

STANDARDUL NAȚIONAL DE CONTABILITATE 22 COMBINĂRI DE ÎNTEPRINDERI

Introducere

1. Prezentul standard este elaborat în baza IFRS 3 „Combinări de întreprinderi”, aprobat de Consiliul pentru Standardele Internaționale de Contabilitate în anul 2004.

Obiectiv

2. Obiectivul prezentului standard constă în reflectarea combinărilor de întreprinderi în contabilitate, aplicînd metoda achiziției, precum și în prezentarea informațiilor aferente combinărilor în rapoartele financiare.

Domeniul de aplicare

3. Prezentul standard se aplică în toate cazurile combinărilor de entități, întreprinderi, cu excepția combinărilor:

- a) în care entitățile separate sînt reunite pentru a se constitui o asocierie în activitatea de întreprinzător sub control mixt;
- b) care implică entități aflate sub control comun;
- c) care implică două sau mai multe entități în participație reciprocă;
- d) în care entitățile au fost reunite pentru a se constitui o entitate doar în baza unui contract, fără obținerea unor cote de participație.

Identificarea unei combinări de întreprinderi

4. În cazurile combinărilor de întreprinderi, cumpărătorul, de regulă, obține controlul asupra uneia sau mai multor întreprinderi achiziționate. Dacă o entitate achiziționează un grup de active sau de active nete care nu constituie o întreprindere, entitatea respectivă repartizează costul acestui grup între activele și datoriile individual identificabile ale grupului respectiv, bazîndu-se pe valoarea justă (venală) (în continuare – valoarea justă) a acestora la data achiziției.

5. O combinare de întreprinderi poate fi efectuată din motive juridice, fiscale sau alte motive prin:

- a) cumpărarea de către o entitate a capitalului propriu al altei entități;
- b) cumpărarea totalității activelor nete sau cumpărarea unei părți din activele nete ale altei entități care împreună formează una sau mai multe entități;
- c) cumpărarea activelor nete, inclusiv a oricărui fond comercial, însă fără cumpărarea capitalului, dar care nu reprezintă o relație dintre întreprinderea-mamă și întreprinderea-fiică;
- d) asumarea datoriilor unei alte entități.

Combinările pot fi efectuate între entități prin emiterea instrumentelor de capital propriu, prin transfer de mijloace bănești, prin echivalentul acestor mijloace bănești ori alte active sau printr-o combinație a acestor metode. Tranzacțiile se pot efectua între acționarii (participanții, asociații) entităților care participă la combinare sau între o entitate și acționarii (participanții, asociații) altor 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 entități poate fi efectuată între întreprinderea - mamă și întreprinderea - fiică, în care cumpărătorul este întreprinderea - mamă, iar întreprinderea achiziționată este întreprinderea - fiică, cu excepția lit. b) din paragraful 5. În acest caz, cumpărătorul, la întocmirea rapoartelor financiare consolidate, aplică prevederile prezentului standard. În rapoartele financiare proprii cumpărătorul include cota - parte în entitatea achiziționată ca investiție în întreprinderea-fiică (S.N.C. 27 „Rapoartele financiare consolidate și contabilitatea investițiilor în întreprinderile fiice”).

7. În sfera de activitate a acestui standard se includ și combinările de întreprinderi în care o entitate obține controlul asupra alteia, iar data la care se obține controlul (data achiziției) nu coincide cu data transmiterii dreptului de proprietate. O astfel de situație poate avea loc, de exemplu, atunci cînd o entitate în care se investește încheie acorduri de răscumpărare a acțiunilor (cotelor de participație) cu investitorii săi, iar, în consecință, se schimbă controlul asupra entității în care s-a investit.

8. Prezentul standard nu stabilește metoda de contabilizare a cotelor de participație în

întreprinderi mixte (S.N.C. 31 „Reflectarea în rapoartele financiare a participațiilor în activitatea de întreprinzător sub control mixt”).

Combinări de întreprinderi între entități sau întreprinderi aflate sub control comun

9. O combinare de întreprinderi între entități sau întreprinderi aflate sub control comun reprezintă o combinare de întreprinderi în care toate entitățile care participă la combinare sînt permanent controlate de una și aceeași entitate sau întreprindere atît înainte, cît și după realizarea combinării, iar acest control nu este provizoriu.

10. Se consideră că un grup de persoane fizice (cetățeni) controlează o entitate atunci cînd, ca urmare a unor prevederi contractuale, aceste persoane dețin în mod colectiv dreptul de a dirija politicile financiare și operaționale ale entității, cu scopul de a obține avantaje economice din activitățile acesteia. Prin urmare, o combinare de întreprinderi nu cade în sfera de activitate a acestui standard, dacă același grup de persoane fizice (cetățeni) deține în mod colectiv, ca urmare a unor prevederi contractuale, dreptul definitiv de a dirija politicile financiare și operaționale ale fiecăreia dintre entitățile care participă la combinare, cu scopul de a obține avantaje economice din activitatea acestora, și acest drept colectiv definitiv nu este provizoriu.

11. O entitate poate fi controlată de o persoană fizică sau de un grup de persoane fizice care activează împreună, conform unor prevederi contractuale, și persoana sau grupul de persoane respectiv pot să nu devină subiecți ai prevederilor standardelor naționale de contabilitate. Prin urmare, nu este o condiție obligatorie includerea entităților combinate în unele și aceleași rapoarte financiare consolidate ale entităților aflate sub control comun.

12. Valoarea participației minoritare în fiecare dintre entitățile care participă la combinare înainte și după combinare nu are relevanță la stabilirea faptului, dacă combinarea respectivă implică entități aflate sub control comun. De asemenea, faptul că una dintre entitățile care participă la combinare este o întreprindere - fiică ce a fost exclusă din rapoartele financiare consolidate ale grupului, potrivit S.N.C. 27 „Rapoartele financiare consolidate și contabilitatea investițiilor în întreprinderile fiice”, nu are relevanță în a stabili, dacă combinarea respectivă implică entități aflate sub control comun.

Definiții

13. În prezentul standard noțiunile utilizate semnifică:

Asociere în participație – un contract prin care două sau mai multe părți se angajează într-o activitate economică aflată sub control comun.

Combinare de întreprinderi – reunirea unor entități sau întreprinderi separate 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 care participă la combinare sînt controlate, în ultimă instanță, de aceeași entitate sau aceleași entități atît înainte, cît și după realizarea combinării, iar acest control nu este provizoriu.

Control – dreptul de a dirija politicile financiare și operaționale ale unei entități sau întreprinderi în scopul obținerii avantajelor economice din activitățile acestora.

Data achiziției – data la care cumpărătorul obține controlul efectiv asupra entității achiziționate.

Data acordului – data la care se semnează un acord de sine stătător între părțile ce participă la combinare, iar 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 din proprietarii entității achiziționate acceptă oferta cumpărătorului pentru obținerea controlului asupra entității achiziționate.

Data schimbului – în cazul cînd o combinare de întreprinderi se realizează printr-o singură tranzacție de schimb, data schimbului este data achiziției. În cazul cînd o combinare 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 recunoscută fiecare investiție în parte în rapoartele financiare ale cumpărătorului.

Datorie contingentă – înțelesul noțiunii de datorie contingentă este cel menționat în S.N.C. 37 „Provizioane, datorii contingente și active contingente”, și anume:

a) o obligație posibilă, apărută ca urmare a unor fapte economice trecute și a cărei existență va fi confirmată numai de apariția sau neapariția unui sau mai multor fapte economice viitoare incerte, care nu pot fi în totalitate sub controlul entității; sau

b) o obligație curentă, apărută ca urmare a unor fapte economice trecute, dar care nu este recunoscută, deoarece:

i) nu este probabil că vor fi necesare resurse care să încorporeze avantajele economice pentru stingerea acestei obligații; sau

ii) valoarea obligației nu poate fi evaluată cu certitudine.

Entitate în participație reciprocă – o entitate care nu este deținută de investitori, de exemplu, cum sînt companiile de asigurări în participație reciprocă sau cooperativele în participație reciprocă, care oferă costuri reduse sau alte avantaje economice, în mod direct sau proporțional, deținătorilor de polițe sau participanților.

Entitate raportoare – o entitate pentru care rapoartele financiare de ordin general sînt pentru utilizatorii ei, o sursă de informare utilă 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.

Filială – o entitate, inclusiv o entitate care 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 (goodwill) – depășirea valorii de procurare a întreprinderii în ansamblu peste valoarea de piață a tuturor activelor, dacă acestea ar fi fost procurate separat, fiind diminuate cu suma datoriilor.

Active nemateriale – active nepecuniare care nu îmbracă formă materială, controlate de întreprindere și utilizate mai mult de un an în activitatea de producție, comercială și alte activități, precum și în scopuri administrative sau destinate predării în folosință (chiriei) persoanelor juridice și fizice.

Întreprindere – în sensul prezentului standard, 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 avantaje economice distribuite, în mod direct și proporțional, persoanelor care determină politica întreprinderii sau participanților.

În general, o întreprindere cuprinde aporturi, procese aplicate aporturilor respective și producția rezultantă care sînt sau vor fi utilizate pentru a genera venituri. Dacă există un fond comercial aferent unui ansamblu de activități și active ce face obiectul unui transfer, acest ansamblu transferat se consideră o întreprindere.

Participație minoritară – acea parte din profit sau pierdere și din activele nete ale unei filiale atribuibilă unor participații în capitalul propriu care nu sînt deținute de către societatea-mamă, direct sau indirect, prin intermediul unor filiale.

Probabil – care are șanse mai mari să se întîmple, decît să nu se întîmple.

Societate - mamă – o entitate care are una sau mai multe filiale.

Valoare justă (venală) – valoarea la care poate fi tranzacționat un activ sau decontată o datorie, între părți interesate și în cunoștință de cauză, în cadrul unei tranzacții desfășurate în condiții obiective.

Active identificabile – active recunoscute la data achiziției.

Instrument de capital propriu – orice contract care certifică existența unui interes rezidual în activele unei întreprinderi după deducerea tuturor datoriilor sale.

Metoda de contabilizare

14. Toate combinațiile de întreprinderi se contabilizează prin utilizarea metodei achiziției.

15. Metoda achiziției privește combinarea de întreprinderi din punctul de vedere al entității care participă la combinare, identificată ca cumpărător. Cumpărătorul achiziționează active nete și recunoaște în contabilitate activele achiziționate și datoriile asumate, inclusiv pe acelea care nu au fost recunoscute anterior de vânzător. Evaluarea activelor și datoriilor cumpărătorului nu este afectată de tranzacția respectivă și nu se recunosc careva active sau datorii suplimentare ale

cumpărătorului ca rezultat al tranzacției, deoarece acestea nu reprezintă obiect al tranzacției. Datoriile contingente se reflectă în conturile contabilității extrabilanțiere.

Aplicarea metodei achiziției

16. Metoda achiziției include următoarele etape:

- a) identificarea cumpărătorului;
- b) determinarea costului aferent combinării de întreprinderi; și
- c) repartizarea la data achiziției a costului aferent combinării de întreprinderi între activele achiziționate și datoriile asumate;
- d) separarea și identificarea datoriilor contingente.

Identificarea cumpărătorului

17. Cumpărătorul se identifică în toate cazurile combinărilor de întreprinderi. Acesta este definit ca entitate participantă la combinare care obține controlul asupra celorlalte entități sau întreprinderi participante la combinare.

18. Deoarece metoda achiziției examinează o combinare de întreprinderi din punctul de vedere al cumpărătorului, una dintre părțile implicate în tranzacție trebuie să fie identificată ca cumpărător.

19. Controlul reprezintă dreptul de a dirija politicile financiare și operaționale ale unei entități sau întreprinderi, în scopul obținerii avantajelor economice din activitatea acesteia. Se consideră că o entitate care participă la combinare a obținut controlul asupra alteia atunci când procură mai mult de jumătate din voturile celeilalte entități, cu excepția cazului în care se dovedește că deținerea acestora nu constituie drept de control. Chiar dacă una dintre entitățile care participă la combinare nu a achiziționat mai mult de jumătate din acțiunile cu drept de vot ale altei entități care participă la combinare, se consideră că ea obține controlul asupra altei entități, în cazul când în urma combinării ea obține:

- a) controlul a mai mult de jumătate din acțiunile cu drept de vot ale altei entități, în baza unui acord cu alți investitori; sau
- b) dreptul de a dirija politicile financiare și operaționale ale altei entități, în baza unui statut sau unui acord; sau
- c) dreptul de a numi sau de a înlătura din funcție majoritatea membrilor consiliului director sau a altui organ de conducere echivalent al altei entități; sau
- d) dreptul de a exprima majoritatea voturilor la întrunirile consiliului director sau ale unui organ de conducere echivalent al altei entități.

20. În cazul în care este dificil de a identifica cumpărătorul, se propun unele indicații care să ateste existența acestuia. De exemplu:

- a) dacă valoarea justă a uneia dintre entitățile care participă la combinare este semnificativ mai mare decât a celeilalte entități care face parte din combinare, entitatea a cărei valoare justă este mai mare se consideră cumpărător;
- b) dacă o combinare de entități este efectuată prin schimb de acțiuni simple cu drept de vot contra numerar sau alte active, entitatea care acordă numerar sau alte active este considerată cumpărător; și
- c) dacă, în urma combinării de întreprinderi, conducerea unei entități participante la combinare obține posibilitatea de a domina alegerea membrilor conducerii pentru entitatea rezultată din combinare, entitatea cu poziție dominantă se consideră cumpărător.

21. Într-o combinare de întreprinderi, realizată printr-un schimb de instrumente de capital propriu, entitatea care emite instrumentele de capital propriu se consideră cumpărător. Cu toate acestea, se iau în considerare toate faptele și circumstanțele relevante pentru a stabili care dintre entitățile participante la combinare are dreptul de a dirija politicile financiare și operaționale ale celeilalte (celorlalte) entități în scopul obținerii avantajelor economice din activitățile sale (sau ale lor). În anumite combinări de întreprinderi cunoscute ca achiziții inverse cumpărătorul este entitatea ale cărei instrumente de capital propriu au fost procurate, iar entitatea emitentă se consideră entitate achiziționată. O astfel de situație poate avea loc în cazul în care o entitate mare este achiziționată de o entitate mai mică care se cotează la bursă, aceasta fiind o modalitate de a obține cotarea la bursă. Deși din punct de vedere legal entitatea mai mică se consideră societate-mamă, iar entitatea mai

mare – filială, totuși formal entitatea mai mare este considerată cumpărător, dacă are puterea de a dirija politicile financiare și operaționale ale entității mai mici. De regulă, cumpărător este considerată întreprinderea mai mare. Cu toate acestea, faptele și împrejurările legate de anumite combinații de întreprinderi uneori presupun ca entitatea mai mică să achiziționeze entitatea mai mare. Indicațiile privind contabilizarea achizițiilor inverse sînt expuse în paragrafele A1 – A15 din anexa A.

22. În cazul cînd se înființează o entitate nouă care emite instrumente de capital propriu pentru realizarea unei combinații de întreprinderi, una dintre entitățile care participă la combinare, existentă înainte de combinare, în baza dovezilor suficiente, va fi considerată drept cumpărător.

23. În cazul cînd într-o combinare participă mai mult de două entități, una dintre entitățile existente înainte de combinare va fi identificată drept cumpărător, în baza dovezilor existente. Pentru stabilirea cumpărătorului în astfel de cazuri se ia în considerare, printre altele, care dintre entitățile participante la combinare a inițiat procesul de combinare și dacă activele sau veniturile uneia dintre entitățile participante la combinare le depășesc în mod semnificativ pe cele ale altor entități.

Costul unei combinații de întreprinderi

24. Cumpărătorul evaluează costul unei combinații de întreprinderi ca suma:

a) la data schimbului a valorii juste atît a activelor achiziționate, datoriilor contractate sau asumate, cît și a instrumentelor de capital propriu emise de către cumpărător în schimbul obținerii controlului asupra entității achiziționate; și

b) tuturor cheltuielilor care direct pot fi recunoscute și atribuite la această combinare de întreprinderi.

25. Data achiziției reprezintă data la care cumpărătorul preia efectiv controlul asupra entității achiziționate. Cînd acest control se realizează prin intermediul unei singure tranzacții de schimb, data transferului coincide cu data achiziției. Totodată, o combinare de întreprinderi poate cuprinde mai multe tranzacții de schimb, de exemplu, atunci cînd combinarea se realizează prin cumpărarea de acțiuni în mai multe etape. În acest caz:

a) costul aferent combinării reprezintă costul cumulativ al tranzacțiilor individuale; și

b) data transferului reprezintă data la care are loc fiecare tranzacție de schimb (adică data la care este recunoscută fiecare investiție în rapoartele financiare ale cumpărătorului), în timp ce data achiziției reprezintă data la care cumpărătorul preia controlul asupra entității achiziționate.

26. Activele achiziționate și datoriile contractate sau asumate de către cumpărător în schimbul obținerii controlului asupra entității achiziționate se evaluează la valoarea justă la data transferului. De aceea, atunci cînd achitarea costului aferent combinării de întreprinderi, integral sau parțial, este amînată, valoarea justă a părții amîinate se stabilește prin actualizarea sumei spre plată pînă la valoarea curentă a acesteia la data transferului, ținîndu-se cont de orice prime sau reduceri care pot apărea în procesul achitării.

27. Valoarea de piață a instrumentelor de capital propriu cotate la bursă existentă la data transferului reprezintă cea mai bună metodă de a stabili valoarea justă a instrumentelor de capital propriu și este utilizată ca preț de referință, cu excepția numai a unor cazuri rare. Doar în cazurile rare se iau în considerare alte metode și dovezi de evaluare, atunci cînd cumpărătorul poate demonstra că valoarea de piață la data transferului nu reprezintă un indicator credibil al valorii juste și că valoarea justă a instrumentelor de capital propriu poate fi determinată într-un mod mai credibil, utilizîndu-se alte dovezi și metode de evaluare. Valoarea de piață la data transferului nu reprezintă un indicator credibil doar dacă acesta a fost afectat de îngustarea pieței. Dacă valoarea de piață la data transferului nu reprezintă un indicator credibil sau dacă nu există valoarea de piață pentru instrumentele de capital propriu emise de cumpărător, valoarea justă a instrumentelor de capital propriu respective poate fi estimată, de exemplu, prin raportarea proporțională a cotei lor în valoarea justă a entității cumpărătorului sau prin raportarea proporțională a cotei lor în valoarea justă a entității achiziționate, în funcție de relevanța lor. Valoarea justă la data transferului activelor monetare acționarilor entității achiziționate, în schimbul instrumentelor de capital propriu, de asemenea, poate servi drept dovadă a valorii juste totale cedate de cumpărător în schimbul obținerii

controlului entității achiziționate. În toate cazurile se iau în considerare toate aspectele procesului de combinare, inclusiv factorii esențiali ce influențează negocierile. Pentru informații suplimentare privind determinarea valorii juste a instrumentelor de capital propriu a se vedea S.N.C. 39 „Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare”.

28. Costul aferent unei combinări de întreprinderi include datoriile contractate sau asumate de cumpărător în schimbul obținerii controlului asupra entității achiziționate. Orice pierderi ulterioare sau alte cheltuieli care pot apărea ca rezultat al combinării nu reprezintă datorii contractate sau asumate de cumpărător în schimbul obținerii controlului asupra entității achiziționate și, prin urmare, nu vor fi înregistrate ca parte a costului aferent combinării.

29. Costul aferent unei combinări de întreprinderi include toate cheltuielile care pot fi atribuite direct combinării, de exemplu, onorariile plătite contabililor, consilierilor juridici, evaluatorilor și altor consultanți în vederea realizării procesului de combinare. Cheltuielile generale și administrative, inclusiv cheltuielile aferente întreținerii secției de achiziții, precum și alte cheltuieli ce nu pot fi atribuite direct procesului de combinare, nu vor fi incluse în costul aferent combinării: ele se vor reflecta ca cheltuieli ale perioadei.

30. Cheltuielile aferente organizării și emiterii obligațiunilor financiare reprezintă parte integrantă a tranzacției de emisie a obligațiunilor, dar nu cheltuieli aferente combinării, chiar dacă acestea sînt emise pentru realizarea combinării de întreprinderi. De aceea aceste cheltuieli nu se vor înregistra ca parte a costului aferent combinării de întreprinderi. Conform S.N.C. 39 „Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare”, aceste cheltuieli se includ în valoarea de intrare a datoriilor.

31. De asemenea, cheltuielile aferente emiterii instrumentelor de capital propriu reprezintă parte integrantă a tranzacției de emisie, chiar dacă instrumentele de capital sînt emise pentru realizarea combinării de întreprinderi. De aceea aceste cheltuieli nu se includ în costul aferent combinării de întreprinderi. În conformitate cu S.N.C. 32 „Instrumente financiare: dezvăluire și prezentare”, aceste cheltuieli reduc fluxurile bănești generate de tranzacția de emisie.

Ajustări ale costului aferent combinării de întreprinderi în funcție de evenimentele ulterioare

32. În cazul cînd acordul privind combinarea prevede ajustarea costului combinării în funcție de evenimentele ulterioare, cumpărătorul include suma corespunzătoare a ajustării în costul aferent combinării la data achiziției, dacă ajustarea este probabilă și poate fi evaluată cu certitudine.

33. Acordul privind combinarea poate permite ajustări ulterioare ale costului aferent combinării în funcție de unul sau mai multe evenimente ulterioare. De exemplu, 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 capital propriu emise. De obicei, valoarea ajustărilor respective poate fi estimată în momentul contabilizării inițiale a combinării, fără a afecta credibilitatea informațiilor, deși există un anumit grad de incertitudine. Dacă evenimentele ulterioare prevăzute nu au loc sau dacă valoarea estimată necesită modificări, ca rezultat, va fi ajustat costul aferent combinării.

34. În cazul cînd acordul privind combinarea prevede o asemenea ajustare, însă care nu este probabilă și nu poate fi evaluată cu certitudine, ea nu este inclusă în costul aferent combinării în momentul contabilizării inițiale. Dacă ajustarea respectivă devine mai tîrziu probabilă și poate fi evaluată cu certitudine, modificarea ulterioară se consideră ajustare aferentă combinării de întreprinderi.

35. În anumite circumstanțe, vânzătorul poate cere o plată suplimentară de la cumpărător ca compensație pentru diminuarea valorii activelor vîndute, instrumentelor de capital propriu emise sau datoriilor contractate sau asumate de cumpărător în schimbul obținerii controlului asupra entității achiziționate. Aceasta poate avea loc, de exemplu, în cazul cînd cumpărătorul garantează prețul de piață al instrumentelor financiare aferente capitalului propriu sau datoriilor emise ca parte a costului aferent combinării și este obligat să emită noi instrumente financiare respective pentru a restabili costul determinat inițial. În astfel de cazuri nu se recunoaște o creștere a costului aferent combinării. În cazul instrumentelor financiare aferente capitalului propriu, valoarea justă a plății suplimentare a instrumentelor de capital propriu se va compensa printr-o reducere corespunzătoare a valorii instrumentelor de capital propriu emise inițial. Plata suplimentară pentru instrumentele

financiare aferente datoriilor se consideră ca micșorare a venitului din emisiune sau ca majorare a rabatului valorii emisiunii inițiale a instrumentelor de datorii.

Repartizarea costului aferent combinării de întreprinderi între activele achiziționate și datoriile asumate

36. La data achiziției, cumpărătorul repartizează costul aferent combinării prin recunoașterea activelor și datoriilor identificabile ale entității achiziționate la valoarea justă, din data respectivă, cu condiția că acestea corespund criteriilor de recunoaștere nominalizate în paragraful 37, cu excepția activelor pe termen lung (sau a unor active transferabile) ce sînt clasificate ca fiind destinate vânzării, conform S.N.C. 35 „Active pe termen lung destinate vânzării și activități întrerupte”, care se recunosc la valoarea justă diminuată cu cheltuielile aferente vânzării. Orice diferență dintre costul aferent combinării de întreprinderi și cota cumpărătorului în valoarea justă netă a activelor și datoriilor identificabile recunoscute astfel se contabilizează în conformitate cu paragrafele 49 – 55.

37. Cumpărătorul recunoaște separat activele și datoriile identificabile ale entității achiziționate la data achiziției numai în cazul cînd acestea satisfac la data respectivă următoarele criterii:

a) în cazul activelor, altele decît activele nemateriale, există probabilitatea că toate avantajele economice viitoare aferente vor reveni cumpărătorului și valoarea justă a acestora poate fi evaluată cu certitudine;

b) în cazul datoriilor, există probabilitatea că pentru stingerea (acoperirea) acestora cumpărătorul va genera resurse care încorporează avantaje economice pentru acoperirea acestor datorii și valoarea justă a acestora poate fi evaluată cu certitudine;

c) în cazul activelor nemateriale, valoarea justă a acestora poate fi evaluată cu certitudine.

38. Raportul privind rezultatele financiare al cumpărătorului cuprinde profiturile și pierderile entității achiziționate obținute ulterior datei achiziției, prin includerea veniturilor și cheltuielilor entității achiziționate, bazîndu-se pe costul aferent combinării de întreprinderi suportat de cumpărător. De exemplu, cheltuielile privind uzura, incluse în Raportul privind rezultatele financiare al cumpărătorului după data achiziției, aferente activelor uzurabile ale entității achiziționate, se determină în baza valorii juste a activelor uzurabile respective la data achiziției, adică la costul lor suportat de cumpărător.

39. Metoda achiziției se aplică începînd cu data achiziției, care reprezintă data la care cumpărătorul obține efectiv controlul asupra entității achiziționate. Deoarece controlul reprezintă dreptul de a dirija politicile financiare și operaționale ale unei entități sau întreprinderi, în scopul obținerii avantajelor economice din activitățile acestora, nu este necesar ca o tranzacție să fie încheiată sau finalizată din punct de vedere juridic, înainte ca cumpărătorul să obțină controlul. Se iau în considerație toate faptele și circumstanțele relevante pentru a se stabili momentul obținerii controlului de către cumpărător.

40. Deoarece cumpărătorul recunoaște activele și datoriile identificabile ale entității achiziționate, conform criteriilor de recunoaștere nominalizate în paragraful 37, la valoarea lor justă la data achiziției, orice participație minoritară în entitatea achiziționată se contabilizează proporțional cu cota minorității în valoarea justă netă a acestor elemente. Paragrafele A16 și A17 din anexa A oferă indicații privind stabilirea valorii juste a activelor și datoriilor identificabile ale entității achiziționate în vederea repartizării costului aferent unei combinări de întreprinderi.

Active și datorii identificabile ale entității achiziționate

41. Conform paragrafului 36, cumpărătorul recunoaște separat ca parte a costului aferent combinării numai activele și datoriile identificabile ale entității achiziționate, care existau la data achiziției și care satisfac criteriile de recunoaștere nominalizate în paragraful 37. De aceea:

a) cumpărătorul recunoaște datoriile aferente întreruperii sau reducerii activității entității achiziționate ca parte din repartizarea costului aferent combinării, doar dacă entitatea achiziționată are la data achiziției o datorie existentă aferentă restructurării, recunoscută conform S.N.C. 37 „Provizioane, datorii contingente și active contingente”; și

b) cumpărătorul nu recunoaște la momentul repartizării costului aferent combinării datoriile aferente pierderilor viitoare sau alte cheltuieli, care se presupune că vor fi suportate în urma

combinării.

42. Orice plată pe care entitatea este obligată s-o efectueze conform contractului, de exemplu, către angajații sau furnizorii săi, în cazul când aceasta devine parte a combinării de întreprinderi, reprezintă o obligație curentă a entității respective și se consideră datorie contingentă până în momentul când devine probabil că va avea loc combinarea de întreprinderi. Această obligație contractuală se recunoaște ca datorie de entitatea respectivă în conformitate cu S.N.C. 37 „Provizioane, datorii contingente și active contingente” în momentul când combinarea de întreprinderi devine probabilă și valoarea ei poate fi evaluată cu certitudine. Astfel, după ce a avut loc combinarea de întreprinderi, această datorie a entității achiziționate este recunoscută de cumpărător la repartizarea costului aferent combinării.

43. Cu toate acestea, un plan de restructurare a entității achiziționate a cărui realizare este condiționată de intrarea întreprinderii respective ca entitate achiziționată într-o combinare de întreprinderi nu reprezintă înainte de realizarea combinării o obligație curentă a entității achiziționate. De asemenea, aceasta nu va fi considerată ca o datorie contingentă a entității achiziționate înainte de realizarea combinării, deoarece nu reprezintă o obligație posibilă apărută dintr-un eveniment trecut a cărei existență va fi confirmată doar de apariția sau neapariția unui sau unor evenimente ulterioare incerte asupra cărora entitatea achiziționată nu deține controlul în totalitate. De aceea cumpărătorul nu va recunoaște o datorie aferentă unor astfel de planuri de restructurare ca parte din repartizarea costului aferent combinării de întreprinderi.

44. Activele și datoriile identificabile recunoscute conform paragrafului 36 includ toate activele și datoriile entității achiziționate pe care cumpărătorul le procură sau asumă, inclusiv toate activele și datoriile financiare ale acesteia. De asemenea, acestea pot include active și datorii care nu au fost recunoscute anterior în rapoartele financiare ale entității achiziționate, pentru că înainte de achiziție nu îndeplineau criteriile de recunoaștere. De exemplu, entitatea achiziționată nu a recunoscut până la combinare activul amînat aferent pierderilor fiscale, deoarece probabilitatea utilizării lor la micșorarea plăților la buget în perioadele viitoare era foarte mică. Cumpărătorul presupune că pe viitor entitatea achiziționată va obține profit imposibil și va putea utiliza pierderile fiscale ale entității achiziționate la micșorarea plăților la buget. În cazul dat activul amînat va fi recunoscut și reflectat în rapoartele financiare ale cumpărătorului.

Active nemateriale ale entității achiziționate

45. În conformitate cu paragraful 37, cumpărătorul recunoaște un activ nematerial separat de fondul comercial al entității achiziționate la data achiziției numai în cazul când acesta este identificabil, corespunde definiției activului nematerial și criteriilor de recunoaștere stipulate în S.N.C. 13 „Contabilitatea activelor nemateriale”.

46. Un activ nematerial satisface criteriul identificării în cazul când:

- a) este separabil, adică poate fi separat de entitate prin vânzare, transferare, licențiat, închiriat sau schimbat individual sau împreună cu un alt contract, activ sau datorie; sau
- b) provine din drepturi contractuale sau alte drepturi legale, fie că aceste drepturi sînt sau nu transferabile sau separabile față de entitate sau față de alte drepturi și obligații.

Datorii contingente ale entității achiziționate

47. Cumpărătorul prezintă separat în rapoartele financiare informațiile despre datoria contingentă în conformitate cu S.N.C. 37 „Provizioane, datorii și active contingente” care sînt reflectate în contabilitatea extrabilanțieră. Datoria contingentă este evaluată la valoarea justă.

48. În cazul când entitatea achiziționată a acordat garanții financiare perfectate prin contracte care nu reprezintă obligații curente și nu necesită o scurgere de resurse pentru a fi achitate și sînt nominalizate în contractul cumpărătorului, acestea se contabilizează în componența datoriilor contingente extrabilanțiere.

Fondul comercial

49. La data achiziției, cumpărătorul este obligat să recunoască fondul comercial achiziționat ca activ, rezultat din combinarea de întreprinderi, și să-l evalueze la costul efectiv, care reprezintă depășirea costului aferent combinării de întreprinderi peste cota de participație a cumpărătorului în valoarea justă netă a activelor și datoriilor identificabile recunoscute în conformitate cu paragraful

50. Fondul comercial achiziționat în contextul unei combinări de întreprinderi reprezintă o plată făcută de cumpărător, anticipând beneficiile economice viitoare de la careva active care nu pot fi identificate individual și recunoscute separat.

51. Dacă activele și datoriile identificabile ale entității achiziționate nu corespund criteriilor de recunoaștere la data achiziției, valoarea recunoscută ca fond comercial sau contabilizată în conformitate cu paragraful 54 va fi afectată. Aceasta are loc din motivul evaluării fondului comercial la valoarea reziduală aferentă combinării de întreprinderi după recunoașterea activelor și datoriilor identificabile ale entității achiziționate.

52. După recunoașterea inițială, cumpărătorul evaluează fondul comercial, achiziționat în contextul unei combinări de întreprinderi, la costul diminuat cu orice pierdere din depreciere.

53. Fondul comercial achiziționat în contextul unei combinări de întreprinderi nu se amortizează, ci se testează pentru depreciere de către cumpărător anual sau chiar mai frecvent, dacă anumite evenimente sau schimbări de circumstanțe indică posibilitatea existenței unei deprecieri în conformitate cu S.N.C. 36 „Deprecierea activelor”.

Depășirea cotei cumpărătorului în valoarea justă netă a activelor și datoriilor identificabile ale entității achiziționate peste costul de achiziție

54. Dacă cota cumpărătorului în valoarea justă netă a activelor și datoriilor identificabile depășește costul aferent combinării de întreprinderi, cumpărătorul va:

- a) verifică repetat atât procesul de identificare și de evaluare a activelor și datoriilor identificabile ale entității achiziționate, cât și costul aferent combinării; și
- b) recunoaște în Raportul privind rezultatele financiare orice diferență constatată după verificarea repetată.

55. Suma depășirii cotei cumpărătorului în valoarea justă netă a activelor și datoriilor identificabile ale entității achiziționate peste costul aferent combinării de întreprinderi se recunoaște ca venit și 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 și datoriilor identificabile ale entității achiziționate. Cauza potențială a acestor erori reprezintă costurile ulterioare care apar la entitatea achiziționată și nu au fost corect evidențiate în valoarea justă a activelor și datoriilor identificabile ale entității achiziționate;
- b) prevederi în careva standarde de contabilitate, conform cărora activele nete identificabile achiziționate trebuie să fie evaluate la o valoare care nu este valoarea justă, dar este contabilizată ca valoare justă în scopul repartizării costului combinării. De exemplu, în conformitate cu indicațiile din anexa A privind stabilirea valorii juste a activelor și datoriilor identificabile ale entității achiziționate, suma atribuită activelor și datoriilor fiscale trebuie contabilizată fără a aplica rata de actualizare;
- c) o achiziție la un preț avantajos.

Combinări de întreprinderi realizate în etape

56. O combinare de întreprinderi poate cuprinde mai multe tranzacții de schimb, de exemplu, atunci când aceasta se exercită prin procurarea în etape a acțiunilor. În astfel de cazuri, cumpărătorul analizează fiecare tranzacție de schimb separat, utilizând costul tranzacției și informațiile privind valoarea justă la data fiecărei tranzacții de schimb, pentru a determina valoarea fondului comercial aferent tranzacției respective. Astfel, la fiecare etapă, se compară costul fiecărei investiții cu cota cumpărătorului în valoarea justă a activelor și datoriilor identificabile ale entității achiziționate.

57. Dacă o combinare de întreprinderi cuprinde mai multe tranzacții de schimb, valoarea justă a activelor și datoriilor identificabile ale entității achiziționate poate varia de la o dată a tranzacției la alta. Aceasta se datorează faptului că:

- a) activele și datoriile identificabile ale entității achiziționate sînt evaluate preventiv la valoarea justă la data fiecărei tranzacții de schimb respective, pentru a se stabili valoarea fondului comercial aferent fiecărei tranzacții; și
- b) activele și datoriile identificabile ale entității achiziționate ulterior trebuie recunoscute de cumpărător la valoarea justă a acestora la data achiziției. Astfel, orice ajustări ale valorii juste

aferente cotei cumpărătorului, efectuate în tranzacțiile de schimb anterioare, se recunosc și se reflectă în evidența contabilă ca rezultat al reevaluării. Aceasta nu trebuie de confundat cu prevederile S.N.C. 16 „Contabilitatea activelor materiale pe termen lung”, conform cărora valoarea justă a activelor la data achiziției reprezintă costul acestora evaluat inițial și nu se reflectă ca rezultat al reevaluării.

58. Înainte de a fi calificată drept combinare de întreprinderi, o tranzacție poate fi calificată în contabilitatea cumpărătorului ca investiție într-o entitate asociată și contabilizată prin metoda repartizării proporționale în conformitate cu S.N.C. 28 „Contabilitatea investițiilor în întreprinderile asociate”. În acest caz, valoarea justă a activelor nete identificabile ale entităților, în care s-au efectuat investiții la data fiecărei tranzacții de schimb realizate anterior combinării, se determină prin metoda repartizării proporționale.

Contabilizarea inițială realizată provizoriu

59. Contabilizarea inițială a combinărilor de întreprinderi prevede identificarea și stabilirea valorii juste a activelor și datoriilor identificabile ale entității achiziționate, precum și a costului aferent combinării de întreprinderi.

60. Dacă contabilizarea inițială a unei combinări de întreprinderi se poate face doar cu titlu provizoriu până la sfârșitul perioadei de realizare a combinării, din cauza că valoarea justă a activelor și datoriilor identificabile ale entității achiziționate sau costul aferent combinării nu pot fi stabilite decât cu titlu provizoriu, cumpărătorul va contabiliza combinarea utilizând valorile provizorii respective. Cumpărătorul va recunoaște orice ajustări ale valorilor provizorii respective ca rezultat al finalizării contabilizării inițiale:

- a) în termen de douăsprezece luni de la data achiziției; și
- b) începând cu data achiziției.

Ca urmare a ajustării:

i) valoarea de bilanț a activelor și datoriilor identificabile sau a unei datorii recunoscute sau ajustate ca rezultat al contabilizării inițiale se calculează în același mod ca și valoarea justă la data achiziției și va fi recunoscută începând cu această dată;

ii) fondul comercial sau orice venit recunoscut în conformitate cu paragraful 54 se ajustează, începând cu data achiziției, cu suma ajustării valorii juste a activelor și datoriilor identificabile recunoscute sau ajustate;

iii) informațiile comparative pentru perioadele de până la finalizarea contabilizării inițiale a combinării se prezintă ca și cum contabilizarea inițială s-ar fi încheiat la data achiziției.

Ajustări după finalizarea contabilizării inițiale

61. După întocmirea primelor rapoarte financiare se recunosc doar ajustările la contabilizarea inițială a unei combinări de întreprinderi operate în scopul corectării unor erori, în conformitate cu S.N.C. 8 „Profitul (pierdere) net (ă) al (a) perioadei de gestiune, erorile esențiale și modificările politicii de contabilitate”, cu excepția cazurilor menționate în paragrafele 33, 34 și 63. Ajustările la contabilizarea inițială a unei combinări de întreprinderi operate după întocmirea primelor rapoarte financiare nu vor fi recunoscute ca efect al modificărilor în estimările contabile. Conform S.N.C. 8, efectele unei modificări în estimările contabile pot fi recunoscute în perioadele curente și viitoare.

62. În conformitate cu S.N.C. 8 „Profitul (pierdere) net (ă) al (a) perioadei de gestiune, erorile esențiale și modificările politicii de contabilitate”, contabilizarea corectării unei erori se face retrospectiv, cu întocmirea rapoartelor financiare, ca și cum eroarea nu ar fi avut loc, prin reexaminarea informațiilor comparative referitoare la perioada sau perioadele în care a apărut eroarea. Ca rezultat, valoarea de bilanț a unui activ sau a datoriei identificabile a entității achiziționate, care se recunoaște sau se ajustează în urma corectării unei erori, se calculează ca și cum valoarea justă sau valoarea justă ajustată la data achiziției ar fi fost recunoscută la acea dată. Fondul comercial sau orice venit recunoscut într-o perioadă anterioară în conformitate cu prevederile paragrafului 54 se ajustează retrospectiv cu suma valorii juste la data achiziției (sau ajustarea valorii juste la data achiziției) activului sau datoriei identificabile recunoscut (e) sau ajustat (e).

Recunoașterea activului amânat privind impozitul pe venit după finalizarea contabilizării inițiale

63. Dacă avantajele potențiale aferente reportării pierderilor fiscale în perioadele ulterioare sau altor active amânate privind impozitul pe venit ale entității achiziționate nu satisfac criteriile de recunoaștere separată menționate în paragraful 37 în momentul contabilizării inițiale, dar se realizează ulterior, cumpărătorul recunoaște avantajele respective ca activ amânat privind impozitul pe venit în conformitate cu S.N.C. 12 „Impozitul pe venit”. Totodată, cumpărătorul este obligat:

a) să reducă valoarea de bilanț a fondului comercial până la valoarea care ar fi fost recunoscută, dacă activul amânat privind impozitul pe venit ar fi fost recunoscut ca activ identificabil din data achiziției; și

b) să recunoască reducerea valorii de bilanț a fondului comercial ca cheltuieli ale perioadei.

Cu toate acestea, modalitatea expusă nu va avea ca efect crearea unei depășiri menționate în paragraful 54 sau majorarea oricărui venit recunoscut anterior în conformitate cu prezentul paragraf.

Dezvăluirea informațiilor

64. Cumpărătorul dezvăluie informațiile care le permit utilizatorilor rapoartelor financiare să evalueze natura și efectele financiare ale combinărilor de întreprinderi care au avut loc:

a) în perioada de gestiune;

b) după data bilanțului contabil, dar înainte de aprobarea rapoartelor financiare.

65. În cazul în care combinările de întreprinderi au avut loc în perioada de gestiune, cumpărătorul trebuie să dezvăluie următoarele informații pentru fiecare combinație de întreprinderi:

a) denumirea și descrierea entităților sau întreprinderilor care participă la combinație;

b) data achiziției;

c) procentul instrumentelor de capital propriu cu drept de vot achiziționate;

d) costul aferent combinării de întreprinderi și descrierea elementelor acestui cost, inclusiv orice costuri atribuite direct combinării. În cazul când instrumentele de capital propriu au fost emise sau se emit ca parte a costului aferent combinării, se dezvăluie următoarele informații:

i) numărul instrumentelor de capital propriu emise sau care vor fi emise;

și

ii) valoarea justă a acestor instrumente și modalitatea în care s-a determinat această valoare justă. Dacă nu există o valoare de piață pentru instrumentele respective la data transferului, se dezvăluie estimările utilizate pentru determinarea valorii juste. Dacă există o valoare de piață la data transferului, însă determinarea costului aferent combinării de întreprinderi nu a fost efectuată în baza acesteia, faptul respectiv trebuie dezvăluit împreună cu motivele pentru care nu a fost utilizată valoarea de piață; modalitatea utilizată privind atribuirea unei valori instrumentelor de capital propriu; suma cumulată a diferenței între valoarea atribuită instrumentelor de capital propriu și valoarea de piață a acestora;

e) descrierea tuturor activităților, la care entitatea a decis să renunțe ca urmare a realizării combinării;

f) sumele fiecărei categorii de active și datorii ale entității achiziționate recunoscute la data achiziției, iar în cazul în care nu se poate face dezvăluirea acestor informații, se dezvăluie valorile de bilanț ale fiecăreia dintre aceste categorii stabilite în conformitate cu S.N.C. înainte de combinație. Dacă astfel de informații nu pot fi dezvăluite, acest fapt se menționează în Nota explicativă;

g) valoarea oricărei depășiri recunoscută în Raportul privind rezultatele financiare conform paragrafului 54, precum și articolul din raportul respectiv în care a fost inclusă depășirea;

h) o descriere a factorilor care au contribuit la un cost al combinării care rezultă în recunoașterea unui fond comercial, o descriere a fiecărui activ nematerial care nu a fost recunoscut separat de fondul comercial și motivele pentru care valoarea justă a activelor nemateriale nu a putut fi evaluată cu certitudine sau o descriere a oricărei depășiri recunoscute ca profit sau pierdere în conformitate cu paragraful 54;

i) suma profitului sau pierderii entității achiziționate de la data achiziției inclusă în profitul sau pierderea cumpărătorului aferent (ă) perioadei de gestiune, cu excepția situației în care aceste informații nu pot fi dezvăluite. Dacă dezvăluirea acestor informații nu poate fi efectuată, acest moment se descrie în Nota explicativă.

66. Informațiile, care necesită dezvoltare în conformitate cu paragraful 65, trebuie dezvoltate în mod cumulativ pentru combinațiile de întreprinderi realizate în decursul perioadei de gestiune care, fiind luate fiecare în parte, sînt nesemnificative.

67. În cazul în care contabilizarea inițială a unei combinații de întreprinderi realizate în decursul perioadei de gestiune a fost efectuată provizoriu în conformitate cu paragraful 60, acest fapt se menționează în Nota explicativă.

68. În vederea respectării cerinței menționate în paragraful 64 lit. a), cumpărătorul prezintă următoarele informații, cu excepția situațiilor în care aceste informații nu pot fi dezvoltate:

a) venitul din vânzări al entității rezultate din combinare aferent perioadei de gestiune, ținînd cont de faptul că data achiziției pentru toate combinațiile de întreprinderi realizate pe parcursul perioadei de gestiune se consideră drept început al perioadei respective;

b) profitul sau pierderea entității rezultate din combinare aferent (ă) perioadei de gestiune, ținîndu-se cont de faptul că data achiziției pentru toate combinațiile de întreprinderi realizate pe parcursul perioadei de gestiune se consideră drept început al perioadei respective. Dacă informațiile nu pot fi dezvoltate, acest fapt se menționează în Nota explicativă.

69. În vederea respectării cerinței menționate în paragraful 64 lit. b), cumpărătorul dezvoltă informația necesară conform paragrafului 65 pentru fiecare combinare de întreprinderi, care a avut loc după data bilanțului contabil, dar înainte de aprobarea rapoartelor financiare, cu excepția situațiilor în care aceste informații nu pot fi dezvoltate. Dacă informațiile nu pot fi dezvoltate, acest fapt se menționează în Nota explicativă.

70. Cumpărătorul dezvoltă informațiile care le permit utilizatorilor rapoartelor financiare să evalueze efectele financiare privind profiturile, pierderile, corectările de erori și alte ajustări recunoscute în perioada de gestiune aferente combinațiilor de întreprinderi realizate în perioada de gestiune curentă sau anterioară.

71. În vederea respectării cerinței menționate în paragraful 70, cumpărătorul trebuie să dezvoltă următoarele informații:

a) valoarea și justificarea profiturilor sau pierderilor recunoscute în perioada de gestiune care:

i) sînt aferente activelor procurate și datorilor asumate într-o combinare de întreprinderi realizată în perioada de gestiune curentă sau anterioară; și

ii) sînt de așa o mărime, natură sau domeniu de activitate ce fac ca dezvoltarea lor să fie relevantă pentru înțelegerea activității financiare a entității rezultate în urma combinației;

b) în cazul în care contabilizarea inițială a unei combinații de întreprinderi, care s-a realizat în perioada imediat anterioară celei de gestiune, a fost efectuată în manieră provizorie la sfîrșitul acelei perioade, trebuie să fie dezvoltate și explicate sumele ajustărilor valorilor provizorii recunoscute în decursul perioadei de gestiune;

c) informații referitoare la corectarea erorilor care trebuie dezvoltate în conformitate cu S.N.C. 8 „Profitul (pierderea) net (ă) al (a) perioadei de gestiune, erorile esențiale și modificările politicii de contabilitate”, pentru orice active și datorii identificabile ale entității achiziționate sau referitoare la modificările în valorile atribuite acestor elemente, pe care cumpărătorul le recunoaște în decursul perioadei de gestiune în conformitate cu paragrafele 61 și 62.

72. O entitate dezvoltă informații care să le permită utilizatorilor de rapoarte financiare să evalueze modificările valorii de bilanț a fondului comercial survenite în decursul perioadei de gestiune.

73. În vederea respectării cerinței menționate în paragraful 72, entitatea dezvoltă o verificare a valorii de bilanț a fondului comercial la începutul și sfîrșitul perioadei, indicînd separat:

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

b) orice fond comercial suplimentar recunoscut în decursul perioadei de gestiune, cu excepția fondului comercial cuprins într-o clasă de active transferabile care, la data achiziției, satisface criteriile pentru a fi clasificat ca disponibil pentru vânzare în conformitate cu S.N.C. 35 „Active pe termen lung destinate vânzării și activități întrerupte”;

c) orice ajustări rezultate din recunoașterea ulterioară a activelor amînate privind impozitul pe venit în decursul perioadei de gestiune în conformitate cu paragraful 63;

d) orice fond comercial cuprins într-o clasă de active transferabile clasificate ca disponibile pentru vânzare în conformitate cu S.N.C. 35 „Active pe termen lung destinate vânzării și activități întrerupte”, precum și orice fond comercial restabilit în decursul perioadei de gestiune, fără ca acesta să fi fost cuprins anterior într-o clasă de active transferabile clasificate ca disponibile pentru vânzare;

e) orice pierderi din depreciere recunoscute în decursul perioadei de gestiune în conformitate cu S.N.C. 36 „Deprecierea activelor”;

f) orice diferențe ale cursurilor valutare ce apar în decursul perioadei de gestiune în conformitate cu S.N.C. 21 „Efectele variației cursurilor valutare”;

g) orice alte modificări ale valorii de bilanț survenite în decursul perioadei de gestiune; și

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

74. Entitatea dezvăluie informații privind valoarea recuperabilă și deprecierea fondului comercial conform S.N.C. 36 „Deprecierea activelor” concomitent cu informațiile ce necesită dezvăluire în conformitate cu paragraful 73 lit. e).

75. Dacă în orice situație informațiile care necesită prezentare în conformitate cu prevederile prezentului standard nu satisfac obiectivele indicate în paragrafele 64, 70 și 72, entitatea prezintă toate informațiile suplimentare necesare în vederea atingerii acestor obiective.

Prevederi tranzitorii și data intrării în vigoare

76. Cu excepția prevederilor paragrafului 83, prezentul standard se aplică în contabilizarea combinărilor de întreprinderi pentru care data acordului este data intrării în vigoare a standardului sau o dată ulterioară acesteia. De asemenea, prezentul standard se aplică în contabilizarea:

a) fondului comercial provenit dintr-o combinare de întreprinderi pentru care data acordului este data intrării în vigoare sau o dată ulterioară acesteia; sau

b) orice depășire a cotei cumpărătorului în valoarea justă netă a activelor și datoriilor identificabile ale entității achiziționate peste costul aferent unei combinări de întreprinderi pentru care data acordului este data intrării în vigoare a standardului sau o dată ulterioară acesteia.

Fondul comercial recunoscut anterior

77. O entitate va aplica prezentul standard la recunoașterea fondului comercial rezultat din combinarea de întreprinderi, începând cu data intrării în vigoare a acestuia. Prin urmare, cumpărătorul, începând cu data intrării în vigoare a prezentului standard:

a) va suspenda calcularea amortizării fondului comercial recunoscut anterior;

b) va reflecta în bilanțul contabil valoarea de bilanț a fondului comercial (valoarea de intrare diminuată cu suma amortizării cumulate); și

c) va testa o dată pe an sau mai frecvent fondul comercial la depreciere conform S.N.C. 36 „Deprecierea activelor”.

78. Dacă o entitate a recunoscut anterior fondul comercial ca deducere din capitalul propriu, acest fond comercial nu va fi recunoscut ca profit sau pierdere, atunci când entitatea renunță integral sau parțial la activitatea comercială la care fondul comercial respectiv se atribuie sau o unitate generatoare de mijloace bănești la care se atribuie fondul comercial se depreciază.

Fondul comercial negativ recunoscut anterior

79. În prima perioadă de gestiune, după data intrării în vigoare a prezentului standard, valoarea de bilanț a fondului comercial negativ rezultat anterior dintr-o:

a) combinare de întreprinderi la o dată anterioară; sau

b) cotă-parte într-o entitate controlată în comun, obținută anterior și contabilizată prin consolidare proporțională, va fi anulată la începutul perioadei de gestiune respective printr-o ajustare corespunzătoare a profitului nerepartizat la începutul perioadei de gestiune.

Active nemateriale recunoscute anterior

80. Valoarea de bilanț a unui activ nematerial:

a) achiziționat într-o combinare de întreprinderi la o dată anterioară;

sau

b) provenit anterior dintr-o cotă-parte într-o entitate controlată în comun, obținută și contabilizată prin consolidare proporțională la o dată anterioară,

va fi recalificată ca fond comercial la începutul primei perioade de gestiune sau la o dată ulterioară, dacă la acea dată activul nematerial respectiv nu îndeplinea criteriile de identificare menționate în S.N.C. 13 „Contabilitatea activelor nemateriale”.

Investiții contabilizate prin metoda repartizării proporționale

81. Pentru investițiile contabilizate prin aplicarea metodei repartizării proporționale și achiziționate la data aprobării prezentului standard sau la o dată ulterioară entitățile aplică acest standard în contabilizarea:

a) oricărui fond comercial achiziționat, inclus în valoarea de bilanț a investiției respective. Prin urmare, amortizarea acestui fond comercial subînțeles nu va fi luată în considerare la stabilirea proporției ce revine entității din profiturile sau pierderile entității în care s-a investit;

b) oricărei depășiri incluse în valoarea de bilanț a investiției peste costul acesteia calculată în baza cotei entității în valoarea justă netă a activelor și datoriilor identificabile ale entității în care s-a investit. Prin urmare, entitatea va reflecta această depășire ca venit sau cheltuială în contextul stabilirii proporției ce revine entității din profiturile sau pierderile entității în care s-a investit în perioada achiziționării investiției.

82. Pentru investițiile contabilizate prin metoda repartizării proporționale și achiziționate înainte de data intrării acestui standard în vigoare:

a) entitățile aplică prezentul standard în viitor, de la începutul primei perioade de gestiune anuale care începe la data intrării standardului în vigoare sau la o dată ulterioară, pentru orice fond comercial achiziționat, inclus în valoarea de bilanț a investiției respective. Prin urmare, entitățile vor înceta, începând cu acea dată, să includă amortizarea acelui fond comercial conform proporției stabilite care revine entității din profiturile sau pierderile entității în care s-a investit;

b) entitățile restabilesc orice fond comercial negativ inclus în valoarea de bilanț a investiției respective la începutul primei perioade de gestiune anuale care începe la data intrării standardului în vigoare sau la o dată ulterioară, printr-o ajustare corespunzătoare a profitului nerepartizat la începutul perioadei.

Limitarea aplicării retrospective

83. Entitățile pot aplica prevederile prezentului standard în contabilizarea fondului comercial, existent sau achiziționat după, de asemenea și combinațiilor de întreprinderi realizate, începând cu orice dată anterioară datei intrării în vigoare menționată în paragrafele 76 – 82, cu condiția ca:

a) evaluările și alte informații necesare pentru aplicarea prezentului standard combinațiilor de întreprinderi realizate anterior să fie disponibile în momentul contabilizării inițiale a combinațiilor respective; și

b) entitățile în cauză să aplice S.N.C. 36 „Deprecierea activelor” și S.N.C. 13 „Contabilitatea activelor nemateriale” prospectiv, începând cu aceeași dată, și evaluările și alte informații necesare pentru aplicarea standardelor respective începând cu acea dată au fost obținute preventiv de entități, astfel încât să nu fie nevoie să se facă estimări care ar fi trebuit efectuate la o dată anterioară.

Data intrării în vigoare

84. Prezentul standard intră în vigoare de la 1 ianuarie 2008. Se încurajează aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică acest standard pentru o perioadă ce începe înainte de 1 ianuarie 2008, ea va trebui să menționeze acest fapt în Nota explicativă.

Anexa A

Supliment de aplicare

Această anexă reprezintă o parte integrantă a prezentului standard.

Achiziții inverse

A1. După cum se menționează în paragraful 21, în anumite combinații de întreprinderi, cunoscute sub numele de achiziții inverse, cumpărătorul este entitatea ale cărei participații în capitalul propriu au fost achiziționate, iar entitatea emitentă este entitatea achiziționată. O astfel de situație poate avea loc, de exemplu, atunci când o entitate mai mare organizează „achiziționarea” ei de către o entitate mai mică, care este cotate la bursă, ca favoare, să fie și aceasta, la rândul ei, cotate la bursă. Deși din punct de vedere legal entitatea publică emitentă este considerată societate - mamă și entitatea mai mare este considerată filială, formal filiala este considerată cumpărător, dacă are

puterea de a dirija politicile financiare și operaționale ale societății-mamă legale în scopul obținerii avantajelor economice din activitățile acesteia.

A2. Entitățile aplică indicațiile din paragrafele A3 – A15 la contabilizarea achizițiilor inverse.

A3. Contabilitatea achizițiilor inverse precizează modul de repartizare a costului aferent combinării de întreprinderi la data achiziției, de aceea contabilitatea achizițiilor inverse nu se aplică tranzacțiilor după combinare.

Contabilitatea achizițiilor inverse este ilustrată în următorul exemplu:

Exemplul 1. Fie că entitatea A, societatea-mamă legală, care emite instrumente de capital propriu, este achiziționată într-o achiziție inversă de entitatea B, filiala legală, la 30 septembrie 20X1. Modul de contabilizare a oricăror consecințe privind impozitul pe venit nu este prezentat în acest exemplu.

Bilanțurile contabile ale entităților A și B înainte de combinarea de întreprinderi

A	B	
u.m.	u.m.	
Active		
Active materiale pe termen lung	1 300	3 000
Active curente	500	700
Total active	1 800	3 700
Capital propriu		
Acțiuni emise		
100 acțiuni ordinare	300	
60 acțiuni ordinare		600
Rezultat reportat 800	1 400	
Total capital propriu	1 100	2 000
Datorii		
Datorii pe termen lung 400	1 100	
Datorii pe termen scurt 300	600	
Total datorii	700	1 700
Total pasive	1 800	3 700

Alte informații:

a) la 30 septembrie 20X1 entitatea A emite 2,5 acțiuni pentru fiecare acțiune ordinară a entității B. Toți acționarii entității B își tranzacționează acțiunile deținute în entitatea B. Prin urmare, entitatea A emite 150 de acțiuni ordinare în schimbul celor 60 de acțiuni ordinare ale entității B;

b) valoarea justă a fiecărei acțiuni ordinare a entității B la 30 septembrie 20X1 constituie 40 u.m. Cotarea pe piață a acțiunilor entității A la aceeași dată este de 12 u.m.;

c) valoarea justă a activelor și datoriilor identificabile ale entității A la 30 septembrie 20X1 este identică cu valoarea de bilanț a acestora, cu excepția activelor materiale pe termen lung. Valoarea justă a activelor materiale pe termen lung ale entității A la 30 septembrie 20X1 constituie 1 500 u.m.

Calcularea costului aferent combinării de întreprinderi

Ca urmare a emiterii a 150 de acțiuni ordinare de către entitatea A, acționarii entității B dețin 60% din acțiunile emise ale entității combinate (adică 150 din 250 acțiuni emise). Cele 40% rămase sînt deținute de acționarii entității A. Dacă întreprinderea rezultată din combinare ar fi avut loc prin emiterea de către entitatea B a unor acțiuni ordinare suplimentare pentru acționarii entității A în schimbul acțiunilor ordinare deținute de aceștia în entitatea A, entitatea B ar fi trebuit să emită 40 de acțiuni pentru ca proporția participației în entitatea combinată să fie aceeași. Acționarii entității B ar deține în acest caz 60 din cele 100 de acțiuni emise ale entității B, adică 60 % din entitatea combinată.

Prin urmare, costul aferent combinării de întreprinderi constituie 1 600 u.m. (adică 40 de acțiuni cu valoarea justă unitară de 40 u.m.).

Evaluarea fondului comercial

Fondul comercial se evaluează ca depășire a costului combinării de întreprinderi peste valoarea justă netă a activelor și datoriilor identificabile ale entității A. Prin urmare, fondul comercial se

calculează după cum urmează:

u.m.

u.m.

Costul combinării de întreprinderi

1 600

Valoarea justă netă a activelor și datoriilor

identificabile ale entității A

Active materiale pe termen lung

1 500

Active curente

500

Datorii pe termen lung

(400)

Datorii pe termen scurt

(300)

1 300

Fond comercial

300

Bilanțul contabil consolidat la 30 septembrie 20X1

u.m.

Active

Active materiale pe termen lung (3 000

u.m. @ 1 500 u.m.)

4 500

Fond comercial

300

Active curente (700 u.m. @ 500 u.m.)

1 200

Total active

6 000

Capital propriu

Rezultat reportat

1 400

Acțiuni emise

250 acțiuni ordinare (600 u.m. @ 1 600

u.m.)

2 200

Total capital propriu 3 600

Datorii

Datorii pe termen lung (1 100 u.m. @ 400

u.m.)

1 500

Datorii pe termen scurt (600 u.m. @ 300 u.m.)

900

Total datorii

400

Total pasive

6 000

2

Notă: În conformitate cu paragraful A7 lit. c), suma recunoscută ca instrumente de capital propriu emise, în rapoartele financiare consolidate se calculează prin adunarea la acțiunile emise ale filialei legale existente înaintea combinării (600 u.m.) a costului combinării (1 600 u.m.). Astfel, structura capitalului propriu care apare în rapoartele financiare consolidate (adică numărul și felul acțiunilor emise) trebuie să reflecte structura capitalului propriu al societății-mamă legale, inclusiv acțiunile emise de societatea-mamă legală privind realizarea combinării.

Rezultatul pe acțiune

Presupunem că rezultatul entității B aferent perioadei de gestiune la 31 decembrie 20X0 a constituit 600 u.m. și rezultatul consolidat aferent perioadei de gestiune la 31 decembrie 20X1 – 800 u.m. Presupunem că nu a existat nici o modificare a numărului de acțiuni ordinare emise de

entitatea B pe parcursul perioadei de gestiune la 31 decembrie 20X0 și de la 1 ianuarie 20X1 pînă la data achiziției inverse (30 septembrie 20X1).

Rezultatul pe acțiuni aferent perioadei de gestiune la 31 decembrie 20X1 se calculează după cum urmează:

- numărul acțiunilor ordinare considerate a fi restante de la 1 ianuarie 20X1 pînă la data achiziției (adică numărul acțiunilor ordinare emise de entitatea A în achiziția inversă) constituie 150 u.m.;
- numărul acțiunilor restante de la data achiziției pînă la 31 decembrie 20X1 – 250 u.m.;
- media ponderată a numărului de acțiuni restante - 175 u.m. ($150 \times 9/12 @ 250 \times 3/12$);
- rezultatul pe acțiune – 457 u.m. ($800/175$).

Rezultatul recalculat pe acțiune aferent perioadei de gestiune la 31 decembrie 20X0 este de 4,00 (adică rezultatul entității B de 600 u.m. Împărțit la numărul acțiunilor ordinare emise de entitatea A în achiziția inversă).

Participația minoritară

Presupunem că din 60 acțiuni ordinare ale entității B sînt tranzacționate doar 56. Deoarece entitatea A emite 2,5 acțiuni în schimbul fiecăreia dintre acțiunile ordinare ale entității B, entitatea A emite 140 (și nu 150) de acțiuni. Prin urmare, acționarii entității B dețin 58,3 % din acțiunile emise ale entității combinate (adică 140 din 240 de acțiuni emise).

Costul combinării de întreprinderi se calculează, presupunînd că această combinare a avut loc prin emiterea de către entitatea B a unor acțiuni ordinare suplimentare pentru acționarii entității A în schimbul acțiunilor ordinare ale acestora în entitatea A. La calcularea numărului de acțiuni care ar trebui să fie emise de entitatea B, participația minoritară nu se ia în considerare. Acționarii majoritari dețin 56 de acțiuni din entitatea B. Pentru ca acest număr de acțiuni să reprezinte o participație de 58,3% , entitatea B ar trebui să mai emită încă 40 de acțiuni. Atunci acționarii majoritari ar deține 56 din cele 96 de acțiuni emise ale entității B, adică 58,3 % din entitatea combinată.

Ca urmare, costul aferent combinării de întreprinderi constituie 1 600 u.m. (adică 40 de acțiuni, fiecare avînd o valoare de 40 u.m.). Aceeași sumă se va obține în cazul cînd toate cele 60 de acțiuni ordinare ale entității B ar fi tranzacționate. Costul aferent combinării nu se modifică, deoarece doar o parte din acționarii entității B nu participă la tranzacție.

Participația minoritară este reprezentată de 4 acțiuni din 60 de acțiuni ale entității B care nu sînt tranzacționate pentru acțiunile entității A. Prin urmare, participația minoritară este de 6,7 %.

Participația minoritară reflectă cota-parte deținută de acționarii minoritari din valorile de bilanț ale activelor nete înainte de combinare ale filialei legale. Ca rezultat, bilanțul contabil consolidat este ajustat pentru a evidenția o participație minoritară de 6,7 % din valorile de bilanț ale activelor nete înainte de combinare ale entității B (adică 134 u.m. sau 6,7 % din 2 000 u.m.).

Bilanțul contabil consolidat la 30 septembrie 20X1 care evidențiază participația minoritară
u.m.

Active

Active materiale pe termen lung (3 000 u.m. @ 1 500 u.m.)	4 500
Fond comercial	300
Active curente (700 u.m. @ 500 u.m.)	1 200
Total active	6 000
Capital propriu	
Capital statutar	2 160
Acțiuni emise:	
240 acțiuni ordinare (560 u.m. @1 600 u.m.)	
Rezultat reportat (1 400 u.m. x 93,3 %)	1 306
Total capital propriu	3 600
Datorii	
Datorii pe termen lung (1 100 u.m. @ 400 u.m.)	1 500

Datorii pe termen scurt (600 u.m.

@ 300 u.m.)

900

Total datorii

2 400

Total pasive

6 000

Participație minoritară

134

Costul aferent combinării de întreprinderi

A4. În cazul când se emit instrumente de capital propriu ca parte din costul aferent combinării de întreprinderi, conform paragrafului 24, costul combinării include valoarea justă a acestor instrumente de capital propriu la data schimbului. În conformitate cu paragraful 27, dacă valoarea de piață reprezintă un indicator incredibil, valoarea justă a instrumentelor de capital propriu respective poate fi evaluată ținând cont de valoarea justă a entității - cumpărător sau valoarea justă a entității achiziționate, în funcție de relevanța lor.

A5. În cazul achiziției inverse, costul aferent combinării de întreprinderi este contractat formal de filială (adică în scopul contabilizării pentru cumpărător) sub forma instrumentelor de capital propriu emise pentru acționarii societății-mamă legale (adică în scopul contabilizării pentru entitatea achiziționată). Dacă se utilizează valoarea publicată a instrumentelor de capital propriu ale filialei legale pentru determinarea costului aferent combinării, se efectuează un calcul pentru a se stabili numărul instrumentelor de capital propriu care ar fi trebuit să le emită filiala pentru a ceda acționarilor 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 capital propriu astfel calculat se consideră costul aferent combinării.

A6. Dacă valoarea justă a instrumentelor de capital propriu ale filialei legale nu poate fi evidențiată din alte surse, atunci ca valoare de referință pentru determinarea costului aferent combinării se utilizează valoarea justă totală a totalității instrumentelor de capital propriu emise de societatea-mamă legală înainte de combinare.

Întocmirea și prezentarea rapoartelor financiare consolidate

A7. Rapoartele financiare consolidate, întocmite ca urmare a unei achiziții inverse, se aprobă sub numele societății - mamă legale și în Nota explicativă se menționează că acestea reprezintă o continuare a rapoartelor financiare ale filialei legale (adică se întocmesc în scopul contabilizării de către entitatea-cumpărător). Întrucât aceste rapoarte financiare consolidate reprezintă o continuare a rapoartelor financiare ale filialei legale:

a) activele și datoriile filialei legale se recunosc și se evaluează în contextul acestor rapoarte financiare consolidate la valoarea de bilanț înainte de combinare;

b) rezultatul reportat și alte surse ale capitalului propriu recunoscute în rapoartele financiare consolidate sînt rezultatul reportat și alte surse ale capitalului propriu ale filialei legale existente înaintea combinării de întreprinderi;

c) suma recunoscută în rapoartele financiare consolidate care corespunde instrumentelor de capital propriu emise se calculează ca suma valorii instrumentelor de capital propriu emise de filiala legală înaintea combinării de întreprinderi și costul combinării determinat conform indicațiilor din paragrafele A4 – A6. Cu toate acestea, structura capitalului propriu descrisă în aceste rapoarte financiare consolidate (numărul și tipul instrumentelor de capital propriu emise) reflectă structura capitalului propriu al societății - mamă legale, inclusiv instrumentele de capital propriu emise de societatea - mamă legală în scopul realizării combinării;

d) informațiile comparative dezvăluite în aceste rapoarte financiare consolidate se referă la filiala legală.

A8. Contabilitatea achizițiilor inverse se aplică doar în rapoartele financiare consolidate. De aceea în rapoartele financiare individuale ale societății - mamă legale, în cazul când există astfel de informații, investițiile în filiala legală se contabilizează, în conformitate cu S.N.C. 27 „Rapoartele financiare consolidate și contabilitatea investițiilor în întreprinderile fiice”, în capitolul privind contabilizarea investițiilor în rapoartele financiare individuale ale investitorului.

A9. Rapoartele financiare consolidate întocmite ca urmare a unei achiziții inverse prezintă valorile juste ale activelor și datoriilor societății - mamă legale (în scopul contabilizării entității

achiziționate). Prin urmare, costul aferent combinării de întreprinderi va fi alocat prin evaluarea activelor și datoriilor identificabile ale societății - mamă legale, care satisfac criteriile de recunoaștere prezentate în paragraful 37, la valorile lor juste la data achiziției. Orice depășire a costului aferent combinării peste participația cumpărătorului în valoarea justă netă a acestor elemente se contabilizează în conformitate cu paragrafele 49 – 53. Orice depășire a participației cumpărătorului în valoarea justă netă a acestor elemente peste costul aferent combinării se contabilizează în conformitate cu paragraful 54.

Participația minoritară

A10. În anumite achiziții inverse, o parte din proprietarii filialei legale nu își schimbă instrumentele de capital propriu cu instrumentele de capital propriu ale societății - mamă legale. Deși entitatea, ale cărei instrumente de capital propriu le dețin proprietarii (filiala legală), a achiziționat o altă entitate (societatea-mamă legală), proprietarii se consideră participație minoritară în contextul rapoartelor financiare consolidate întocmite după achiziția inversă. Aceasta se întâmplă, deoarece proprietarii filialei legale care nu își schimbă instrumentele de capital propriu cu instrumentele de capital propriu ale societății - mamă legale dețin o participație doar în rezultatele și în activele nete ale filialei legale, dar nu în rezultatele și activele nete ale entității rezultate în urma combinării. Și, invers, toți proprietarii societății - mamă legale, având în vedere că societatea - mamă legală este considerată entitate achiziționată, au o participație în rezultatele și în activele nete ale entității rezultate în urma combinării.

A11. Deoarece activele și datoriile filialei formale sînt recunoscute și evaluate în rapoartele financiare consolidate la valorile lor de bilanț înainte de combinare, participația minoritară va reflecta participația proporțională a acționarilor minoritari în valorile de bilanț ale activelor nete ale filialei legale înainte de combinare.

Rezultatul pe acțiune

A12. După cum se menționează în paragraful A7 lit c), structura capitalului propriu dezvăluită în rapoartele financiare consolidate, întocmite ca urmare a unei achiziții inverse, reflectă structura capitalului propriu al societății-mamă legale, inclusiv instrumentele de capital propriu emise de societatea-mamă legală în scopul realizării combinării.

A13. Pentru a calcula media ponderată a numărului de acțiuni ordinare (la numărător), aflate în circulație în perioada în care are loc achiziția inversă:

a) se consideră că numărul acțiunilor ordinare, aflate în circulație de la începutul perioadei pînă la data achiziției, este numărul acțiunilor ordinare emise de societatea - mamă legală pentru proprietarii filialei legale; și

b) numărul acțiunilor ordinare, aflate în circulație de la data achiziției pînă la sfîrșitul perioadei, va fi numărul propriu-zis al acțiunilor ordinare ale societății - mamă legale, aflate în circulație în această perioadă.

A14. Valoarea rezultatului pe acțiune declarată pentru fiecare perioadă comparativă înaintea datei achiziției, dezvăluită în rapoartele financiare consolidate, întocmite în urma unei achiziții inverse, se calculează prin împărțirea profitului sau pierderii filialei legale atribuit (ă) deținătorilor de acțiuni ordinare aferent (ă) fiecăreia dintre aceste perioade la numărul de acțiuni ordinare emise de societatea - mamă legală pentru proprietarii filialei legale în contextul achiziției inverse.

A15. Calculele descrise în paragrafele A13 și A14 sînt valabile în condițiile în care nu s-au produs schimbări în numărul acțiunilor ordinare emise de filiala legală pe parcursul perioadelor comparative și de la începutul perioadei în care a avut loc achiziția inversă pînă la data achiziției. Calculul rezultatului pe acțiune se va ajusta în mod corespunzător, ținîndu-se cont de efectul modificării numărului de acțiuni ordinare emise de filiala legală pe parcursul acestor perioade.

Repartizarea costului aferent combinării de întreprinderi

A16. În conformitate cu prezentul standard, cumpărătorul recunoaște activele și datoriile identificabile ale entității achiziționate care satisfac criteriile relevante de recunoaștere la valoarea lor justă la data achiziției. În scopul repartizării costului aferent combinării de întreprinderi, cumpărătorul utilizează ca valori juste:

a) pentru instrumentele financiare tranzacționabile pe o piață activă – valorile curente de pe piață;

b) pentru instrumentele financiare netranzaționabile pe o piață activă – valorile estimative calculate, ținând cont de caracteristicile, 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 – valorile actualizate ale sumelor de primit, calculate ținându-se cont de ratele curente ale dobânzii, din care se scad provizioanele aferente datoriilor dubioase și cheltuielile privind încasarea lor, dacă este cazul. Cu toate acestea, nu este necesară actualizarea pentru creanțele cu termen scurt, contractele profitabile și alte active identificabile atunci când diferența dintre valoarea nominală și valoarea actualizată nu este esențială;

d) pentru stocuri, cum sînt:

(i) produsele finite și mărfurile – prețul de vânzare din care se scade suma dintre (1) cheltuielile de desfacere și (2) o marjă rezonabilă de profit aferentă operațiunilor de desfacere a cumpărătorului, calculată pe baza profitului aferent altor produse finite și mărfuri similare;

(ii) producția în curs de execuție – prețurile de vânzare ale produselor finite, din care se scade suma dintre (1) consumurile de definitivare, (2) cheltuielile de desfacere și (3) o marjă rezonabilă de profit aferentă procesului de definitivare și de desfacere, calculată pe baza profitului aferent altor produse finite similare; și

(iii) materiile prime, la valoarea de înlocuire, adică valoarea curentă de achiziție a unui activ similar;

e) pentru terenuri și clădiri – valoarea lor de piață;

f) pentru mașini și utilaje – valoarea de piață, determinată prin evaluare de către evaluatori profesionali. Dacă valoarea de piață lipsește datorită caracterului specific al obiectelor de mijloace fixe și, deoarece astfel de obiecte din activitatea existentă rar sînt vîndute separat, cumpărătorul determină valoarea justă în baza metodei de determinare a venitului din utilizarea mijloacelor fixe sau prin determinarea valorii reziduale amortizabile;

g) pentru active nemateriale cumpărătorul determină valoarea justă:

i) prin referire la o piață activă, așa cum este definită în S.N.C. 13 „Contabilitatea activelor nemateriale”; sau

ii) dacă nu există o piață activă, într-o modalitate care reflectă valorile pe care cumpărătorul le-ar fi plătit pentru activele respective într-o tranzacție desfășurată în condiții obiective între părți interesate și în cunoștință de cauză, în baza maximă de informații disponibile (S.N.C. 13 „Contabilitatea activelor nemateriale ”);

h) pentru activele din venitul net al angajaților sau datoriile aferente anumitor planuri de pensii – valoarea actualizată a obligației aferente avantajelor 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 va fi disponibil cumpărătorului sub forma unor rambursări provenite din plan sau a unei reduceri aferente contribuțiilor viitoare;

i) pentru creanțele și datoriile fiscale – valoarea beneficiului fiscal aferent pierderilor fiscale sau a impozitelor exigibile aferente profitului sau pierderii determinate conform S.N.C. 12 „Contabilitatea impozitului pe venit”, evaluate din perspectiva entității rezultată din combinare. Creanța sau datoria fiscală este stabilită, luînd în calcul un provizion privind creanța sau datoria amînată aferentă efectului fiscal generat de recalcularea activelor și datoriilor identificabile la valoarea lor justă, și aceasta nu se actualizează;

j) pentru facturile și cambiile supuse plății, datoriile (obligațiile) pe termen lung și alte plăți – valoarea actualizată a sumelor care 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 semnificativă;

k) pentru contractele dezavantajoase și alte datorii identificabile ale entității achiziționate – valorile actualizate ale sumelor ce urmează a fi vărsate pentru stingerea datoriilor, ajustate cu ratele

curente adecvate ale dobânzii;

l) pentru datoriile contingente ale entității achiziționate – sumele pe care le-ar solicita un terț pentru asumarea acelor datorii contingente. O astfel de sumă necesită să reflecte toate previziunile legate de posibilele fluxuri de mijloace bănești, și nu doar numai cu unul, cel mai probabil, cel mai mic sau cel mai mare flux de mijloace bănești.

A17. Unele din recomandările prezentate în paragraful A16 indică că valorile juste trebuie să fie evaluate în baza costului actualizat. Dacă în indicațiile aferente unui anumit element nu se menționează despre folosirea costului actualizat, această metodă se poate utiliza la evaluarea valorii juste a elementului respectiv.

Combinări de întreprinderi realizate în etape

A18. Aplicarea indicațiilor prezentate în paragrafele 56 – 58 aferente combinărilor de întreprinderi realizate în etape se ilustrează în următorul exemplu, care se referă la cumpărarea succesivă de acțiuni, având drept consecință faptul că entitatea care fusese anterior entitate în care se investea și care era contabilizată la valoarea justă devine filială și este inclusă în rapoartele financiare consolidate. Presupunem că entitatea în care s-a investit fusese contabilizată anterior la un cost prin aplicarea metodei repartizării proporționale, dar nu la valoarea justă.

Exemplul 2. Investitorul achiziționează o participație de 20 % în entitatea în care s-a investit (o entitate prestatoare de servicii) la 1 ianuarie 20X1 contra mijloace bănești în sumă de 350 000 u.m. La acea dată, valoarea justă a activelor identificabile ale entității în care s-a investit constituie 10 000 000 u.m., iar valoarea de bilanț a acestor active – 8 000 000 u.m. Entitatea în care s-a investit nu are datorii la data respectivă.

Se prezintă bilanțul contabil al entității, în care s-a investit la 1 ianuarie 20X1, împreună cu valorile juste ale activelor identificabile:

Valoarea de bilanț u.m.	Valoarea justă u.m.	
Active		
Mijloace bănești și creanțe 000 000	2 000 000	2
Terenuri 000 000	6 000 000	8
Total active 000 000	8 000 000	10
Capital propriu		
Capital statutar 1 000 000		
acțiuni ordinare	5 000 000	
Rezultat reportat	3 000 000	
Total capital propriu	8 000 000	
Total pasive	8 000 000	

În decursul anului încheiat la 31 decembrie 20X1, entitatea în care s-a investit înregistrează un rezultat de 6 000 000 u.m., dar nu achită dividendele. În plus, valoarea justă a terenurilor entității în care s-a investit crește cu 3 000 000 u.m., ajungând la 11 000 000 u.m. Cu toate acestea, suma aferentă terenurilor, recunoscută de entitatea în care s-a investit, rămîne neschimbată – 6 000 000 u.m.

În continuare este prezentat bilanțul contabil al entității, în care s-a investit la 31 decembrie 20X1, împreună cu valorile juste ale activelor identificabile:

Valoarea de bilanț u.m.	Valoarea justă u.m.
Active	

Terenuri	6 000 000	11
000 000		
Creanțe și mijloace bănești	8 000 000	8
000 000		
Total active	14 000 000	19
000 000		

Capital propriu

Capital statutar emis	
1 000 000 acțiuni ordinare	5 000 000
Rezultat nerepartizat	9 000 000
Total capital propriu	14 000 000

Total pasive **14 000 000**

La 1 ianuarie 20X2 investitorul mai achiziționează o cotă de participație de 60 % din entitatea în care s-a investit contra mijloace bănești în sumă de 22 000 000 u.m., obținând astfel controlul. Înainte de obținerea controlului, investitorul nu are o influență semnificativă asupra entității în care s-a investit și controlează investiția sa inițială de 20 % la valoarea justă, incluzând modificările valorice în Raportul privind rezultatele financiare. Acțiunile ordinare ale entității în care s-a investit sînt cotate pe piață la 31 decembrie 20X1 la 30 u.m. fiecare. Prin urmare, capitalizarea pe piață a entității în care s-a investit la 31 decembrie 20X1 este de 30 000 000 u.m. Cu toate acestea, investitorul a plătit 22 000 000 u.m. pentru cele 60 % acțiuni emise, obținând controlul asupra entității în care s-a investit la 1 ianuarie 20X2. Deci, investitorul a plătit o primă semnificativă pe o acțiune pentru obținerea controlului asupra entității în care s-a investit.

Pe parcursul perioadei 1 ianuarie 20X1 – 1 ianuarie 20X2 instrumentele de capital propriu emise ale investitorului au constituit 30 000 000 u.m. Singurul activ al investitorului, în afară de investiția în entitatea în care s-a investit, este sub formă de mijloace bănești.

Contabilizarea investiției inițiale înainte de a obține controlul

Investiția inițială de 20 % a investitorului în entitatea în care s-a investit este evaluată la 3 500 000 u.m. Cu toate acestea, cele 1 000 000 de acțiuni ordinare ale entității în care s-a investit sînt cotate pe piață la 31 decembrie 20X1 la 30 u.m. pentru o acțiune. Prin urmare, valoarea de bilanț a investiției inițiale de 20 % a investitorului este reevaluată în rapoartele financiare ale investitorului la 6 000 000 u.m. la 31 decembrie 20X1, iar creșterea de 2 500 000 u.m. este recunoscută în Raportul privind rezultatele financiare pentru perioada respectivă. Bilanțul contabil al investitorului la 31 decembrie 20X1, înainte de achiziționarea cotei de participație de 60 %, este următorul:

Active	
Investiții	6 000 000
Mijloace bănești	26 500 000
Total active	32 500 000
Capital propriu	
Capital statutar	30 000 000
Rezultat reportat	250 000
Total capital propriu	32 500 000
Total pasive	32 500 000

Contabilizarea combinării de întreprinderi

În paragraful 25 se menționează că atunci cînd combinarea de întreprinderi implică mai multe tranzacții de schimb costul aferent combinării este costul total al tranzacțiilor individuale, care se determină la data fiecărei tranzacții de schimb (adică data la care fiecare investiție în parte este recunoscută în rapoartele financiare ale cumpărătorului). Aceasta înseamnă că costul aferent ce îi revine investitorului este suma totală a cotei inițiale de 20% (3 500 000 u.m.) și a costului cotei ulterioare de 60% (22 000 000 u.m.), fără a se ține cont de faptul că valoarea de bilanț a cotei inițiale de 20% s-a modificat.

În plus, în conformitate cu paragraful 56, fiecare tranzacție trebuie luată în calcul separat în

scopul determinării fondului comercial aferent, utilizându-se informații privind costul și valoarea justă la data fiecărei tranzacții de schimb. Prin urmare, investitorul recunoaște următoarele sume ca fond comercial în rapoartele sale consolidate:

pentru cota de 20 % cu costul de 3 500 000 u.m. :

fondul comercial # $3\,500\,000 \text{ u.m.} - (20\% \times 10\,000\,000 \text{ u.m.})$ # 1 500 000 u.m.;

pentru cota de 60 % cu costul de 22 000 000 u.m.:

fondul comercial # $22\,000\,000 \text{ u.m.} - (60\% \times 19\,000\,000 \text{ u. m.})$ # 10 600 000 u.m.

Fondul comercial provenit din achiziție

A19. Orice depășire a valorii de achiziție a întreprinderii în ansamblu peste toate activele și datoriile identificabile la valoarea justă, achiziționate la data tranzacției de schimb, este considerată ca fond comercial și recunoscută ca activ.

Exemplul 3. Să presupunem că entitatea X a achiziționat entitatea Y cu 1 400 000 u.m. Valoarea justă netă a activelor și datoriilor identificabile ale entității Y constituie:

Active materiale pe termen lung	1 300 000 u.m.
Active curente	500 000 u.m.
Datorii pe termen lung	(400 000) u.m.
Datorii pe termen scurt	(200 000) u.m.
Total	1 200 000 u.m.

Fond comercial 200 000 u.m. ($1\,400\,000 - 1\,200\,000$)