



**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® 5 Active immobilizate deținute în vederea vânzării și activități întrerupte



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 5 Active imobilizate deținute în vederea vânzării și activități întrerupte

### DOMENIU DE APLICARE ȘI DEFINIȚII CHEIE

Standardul IFRS 5 Active imobilizate deținute în vederea vânzării și activități întrerupte trebuie să fie utilizat de entități pentru a contabiliza activele imobilizate, grupurile destinate cedării și componentele entității care sunt deținute în vederea vânzării sau cedării și pentru a prezenta orice activități întrerupte.

IFRS 5 nu se aplică activelor care sunt reglementate de IAS 12 Impozitul pe profit, IAS 19 Beneficiile angajaților, IFRS 9 Instrumente financiare, IAS 40 Investiții imobiliare, IAS 41 Agricultură sau IFRS 4 Contracte de asigurare.

Pentru a înțelege corect acest standard, trebuie să cunoaștem câteva definiții de bază (IFRS5.Anexa A):

- componentă a unei entități - operațiuni și fluxuri de trezorerie care pot fi distinse în mod clar de restul entității; o componentă a entității poate fi un domeniu de activitate sau o zonă geografică importantă sau o filială achiziționată exclusiv în vederea revânzării;
- activitate întreruptă - o componentă a unei entități care fie a fost cedată, fie este clasificată ca fiind deținută în vederea vânzării și reprezintă o linie de activitate majoră separată, fie face parte dintr-un plan unic coordonat de cedare a unei linii de activitate majore separate, fie este o filială achiziționată exclusiv în vederea revânzării.
- grup destinat cedării - un grup de active și datorii direct asociate cu acele active pe care entitatea intenționează să le cedeze într-o singură tranzacție; grupul destinat cedării poate fi un grup de unități generatoare de trezorerie, o singură unitate generatoare de trezorerie sau o parte a unei unități generatoare de trezorerie.

### RECUNOAȘTERE ȘI EVALUARE

O entitate va clasifica un activ imobilizat (sau un grup destinat cedării) ca fiind deținut în vederea vânzării dacă valoarea sa contabilă va fi recuperată în principal printr-o tranzacție de vânzare, mai degrabă decât prin utilizarea continuă (IFRS5.6).

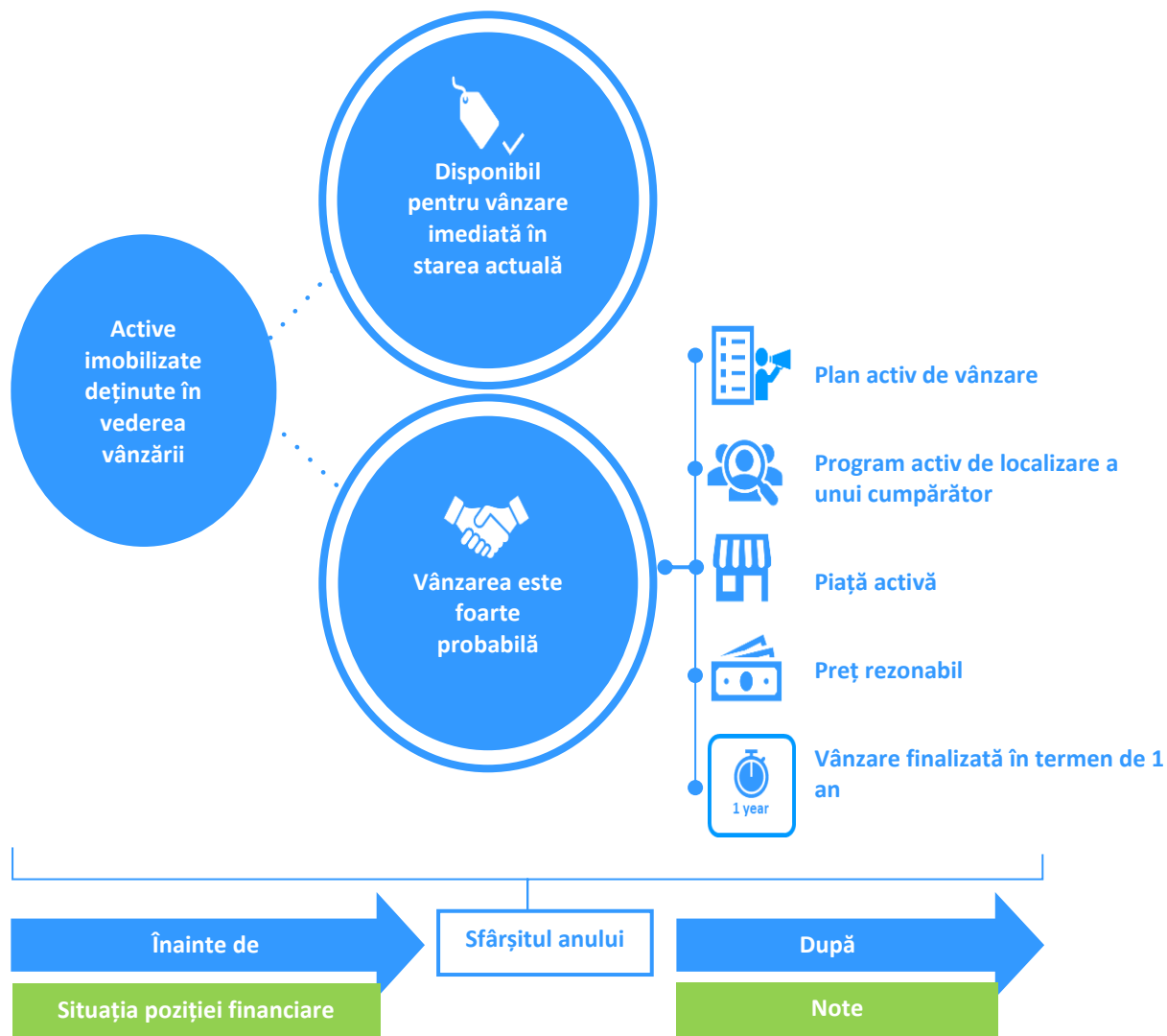
Pentru a clasifica un element ca fiind deținut în vederea vânzării, trebuie îndeplinite două condiții principale:

1. activul (sau grupul destinat cedării) trebuie să fie disponibil pentru vânzare imediată în starea sa actuală;
2. vânzarea trebuie să fie foarte probabilă.

Activul trebuie să fie tranzacționat pe o piață activă și trebuie stabilit un preț rezonabil (a se vedea figura 1). Sunt permise, de asemenea, schimburile de active imobilizate cu alte active imobilizate. Conducerea ar trebui să ia măsuri pentru a identifica un posibil cumpărător, iar planul de vânzare ar trebui să fie finalizat în termen de un an de la data clasificării.

În anumite circumstanțe, perioada de finalizare a vânzării poate fi prelungită, deoarece întârzierea poate fi determinată de factori care sunt în afara controlului entității. Astfel de factori externi pot fi legați de piață sau de anumite condiții de reglementare. În cazul în care entitatea își menține angajamentul față de planul său inițial, nu sunt necesare modificări ale clasificării.

**Figura 1. Criterii pentru clasificarea ca deținut în vederea vânzării**



În cazul în care criteriile sunt îndeplinite după perioada de raportare, entitățile nu i se permite să clasifice un activ imobilizat sau un grup destinat cedării ca fiind deținut în vederea vânzării în situațiile sale financiare. Cu toate acestea, entitatea poate prezenta angajamentul său de a le vinde în notele la situațiile financiare.

De exemplu, să presupunem că o entitate care activează în industria auto este hotărâtă să vândă două dintre clădirile sale și a inițiat acțiuni pentru a găsi un cumpărător prin publicarea anunțului de vânzare într-un ziar local.



Prima clădire este folosită de departamentul administrativ și va fi eliberată și transferată unui potențial cumpărător după încheierea

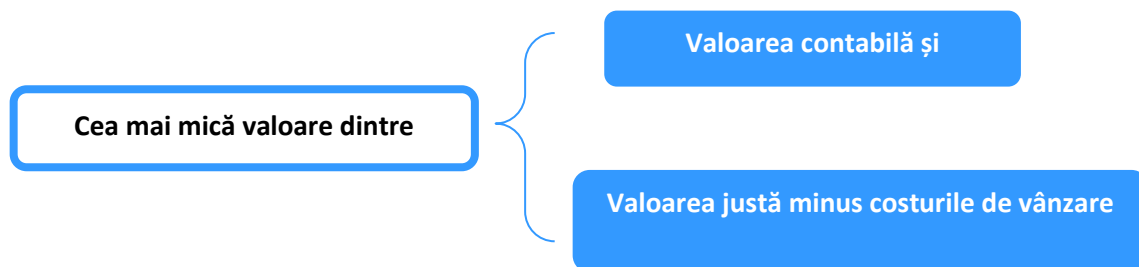


Cea de-a doua clădire este folosită în producție și va fi eliberată doar după încheierea ciclului de producție în curs.

Sunt aceste active clasificate ca fiind deținute pentru vânzare? Răspunsul este da numai pentru clădirea care este folosită de departamentul administrativ. Perioada de eliberare a clădirii este una normală și obișnuită pentru tranzacții similare, dar cea corespunzătoare departamentului de producție este una anormală.

Un activ imobilizat (sau un grup destinat cedării) care este deținut în vederea vânzării va fi evaluat la valoarea sa contabilă sau la valoarea justă minus costurile de vânzare, dacă aceasta este mai mică (IFRS5.15) (a se vedea figura 2).

**Figura 2. Evaluarea activelor imobilizate (sau a grupului destinat cedării) deținute în vederea vânzării**



Valoarea contabilă ar trebui determinată înainte de clasificarea inițială ca fiind deținută în vederea vânzării, prin utilizarea standardelor IFRS aplicabile pentru activele imobilizate (sau datoriile care sunt incluse într-un grup de cedare). În cazul în care valoarea justă minus costurile de vânzare este mai mică decât valoarea contabilă, trebuie recunoscută o pierdere din depreciere (IFRS5.20).

De exemplu, să presupunem că o entitate intenționează să vândă un vehicul pentru care aplică modelul bazat pe cost conform IAS 16 Imobilizări corporale. La data reclasificării ca deținut pentru vânzare, valoarea contabilă a vehiculului este de 100.000 u.m., valoarea sa justă este de 95.000 u.m., iar costurile de vânzare sunt de 5.000 u.m.. În acest caz, ar trebui înregistrată o pierdere din depreciere de 10.000 u.m., deoarece valoarea justă minus costurile de vânzare este de 90.000 u.m., iar valoarea contabilă de 100.000 u.m..

Să presupunem acum că entitatea aplică modelul de reevaluare. Valoarea contabilă va fi valoarea justă, iar aceasta trebuie comparată cu valoarea justă minus costurile de vânzare. Prin urmare, pierderea din depreciere va fi egală cu costurile estimate de vânzare, adică 5.000 u.m..

În cazul în care se preconizează că vânzarea va avea loc peste un an, trebuie calculată valoarea actualizată a costurilor de vânzare (IFRS5.17). O creștere a valorii actualizate a costurilor de vânzare ar trebui să fie reflectată în situația profitului sau a pierderii ca un cost de finanțare.

O pierdere din depreciere înregistrată pentru un grup de cedat trebuie să fie mai întâi alocată fondului comercial, până la anularea acestuia. Pierderea rămasă trebuie distribuită, în mod proporțional, celorlalte active din grup.

Amortizarea va înceta în urma reclasificării ca fiind deținute pentru vânzare. Cu toate acestea, dobânzile și alte cheltuieli care pot fi atribuite datoriiilor unui grup de cedat clasificat ca fiind deținut în vederea vânzării vor continua să fie înregistrate.

O creștere ulterioară a valorii juste poate fi înregistrată numai în măsura în care nu depășește pierderea din depreciere deja înregistrată. Un câștig sau o pierdere care nu a fost recunoscut(ă) anterior până la data vânzării trebuie să fie recunoscută la data derecunoașterii.

Să presupunem că Alpha achiziționează un echipament pe 1.1.N pentru 900 u.m., suportând costuri suplimentare de transport și instalare de 300 u.m. Conducerea intenționează să utilizeze activul în mod uniform timp de 10 ani, după care echipamentul va fi vândut pentru 200 u.m.. Cu toate acestea, conducerea inițiază un plan de vânzare și un program activ de localizare a unui cumpărător la 1.10.N+2. La acea dată, valoarea justă a activului este de 855 u.m., iar costurile de vânzare sunt estimate la 20 u.m.. Cu toate acestea, activul nu este vândut până la 31.12.N+2, când valoarea sa justă minus costurile de vânzare este de 820 u.m.. La 31.12.N+3, activul nu a fost încă vândut; valoarea sa justă este de 875 u.m. u.m., iar costurile de vânzare sunt de 25 u.m. Care sunt politicile contabile aplicabile și care sunt implicațiile asupra situațiilor financiare la sfârșitul lui N, N+1, N+2 și N+3?

#### Soluție

La 1.1.N, activul este recunoscut ca echipament în conformitate cu IAS 16. Acesta va fi amortizat prin metoda liniară (care reflectă consumul uniform al beneficiilor sale) pe o perioadă de 10 ani. Acest model de amortizare continuă pentru N+1.

La 1.10.N+2, activul este reclasificat ca activ imobilizat deținut în vederea vânzării, în conformitate cu IFRS5. La aceeași dată, amortizarea activului încetează, iar acesta este evaluat la valoarea sa contabilă sau la valoarea justă minus costurile de vânzare, dacă aceasta este mai mică. Orice posibilă pierdere de valoare rezultată din această evaluare este recunoscută în situațiile financiare respective.

La 31.12.N+2 și 31.12.N+3, activul este încă clasificat ca activ imobilizat deținut în vederea vânzării, în conformitate cu IFRS5, și continuă să fie evaluat la valoarea cea mai mică dintre valoarea sa contabilă și valoarea justă minus costurile de vânzare, orice posibilă pierdere de valoare rezultată din această evaluare fiind recunoscută în situațiile financiare respective.

Care sunt implicațiile tuturor acestor politici asupra situațiilor financiare ale Alpha întocmite pentru cei patru ani?

Înainte de 1.10.N+2, activul este amortizat în conformitate cu programul de amortizare stabilit de conducere. Prin urmare, amortizarea anuală este de 100 u.m. (costul activului este de 900 u.m. + 300 u.m. = 1.200 u.m.; valoarea sa reziduală este de 200 u.m.; valoarea amortizabilă rezultată este de 1.000 u.m.; metoda liniară pe 10 ani). Această amortizare durează 2 ani întregi și 9 luni, până la 1 octombrie N+2. Prin urmare, amortizarea se acumulează în valoare de 275 u.m. până la acea dată. Aceasta înseamnă că valoarea contabilă a activului la 1.10.N+2 este de 1.200 u.m. - 275 u.m. = 925 u.m.

Începând cu 1.10.N+2, entitatea compară această valoare contabilă de 925 u.m. cu valoarea justă a activului minus costurile de vânzare. Adică, cu 835 u.m. (855 u.m. - 20 u.m.). Diferența de 90 u.m. (925-835) reprezintă o pierdere din depreciere, deoarece valoarea justă a activului minus costurile de vânzare este mai mică decât valoarea sa contabilă. Activul devine clasificat ca activ imobilizat deținut în vederea vânzării.

La 31.12.N+2, activul este depreciat suplimentar cu 15 u.m. Valoarea sa contabilă rămâne 925 u.m., dar valoarea justă minus costurile de vânzare devine 820 u.m.. Prin urmare, pierderea totală din depreciere recunoscută la această dată este de 105 u.m..

În cele din urmă, la 31.12.N+3, activul recuperează o anumită valoare, deoarece valoarea sa justă minus costurile de vânzare devine 850 u.m. (875-25). Prin urmare, entitatea anulează o parte din pierderea din depreciere recunoscută anterior. Această reluare este de 30 u.m., deoarece activul este evaluat la noua valoare justă minus costurile de vânzare de 850 u.m..

### **ACTIVE IMOBILIZATE (SAU GRUPURI DESTINATE CEDĂRII) DEȚINUTE ÎN VEDEREA DISTRIBUIRII CĂTRE PROPRIETARI**

Entitatea poate decide, de asemenea, să distribuie un activ imobilizat (sau un grup destinat cedării) proprietarilor săi. Condițiile de mai sus pentru clasificare și evaluare ar trebui, de asemenea, să fie îndeplinite, dar în loc să aibă un plan de vânzare, entitatea se angajează la un plan de distribuire.

### **ACTIVE IMOBILIZATE CARE URMEAZĂ SĂ FIE ABANDONATE**

Activele imobilizate (sau grupurile destinate cedării) care urmează să fie abandonate nu pot fi clasificate ca fiind deținute în vederea vânzării, deoarece valoarea lor contabilă nu va fi recuperată printr-o tranzacție de vânzare. Cu alte cuvinte, activele vor fi utilizate până la sfârșitul duratei lor de viață economică sau vor fi închise, în loc să fie vândute. Cu toate acestea, în cazul în care o componentă a entității va fi abandonată, entitatea trebuie să prezinte separat rezultatele și fluxurile de trezorerie asociate.

### **MODIFICĂRI ALE UNUI PLAN DE VÂNZARE**

O entitate poate decide să reclasifice un activ imobilizat (sau un grup destinat cedării) din activ deținut în vederea vânzării în activ deținut în vederea distribuirii către proprietari (sau invers). Această decizie va fi considerată ca o continuare a planului inițial de cedare.

Atunci când nu mai sunt îndeplinite criteriile de clasificare ca fiind deținute în vederea vânzării (sau a distribuirii), activul imobilizat (grupul de cedare/componentele unui grup de cedat) trebuie evaluat la valoarea cea mai mică dintre (IFRS5.27):

- valoarea contabilă înainte de clasificarea ca activ deținut în vederea vânzării, ajustată pentru orice depreciere, amortizare sau reevaluare care ar fi fost recunoscută dacă activul nu ar fi fost clasificat ca fiind deținut în vederea vânzării; și
- valoarea recuperabilă.

Orice ajustare necesară a valorii contabile va fi inclusă în profitul sau pierderea din operațiunile continue.

În cazul în care o componentă a grupului destinat cedării este eliminată, cele rămase vor fi considerate ca un grup dacă sunt încă îndeplinite criteriile de clasificare ca fiind deținute în vederea vânzării. În caz contrar, componentele vor fi evaluate individual la valoarea cea mai mică dintre valoarea lor contabilă și valoarea justă minus costurile de vânzare la acea dată (IFRS5.29).

## INFORMATII DE PREZENTAT

Următoarele informații vor fi prezentate separat în fața situației poziției financiare:

- Activele imobilizate deținute în vederea vânzării;
- Activele și datoriile incluse într-un grup de cedare (sumele nu trebuie să fie compensate);
- Orice venit sau cheltuială cumulată recunoscută în alte elemente ale rezultatului global.

Situația rezultatului global ar trebui să includă două secțiuni distincte, pentru operațiunile continue și pentru întrerupte, după cum urmează:

- orice câștig sau pierdere din reevaluarea unui activ imobilizat (sau a unui grup destinat cedării) clasificat ca fiind deținut în vederea vânzării trebuie să fie inclus în profitul sau pierderea din activitățile continue, cu excepția cazului în care activul a fost evaluat înainte de clasificare folosind modelul reevaluării, caz în care ajustarea trebuie tratată ca o creștere sau o scădere din reevaluare în alte elemente ale rezultatului global;
- veniturile, cheltuielile, impozitul pe profit și rezultatul din activitățile întrerupte, precum și câștigul sau pierderea recunoscute la evaluarea la valoarea justă minus costurile de vânzare a elementelor care constituie activitatea întreruptă.

Situația fluxurilor de trezorerie trebuie să prezinte separat fluxurile de trezorerie nete care pot fi atribuite activităților de exploatare, de investiții și de finanțare ale activităților întrerupte.

Notele explicative la situațiile financiare trebuie să includă o descriere a:

- activului imobilizat sau elementelor care fac parte din grupul de cedare;
- faptelor și circumstanțelor vânzării;
- modalităților și momentului preconizate pentru vânzare;
- câștigurilor și pierderilor înregistrate ca urmare a unei modificări a valorii juste;
- faptelor și circumstanțelor unei decizii de modificare a planului de vânzare.

## Exemplu

La 1 ianuarie 2015, Holden Co. a achiziționat un echipament în valoare de 1.000.000 u.m.. Entitatea a estimat că activul va fi utilizat în mod uniform pe o perioadă de zece ani și a estimat o valoare reziduală de 20.000 u.m.. La sfârșitul lui decembrie 2020, managerii au inițiat un plan de vânzare. În acest scop,

entitatea a angajat un agent pentru 5.000 u.m. pentru a promova vânzarea și a oferi asistență în negocierea cu potențialii cumpărători. Agentul a estimat un preț de vânzare de 450.000 u.m., pe baza tendințelor actuale ale pieței. Cu toate acestea, nicio ofertă nu a fost făcută până la sfârșitul lunii decembrie 2021. Agentul recomandă o scădere de 150.000 CU a prețului de vânzare, deoarece condițiile de piață s-au deteriorat. Administratorii au decis, de aceea, să își schimbe planul deoarece estimează că activul poate genera beneficii suplimentare prin utilizarea sa în procesul de producție, în valoare de 320.000 u.m..

### Soluție






În urma achiziției, Holden Co a recunoscut un activ imobilizat în valoare de 1.000.000 u.m.. Entitatea estimează că activul va fi utilizat timp de zece ani. Deoarece activul va fi consumat în mod egal pe parcursul acestei perioade, ar trebui să se utilizeze metoda de amortizare liniară. Valoarea reziduală este suma estimată pe care entitatea estimează că o va primi prin vânzarea activului la sfârșitul duratei sale de viață utilă. Deoarece această valoare reflectă beneficiile care vor fi primite printr-o tranzacție de vânzare și nu prin consum, 20.000 u.m. trebuie scăzute din cost pentru a calcula amortizarea activului. În consecință, amortizarea se va calcula astfel:

$$\text{Amortizarea anuală} = \frac{\text{cost} - \text{valoarea reziduală}}{\text{durata de viață utilă}}$$

$$\text{Amortizare} = \frac{1.000.000 \text{ u.m.} - 20.000 \text{ u.m.}}{10} = 98.000 \text{ u.m.}$$

La sfârșitul anului 2020, managerii au decis să vândă activul.

### ⇒ Criterii de evaluare

	<i>Activul este disponibil pentru vânzare în starea sa actuală</i>
	<i>Managerii s-au angajat la un plan de vânzare</i>
	<i>Există un program activ de localizare a unui cumpărător prin intermediul unui agent de vânzări</i>
	<i>Există o piață activă pentru activul respectiv</i>
	<i>Prețul este rezonabil, așa cum a fost estimat de către agent</i>
	<i>Managementul este dispus să finalizeze vânzarea în termen de 1 an</i>



Valoarea contabilă la acea dată ar trebui să reflecte consumul activului timp de 6 ani, după cum urmează:

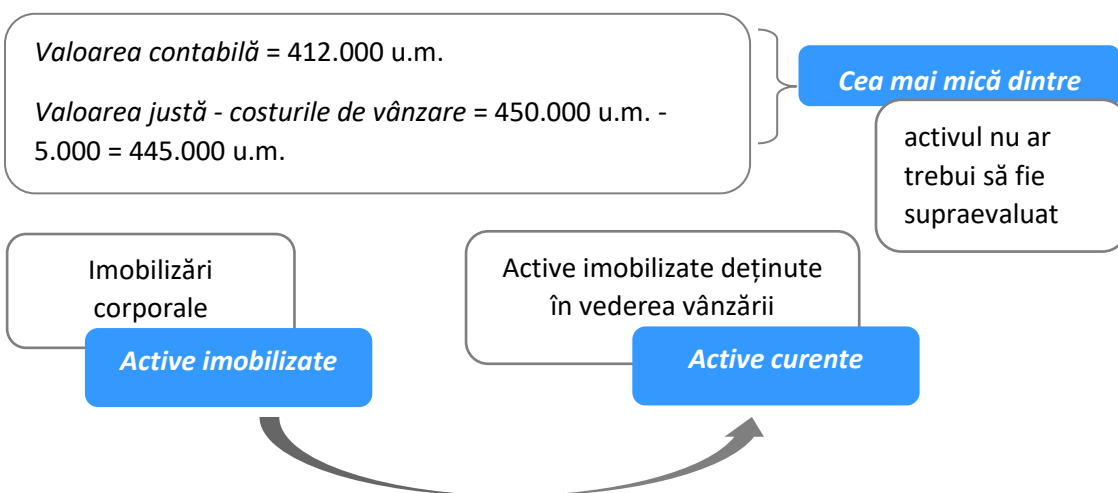
*Valoarea contabilă = cost - amortizarea acumulată*

*Amortizarea acumulată din 2015 până în 2020: 98.000 u.m. x 6 ani = 588.000 u.m.*

Prin urmare, valoarea contabilă a activului este de 412.000 u.m..

Valoarea de piață a activului la acea dată, pe baza evaluării agentului, este de 450.000 u.m.. Costurile de vânzare includ onorariul agentului de 5.000 u.m.. Ca urmare, valoarea justă a activului este mai mare decât valoarea sa contabilă.

⇒ **Evaluarea și clasificarea ca fiind deținute în vederea vânzării**



Deoarece criteriile sunt îndeplinite la sfârșitul anului 2020, entitatea va derecunoaște echipamentul din imobilizări corporale și îl va clasifica ca fiind deținut în vederea vânzării în cadrul activelor curente. Activul va fi evaluat la valoarea cea mai mică dintre valoarea contabilă și valoarea justă minus costurile de vânzare, adică la 412.000 u.m.. Amortizarea va înceta în urma reclasificării.

Cu toate acestea, la sfârșitul anului 2021, activul nu este vândut și trebuie să verificăm dacă criteriile sunt încă îndeplinite.

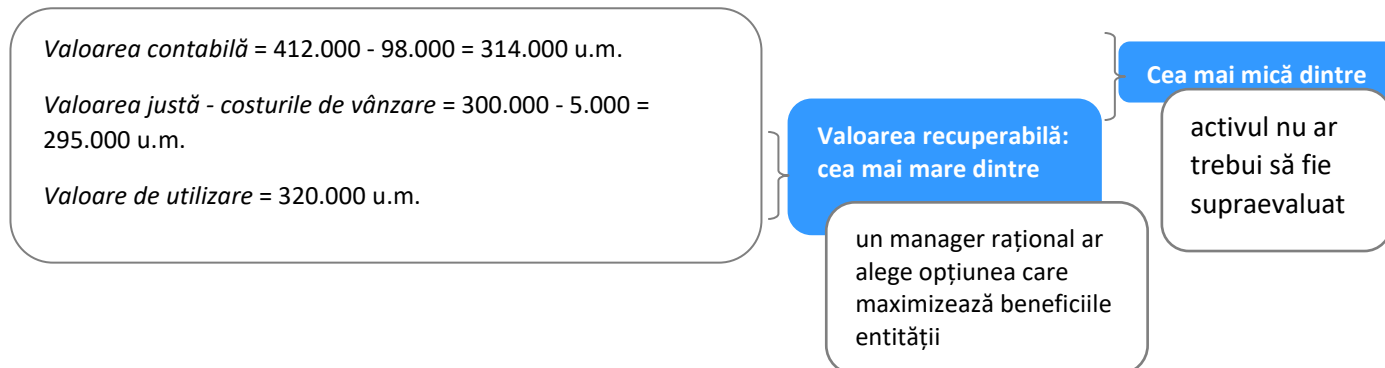
⇒ **Criterii de evaluare**

**X** *Managerii nu se angajează să continue planul de vânzare.*

Deoarece criteriile nu mai sunt îndeplinite, entitatea trebuie să înceteze clasificarea ca activ deținut în vederea vânzării și să evalueze activul la valoarea cea mai mică dintre valoarea contabilă înainte de clasificarea ca activ deținut în vederea vânzării, ajustată pentru orice amortizare care ar fi fost recunoscută dacă activul nu ar fi fost clasificat ca activ deținut în vederea vânzării, și valoarea recuperabilă. Valoarea recuperabilă reflectă valoarea cea mai mare dintre valoarea de utilizare și valoarea justă minus costurile de vânzare, deoarece un manager rațional ar alege, în mod normal, opțiunea care va maximiza beneficiile

entității. În contextul nostru, managerii au ales să folosească echipamentul mai degrabă decât să îl vândă, deoarece suma pe care entitatea ar obține-o dintr-o potențială vânzare este mai mică decât beneficiile pe care entitatea le poate obține prin utilizarea acestuia.

⇒ **Încetare și reclasificare**



În plus, deoarece valoarea recuperabilă este mai mare decât valoarea contabilă, nu trebuie înregistrată nicio depreciere.