



PASSFR.EU

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

Standardul IFRS® 3 Combinări De Întreprinderi



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

De ce sunt necesare combinările de
întreprinderi?

Ce este o combinatie de întreprinderi?

Ce este o combinare de întreprinderi?

Combinare de întreprinderi - o tranzacție sau alt eveniment prin care un dobânditor obține controlul asupra uneia sau mai multor întreprinderi. Tranzacțiile denumite uneori "fuziuni adevărate" sau "fuziuni între egali" sunt, de asemenea, combinări de întreprinderi, așa cum este utilizat acest termen în standardul IFRS 3.

Rolul fondului comercial în cadrul unei combinări de întreprinderi

- În cazul unei combinări de întreprinderi în care prețul plătit diferă de valoarea justă a activului și a datoriei preluate, fondul comercial trebuie evaluat și recunoscut în conformitate cu standardele IFRS.
- **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.

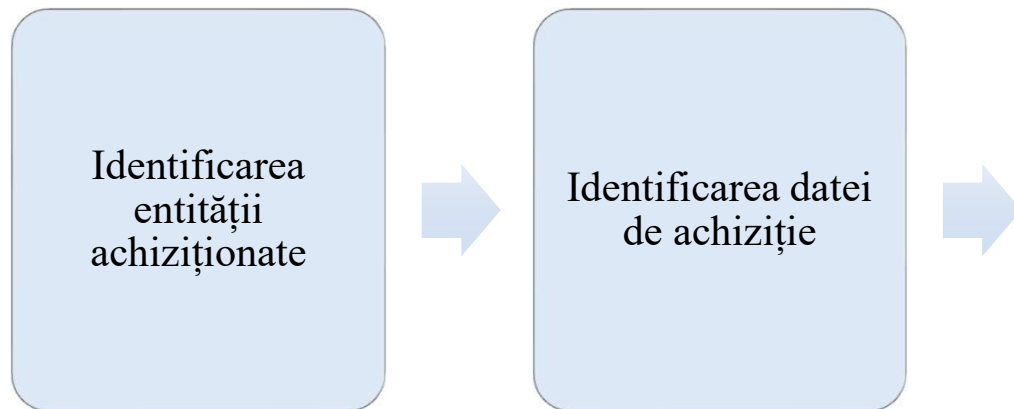
Recunoașterea combinării de întreprinderi

- O combinare de întreprinderi este contabilizată prin **metoda achiziției**. Această metodă este utilizată atunci când o entitate achiziționează o altă entitate, iar diferența dintre prețul de achiziție a întreprinderii și valoarea justă reprezintă fond comercial.

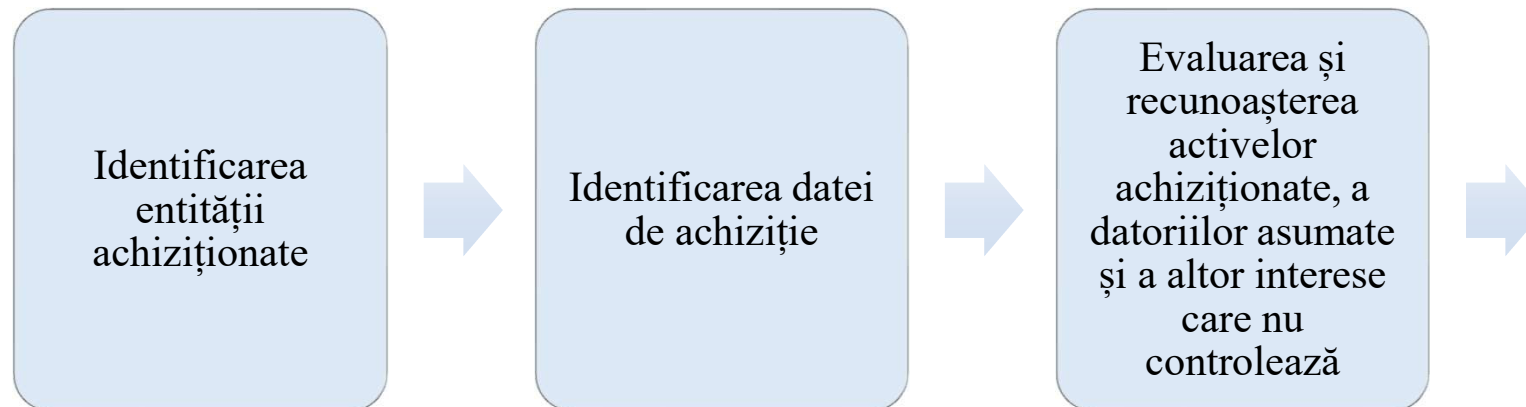
Care sunt etapele metodei achiziției pentru recunoașterea combinării de întreprinderi?



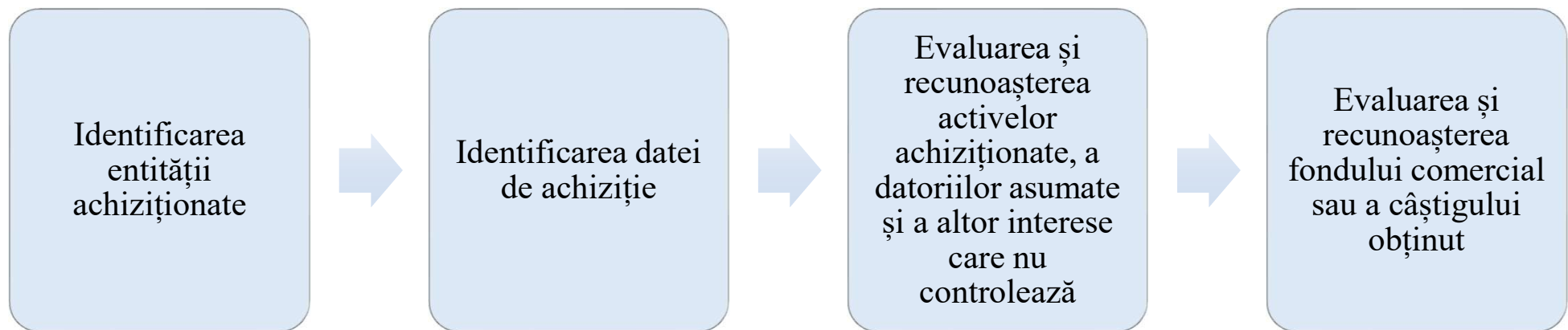
Care sunt etapele metodei achiziției pentru recunoașterea combinării de întreprinderi?



Care sunt etapele metodei achiziției pentru recunoașterea combinării de întreprinderi?



Care sunt etapele metodei achiziției pentru recunoașterea combinării de întreprinderi?



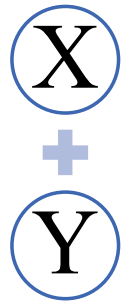
Ce tipuri de combinații de întreprinderi există?

Entitățile sunt
absorbite de o
singură entitate

Entitățile își transferă
activele nete către o
entitate nou-
înființată

Achiziționarea părții
de afaceri

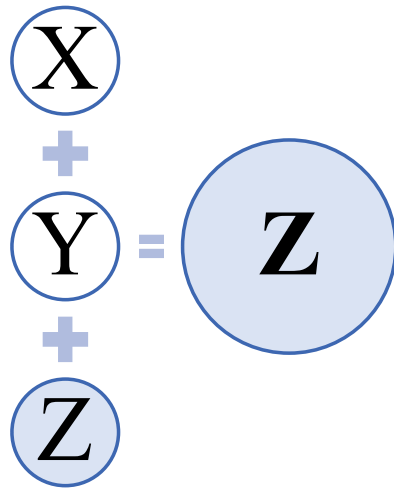
Combinări de întreprinderi - Entitățile
fuzionează într-o singură entitate



Combinări de întreprinderi - Entitățile
fuzionează într-o singură entitate



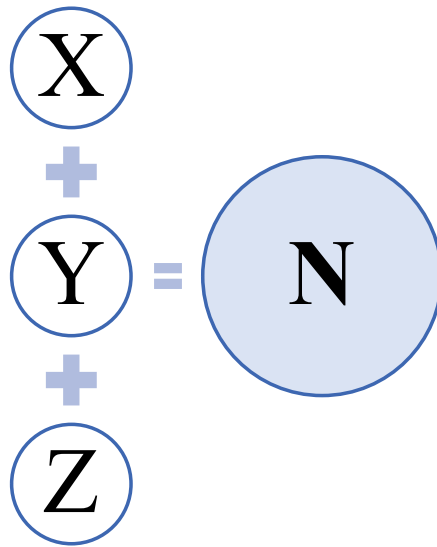
Combinări de întreprinderi - Entitățile
fuzionează într-o singură entitate



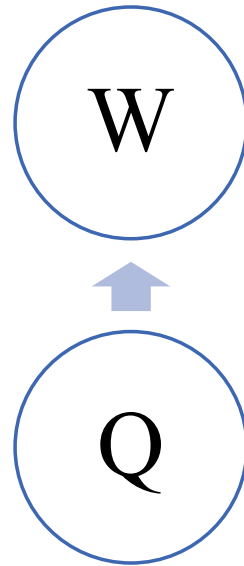
Combinări de întreprinderi - Entitățile își transferă activele nete către o entitate nou-înființată



Combinare de întreprinderi - Entitățile își transferă activele nete către o entitate nou-înființată



Combinare de întreprinderi - Achiziționarea părții de întreprindere



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 achiziționate și datoriile asumate sunt înregistrate conform metodei achiziției și nu ca rezultat al tranzacției.

Principiile de recunoaștere și evaluare

- **Principiile de recunoaștere** sunt utilizate pentru a identifica activele, datoriile și interesele care nu controlează care sunt recunoscute separat de fondul comercial.

Principiile de recunoaștere și evaluare

- 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** aplicate înseamnă că activele și datoriile sunt evaluate la valoarea justă la data achiziției combinării de întreprinderi.

Calculul fondului comercial

- Activele achiziționate și datoriile asumate sunt evaluate la **valoarea justă**.

Calculul fondului comercial

- Activele achiziționate și datoriile asumate sunt evaluate la valoarea justă.
- ***Valoarea justă*** - este prețul care ar fi primit pentru vânzarea unui activ sau plătit pentru transferul unei datorii între participanții pe piață.
- Determinarea valorii juste este importantă pentru evaluarea fondului comercial. Fondul comercial este evaluat ca diferență între contravaloarea transferată pentru o combinație de întreprinderi și valoarea justă a activelor și datoriilor identificabile.

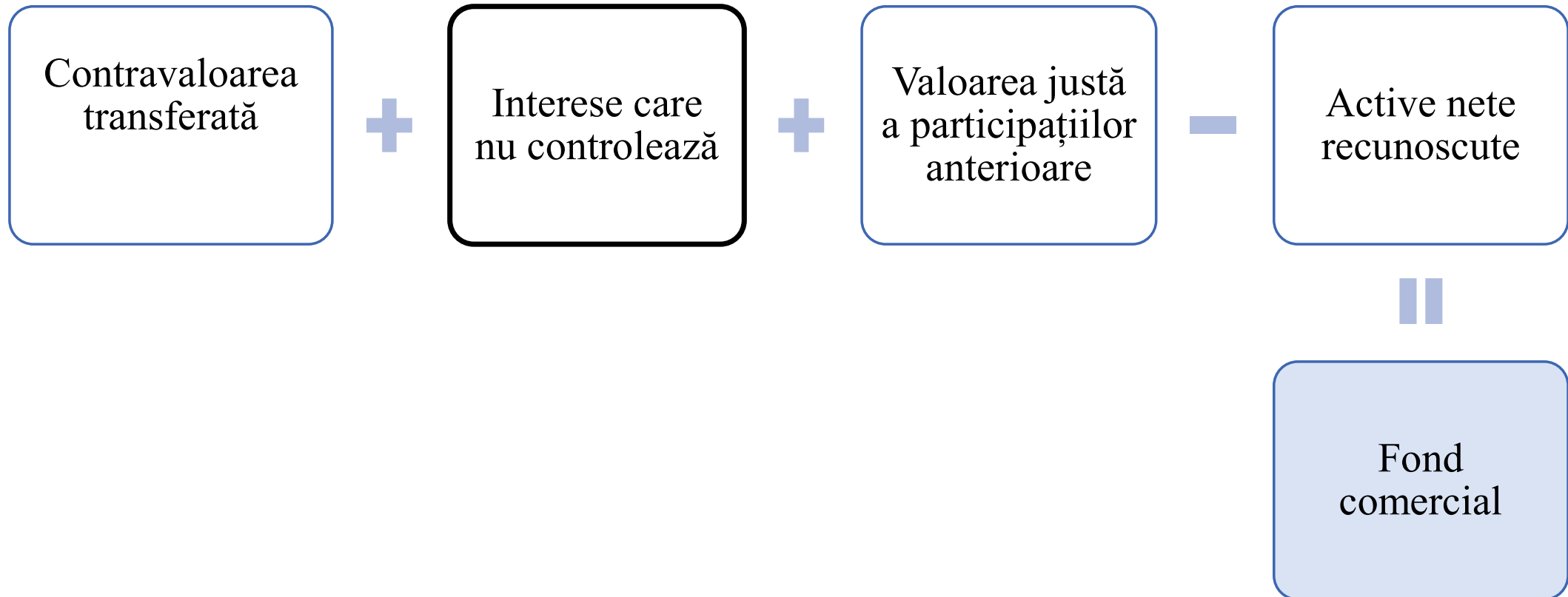
Calculul fondului comercial

- Activele achiziționate și datoriile asumate sunt evaluate la valoarea justă.
- *Valoarea justă* - este prețul care ar fi primit pentru vânzarea unui activ sau plătit pentru transferul unei datorii între participanții pe piață.
- **Determinarea valorii juste este importantă pentru evaluarea fondului comercial. Fondul comercial este evaluat ca diferență între contravaloarea transferată pentru o combinație de întreprinderi și valoarea justă a activelor și datoriilor identificate.**

Calculul fondului comercial



Calculul fondului comercial



Exemplu de calcul al fondului comercial

Cazul

Terenuri 12.000 u.m.	Capitaluri proprii 7.000 u.m.
	Datorii 5.000 u.m.

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.** Entitatea W este de acord să plătească 8 000 u.m..

Exemplu de calcul al fondului comercial

Soluție

- Contravaloarea transferată = 1000 acțiuni x 8 u.m. = 8.000 u.m.

Exemplu de calcul al fondului comercial

Soluție

- Contravaloarea transferată = 1000 acțiuni x 8 u.m. = 8.000 u.m.
- Activele nete recunoscute = active 12.000 u.m. - datorii 5.000 u.m. = 7.000 u.m.

Exemplu de calcul al fondului comercial

Soluție

- Contravaloarea transferată = 1000 acțiuni x 8 u.m. = 8.000 u.m.
- Activele nete recunoscute = active 12.000 u.m. - datorii 5.000 u.m. = 7.000 u.m.
- Fondul comercial = 8.000 u.m. - 7.000 u.m. = 1.000 u.m.

Entitatea W va înregistra în situațiile financiare activele achiziționate, datoriile asumate, majorarea de capital și fondul comercial de 1 000 u.m..

Determinarea intereselor care nu controlează

Exemplu de calculare a sumei intereselor care nu controlează

Cazul

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..

Exemplu de calculare a sumei intereselor care nu controlează (ICN)

Soluție (1) – evaluarea intereselor care nu controlează la valoarea justă

Interese care nu controlează = $90.000 \text{ u.m.} \times 25\% = 22.500 \text{ u.m.}$

Active nete recunoscute = 90.000 u.m.

Fondul comercial = $120.000 \text{ u.m.} + 22.500 \text{ u.m.} - 90.000 \text{ u.m.} = 52.500 \text{ u.m.}$

Exemplu de calculare a sumei intereselor care nu controlează

Soluție (1) – evaluarea intereselor care nu controlează la valoarea justă

Interese care nu controlează = $90.000 \text{ u.m.} \times 25\% = 22.500 \text{ u.m.}$

Active nete recunoscute = 90.000 u.m.

Fondul comercial = $120.000 \text{ u.m.} + 22.500 \text{ u.m.} - 90.000 \text{ u.m.} = 52.500 \text{ u.m.}$

Operația este înregistrată ca:

Dr. Active nete 90.000 u.m.

Dr. Fond comercial 52.500 u.m.

Cr. Contravaloare transferată 120.000 u.m.

Cr. ICN 22.500 u.m.

Exemplu de calculare a sumei intereselor care nu controlează

Soluție (2) evaluarea intereselor care nu controlează la cota proporțională deținută în activele nete identificate

Interese care nu controlează = $120.000 \text{ u.m.} \times 25\%/75\% = 40.000 \text{ u.m.}$

Active nete recunoscute = 90.000 u.m.

Fondul comercial = $120.000 \text{ u.m.} + 40.000 \text{ u.m.} - 90.000 \text{ u.m.} = 70.000 \text{ u.m.}$

Exemplu de calculare a sumei intereselor care nu controlează

Soluție (2) evaluarea intereselor care nu controlează la cota proporțională deținută în activele nete identificate

Interese care nu controlează = $120.000 \text{ u.m.} \times 25\%/75\% = 40.000 \text{ u.m.}$

Active nete recunoscute = 90.000 u.m.

Fondul comercial = $120.000 \text{ u.m.} + 40.000 \text{ u.m.} - 90.000 \text{ u.m.} = 70.000 \text{ u.m.}$

Operația este înregistrată ca:

Dr. Active nete 90.000 u.m.

Dr. Fond comercial 70.000 u.m.

Cr. Contravaloare transferată 120.000 u.m.

Cr. ICN 40.000 u.m.


Exemplu de calculare a sumei intereselor care nu controlează

Element	Evaluarea intereselor care nu controlează la valoarea justă	Evaluarea intereselor care nu controlează la cota proporțională deținută în activele nete identificate
Fond comercial	52.500	70.000
ICN	22.500	40.000

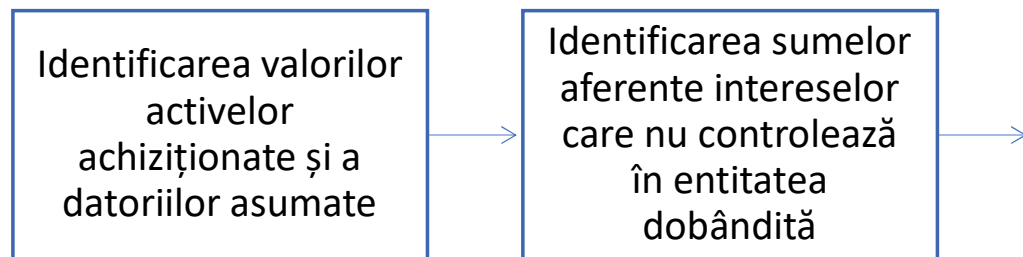
Ce este o achiziție în condiții avantajoase?

Ce este o achiziție în condiții avantajoase?

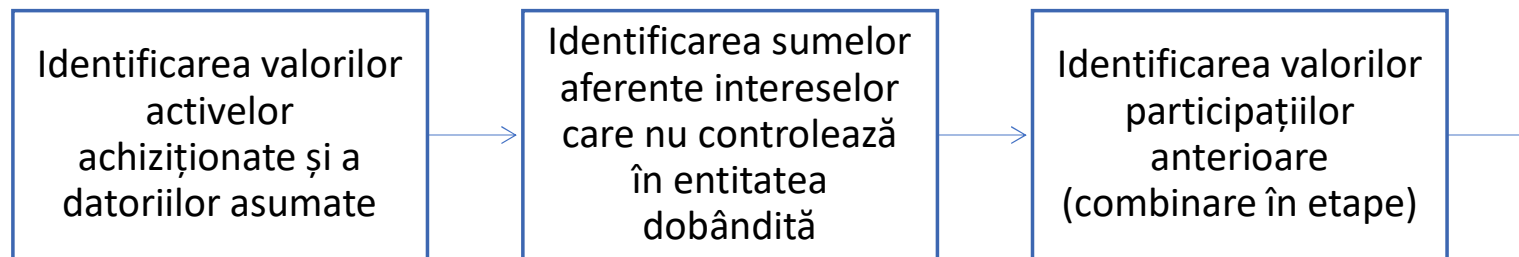
Identificarea valorilor
activelor
achiziționate și a
datoriilor asumate



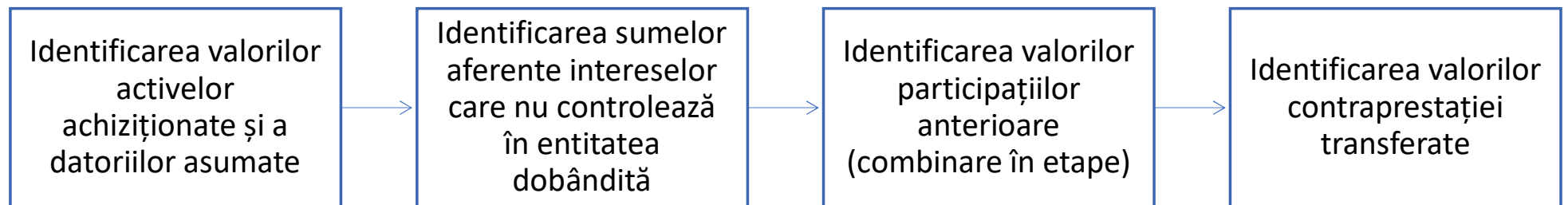
Ce este o achiziție în condiții avantajoase?



Ce este o achiziție în condiții avantajoase?



Ce este o achiziție în condiții avantajoase?



Exemplu de achiziție 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..

Exemplu de achiziție în condiții avantajoase

Etapele 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 comercial	Valoarea justă a activului net este de 16.000 u.m. (20.000 u.m. - 4.000 u.m.), pe când pentru afacere se plătesc 14.000 u.m.. Prin urmare, se consideră că este vorba de o achiziție în condiții avantajoase, iar câștigul trebuie evaluat.

Exemplu de achiziție 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 comercial	Valoarea justă a activului net este de 16.000 u.m. (20.000 u.m. - 4.000 u.m.), pe când pentru afacere se plătește 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	Valoarea activului net este revizuită din nou. În urma revizuirii, entitatea Z a ajustat valoarea activelor nete identificabile achiziționate la 15.000 u.m..

Exemplu de achiziție 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 comercial	Valoarea justă a activului net este de 16.000 u.m. (20.000 u.m. - 4.000 u.m.) atunci când pentru afacere se plătește 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	Valoarea activului net este revizuită din nou. În urma revizuirii, 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 – 15.000), care reprezintă diferența dintre contravaloarea transferată către entitatea Q și valoarea activului net.

Relația existentă între dobânditor și entitatea
dobândită

Relația existentă între dobânditor și entitatea dobândită

- Se exclud tranzacțiile care decontează relațiile preexistente dintre dobânditor și entitatea dobândită.

Relația existentă între dobânditor și entitatea dobândită

- 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.

Relația existentă între dobânditor și entitatea dobândită

- 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.

Informații de prezentat

- **Sunt furnizate informații semnificative pentru utilizatori despre achiziția unei întreprinderi, astfel încât aceștia să poată evalua natura și efectul financiar al combinării de întreprinderi în timpul sau după încheierea perioadei de raportare, dar înainte ca situațiile financiare să fie autorizate pentru publicare.**

Informații de prezentat

- Sunt furnizate informații semnificative despre achiziționarea unei întreprinderi pentru utilizatori, astfel încât aceștia să poată evalua natura și efectul financiar al combinării de întreprinderi în timpul sau după încheierea perioadei de raportare, dar înainte ca situațiile financiare să fie autorizate pentru publicare
- **Situațiile financiare ar trebui să prezinte ajustările aduse contraprestației transferate și să furnizeze informații semnificative în cazul în care aceste ajustări au avut un efect asupra poziției financiare a entității.**

Informații de prezentat

- Sunt furnizate informații semnificative despre achiziția unei întreprinderi pentru utilizatori, astfel încât aceștia să poată evalua natura și efectul financiar al combinării de întreprinderi în timpul sau după încheierea perioadei de raportare, dar înainte ca situațiile financiare să fie autorizate pentru publicare.
- Situațiile financiare trebuie să prezinte ajustările aduse contraprestației transferate și să furnizeze informații semnificative în cazul în care 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.**

Informații de prezentat

- Sunt furnizate informații semnificative despre achiziția unei întreprinderi pentru utilizatori, astfel încât aceștia să poată evalua natura și efectul financiar al combinării de întreprinderi în timpul sau după încheierea perioadei de raportare, dar înainte ca situațiile financiare să fie autorizate pentru publicare.
- Situațiile financiare trebuie să prezinte ajustările aduse contraprestației transferate și să furnizeze informații semnificative în cazul în care aceste ajustări au avut un efect asupra poziției financiare a entității.
- Există cazuri în care o combinare de întreprinderi necesită compensarea oricărei deprecieri ulterioare ca o compensație pentru vânzător.
- **O astfel de compensație nu este inclusă în contraprestația transferată, dar este semnificativă pentru utilizatorii situațiilor financiare și trebuie prezentată.**

Informații de prezentat

Informații despre entitatea dobândită (denumire și descriere)	Data achiziției	Procentul de participare la capital cu drept de vot	Motivele combinării afacerilor și descrierea controlului	Factori privind fondul comercial
Informații calitative privind recunoașterea fondului comercial	Valoarea justă a contraprestației totale transferate	Informații privind acordurile privind contraprestațiile contingente și despăgubirile	Informații privind creanțele achiziționate	Informații privind activele achiziționate și datoriile asumate
Informații privind recunoașterea datoriilor contingente	Informații privind valoarea totală a fondului comercial	Informații despre toate tranzacțiile separate în timpul combinării de întreprinderi	Detalii privind achiziția în condiții avantajoase	Detalii privind interesele care nu controlează
Detalii despre combinarea în etape de afaceri	Detalii privind veniturile și profitul (pierderea) entității dobândite	Detalii privind combinările de întreprinderi confirmate a căror dată de achiziție este ulterioară perioadei de raportare		

Exemplu practic

- **Avem o structură simplă a situației poziției financiare a entităților A și B.**

Exemplu practic

- Avem o structură simplă a situației poziției financiare a entităților A și B.
- **Entitatea A dobândește toate activele și datoriile entității B prin emiterea a 10.000 de acțiuni unitare ale entității A.**

Exemplu practic

- Avem o structură simplă a situației poziției financiare a entităților A și B.
- Entitatea A dobândește toate activele și datoriile entității B prin emiterea a 10.000 de acțiuni unitare ale entității A.
- **Înainte de acest acord, entitatea A deținea 90.000 de unități de acțiuni, iar după tranzacție va deține în total 100.000 de acțiuni.**

Exemplu practic

- Avem o structură simplă a situației poziției financiare a entităților A și B.
- Entitatea A dobândește toate activele și datoriile entității B prin emiterea a 10.000 de acțiuni unitare ale entității A.
- Înainte de acest acord, entitatea A deținea 90.000 de unități de acțiuni, iar după tranzacție va deține în total 100.000 de acțiuni.
- **În conformitate cu acordul, 10% din acțiuni vor fi deținute de entitatea B.**

Exemplu practic

Element	Entitatea A, u.m.	Entitatea B, u.m.
Stocuri	100.000	50.000
Numerar	50.000	10.000
TOTAL ACTIVE:	150.000	60.000
Capital propriu (capital social)	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

Exemplu practic

- La data achiziției, entitatea A a evaluat valoarea justă a activelor recunoscute 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 cu valoarea din situația poziției financiare.

Element	Situația poziției financiare a entității B, u.m.	Valoarea justă evaluată, u.m.
Stocuri	50.000	40.000

Exemplu practic

- Știind că valoarea de piață a acțiunilor entității A este de 10 u.m., prețul total de achiziție a noilor acțiuni 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 tranzacția în contabilitate.

Exemplu practic

- Fondul comercial este evaluat ca diferență între costul de achiziție și valoarea justă a activelor nete achiziționate:

Fondul comercial = Costul achiziției - Valoarea justă a activului net al entității dobândite

Costul de achiziție a acțiunilor noi este de 100.000 u.m.

Exemplu practic

- Fondul comercial este evaluat ca diferență între costul afacerii și valoarea justă a activelor nete achiziționate:

Fondul comercial = Costul achiziției - Valoarea justă a activului net al entității dobândite

Costul de achiziție a acțiunilor noi 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.).

Exemplu practic

- Fondul comercial este evaluat ca diferență între costul afacerii și valoarea justă a activelor nete achiziționate:

Fondul comercial = Costul achiziției - Valoarea justă a activului net al entității dobândite

Costul de achiziție a acțiunilor noi 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.

Exemplu practic

- 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.

Exemplu practic

- 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 = Costul de achiziție - Valoarea din situația poziției financiare a activului net

Costul de achiziție a noilor acțiuni este de 100.000 u.m.

Exemplu practic

- 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 = Costul de achiziție - Valoarea din situația poziției financiare a activului net

Costul de achiziție a noilor acțiuni este de 100.000 u.m.

Valoarea soldului activului net este de 50.000 u.m.

(Stocuri 50.000 u.m. + Numerar 10.000 u.m. - Datorii 10.000 u.m.).

Exemplu practic

- 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 = Costul de achiziție - Valoarea din situația poziției financiare a activului net

Costul de achiziție a noilor acțiuni este de 100.000 u.m.

Valoarea soldului activului net este de 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.

Exemplu practic

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
Capital propriu (capital social)	120.000	+100.000	220.000	30.000	+50.000	80.000
Profit (pierdere)	10.000		10.000	20.000		20.000
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



PASSFR.EU

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



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