



PASSFR.EU

A Digital Learning Platform for Generation Z:
Passport to IFRS®



Co-funded by the
Erasmus+ Programme
of the European Union

A Digital Learning Platform for Generation Z: Passport to IFRS®

Standardul IFRS® 3 Combinări de întreprinderi



Funded by the Erasmus+ Program of the European Union. However, European Commission and Turkish National Agency cannot be held responsible for any use which may be made of the information contained therein.

© Copyright 2021, Istanbul University

Standardul IFRS 3 Combinări de întreprinderi

Domeniul de aplicare și definiții cheie

Combinările de întreprinderi sunt realizate din diverse motive economice - pentru a obține un avantaj pe piață, pentru a achiziționa echipamente sau stocuri, pentru a utiliza resurse umane, pentru a reduce costurile etc. Există diferite modele de combinări de întreprinderi care vor avea rezultate diferite. Rezultatele combinărilor de întreprinderi oferă beneficii în momentul combinării sau în viitor, prin randamentele generate. Combinarea de întreprinderi trebuie să fie reflectată în mod corespunzător în situațiile financiare, iar informațiile importante trebuie să fie comunicate utilizatorilor.

Standardele IFRS® stabilesc cerințele de recunoaștere și evaluare a activelor achiziționate și a datoriilor asumate de o entitate și modul în care acestea trebuie prezentate în situațiile financiare. În cazul unei combinări de întreprinderi în care prețul plătit diferă de valoarea justă a activului și a datoriilor preluate, trebuie evaluat și recunoscut fondul comercial în conformitate cu standardele IFRS. Standardele IFRS prescriu ce informații sunt relevante pentru o combinare de întreprinderi și care trebuie prezentate utilizatorilor.

Trebuie să se ia în considerare dacă un contract încheiat între entități intră în domeniul de aplicare al Standardului IFRS® 3 Combinări de întreprinderi.

Definiții cheie (IFRS 3.Anexa A):

Entitatea dobândită - este o întreprindere sau întreprinderi asupra cărora dobânditorul obține controlul într-o combinare de întreprinderi.

Dobânditor - Entitatea care obține controlul asupra entității dobândite.

Data achiziției - data la care dobânditorul obține controlul asupra entității dobândite.

Întreprindere - un set integrat de activități și active care este utilizat pentru a furniza bunuri sau servicii clienților, care generează venituri din investiții sau alte venituri din exploatare.

Combinare de întreprinderi - O tranzacție sau un alt eveniment prin care un dobânditor obține controlul asupra uneia sau mai multor întreprinderi; în cazul în care sunt achiziționate doar activele, o astfel de tranzacție nu este tratată ca o achiziție de întreprindere și se înregistrează doar achiziția activelor.

Valoarea justă - reprezintă prețul care ar fi încasat pentru vânzarea unui activ sau plătit pentru transferul unei datorii într-o tranzacție normală între participanți pe piață, la data evaluării.

Fondul comercial - Un activ care reprezintă beneficii economice viitoare care rezultă din alte active dobândite într-o combinare de întreprinderi care nu sunt identificate individual și recunoscute separat.

Aspecte fundamentale: Recunoaștere

IFRS 3 nu se aplică următoarelor cazuri: contabilizarea formării unui angajament comun; achiziționarea unui activ sau grup de active care nu este o întreprindere (prin urmare, tranzacția nu generează un fond comercial); o combinare de entități aflate sub control comun.

O combinare de întreprinderi este contabilizată prin metoda achiziției. Această metodă este utilizată atunci când o entitate achiziționează o întreprindere în cadrul unei fuziuni, consolidări sau achiziții, iar diferența dintre prețul de achiziție a întreprinderii și valoarea justă reprezintă fond comercial. Metoda achiziției cuprinde patru etape (a se vedea figura 1).

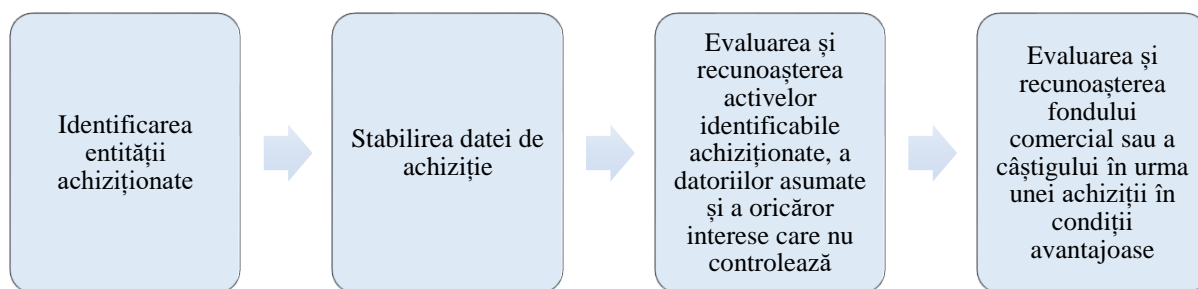


Figura 1. Etapele metodei achiziției pentru recunoașterea combinărilor de întreprinderi

În primul rând, este necesar să se identifice dobânditorul și să se evalueze dacă un acord corespunde definiției unei combinări de întreprinderi. După identificarea entității care achiziționează întreprinderea și a entității care transferă întreprinderea, este necesar să se identifice data achiziției. Data combinării de întreprinderi este necesară pentru a contabiliza tranzacția, iar dobânditorul trebuie să prezinte data la care va fi preluat controlul întreprinderii. Data unei combinări de întreprinderi este, de obicei, data la care a fost transferată contravaloarea activelor achiziționate și a datoriilor asumate. Această dată este considerată a fi data închiderii afacerii în cauză. În unele cazuri, data contraprestației plătite poate fi diferită de data controlului activului și a datoriilor preluate. Acest lucru poate fi prevăzut într-un contract scris și trebuie să se țină seama de toate faptele și circumstanțele. După data identificării combinării de întreprinderi, are loc evaluarea activelor preluate și a datoriilor asumate. Fondul comercial se recunoaște de către dobânditor. Combinarea de întreprinderi poate fi o achiziție în condiții avantajoase, iar atunci se înregistrează un câștig din achiziție.

În conformitate cu principiul recunoașterii din acest standard, este important să se identifice interesele care nu controlează, în cazul în care acestea există. În cazul unei combinări de întreprinderi, componentele intereselor care nu controlează ale entității dobândite (participația curentă; dreptul proprietarului la o cotă proporțională din activele nete ale entității dobândite) se evaluează la valoarea justă și la cota proporțională a capitalului propriu curent în activele nete identificabile ale entității dobândite. Toate celelalte componente ale intereselor care nu controlează sunt evaluate la valoarea justă la data achiziției.

Aspecte fundamentale: Evaluare

Este important să se identifice modelul aplicabil în cazul unei combinări de întreprinderi. Acest lucru este semnificativ pentru înregistrarea tranzacției de combinare de întreprinderi.

Tabelul 1. Exemple de forme de combinări de întreprinderi

Forma juridică	Explicație	Ilustrație
Fuziune prin absorbție	Una sau mai multe entități (X, Y) fuzionează cu o altă entitate (Z) care își continuă activitatea, iar entitățile fuzionate (Z, Y) se lichidează.	<p>The diagram shows three small circles labeled X, Y, and Z arranged vertically. A plus sign is between X and Y, and another plus sign is between Y and Z. To the right of the Y circle is an equals sign followed by a larger circle labeled Z, representing the final entity.</p>
Fuziune prin contopire	Una sau mai multe entități (X, Y, Z) sunt fuzionate într-o nouă entitate (N), iar entitățile inițiale se lichidează.	<p>The diagram shows three small circles labeled X, Y, and Z arranged vertically. A plus sign is between X and Y, and another plus sign is between Y and Z. To the right of the Y circle is an equals sign followed by a larger circle labeled N, representing the final entity.</p>
Achiziționarea unei părți dintr-o afacere	Dobânditorul (W) trebuie să continue aceeași activitate folosind activele achiziționate. În urma combinării de întreprinderi, cele două entități (W, Q) continuă să funcționeze și rămân independente una față de cealaltă.	<p>The diagram shows two small circles labeled W and Q arranged vertically. An upward-pointing arrow is between Q and W, indicating the acquisition of W by Q.</p>

Tabelul 1 oferă exemple de forme de combinări de întreprinderi, dar în practică se pot găsi multe cazuri diferite de combinări de întreprinderi. Cazurile de combinare de întreprinderi pot diferi prin faptul că dobânditorul dobândește sau nu controlul asupra unei alte entități (a se vedea tabelul 2).

Tabelul 2. Dobândirea controlului după o combinare de întreprinderi

Un exemplu de preluare a controlului asupra unei alte entități
<p>O achiziție de afacere este încheiată între entitatea achizitoare Z și entitatea care vinde afacerea Q. Entitatea Z este de acord să plătească 10.000 u.m. și să preia 10.000 de acțiuni ale entității Q, evaluate la 5 u.m. În urma combinării de întreprinderi, entitatea Z preia activele și datoriile de la entitatea Q, iar entitatea Q va fi lichidată.</p> <p>Deoarece nu numai că se plătește prețul pentru achiziție, ci și toate acțiunile sunt preluate, entitatea Z dobândește controlul asupra entității Q.</p>

În cazul unei combinări de întreprinderi trebuie să se cunoască metodele de evaluare utilizate pentru evaluarea activelor achiziționate și a datoriilor asumate. Prețul plătit pentru întreprindere ar putea fi mai mare (sau mai mic) decât valoarea activelor achiziționate și a datoriilor asumate, rezultând fond comercial.

După cum s-a menționat mai sus, în cazul unei combinări de întreprinderi se aplică metoda achiziției. Pentru ca metoda achiziției să fie aplicată, activele achiziționate și datoriile asumate la data achiziției trebuie să respecte definițiile activelor și datoriilor conform cadrului conceptual de raportare financiară. Trebuie remarcat faptul că, în cazul unui schimb în cadrul unei combinări de întreprinderi, activele dobândite și datoriile asumate sunt înregistrate conform metodei achiziției și nu ca rezultat al tranzacției.

IFRS 3 stabilește principiile de recunoaștere și evaluare pentru contabilizarea combinărilor de întreprinderi. Principiile de recunoaștere sunt utilizate pentru a identifica activele, datoriile și interesele care nu controlează care sunt recunoscute separat de fondul comercial. Principiile de

evaluare aplicată înseamnă că activele și datoriile sunt evaluate la valoarea justă la data achiziției combinării de întreprinderi.

Activele achiziționate și datoriile asumate sunt evaluate la valoarea justă. Metodele utilizate pentru a determina valoarea justă sunt definite în standardul IFRS 13 Evaluarea la valoarea justă. Determinarea valorii juste este importantă pentru evaluarea fondului comercial. Fondul comercial este evaluat ca diferență între contravaloarea transferată în cadrul unei combinări de întreprinderi și valoarea justă a activelor și datoriilor identificabile. Calculul fondului comercial poate fi explicat prin câteva formule. Astfel, în funcție de complexitatea combinării de întreprinderi, se poate avea în vedere un calcul simplificat (a se vedea Fig. 2), iar atunci când combinarea de întreprinderi este mai complexă, acesta implică mai multe componente (a se vedea Fig. 3).

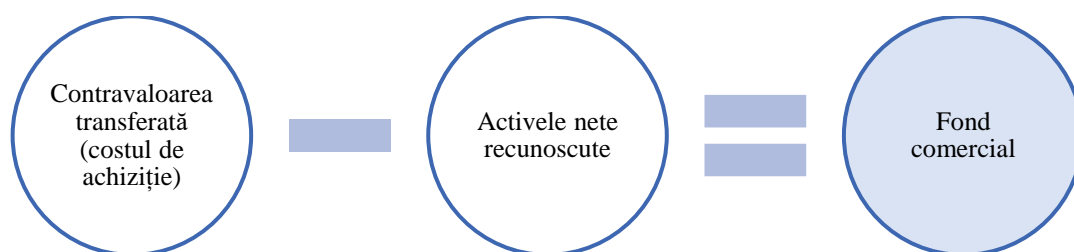


Figura 2. Calculul fondului comercial într-o combinare de întreprinderi simplificată

Sumele plătite la data achiziției, alte active transferate, datoriile și instrumentele de capitaluri proprii emise și toate costurile direct atribuibile combinării de întreprinderi constituie contravaloarea transferată (costul combinării de întreprinderi). Activele nete reprezintă activele entităților dobândite minus datoriile asumate, evaluate la valoarea justă. Fondul comercial se calculează prin deducerea activelor nete din contravaloarea transferată. Tabelul 3 oferă un exemplu de calcul al fondului comercial.

Tabelul 3. Exemplu de calcul al fondului comercial

Exemplu de situație	Calculul fondului comercial				
<p>Entitatea Q are o structură simplă a situației poziției financiare:</p> <table border="1" style="width: 100%;"> <tr> <td style="width: 50%;">Terenuri 12.000 u.m.</td> <td style="width: 50%;">Capitaluri proprii 7.000 u.m.</td> </tr> <tr> <td></td> <td>Datorii 5.000 u.m.</td> </tr> </table> <p>În cadrul combinării de întreprinderi, entitatea W preia activele și datoriile entității Q prin emiterea a 1.000 de acțiuni suplimentare cu o valoare de 8 u.m./acțiune.</p>	Terenuri 12.000 u.m.	Capitaluri proprii 7.000 u.m.		Datorii 5.000 u.m.	<p><u>Contravaloarea transferată</u> = 1.000 de acțiuni x 8 u.m. = 8.000 u.m.</p> <p>Activele <u>nete recunoscute</u> = active 12.000 u.m. - datorii 5.000 u.m. = 7.000 u.m.</p> <p><u>Fondul comercial</u> = 8.000 u.m. - 7.000 u.m. = 1.000 u.m.</p> <p><i>Entitatea W va înregistra în situațiile financiare activele achiziționate, datoriile asumate, majorarea de capital și fondul comercial de 1.000 u.m..</i></p>
Terenuri 12.000 u.m.	Capitaluri proprii 7.000 u.m.				
	Datorii 5.000 u.m.				

În cazul în care achiziția se realizează în mai multe etape, sau există interese care nu controlează (nu se obține 100% din pachetul de acțiuni), atunci evaluarea fondului comercial se determină astfel (a se vedea figura 3).

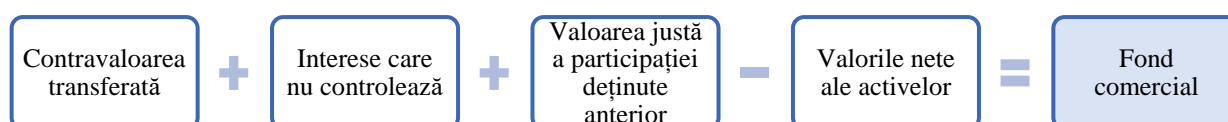


Figura 3. Calculul fondului comercial în cazul unei combinări complexe de întreprinderi

După cum s-a menționat mai sus, se pot utiliza două metode pentru a determina interesele care nu controlează: valoarea justă sau cota proporțională din capitalurile proprii curente ale participației care nu controlează. În cazul în care entitatea nu a deținut în mod preferențial o altă entitate și a dobândit o participație majoritară, ceea ce corespunde definiției unei combinări de întreprinderi, atunci este necesar nu numai să se recunoască activele dobândite și fondul comercial, ci și să se evalueze interesele care nu controlează (a se vedea tabelul 4).

Tabelul 4. Exemplu de calculare a valorii intereselor care nu controlează

Exemplu de evaluare a intereselor care nu controlează la valoarea justă	Exemplu de evaluare a intereselor care nu controlează la cota proporțională deținută în activele nete identificate
Situație: Entitatea P achiziționează 75% din acțiunile entității Q pentru 120.000 u.m.. Valoarea contabilă a activelor nete ale entității Q este de 90.000 u.m.. Valoarea justă a activelor nete ale entității Q a fost determinată la 90.000 u.m..	
Soluția (1): Interese care nu controlează (ICN) = 90.000 u.m. x 25% = 22.500 u.m. Active nete recunoscute = 90.000 u.m. Fondul comercial = 120.000 u.m. + 22.500 u.m. - 90.000 u.m. = 52.500 u.m.	Soluția (2): Interese care nu controlează (ICN) = 120.000 u.m. x 25%/75% = 40.000 u.m. Active nete recunoscute = 90.000 u.m. Fondul comercial = 120.000 u.m. + 40.000 u.m. - 90.000 u.m. = 70.000 u.m.
Combinarea de întreprinderi este înregistrată: Dr. Active nete 90.000 Dr. Fond comercial 52.500 Cr. Contravaloare transferată 120.000 Cr. ICN 22.500	Combinarea de întreprinderi este înregistrată: Dr. Active nete 90.000 Dr. Fond comercial 70.000 Cr. Contravaloare transferată 120.000 Cr. ICN 40.000

După cum se arată în tabelul 4, evaluarea intereselor care nu controlează prin cele două metode afectează valoarea fondului comercial recunoscut.

Cu toate acestea, nu toate combinările de întreprinderi generează fond comercial pozitiv (un activ). Atunci când contravaloarea transferată pentru o combinare de întreprinderi este mai mică decât valoarea activului net, entitatea recunoaște un câștig la achiziție (fond comercial negativ). Recunoașterea unui câștig necesită mai întâi o analiză a identificării și măsurării corecte a tuturor activelor achiziționate, a datoriilor asumate și a procedurilor utilizate pentru evaluarea valorilor (a se vedea figura 4).

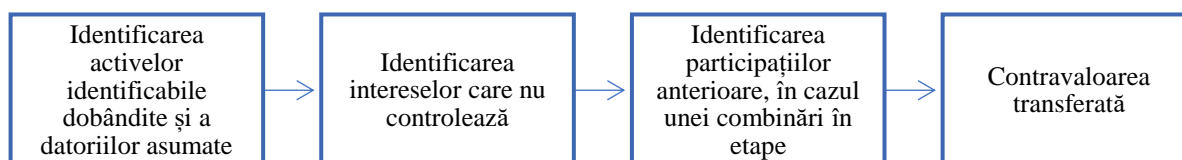


Figura 4. Procedurile de analiză în cazul achiziției în condiții avantajoase în cadrul combinării de întreprinderi

În cazul în care, după efectuarea procedurilor prezentate în figura 4, rămâne câștig din achiziție (contravaloarea transferată este mai mică), atunci dobânditorul trebuie să recunoască rezultatul achiziției ca fiind un câștig. Achiziția în condiții avantajoase poate fi un caz de combinare forțată de întreprinderi. Tabelul 5 oferă un exemplu de modul în care sunt evaluate câștigurile în cazul unei achiziții în condiții avantajoase.

Tabelul 5. Exemplet de combinare în condiții avantajoase

Etapetele unei combinări de întreprinderi	Exemple
Achiziționarea unei întreprinderi	Entitatea Z achiziționează activele entității Q și preia datoriile pentru 14.000 u.m. în numerar. Valoarea justă estimată a activelor este de 20.000 u.m., iar valoarea datoriilor asumate este de 4.000 u.m..
Evaluarea și recunoașterea fondului comercial sau a câștigului	Valoarea justă a activului net este de 16.000 u.m. (20.000 u.m. - 4.000 u.m.), iar pentru întreprindere se plătește suma de 14.000 u.m.. Prin urmare, se consideră că este vorba de o achiziție în condiții avantajoase, iar câștigul trebuie evaluat.
Identificarea valorilor activelor achiziționate și a datoriilor asumate	Activele nete sunt evaluate din nou. Ca urmare, entitatea Z a ajustat valoarea activelor nete identificabile achiziționate la 15.000 u.m..
Recunoașterea câștigului din achiziția în condiții avantajoase	Entitatea Z ar trebui să recunoască un câștig din achiziția în condiții avantajoase de 1.000 u.m. (16.000 u.m. - 15.000 u.m.), care reprezintă diferența dintre contravaloarea transferată entității Q și valoarea activului net dobândit.

Costurile asociate cu o combinare de întreprinderi, cum ar fi onorariile de consultanță, costurile juridice sau contabile, costurile de traducere sau alte taxe, trebuie recunoscute ca o cheltuială în perioada în care au fost suportate.

Aspecte fundamentale: Derecunoaștere și / sau proceduri

La analiza unei combinări de întreprinderi este necesar să se urmărească dacă a existat o relație între dobânditor și entitatea dobândită. Trebuie determinate toate sumele care nu sunt legate de combinarea de întreprinderi. Conform metodei achiziției, sunt recunoscute doar contravaloarea transferată pentru combinarea de întreprinderi, precum și activele primite și datoriile asumate în schimb. Următoarele tranzacții sunt excluse prin aplicarea metodei achiziției:

- Se exclud tranzacțiile care decontează relațiile preexistente dintre dobânditor și entitatea dobândită.
- Se exclud tranzacțiile de remunerare a angajaților sau a proprietarilor pentru servicii viitoare.
- Se exclud tranzacțiile care au ca scop rambursarea către entitatea dobândită sau către foștii săi proprietari a costurilor suportate de către dobânditor.

În urma unei combinări de întreprinderi, dobânditorul evaluează și contabilizează ulterior activele dobândite, datoriile asumate și instrumentele de capitaluri proprii emise în conformitate cu dispozițiile altor IFRS, ținând seama de natura acestora (de exemplu, drepturi redobândite, datorii contingente, contraprestații contingente).

Contravaloarea transferată (costul unei combinări de întreprinderi) poate fi ajustată, dacă în acordul de combinare de întreprinderi au fost prevăzute modificări ale costurilor. Costul unei combinări de întreprinderi este ajustat pentru evenimente viitoare, în cazul în care aceste evenimente sunt probabile în viitor și pot fi evaluate în mod fiabil la data achiziției. De exemplu, acordul de combinare de întreprinderi poate defini menținerea unui anumit nivel de profit în viitor.

Adesea, valoarea ajustării costurilor poate fi estimată înainte de contabilizarea combinării de întreprinderi și fără a compromite fiabilitatea informațiilor. Cu toate acestea, în cazul în care evenimentele viitoare nu se produc și costul aferent combinării de întreprinderi se modifică, acesta trebuie ajustat.

Un acord de combinare de întreprinderi poate prevedea cazuri de ajustare a costurilor în care ajustarea nu este recunoscută în contabilitate la data combinării, dacă nu este probabilă sau nu poate fi estimată în mod fiabil. O ajustare suplimentară este efectuată atunci când o estimare fiabilă devine disponibilă sau când evenimentul devine probabil.

Informații de prezentat

Este necesar să se prezinte utilizatorilor situațiilor financiare informații legate de combinațiile de întreprinderi. Informațiile semnificative sunt furnizate utilizatorilor, astfel încât aceștia să poată evalua natura și efectul financiar al combinării de întreprinderi care are loc în timpul sau după perioada de raportare (dar înainte de autorizarea situațiilor financiare). Situațiile financiare trebuie să prezinte ajustările la costul combinării de întreprinderi și să furnizeze informații semnificative dacă aceste ajustări au avut un efect asupra poziției financiare a entității. Există cazuri în care o combinare de întreprinderi necesită compensarea oricărei depreciere ulterioare ca o compensație pentru vânzător. O astfel de compensație nu este inclusă în costul combinării de întreprinderi, dar este semnificativă pentru utilizatorii situațiilor financiare și trebuie prezentată.

Informațiile privind combinațiile de întreprinderi ar trebui să fie prezentate în mod detaliat pe scară largă către utilizatorii situațiilor financiare. Figura 5 prezintă aceste informații.

Numele și descrierea entității dobândite	Data achiziției	Procentul de participație în capitalurile proprii cu drept de vot dobândite	Motivele combinării și descrierea modalității dobândirii controlului
Detalii despre fondul comercial	Descriere calitativă a factorilor care constituie fondul comercial recunoscut	Valoarea justă a contravalorii transferate	Contraprestațiile contingente și despăgubirile
Informații despre creanțele dobândite	Informații despre fiecare clasă de active dobândite și datorii asumate	Informații despre datoriile contingente	Fondul comercial deductibil fiscal
Informații despre tranzacțiile separate de combinarea de întreprinderi	Detalii despre achiziția în condiții avantajoase	Detalii despre interesele care nu controlează	Detalii despre etape (pentru combinațiile realizate în etape)
	Detalii despre profitul sau pierderea entității dobândite	Detalii despre combinațiile care au loc după data de raportare (dar înainte de autorizarea situațiilor financiare)	

Figura 5. Prezentarea informațiilor privind combinațiile de întreprinderi în notele la situațiile financiare

Notele explicative la situațiile financiare trebuie să prezinte diverse detalii privind combinațiile de întreprinderi, inclusiv valoarea justă a activelor nete identificate, fondul comercial identificat și

interesele care nu controlează. O altă informație relevantă este măsura în care combinarea este o achiziție în condiții avantajoase sau o achiziție în etape. De asemenea, trebuie prezentate în detaliu informații despre entitatea dobândită, inclusiv numele, descrierea, veniturile, profitul sau pierderea sa.

Exemple

Exemplul nr. 1

Avem o structură simplă de situație a poziției financiare a entităților A și B. Entitatea A achiziționează toate activele și datoriile entității B prin emiterea a 10.000 de acțiuni. Înainte de acest acord, entitatea A avea 90.000 de acțiuni emise, iar după tranzacție are în total 100.000 de acțiuni. Conform acordului încheiat, 10% din acțiuni vor fi deținute de entitatea B.

În exemplul de mai jos, situațiile poziției financiare ale ambelor entități sunt prezentate la data combinării:

Articolul	Entitatea A (u.m.)	Entitatea B (u.m.)
Stocuri	100.000	50.000
Numerar	50.000	10.000
TOTAL ACTIVE:	150.000	60.000
Capitaluri proprii (acțiuni)	120.000	30.000
Profit (pierdere)	10.000	20.000
Datorii pe termen scurt	20.000	10.000
TOTAL CAPITALURI PROPRII ȘI DATORII	150.000	60.000

La achiziționarea afacerii, entitatea A a evaluat valoarea justă a activelor achiziționate și a datoriilor asumate de la entitatea B. Valoarea justă estimată pentru stocuri a fost stabilită la 40.000 u.m., iar valoarea justă a datoriilor a corespuns valorii din situația poziției financiare.

Știind că valoarea de piață a acțiunilor entității A este de 10 u.m., contravaloarea transferată este de 100.000 u.m. (10.000 de acțiuni x 10 u.m.). Luând în considerare valoarea acțiunilor, valoarea activelor preluate și a datoriilor dobândite, se poate evalua fondul comercial și se poate înregistra în contabilitate tranzacția. Fondul comercial este evaluat ca diferență între contravaloarea transferată și valoarea justă a activelor nete achiziționate:

Fondul comercial = Contravaloarea transferată - Valoarea justă a activului net al entității dobândite

contravaloarea transferată este de 100.000 u.m.

Valoarea justă a activului net al entității dobândite este de 40.000 u.m.

(Stocuri 40.000 u.m. + Numerar 10.000 u.m. - Datorii 10.000 u.m.).

Fondul comercial = 100.000 u.m. - 40.000 u.m. = 60.000 u.m.

Între timp, entitatea B care vinde afacerea va înregistra tranzacția prin anularea tuturor activelor și datoriilor sale, introducând achiziția de noi acțiuni și recunoscând câștigul din tranzacție. Trebuie remarcat faptul că, după transferul activelor și datoriilor, singurele active rămase sunt acțiunile achiziționate. Dacă tranzacția ar fi fost plătită în numerar, singurul activ rămas în entitatea B ar fi fost numerarul.

Entitatea B va calcula câștigul și va înregistra tranzacția. Câștigul va fi calculat ca diferență între valorile contraprestației (acțiuni) primite și valoarea activelor și datoriilor transferate:

Câștig = Contravaloarea transferată - Valoarea din situația poziției financiare a activului net

Contravaloarea transferată este de 100.000 u.m.
 Valoarea soldului activului net = 50.000 u.m. (Stocuri 50.000 u.m. + Numerar 10.000 u.m. - Datorii 10.000 u.m.).
 Câștig = 100.000 u.m. - 50.000 u.m. = 50.000 u.m.

Situațiile financiare ale ambelor entități s-au modificat în urma acestei tranzacții.

Element	Entitatea A (u.m.)			Entitatea B (u.m.)		
	Înainte de tranzacție	Modificări	După tranzacție	Înainte de tranzacție	Modificări	După tranzacție
Active financiare (acțiuni)	-			-	+100.000	100.000
Fond comercial		+60.000	60.000			-
Stocuri	100.000	+40.000	140.000	50.000	-50.000	-
Numerar	50.000	+10.000	60.000	10.000	-10.000	-
TOTAL ACTIVE:	150.000	+110.000	260.000	60.000	+40.000	100.000
Capitaluri proprii (acțiuni)	120.000	+100.000	220.000	30.000		80.000
Profit (pierdere)	10.000		10.000	20.000	+50.000	70.000
Datorii pe termen scurt	20.000	+10.000	30.000	10.000	-10.000	-
TOTAL CAPITALURI PROPRII ȘI DATORII	150.000	+110.000	260.000	60.000	+40.000	100.000

În funcție de natura tranzacției, entitatea B își poate continua activitățile sau poate fi lichidată.

Exemplul nr. 2

În conformitate cu acordul încheiat la 31 decembrie 20x0, entitatea A achiziționează entitatea B. Entitatea A a fost de acord să plătească 150.000 u.m. entității B. După combinarea de întreprinderi, entitatea A preia activele, creanțele și datoriile de la entitatea B, iar aceasta din urmă entitatea B va fi lichidată.

În exemplul de mai jos, sunt prezentate bilanțurile ambelor entități:

Element	Entitatea A	Entitatea B
	31 decembrie 20x0 (u.m.)	31 decembrie 20x0 (u.m.)
Teren	1.000.000	100.000
Stocuri	150.000	-
Creanțe	330.000	150.000
Numerar	220.800	-
TOTAL ACTIVE:	1.700.800	250.000
Capitaluri proprii (acțiuni)	700.000	55.000
Profit (pierdere)	80.000	55.000
Datorii pe termen lung	500.000	-
Datorii pe termen scurt	420.800	140.000
TOTAL CAPITALURI PROPRII ȘI DATORII	1.700.800	250.000

Creanțele și datoriile entității B sunt prezentate în situația poziției financiare la valoarea justă. Luând în considerare valoarea activelor preluate și a datoriilor dobândite, se poate evalua fondul comercial și se poate înregistra în contabilitate tranzacția. Fondul comercial este evaluat ca diferență între contravaloarea transferată și valoarea justă a activelor nete achiziționate:

Fondul comercial = Contravaloarea transferată - Valoarea justă a activului net al entității dobândite	
Contravaloarea transferată	Plată de 150.000 u.m.
Valoarea justă a activului net al entității dobândite	Valoarea justă a activului net al entității achiziționate este de 110.000 u.m. (teren 100.000 u.m. + creanțe 150.000 u.m. - datorii pe termen scurt 140.000 u.m.).
Fond comercial	Fondul comercial = 150.000 u.m. - 110.000 u.m. = 40.000 u.m.

Se va face o înregistrare în conturile entității dobânditoare A la data combinării de întreprinderi:

Dr. Fond comercial 40.000 u.m.
Dr. Teren 100.000 u.m.
Dr. Creanțe 150.000 u.m.
Cr. Numerar 150.000 u.m.
Cr. Datorii pe termen scurt 140.000 u.m.

Între timp, entitatea B care vinde afacerea va înregistra tranzacția prin anularea tuturor activelor și datoriilor sale și prin recunoașterea câștigului din tranzacție. Trebuie remarcat faptul că, după transferul activelor și datoriilor, singurul activ rămas în entitatea B este numerarul.

Această tranzacție nu este considerată o investiție între entități, deoarece entitatea A achiziționează activele și datoriile în mod direct și nu prin cumpărarea de acțiuni. Entitatea B nu este considerată o filială a entității A. Pe baza acestor fapte, entitatea B va calcula câștigul și va înregistra tranzacția. Câștigul va fi calculat ca diferență între valorile contraprestației (acțiuni) primite și valoarea activelor și datoriilor transferate:

Câștig = Contravaloarea transferată - Valoarea din situația poziției financiare a activului net	
Contravaloarea transferată	Numerar 150.000 u.m.
Valoarea soldului activului net	Valoarea soldului activului net este de 110.000 u.m. (Teren 100.000 u.m. + Creanțe 150.000 u.m. - Datorii pe termen scurt 140.000 u.m.).
Câștig	150.000 u.m. - 110.000 u.m. = 40.000 u.m.

Se va face o înregistrare în conturile entității dobândite B la data combinării de întreprinderi:

Dr. Numerar 150.000 u.m.
Dr. Datorii pe termen scurt 140.000 u.m.
Cr. Teren 100.000 u.m.
Cr. Creanțe 150.000 u.m.
Cr. Câștig 40.000 u.m.

Situațiile financiare ale ambelor entități s-au modificat în urma acestei tranzacții.

Articolul	Entitatea A 31 decembrie 20x0 (u.m.)			Entitatea B 31 decembrie 20x0 (u.m.)		
	Înainte de tranzacție	Modificări	După tranzacție	Înainte de tranzacție	Modificări	După tranzacție
Teren	1.000.000	+100.000	1.100.000	100.000	-100.000	-
Fond comercial	-	+40.000	40.000	-		-
Stocuri	150.000		150.000	-		-
Creanțe	330.000	+150.000	480.000	150.000	-150.000	-
Numerar	220.800	-150.000	70.800	-	+150.000	150.000
TOTAL ACTIVE:	1.700.800	+140.000	1.840.800	250.000	-100.000	150.000
Capitaluri proprii (acțiuni)	700.000		700.000	55.000	+40.000	95.000
Profit (pierdere)	80.000		80.000	55.000		55.000
Datorii pe termen lung	500.000		500.000	-		-
Datorii pe termen scurt	420.800	+140.000	560.800	140.000	-140.000	-
TOTAL CAPITALURI PROPRII ȘI DATORII	1.700.800	+140.000	1.840.800	250.000	-100.000	150.000

Entitatea B va fi lichidată.