** Rezultatul intrărilor și proceselor aplicate acelor intrări care furnizează bunuri sau servicii clienților, generează venituri din investiții (cum ar fi dividendele sau dobânzile) sau generează alte venituri din activități curente.

Testul opțional pentru identificarea concentrării valorii juste

B7A Punctul B7B stabilește un test opțional (testul concentrării) care permite o evaluare simplificată prin care se poate determina dacă un ansamblu dobândit de activități și active nu constituie o întreprindere. O entitate poate alege să aplice sau să nu aplice testul. O entitate poate face o astfel de alegere separat pentru fiecare tranzacție sau alt eveniment. Testul concentrării are următoarele consecințe:

(a) în cazul în care criteriile testului concentrării sunt îndeplinite, se stabilește că ansamblul de activități și de active nu constituie o întreprindere și nu este necesară nicio evaluare suplimentară;

(b) în cazul în care criteriile testului concentrării nu sunt îndeplinite sau dacă entitatea alege să nu aplice testul, entitatea efectuează evaluarea prevăzută la punctele B8-B12D.

B7B Criteriile testului concentrării sunt îndeplinite dacă, în mod substanțial, toată valoarea justă a activelor brute dobândite este concentrată într-un singur activ identificabil sau într-un grup de active identificabile similare. Pentru testul concentrării:

(a) activele brute dobândite trebuie să excludă numerarul și echivalentele de numerar, creanțele privind impozitul amânat și fondul comercial care rezultă din efectele datoriilor privind impozitul amânat;

(b) valoarea justă a activelor brute dobândite trebuie să includă orice contravaloare transferată (la care se adaugă valoarea justă a oricărui interes care nu controlează și valoarea justă a oricărui interes deținut anterior) care depășește valoarea justă a activelor nete identificabile dobândite. Valoarea justă a activelor brute dobândite poate fi, în mod normal, calculată ca fiind totalul obținut prin adăugarea valorii juste a contravalorii transferate (la care se adaugă valoarea justă a oricărui interes care nu controlează și valoarea justă a oricărui interes deținut anterior) la valoarea justă a datoriilor asumate (altele decât datoriile privind impozitul amânat) și scăderea elementelor identificate la litera (a). Cu toate acestea, în cazul în care valoarea justă a activelor brute dobândite este mai mare decât acest rezultat total, s-ar putea ca uneori să fie necesar un calcul mai precis;

(c) un activ identificabil unic trebuie să includă orice activ sau grup de active care ar fi recunoscut și evaluat drept activ identificabil unic într-o combinare de întreprinderi;

(d) dacă o imobilizare corporală este atașată de o altă imobilizare corporală (sau de un activ-suport care face obiectul unui contract de leasing, astfel cum este definit în IFRS 16 *Contracte de leasing*) și nu poate fi îndepărtată fizic și utilizată separat de aceasta fără costuri semnificative sau o scădere semnificativă a utilității sau a valorii juste a oricăreia dintre cele două imobilizări (de exemplu, terenuri și clădiri), imobilizările în cauză trebuie considerate a fi un activ identificabil unic;

(e) atunci când evaluează dacă activele sunt similare, o entitate trebuie să ia în considerare natura fiecărui activ identificabil unic și riscurile asociate gestionării și creării de ieșiri din activele respective (și anume, caracteristicile de risc);

(f) următoarele active nu trebuie considerate similare:

(i) o imobilizare corporală și o imobilizare necorporală;

(ii) imobilizări corporale din clase diferite (de exemplu stocuri, echipamente de fabricație și automobile), cu excepția cazului în care acestea sunt considerate a fi un activ identificabil unic în conformitate cu criteriul de la litera (d);

(iii) imobilizări necorporale identificabile din clase diferite (de exemplu mărci comerciale, licențe și imobilizări necorporale în curs de dezvoltare);

(iv) un activ financiar și un activ nefinanciar;

(v) active financiare din clase diferite (de exemplu conturi de creanțe și investiții în instrumente de capitaluri proprii); și

(vi) active identificabile care fac parte din aceeași clasă de active, dar care prezintă caracteristici de risc semnificativ diferite.

B7C Cerințele de la punctul B7B nu modifică îndrumările privind activele similare din IAS 38 *Imobilizări necorporale* și nici nu modifică sensul termenului „clasă” din IAS 16 *Imobilizări corporale*, din IAS 38 și din IFRS 7 *Instrumente financiare: informații de furnizat*.

Elementele unei întreprinderi

B8 Deși întreprinderile au de obicei ieșiri, ieșirile nu sunt obligatorii pentru ca un ansamblu integrat de activități și active să îndeplinească condițiile unei întreprinderi. Pentru a putea fi condus și gestionat în scopul identificat în definiția unei întreprinderi, un ansamblu integrat de activități și active trebuie să aibă două elemente esențiale – intrări și procese aplicate acelor intrări. O întreprindere nu trebuie să includă toate intrările sau procesele pe care vânzătorul le-a utilizat pentru exploatarea întreprinderii respective. Cu toate acestea, pentru a fi considerat drept o întreprindere, ansamblul integrat de activități și active trebuie să includă cel puțin o intrare și un proces substanțial, care să contribuie împreună în mod semnificativ la capacitatea de a genera ieșiri. Punctele B12–B12D precizează cum se evaluează dacă un proces este substanțial.

B8A În cazul în care un ansamblu dobândit de activități și active generează ieșiri, continuarea veniturilor nu indică, în sine, că au fost dobândite atât o intrare, cât și un proces substanțial.

B9 Natura elementelor unei întreprinderi variază în funcție de domeniul de activitate și de structura operațiunilor (activităților) entității, inclusiv de stadiul de dezvoltare a entității. Întreprinderile mai vechi au adesea multe tipuri diferite de intrări, procese și ieșiri, în timp ce noile întreprinderi au adesea mai puține intrări și procese și uneori numai o singură ieșire (produs). Aproape toate întreprinderile au și datorii, dar nu este obligatoriu ca o întreprindere să aibă datorii. În plus, este posibil ca un ansamblu dobândit de activități și active care nu este o întreprindere să aibă datorii.

B10 [Eliminat]

B11 Determinarea măsurii în care un anumit ansamblu de activități și active constituie o întreprindere trebuie să se bazeze pe capacitatea ansamblului integrat de a fi condus și gestionat ca întreprindere de un participant de pe piață. Astfel, când se evaluează măsura în care un anumit ansamblu constituie o întreprindere, nu este relevant dacă un vânzător a exploatat ansamblul ca pe o întreprindere sau dacă dobânditorul intenționează să exploateze ansamblul ca pe o întreprindere.

Determinarea caracterului substanțial al unui proces dobândit

B12 Punctele B12A-B12D explică cum se evaluează dacă un proces dobândit este substanțial, în situația în care ansamblul dobândit de activități și active nu generează ieșiri (punctul B12B) și în situația în care acesta generează ieșiri (punctul B12C).

B12A Un exemplu de ansamblu dobândit de activități și active care nu generează ieșiri la data achiziției este o entitate aflată în faza inițială, care nu a început să genereze venituri. În plus, dacă un ansamblu dobândit de activități și active generează venituri la data achiziției, se consideră că acesta generează ieșiri la acea dată, chiar dacă ulterior acesta nu va mai genera venituri de la clienți externi, de exemplu, pentru că va fi integrat de dobânditor.

B12B Dacă un ansamblu de activități și active nu generează ieșiri la data achiziției, un proces (sau un grup de procese) dobândit trebuie considerat ca fiind substanțial numai în cazul în care:

(a) acesta este esențial pentru capacitatea de a dezvolta sau a converti o intrare dobândită sau mai multe intrări dobândite în ieșiri; și

(b) intrările dobândite includ atât o forță de muncă organizată care deține competențele, cunoștințele sau experiența necesare pentru a efectua acel proces (sau grup de procese), cât și alte intrări pe care forța de muncă organizată le-ar putea dezvolta sau converti în ieșiri. Aceste alte intrări pot include:

(i) drepturi de proprietate intelectuală care ar putea fi utilizate pentru a dezvolta un bun sau un serviciu;

(ii) alte resurse economice care ar putea fi dezvoltate pentru a genera ieșiri; sau

(iii) drepturi de acces la materialele necesare sau drepturi care permit generarea de ieșiri viitoare.

Exemplele de intrări menționate la litera (b) punctele (i)-(iii) includ tehnologia, proiectele de cercetare și dezvoltare în desfășurare, bunurile imobile și drepturile de exploatare a resurselor minerale.

B12C Dacă un ansamblu de activități și active generează ieșiri la data achiziției, un proces (sau un grup de procese) dobândit trebuie considerat ca fiind substanțial în cazul în care, dacă se aplică unei intrări sau unor intrări dobândite, acesta:

(a) este esențial pentru capacitatea de a continua generarea de ieșiri, iar intrările dobândite includ o forță de muncă organizată care posedă competențele, cunoștințele sau experiența necesare pentru a efectua respectivul proces (sau grup de procese); sau

(b) contribuie în mod semnificativ la capacitatea de a continua generarea de ieșiri și:

(i) este considerat a fi unic ori limitat; sau

(ii) nu poate fi înlocuit fără costuri, eforturi sau întârzieri semnificative în ceea ce privește capacitatea de a continua generarea de ieșiri.

B12D Următoarele precizări suplimentare sprijină atât punctul B12B, cât și punctul B12C:

(a) un contract dobândit este o intrare, și nu un proces substanțial. Cu toate acestea, un contract dobândit – de exemplu un contract de gestionare externalizată a proprietății sau de gestionare externalizată a activelor – poate oferi acces la o forță de muncă organizată. O entitate trebuie să evalueze dacă o forță de muncă organizată la care se obține accesul prin intermediul unui astfel de contract realizează un proces substanțial pe care entitatea îl controlează și pe care, prin urmare, l-a dobândit. Factorii care trebuie luați în considerare pentru această evaluare includ durata contractului și condițiile de reînnoire a acestuia;

(b) dificultățile legate de înlocuirea unei forțe de muncă organizate dobândite pot indica faptul că forța de muncă organizată dobândită realizează un proces esențial pentru capacitatea de a genera ieșiri;

(c) un proces (sau un grup de procese) nu este esențial în cazul în care, de exemplu, este auxiliar sau minor în contextul tuturor proceselor necesare pentru a genera ieșiri.