



**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

## STUDIU DE CAZ - IFRS<sup>®</sup> 3 COMBINĂRI DE ÎNTREPRINDERI

### Introducere

Combinările de întreprinderi au loc din diverse motive, inclusiv din cauza resurselor, a proceselor de producție sau a capitalului uman necesar entităților. În primul rând, trebuie să se stabilească dacă un contract poate fi identificat ca o combinație de întreprinderi. În al doilea rând, trebuie să se identifice dacă IFRS 3 trebuie aplicat și dacă o tranzacție de combinație de întreprinderi este acoperită de domeniul de aplicare al IFRS 3.

Scopul acestui studiu de caz este de a familiariza studenții cu aspectele legate de tranzițiile la combinațiile de întreprinderi și cu modul în care acestea afectează situațiile financiare. Astfel, acest studiu de caz prezintă următoarele aspecte:

- Cum se identifică diferențele dintre achiziția de active și combinația de întreprinderi?
- De ce este important să se identifice dobânditorul și data achiziției?
- Cum se evaluează activele și datoriile dobândite și ce efect va avea în situațiile financiare ale dobânditorului.

### Informații relevante

Entitatea "Delicious Food" (DF) produce alimente congelate care respectă standardele de înaltă calitate nutrițională și utilizează numai ingrediente de cea mai înaltă calitate. Principala gamă de produse DF include mesele zilnice de prânz (de exemplu: chiftele, supe etc.). DF a decis să își extindă gama pentru a include mâncăruri exotice, cum ar fi supa de scoici congelată, caracatiță și multe altele. Acest lucru a dus la un acord pentru a face o combinație de afaceri cu entitatea "Queen's Sea Food" (QSF) cu toate echipamentele gestionate și modelul de afaceri.

La 31 decembrie 20x0, entitatea DF achiziționează toate activele și datoriile entității QSF prin emiterea a 40.000 de unități de acțiuni ale entității DF. Înainte de acest acord, capitalul social al entității DF era format din 160.000 acțiuni, iar după tranzacție va fi format din 200.000 de acțiuni. În conformitate cu acordul încheiat, 20% din acțiuni vor fi deținute de entitatea QSF. În exemplul de mai jos sunt prezentate situațiile poziției financiare ale celor două entități:

Element	Entitatea DF 31 decembrie 20x0, u.m.	Entitatea QSF 31 decembrie 20x0, u.m.
Numerar	1.000.000	50.000
Creanțe	2.000.000	150.000
Stocuri	200.000	50.000
Terenuri	1.000.000	300.000
Clădiri și echipamente	3.000.000	500.000
Amortizarea acumulată	(1.200.000)	(150.000)
<b>TOTAL ACTIVE:</b>	<b>6.000.000</b>	<b>900.000</b>
Datorii pe termen lung	1.000.000	100.000
Datorii curente	400.000	-
Capitaluri proprii (acțiuni)	2.600.000	200.000
Profit (pierdere)	2.000.000	600.000
<b>TOTAL CAPITALURI PROPRII ȘI DATORII</b>	<b>6.000.000</b>	<b>900.000</b>

La achiziționarea afacerii, entitatea DF a evaluat valoarea justă a activelor achiziționate și a datoriilor asumate de la entitatea QSF. Valoarea justă estimată este prezentată mai jos:

Elementul	Valoarea justă 31 decembrie 20x0, u.m.
Numerar	50.000
Creanțe	150.000
Stocuri	50.000
Terenuri	400.000
Clădiri și echipamente	550.000
Datorii pe termen lung	(100.000)
<b>TOTALUL ACTIVELORE NETE:</b>	<b>1.100.000</b>

Ținând cont de faptul că valoarea de piață a acțiunilor entității DF este de 30 u.m., prețul total de achiziție a noilor acțiuni va fi de 1,2 milioane u.m. (400.000 de acțiuni x 30 u.m.).

#### Întrebări pentru discuție:

1. Explicați dacă situația prezentată poate fi considerată o combinație de întreprinderi. Identificați măsurile pe care le va lua entitatea DF după achiziționarea entității QSF.
2. Evaluați fondul comercial al entității DF după preluarea activelor și achiziționarea datoriilor entității QSF.
3. Identificați dacă entitatea care a achiziționat QSF va genera câștiguri sau pierderi după combinarea de întreprinderi.
4. Prezențați înregistrarea care va fi efectuată în conturile entității achizițoare DF la data achiziției. Pregătiți situația poziției financiare după combinarea de întreprinderi.
5. Prezențați înregistrarea care va fi efectuată în conturile entității absorbite QSF la data achiziției. Pregătiți situația poziției financiare după combinarea de întreprinderi.

## SOLUȚIA STUDIULUI DE CAZ - IFRS 3 COMBINĂRI DE ÎNTREPRINDERI

Având în vedere că entitatea DF nu cumpără doar activele separate ale entității QSF, ci a achiziționat toate activele și datoriile sale, acest studiu de caz va fi tratat ca o combinare de întreprinderi. În cazul unei combinări de întreprinderi, entitatea DF trebuie (1) să identifice data achiziției; (2) să evalueze valoarea justă a activelor și datoriilor care urmează să fie achiziționate; (3) să înregistreze activele și datoriile achiziționate; și (4) să întocmească situațiile financiare.

Luând în considerare valoarea acțiunilor, valoarea activelor preluate și a datoriilor dobândite, se poate măsura fondul comercial și se poate înregistra în contabilitate tranzacția. Fondul comercial este evaluat ca diferență între costul tranzacției și valoarea justă a activelor nete achiziționate:

<b>Fondul comercial = Costul achiziției - Valoarea justă a activului net al entității dobândite</b>
Costul de achiziție este reprezentat de acțiunile noi în valoare de 1,2 milioane u.m. (400 000 de acțiuni x 30 u.m.).
Valoarea justă a activului net al entității achiziționate este de 1,1 milioane de u.m.
Fondul comercial = 1.200.000 - 1.100.000 = 100.000 u.m.

Societatea achizitoare DF va înregistra în conturile sale la data combinării de întreprinderi:

Dr. Numerar 50.000 u.m.

Dr. Creanțe 150.000 u.m.

Dr. Stocuri 50.000 u.m.

Dr. Terenuri 400.000 u.m.

Dr. Clădiri și echipamente 55.000 u.m.

Dr. Fond comercial 100.000 u.m.

Cr. Capitaluri 1.200.000 u.m.

Între timp, entitatea QSF care vinde afacerea va înregistra tranzacția prin derecunoașterea tuturor activelor și datoriilor sale și recunoașterea acțiunilor dobândite și a câștigului din tranzacție. Trebuie remarcat faptul că, după transferul activelor și datoriilor, singurele active rămase sunt acțiunile primite.

Această tranzacție nu este considerată o investiție între entitățile respective, deoarece entitatea DF achiziționează activele și datoriile în mod direct și nu prin cumpărarea de acțiuni ale entității-țintă. Entitatea QSF nu este considerată o filială a entității DF. Pe baza acestor date, entitatea QSF va calcula și înregistra câștigul din achiziție. Câștigul va fi calculat ca diferență între valorile contraprestației (acțiuni) primite și valoarea activelor și datoriilor transferate:

<b>Câștig = Costul de achiziție - Valoarea activului net în situația poziției financiare</b>
Costul de achiziție a noilor acțiuni este de 1,2 milioane u.m. (400.000 de acțiuni x 30 u.m.).
Valoarea soldului activului net este de 0,8 milioane de u.m..
Câștig = 1.200.000 - 800.000 = 400.000 u.m.

Societatea dobândită QSF va înregistra în conturile sale la data combinării de întreprinderi:

Dr. Active financiare (acțiuni) 1.200.000 u.m.

Dr. Datorii pe termen lung 100.000 u.m.

Dr. Amortizare acumulată 150.000 u.m.

Cr. Numerar 50.000 u.m.

Cr. Creanțe 150.000 u.m.

Cr. Stocuri 50.000 u.m.

Cr. Terenuri 300.000 u.m.

Cr. Clădiri și echipamente 500.000 u.m.

Cr. Câștig 400.000 u.m.

Situațiile financiare ale ambelor entități s-au modificat de la tranzacție.

Element	Entitatea DF 31 decembrie 20x0, u.m.			Entitatea QSF 31 decembrie 20x0, u.m.		
	Înainte de tranzacție	Modificări	După tranzacție	Înainte de tranzacție	Modificări	După tranzacție
Numerar	1.000.000	+50.000	1.050.000	50.000	-50.000	
Creanțe	2.000.000	+150.000	2.150.000	150.000	-150.000	
Stocuri	200.000	+50.000	250.000	50.000	-50.000	
Terenuri	1.000.000	+400.000	1.400.000	300.000	-300.000	
Clădiri și echipamente	3.000.000	+550.000	3.550.000	500.000	-500.000	
Amortizarea acumulată	(1.200.000)		(1.200.000)	(150.000)	+150.000	
Active financiare					+1.200.000	1.200.000
Fond comercial		+100.000	100.000			
<b>TOTAL ACTIVE:</b>	<b>6.000.000</b>		<b>7.300.000</b>	<b>900.000</b>		<b>1.200.000</b>
Datorii pe termen lung	1.000.000	+100.000	1.100.000	100.000	-100.000	
Datorii curente	400.000		400.000	-		
Capitaluri proprii (acțiuni)	2.600.000	+1.200.000	3.800.000	200.000		200.000
Profit (pierdere)	2.000.000		2.000.000	600.000	+400.000	1.000.000
<b>TOTAL CAPITALURI PROPRII ȘI DATORII</b>	<b>6.000.000</b>		<b>7.300.000</b>	<b>900.000</b>		<b>1.200.000</b>

Entitatea QSF ar putea continua să existe (ca entitate de investiții, având doar acțiuni ca active) sau ar putea fi lichidată.