Standardul Internaţional de contabilitate 38  
*Imobilizări necorporale*

Obiectiv

1 Obiectivul prezentului standard este de a prescrie tratamentul contabil pentru imobilizările necorporale care nu sunt reglementate în mod specific de un alt standard. Prezentul standard prevede ca o entitate să recunoască o imobilizare necorporală dacă şi numai dacă sunt îndeplinite criteriile specifice. Standardul specifică, de asemenea, modul de evaluare a valorii contabile a imobilizărilor necorporale şi prevede prezentarea de informaţii specifice privind imobilizările necorporale.

Domeniu de aplicare

**2** **Prezentul standard trebuie să se aplice pentru contabilizarea imobilizărilor necorporale, cu excepţia:**

**(a)** **imobilizărilor necorporale care intră în domeniul de aplicare al unui alt standard;**

**(b)** **activelor financiare, așa cum sunt definite în IAS 32 *Instrumente financiare: prezentare*;**

**(c)** **recunoaşterii şi evaluării activelor de explorare şi evaluare (a se vedea IFRS 6 *Explorarea şi evaluarea resurselor minerale*); și**

**(d)** **cheltuielilor pentru valorificarea şi extragerea minereurilor, petrolului, gazelor naturale şi a altor resurse neregenerabile similare.**

3 Dacă un alt standard prescrie contabilizarea unui tip specific de imobilizări necorporale, o entitate aplică standardul respectiv şi nu prezentul standard. De exemplu, prezentul standard nu se aplică:

(a) imobilizărilor necorporale deţinute de o entitate pentru vânzare pe parcursul desfăşurării normale a activităţii (a se vedea IAS 2 *Stocuri*).

(b) creanţelor privind impozitul amânat (a se vedea IAS 12 *Impozitul pe profit*).

(c) creanțelor care decurg din contracte de leasing care sunt contabilizate în conformitate cu IFRS 16 *Contracte de leasing*.

(d) activelor generate de beneficiile angajaţilor (a se vedea IAS 19 *Beneficiile angajaţilor*).

(e) activelor financiare aşa cum sunt definite în IAS 32. Recunoașterea și evaluarea anumitor active financiare sunt tratate în IFRS 10 *Situații financiare consolidate*, IAS 27 *Situații financiare individuale* și IAS 28 *Investiții în entitățile asociate și în asocierile în participație*.

(f) fondului comercial dobândit într-o combinare de întreprinderi (a se vedea IFRS 3 *Combinări de întreprinderi*).

(g) costurilor de achiziţie amânate şi imobilizărilor necorporale care rezultă din drepturile contractuale ale unui asigurător deţinute în temeiul unui contract de asigurare care intră în domeniul de aplicare al IFRS 4 *Contracte de asigurare*. IFRS 4 prevede dispoziţii specifice de prezentare a informaţiilor pentru acele costuri de achiziţie amânate, dar nu şi pentru acele imobilizări necorporale. Astfel, dispoziţiile de prezentare a informaţiilor din prezentul standard se aplică respectivelor imobilizări necorporale.

(h) imobilizărilor necorporale pe termen lung clasificate drept deţinute în vederea vânzării (sau incluse într-un grup destinat cedării clasificat drept deţinut în vederea vânzării) în conformitate cu IFRS 5 *Active imobilizate deţinute în vederea vânzării şi activităţi întrerupte*.

(i) activelor rezultate din contractele cu clienții care sunt recunoscute în conformitate cu IFRS 15 *Venituri din contractele cu clienții*.

4 Anumite imobilizări necorporale pot fi conţinute în sau pe suporturi fizice, cum ar fi compact-discul (în cazul programelor informatice), documentaţia legală (în cazul licenţelor sau al brevetelor) sau filmul. Pentru a stabili dacă o imobilizare care încorporează atât elemente corporale, cât şi necorporale trebuie tratată în conformitate cu IAS 16 *Imobilizări corporale* sau ca imobilizare necorporală în conformitate cu prezentul standard, o entitate îşi utilizează raţionamentul pentru a evalua care element este mai semnificativ. De exemplu, un program informatic pentru un utilaj computerizat care nu poate funcţiona fără programul respectiv este parte integrantă a respectivului hardware şi este tratat ca imobilizare corporală. Acelaşi lucru este valabil şi pentru sistemul de operare al unui computer. În cazul în care nu fac parte integrantă din echipamentul aferent, programele informatice sunt tratate ca imobilizări necorporale.

5 Prezentul standard se aplică, printre altele, costurilor aferente activităţilor de publicitate, de formare profesională, de constituire, de cercetare şi dezvoltare. Activităţile de cercetare şi dezvoltare sunt direcţionate către dezvoltarea cunoştinţelor. Prin urmare, chiar dacă aceste activităţi pot avea ca rezultat o imobilizare cu formă fizică (de exemplu, un prototip), elementul fizic al activului este secundar componentei sale necorporale, adică pachetul de cunoştinţe încorporat în aceasta.

6 Drepturile deținute de către un locatar în baza acordurilor pentru acordarea licenţei pentru elemente precum filmele, înregistrările video, piesele de teatru, manuscrisele, brevetele şi drepturile de autor intră sub incidenţa prezentului standard și sunt excluse din domeniul de aplicare al IFRS 16.

7 Excluderile din domeniul de aplicare al unui standard pot apărea atunci când anumite activităţi sau tranzacţii sunt atât de specializate încât creează probleme contabile care pot necesita o abordare diferită. Astfel de probleme apar în contabilizarea costurilor de explorare, valorificare şi extracţie a petrolului, gazelor naturale şi depozitelor de minereuri în industriile extractive, precum şi în cazul contractelor de asigurare. Prin urmare, prezentul standard nu se aplică costurilor aferente acestor activităţi şi contracte. Totuși, prezentul standard se aplică altor imobilizări necorporale utilizate (precum programele informatice) şi altor costuri suportate (precum costurile de constituire) în industriile extractive sau în domeniul asigurărilor.

Definiţii

**8** **Următorii termeni sunt utilizaţi în prezentul standard cu înţelesul specificat în continuare:**

***Amortizarea* este alocarea sistematică a valorii amortizabile a unei imobilizări necorporale pe întreaga sa durată de viaţă utilă.**

**Un *activ* este o resursă:**

**(a)** **controlată de o entitate ca rezultat al unor evenimente trecute; și**

**(b)** **de la care se preconizează că vor decurge beneficii economice viitoare pentru entitate.**

***Valoarea contabilă* este valoarea la care un activ este recunoscut în situaţia poziţiei financiare după ce se deduc amortizarea cumulată şi pierderile cumulate din depreciere.**

***Costul*** **este suma în numerar sau în echivalente de numerar plătită sau valoarea justă a altei contraprestaţii furnizate pentru a dobândi un activ la momentul achiziţiei sau construcţiei sale ori, acolo unde este cazul, valoarea atribuită activului respectiv atunci când este recunoscut iniţial în conformitate cu dispoziţiile specifice ale altor IFRS-uri, de exemplu, IFRS 2 *Plata pe bază de acţiuni*.**

***Valoarea amortizabilă*** **este costul unui activ, sau o altă valoare care înlocuieşte costul, minus valoarea reziduală a activului.**

***Dezvoltarea* este aplicarea descoperirilor din cercetare sau a altor cunoştinţe într-un plan sau proiect care vizează producţia de materiale, dispozitive, produse, procese, sisteme sau servicii noi sau îmbunătăţite substanţial, înainte de începerea producţiei sau utilizării comerciale.**

***Valoarea specifică entităţii*** **este valoarea actualizată a fluxurilor de trezorerie pe care o entitate se aşteaptă să le obţină din utilizarea continuă a unui activ şi din cedarea acestuia la sfârşitul duratei sale de viaţă utilă sau pe care entitatea se aşteaptă să le suporte la decontarea unei datorii.**

***Valoarea justă* reprezintă preţul care ar fi încasat pentru vânzarea unui activ sau plătit pentru transferul unei datorii într-o tranzacţie reglementată între participanţii de pe piaţă, la data evaluării. (A se vedea IFRS 13 *Evaluarea la valoarea justă*.)**

**O *pierdere din depreciere* reprezintă valoarea cu care valoarea contabilă a unui activ depăşeşte valoarea sa recuperabilă.**

**O *imobilizare necorporală* este un activ nemonetar identificabil fără formă fizică.**

***Activele monetare* sunt banii deţinuţi şi activele de primit în sume de bani fixe sau determinabile.**

***Cercetarea* este investigarea inițială şi planificată întreprinsă în scopul dobândirii unor cunoştinţe sau înţelesuri ştiinţifice ori tehnice noi.**

***Valoarea reziduală* a unei imobilizări necorporale este valoarea estimată pe care ar obţine-o în prezent o entitate din cedarea unui activ, după deducerea costurilor estimate asociate cedării, dacă activul ar avea deja vechimea şi starea prevăzute la sfârşitul duratei sale de viaţă utilă.**

***Durata de viaţă utilă* este fie**:

**(a)** **perioada în care se preconizează că un activ va fi disponibil pentru a fi utilizat de către o entitate; fie**

**(b)** **numărul de unităţi de producţie sau de unităţi similare pe care o entitate preconizează să le obţină de la activ.**

Imobilizări necorporale

9 Entităţile cheltuiesc frecvent resurse sau suportă datorii pentru achiziţia, dezvoltarea, întreţinerea sau îmbunătăţirea unor resurse necorporale precum cunoştinţele ştiinţifice sau tehnice, proiectarea şi implementarea unor noi procese sau sisteme, licenţele, proprietatea intelectuală, cunoştinţele despre piaţă şi mărcile comerciale (inclusiv numele de marcă şi titlurile de publicaţii). Exemple uzuale de elemente cuprinse în aceste categorii generale sunt programele informatice, brevetele, drepturile de autor, filmele, listele de clienţi, drepturile privind serviciile ipotecare, permisele de pescuit, cotele de import, francizele, relaţiile cu clienţii sau furnizorii, loialitatea clienţilor, cota de piaţă şi drepturile de comercializare.

10 Nu toate elementele descrise la punctul 9 corespund definiţiei unei imobilizări necorporale, respectiv caracterul identificabil, controlul asupra unei resurse şi existenţa unor beneficii economice viitoare. Dacă un element care intră sub incidenţa prezentului standard nu corespunde definiţiei unei imobilizări necorporale, costul aferent achiziţiei sau realizării sale pe plan intern este recunoscut drept cheltuială în momentul în care este suportat. Totuşi, dacă este dobândit în cadrul unei combinări de întreprinderi, elementul în cauză face parte din fondul comercial recunoscut la data achiziţiei (a se vedea punctul 68).

Caracteristica de identificare

11 Definiţia unei imobilizări necorporale prevede ca imobilizarea necorporală să fie identificabilă pentru a fi diferenţiată de fondul comercial. Fondul comercial care este recunoscut într-o combinare de întreprinderi este un activ care reprezintă beneficiile economice viitoare ce rezultă din alte active dobândite într-o combinare de întreprinderi care nu sunt identificate individual şi recunoscute separat. Beneficiile economice viitoare pot rezulta din sinergia între activele identificabile dobândite sau din active care nu îndeplinesc condiţiile pentru recunoaşterea, în mod individual, în situaţiile financiare.

**12** **Un activ este identificabil dacă fie:**

**(a)** **este separabil, adică poate fi separat sau desprins din entitate şi vândut, transferat, cesionat printr-un contract de licenţă, închiriat sau schimbat, fie individual, fie împreună cu un alt contract, cu un activ identificabil sau cu o datorie identificabilă aferent(ă), indiferent dacă entitatea intenţionează sau nu să facă acest lucru; fie**

**(b)** **decurge din drepturile contractuale sau de altă natură legală, indiferent dacă acele drepturi sunt transferabile sau separabile de entitate sau de alte drepturi şi obligaţii.**

Controlul

13 O entitate controlează un activ dacă entitatea are capacitatea de a obţine beneficii economice viitoare de pe urma resursei de bază şi de a restricţiona accesul altora la beneficiile respective. Capacitatea unei entităţi de a controla beneficiile economice viitoare generate de o imobilizare necorporală provine în mod normal din drepturile legale a căror aplicare poate fi susţinută în instanţă. În absenţa unor drepturi legale, controlul este mai dificil de demonstrat. Cu toate acestea, aplicabilitatea legală a unui drept nu este o condiţie necesară pentru control, întrucât entitatea poate fi capabilă să controleze beneficiile economice viitoare în alt mod.

14 Cunoştinţele tehnice şi de piaţă pot genera beneficii economice viitoare. O entitate controlează beneficiile în cauză dacă, de exemplu, cunoştinţele respective sunt protejate de drepturi legale precum drepturile de autor, o restricţie impusă de un contract comercial (dacă acest lucru este permis) sau obligaţia juridică a angajaţilor de a păstra confidenţialitatea.

15 O entitate poate avea o echipă alcătuită din personal calificat şi poate fi capabilă să identifice la acest personal competenţe suplimentare care, prin formare profesională, ar putea genera beneficii economice viitoare. De asemenea, entitatea poate să preconizeze că angajaţii săi îi vor pune în continuare la dispoziţie competenţele lor profesionale. Cu toate acestea, în general, o entitate nu are suficient control asupra beneficiilor economice viitoare preconizate de la o echipă de personal calificat şi din formarea profesională pentru ca aceste elemente să corespundă definiţiei unei imobilizări necorporale. Dintr-un motiv similar, este puţin probabil ca un talent specific în domeniul tehnic sau al gestionării afacerilor să corespundă definiţiei unei imobilizări necorporale, cu excepţia cazului în care este protejat de drepturi legale de folosinţă şi de obţinere a beneficiilor economice viitoare preconizate a fi generate de acesta şi îndeplineşte şi celelalte criterii din definiţie.

16 O entitate poate avea un portofoliu de clienţi sau o cotă de piaţă şi poate preconiza că, datorită eforturilor sale pentru dezvoltarea relaţiilor de afaceri cu clienţii şi pentru creşterea loialităţii acestora, clienţii vor continua relaţiile comerciale cu entitatea. Cu toate acestea, în absenţa drepturilor legale care să protejeze sau a altor mijloace prin care să controleze relaţiile cu clienţii sau loialitatea acestora faţă de entitate, entitatea nu are, de obicei, suficient control asupra beneficiilor economice preconizate din relaţiile cu clienţii şi asupra loialităţii acestora pentru astfel de elemente (de exemplu, portofoliu de clienţi, cote de piaţă, relaţii cu clienţii şi loialitatea clienţilor) pentru a corespunde definiţiei imobilizărilor necorporale. În absenţa drepturilor legale care să protejeze relaţiile cu clienţii, tranzacţiile de schimb pentru aceleaşi relaţii necontractuale cu clienţii sau pentru unele similare (altele decât cele care sunt parte a unei combinări de întreprinderi) oferă dovezi că entitatea este, cu toate acestea, capabilă să controleze beneficiile economice viitoare preconizate care decurg din relaţiile cu clienţii. Întrucât astfel de tranzacţii de schimb oferă şi dovada că relaţiile cu clienţii sunt separabile, acele relaţii cu clienţii corespund definiţiei unei imobilizări necorporale.

Beneficiile economice viitoare

17 Beneficiile economice viitoare generate de o imobilizare necorporală pot include venituri din vânzarea produselor sau serviciilor, economii de costuri sau alte beneficii rezultate din utilizarea activului de către entitate. De exemplu, utilizarea proprietăţii intelectuale într-un proces de producţie poate mai degrabă să reducă costurile viitoare de producţie decât să crească veniturile viitoare.

Recunoaştere şi evaluare

18 Recunoaşterea unui element drept imobilizare necorporală necesită ca entitatea să demonstreze că elementul respectiv întruneşte următoarele:

(a) definiţia unei imobilizări necorporale (a se vedea punctele 8-17); și

(b) criteriile de recunoaştere (a se vedea punctele 21-23).

Această dispoziţie se aplică costurilor suportate iniţial pentru dobândirea sau generarea internă a unei imobilizări necorporale şi costurilor suportate ulterior pentru adăugarea sau înlocuirea unor părţi ale sale sau pentru întreţinerea sa.

19 Punctele 25-32 tratează aplicarea criteriilor de recunoaştere unor imobilizări necorporale dobândite separat, iar punctele 33-43 tratează aplicarea acestora pentru imobilizările necorporale dobândite într-o combinare de întreprinderi. Punctul 44 tratează evaluarea iniţială a imobilizărilor necorporale dobândite prin subvenţie guvernamentală, punctele 45-47 tratează schimburile de imobilizări necorporale, iar punctele 48-50 prezintă tratamentul fondului comercial generat intern. Punctele 51-67 tratează recunoaşterea iniţială şi evaluarea imobilizărilor necorporale generate intern.

20 Imobilizările necorporale sunt de asemenea natură încât, în multe cazuri, nu există adăugiri la o astfel de imobilizare sau înlocuiri ale componentelor acesteia. Prin urmare, este posibil ca majoritatea costurilor ulterioare mai degrabă să menţină beneficiile economice viitoare preconizate încorporate într-o imobilizare necorporală existentă decât să corespundă definiţiei unei imobilizări necorporale şi criteriilor de recunoaştere din prezentul standard. În plus, este deseori mai dificil să se atribuie costuri ulterioare direct unei anumite imobilizări necorporale decât activităţii ca întreg. Prin urmare, doar rareori costurile ulterioare - cele suportate după recunoaşterea iniţială a unei imobilizări necorporale dobândite sau după finalizarea unei imobilizări necorporale generate intern - sunt recunoscute în valoarea contabilă a unui activ. În conformitate cu punctul 63, costurile ulterioare aferente mărcilor, casetelor tehnice, titlurilor de publicaţii, listelor de clienţi şi elementelor similare în fond (fie dobândite din afară, fie generate intern) sunt întotdeauna recunoscute în profit sau pierdere în momentul în care sunt suportate. Aceasta pentru că astfel de costuri nu pot fi diferenţiate de costurile cu dezvoltarea întreprinderii ca întreg.

**21** **O imobilizare necorporală trebuie recunoscută dacă şi numai dacă:**

**(a)** **este probabil ca beneficiile economice viitoare preconizate atribuibile imobilizării să îi revină entităţii; și**

**(b)** **costul imobilizării poate fi evaluat în mod fiabil.**

**22** **O entitate trebuie să evalueze probabilitatea producerii de beneficii economice viitoare preconizate pe baza unor calcule raţionale şi uşor de susţinut care reprezintă cea mai bună estimare a echipei de conducere pentru setul de condiţii economice care vor exista pe parcursul duratei de viață utilă a imobilizării.**

23 O entitate foloseşte raţionamentul pentru a evalua gradul de siguranţă asociat obţinerii de beneficii economice viitoare care pot fi atribuite utilizării activului pe baza dovezilor disponibile în momentul recunoaşterii iniţiale, acordând o importanţă mai mare dovezilor externe.

**24****O imobilizare necorporală trebuie evaluată iniţial la cost.**

Achiziţia separată

25 În mod normal, preţul pe care o entitate îl plăteşte pentru a dobândi separat o imobilizare necorporală va reflecta aşteptările privind probabilitatea ca beneficiile economice viitoare preconizate ale imobilizării să îi revină entităţii. Altfel spus, entitatea preconizează o intrare de beneficii economice chiar dacă plasarea în timp sau valoarea intrării este nesigură. Astfel, criteriul de recunoaştere a probabilităţii de la punctul 21 litera (a) este întotdeauna considerat ca fiind îndeplinit pentru imobilizările necorporale dobândite separat.

26 În plus, costul unei imobilizări necorporale dobândite separat poate fi în general evaluat în mod fiabil. Acest lucru se întâmplă mai ales când contravaloarea achiziţiei ia forma numerarului sau a altor active monetare.

27 Costul unei imobilizări necorporale dobândite separat este alcătuit din:

(a) preţul său de achiziţie, inclusiv taxele vamale de import şi taxele de achiziţie nerambursabile, după scăderea reducerilor şi rabaturilor comerciale; și

(b) orice cost direct atribuibil pregătirii activului pentru utilizarea prevăzută.

28 Exemple de costuri direct atribuibile sunt:

(a) costurile cu beneficiile angajaţilor (așa cum sunt definite în IAS 19) care rezultă direct din aducerea activului la starea sa de funcţionare;

(b) onorariile profesionale care decurg direct din aducerea activului la condiţia sa de funcţionare; și

(c) costurile pentru a se testa dacă activul funcţionează corespunzător.

29 Exemple de costuri care nu constituie o parte a costului imobilizării necorporale sunt:

(a) costurile de introducere a unui nou produs sau serviciu (inclusiv costurile în materie de publicitate şi activităţi promoţionale);

(b) costurile de desfăşurare a unei activităţi într-un loc nou sau cu o nouă clasă de clienţi (inclusiv costurile de instruire a personalului); și

(c) costurile administrative şi alte cheltuieli generale de regie.

30 Recunoaşterea costurilor în valoarea contabilă a unei imobilizări necorporale încetează atunci când activul se află în starea necesară pentru a putea funcţiona în maniera intenţionată de conducere. Astfel, costurile suportate la utilizarea sau mutarea unei imobilizări necorporale nu sunt incluse în valoarea contabilă a acelei imobilizări. De exemplu, următoarele costuri nu sunt incluse în valoarea contabilă a unei imobilizări necorporale:

(a) costurile suportate atunci când o imobilizare capabilă să funcţioneze în maniera intenţionată de conducere nu a fost încă dată în folosinţă; și

(b) pierderile iniţiale din exploatare, cum sunt acelea suportate pe măsură ce se consolidează cererea pentru producţia realizată de acel activ.

31 Anumite operaţiuni au legătură cu dezvoltarea unei imobilizări necorporale, dar nu sunt necesare pentru a aduce activul la starea necesară pentru a putea funcţiona în maniera intenţionată de conducere. Aceste operaţiuni ocazionale pot apărea înaintea sau în timpul activităţilor de dezvoltare. Deoarece operaţiunile ocazionale nu sunt necesare pentru a aduce un activ la starea necesară pentru ca acesta să poată funcţiona în maniera intenţionată de conducere, veniturile şi cheltuielile aferente operaţiunilor ocazionale sunt recunoscute imediat în profit sau pierdere şi incluse în clasa corespunzătoare de venituri şi cheltuieli.

32 Dacă plata pentru o imobilizare necorporală este amânată peste termenul normal de creditare, costul său este echivalentul în numerar al preţului. Diferenţa dintre această valoare şi plăţile totale este recunoscută ca o cheltuială cu dobânda pe perioada creditului, cu excepţia cazului în care este capitalizată în conformitate cu IAS 23 *Costurile îndatorării*.

Achiziţia ca parte a unei combinări de întreprinderi

33 În conformitate cu IFRS 3 *Combinări de întreprinderi*, dacă o imobilizare necorporală este dobândită în cadrul unei combinări de întreprinderi, costul imobilizării necorporale respective este valoarea sa justă la data achiziţiei. Valoarea justă a unei imobilizări necorporale va reflecta preconizările participanţilor de pe piaţă la data achiziţiei cu privire la probabilitatea ca beneficiile economice viitoare preconizate încorporate în activ să îi revină entităţii. Altfel spus, entitatea preconizează o intrare de beneficii economice chiar dacă plasarea în timp sau valoarea intrării este nesigură. Prin urmare, se consideră că este întotdeauna respectat criteriul de recunoaştere a probabilităţii de la punctul 21 litera (a) pentru imobilizările necorporale dobândite în cadrul combinărilor de întreprinderi. Dacă un activ dobândit într-o combinare de întreprinderi este separabil sau rezultă din drepturi contractuale sau din alte drepturi legale, atunci există suficiente informaţii pentru a evalua în mod fiabil valoarea justă a activului. Prin urmare, se consideră că este întotdeauna respectat criteriul de evaluare fiabilă de la punctul 21 litera (b) pentru imobilizările necorporale dobândite în cadrul combinărilor de întreprinderi.

34 În conformitate cu prezentul standard şi cu IFRS 3 (revizuit în 2008), o entitate dobânditoare recunoaşte la data achiziţiei, separat de fondul comercial, o imobilizare necorporală a entităţii dobândite, indiferent dacă activul a fost recunoscut sau nu de entitatea dobândită înainte de combinarea de întreprinderi. Acest lucru înseamnă că entitatea dobânditoare recunoaşte drept imobilizare separată de fondul comercial un proiect de cercetare şi dezvoltare în curs de desfăşurare al entităţii dobândite dacă proiectul corespunde definiţiei unei imobilizări necorporale. Un proiect de cercetare şi dezvoltare în curs de desfăşurare al unei entităţi dobândite corespunde definiţiei unei imobilizări necorporale dacă:

(a) corespunde definiţiei unei imobilizări; și

(b) este identificabil, adică este separabil sau rezultă din drepturi contractuale sau din alte drepturi legale.

Imobilizare necorporală dobândită într-o combinare de întreprinderi

35 Dacă o imobilizare necorporală dobândită în cadrul unei combinări de întreprinderi este separată sau rezultă din drepturi contractuale sau din alte drepturi legale, atunci există suficiente informaţii pentru a evalua în mod fiabil valoarea justă a activului. Atunci când pentru estimările folosite la evaluarea valorii juste a unei imobilizări necorporale există o serie de rezultate posibile cu diferite probabilităţi, acea incertitudine este luată în calcul pentru a evalua valoarea justă a activului.

36 O imobilizare necorporală dobândită într-o combinare de întreprinderi poate fi separabilă, dar numai împreună cu un contract aferent, cu un activ sau o datorie identificabil(ă) aferent(ă). În astfel de cazuri, entitatea dobânditoare recunoaşte imobilizarea necorporală separat de fondul comercial, dar împreună cu elementul aferent.

37 Entitatea dobânditoare poate recunoaşte drept activ unic un grup de imobilizări necorporale complementare cu condiţia ca activele individuale să aibă durate de viaţă utilă similare. De exemplu, termenii „marcă” şi „nume de marcă” sunt deseori utilizaţi ca sinonime pentru mărci de comerţ şi alte mărci. Totuşi, aceştia din urmă sunt termeni generali de marketing utilizaţi în mod normal pentru a face referire la un grup de active complementare cum ar fi marca de comerţ (sau marca de servicii) şi denumirea sa comercială, formulele, reţetele şi cunoștințele sale tehnologice.

38–

41 [Eliminate]

Costurile ulterioare aferente unui proiect de cercetare şi dezvoltare dobândit în curs de desfăşurare

**42** **Costurile de cercetare sau dezvoltare care:**

**(a)** **sunt aferente unui proiect de cercetare sau dezvoltare în curs de desfăşurare dobândit separat sau printr-o combinare de întreprinderi şi care sunt recunoscute ca imobilizări necorporale; și**

**(b)** **sunt suportate după achiziţia acelui proiect**

**trebuie contabilizate în conformitate cu punctele 54-62.**

43 Aplicarea dispoziţiilor de la punctele 54-62 înseamnă că orice costuri ulterioare cu un proiect de cercetare sau dezvoltare în curs de desfăşurare dobândit separat sau printr-o combinare de întreprinderi şi recunoscut ca imobilizare necorporală sunt:

(a) recunoscute drept cheltuială atunci când sunt suportate dacă acestea sunt costuri de cercetare;

(b) recunoscute drept cheltuială atunci când sunt suportate dacă este vorba de costuri de dezvoltare care nu satisfac criteriile de recunoaştere ca imobilizări necorporale de la punctul 57; și

(c) adăugate valorii contabile a proiectului de cercetare sau dezvoltare dobândit în curs de desfăşurare dacă este vorba de costuri de dezvoltare care satisfac criteriile de recunoaştere de la punctul 57.

Achiziţia prin intermediul unei subvenţii guvernamentale

44 În anumite cazuri, o imobilizare necorporală poate fi dobândită gratuit sau pentru o contravaloare nominală prin intermediul unei subvenţii guvernamentale. Această situaţie poate apărea atunci când un guvern transferă sau alocă unei entităţi imobilizări necorporale precum drepturi de aterizare pe aeroport, licenţe de operare pentru staţii de radio sau de televiziune, licenţe sau cote tarifare de import sau dreptul de a accesa alte resurse restricţionate. În conformitate cu IAS 20 *Contabilitatea subvenţiilor guvernamentale şi prezentarea informaţiilor legate de asistenţa guvernamentală*, o entitate poate alege să recunoască iniţial atât imobilizarea necorporală, cât şi subvenţia la valoarea justă. Dacă o entitate alege să nu recunoască iniţial activul la valoarea justă, entitatea recunoaşte iniţial imobilizarea la valoarea nominală (celălalt tratament permis de IAS 20) plus orice costuri direct atribuibile pregătirii imobilizării pentru utilizarea intenţionată.

Schimbul de active

45 Una sau mai multe imobilizări necorporale poate fi dobândită (pot fi dobândite) în schimbul unuia sau mai multor active nemonetare sau în schimbul unei combinaţii de active monetare şi nemonetare. Discuţia următoare se referă doar la schimbul unui activ nemonetar cu altul, dar se aplică, de asemenea, tuturor schimburilor descrise în propoziţia precedentă. Costul unei astfel de imobilizări necorporale este evaluat la valoarea justă, cu excepţia cazurilor în care (a) tranzacţia de schimb nu are conţinut comercial sau (b) nu pot fi evaluate fiabil nici valoarea justă a activului primit, nici cea a activului cedat. Activul dobândit este evaluat în acest fel chiar dacă o entitate nu poate derecunoaşte imediat activul cedat. Dacă activul dobândit nu este evaluat la valoarea justă, costul său este evaluat la valoarea contabilă a activului cedat.

46 O entitate stabileşte dacă o tranzacţie de schimb are conţinut comercial luând în considerare măsura în care se preconizează că fluxurile sale de trezorerie viitoare se vor schimba ca rezultat al tranzacţiei. O tranzacţie de schimb are conţinut comercial în cazul în care:

(a) configurarea (adică riscul, plasarea în timp şi valoarea) fluxurilor de trezorerie ale imobilizării primite se deosebeşte de configurarea fluxurilor de trezorerie ale imobilizării transferate; sau

(b) valoarea specifică entităţii a părţii din operaţiunile entităţii afectate de tranzacţie se modifică din cauza schimbului; și

(c) diferenţa de la litera (a) sau litera (b) este semnificativă în raport cu valoarea justă a activelor schimbate.

Pentru a determina dacă o tranzacţie de schimb are conţinut comercial, valoarea specifică entităţii a părții din operaţiunile entităţii afectate de tranzacţie trebuie să reflecte fluxurile de trezorerie după impozitare. Rezultatul acestor analize poate fi clar, fără ca entitatea să aibă de efectuat calcule detaliate.

47 Punctul 21 litera (b) specifică faptul că o condiţie pentru recunoaşterea unei imobilizări necorporale o constituie posibilitatea de a evalua fiabil costul imobilizării. Valoarea justă a unei imobilizări necorporale poate fi evaluată fiabil dacă (a) variabilitatea în seria de evaluări la valoarea justă rezonabile nu este semnificativă pentru acel activ sau (b) probabilităţile diverselor estimări din acea gamă pot fi evaluate în mod fiabil şi utilizate la evaluarea valorii juste. Dacă o entitate poate să evalueze în mod fiabil fie valoarea justă a activului primit, fie pe cea a activului cedat, atunci valoarea justă a activului cedat este utilizată pentru a evalua costul, cu excepţia cazului în care valoarea justă a activului primit este mai evidentă.

Fondul comercial generat intern

**48** **Fondul comercial generat intern nu trebuie recunoscut drept activ.**

49 În anumite cazuri, costurile sunt suportate pentru a genera beneficii economice viitoare, dar acest lucru nu are drept rezultat crearea unei imobilizări necorporale care îndeplineşte criteriile de recunoaştere din prezentul standard. Astfel de costuri sunt adesea descrise ca participând la fondul comercial generat intern. Fondul comercial generat intern nu este recunoscut drept activ deoarece nu este o resursă identificabilă (adică nu este separabil şi nici nu rezultă din drepturi contractuale sau din alte drepturi legale) controlată de entitate care să poată fi evaluată în mod fiabil la cost.

50 Diferenţele dintre valoarea justă a unei entităţi şi valoarea contabilă a activelor sale nete identificabile în orice moment pot include o serie de factori care influenţează valoarea justă a entităţii. Cu toate acestea, astfel de diferenţe nu reprezintă costul imobilizărilor necorporale controlate de entitate.

Imobilizări necorporale generate intern

51 Uneori este dificil de evaluat dacă o imobilizare necorporală generată intern se califică pentru recunoaştere, din cauza problemelor în:

(a) a identifica dacă și când există un activ identificabil care va genera beneficii economice viitoare preconizate; și

(b) a determina în mod fiabil costul activului. În anumite cazuri, costul de generare internă a unei imobilizări necorporale nu poate fi diferenţiat de costul menţinerii sau majorării fondului comercial generat intern al entităţii sau de costul de funcţionare de zi cu zi.

În consecinţă, pe lângă respectarea dispoziţiilor generale pentru recunoaşterea şi evaluarea iniţială a unei imobilizări necorporale, o entitate aplică dispoziţiile şi îndrumările de la punctele 52-67 tuturor imobilizărilor necorporale generate intern.

52 Pentru a stabili dacă o imobilizare necorporală generată intern respectă criteriile de recunoaştere, o entitate împarte procesul de generare a activului în:

(a) o fază de cercetare; și

(b) o fază de dezvoltare.

Deşi termenii „cercetare” şi „dezvoltare” sunt definiţi, termenii „fază de cercetare” şi „fază de dezvoltare” au o semnificaţie mai vastă în sensul prezentului standard.

53 Dacă o entitate nu poate face distincţie între faza de cercetare şi cea de dezvoltare ale unui proiect intern de creare a unei imobilizări necorporale, entitatea tratează costurile aferente proiectului ca fiind suportate exclusiv în faza de cercetare.

Faza de cercetare

**54** **Nu trebuie recunoscută nicio imobilizare necorporală provenită din cercetare (sau din faza de cercetare a unui proiect intern). Costurile de cercetare (sau cele din faza de cercetare a unui proiect intern) trebuie recunoscute drept cheltuială atunci când sunt suportate.**

55 În faza de cercetare a unui proiect intern, o entitate nu poate demonstra că există o imobilizare necorporală şi că aceasta va genera beneficii economice viitoare probabile. Astfel, aceste costuri sunt recunoscute drept cheltuială atunci când sunt suportate.

56 Exemple de activităţi de cercetare sunt:

(a) activităţile destinate obţinerii de cunoştinţe noi;

(b) identificarea, evaluarea şi selecţia finală a aplicaţiilor pentru rezultatele cercetărilor sau pentru alte cunoştinţe;

(c) căutarea de alternative pentru materiale, instrumente, produse, procese, sisteme sau servicii; și

(d) formularea, proiectarea, evaluarea şi selecţia finală a alternativelor posibile de materiale, instrumente, produse, procese, sisteme sau servicii noi sau îmbunătăţite.

Faza de dezvoltare

**57** **O imobilizare necorporală provenită din dezvoltare (sau din faza de dezvoltare a unui proiect intern) trebuie recunoscută dacă şi numai dacă o entitate poate demonstra toate elementele de mai jos:**

**(a)** **fezabilitatea tehnică necesară finalizării imobilizării necorporale astfel încât aceasta să fie disponibilă pentru utilizare sau vânzare.**

**(b)** **intenţia sa de a finaliza imobilizarea necorporală şi de a o utiliza sau vinde.**

**(c)** **capacitatea sa de a utiliza sau vinde imobilizarea necorporală.**

**(d)** **modul în care imobilizarea necorporală va genera beneficii economice viitoare probabile. Printre altele, entitatea poate demonstra existenţa unei pieţe pentru producţia generată de imobilizarea necorporală sau pentru imobilizarea necorporală în sine sau, dacă se prevede folosirea ei pe plan intern, utilitatea imobilizării necorporale.**

**(e)** **disponibilitatea unor resurse tehnice, financiare şi de altă natură adecvate pentru finalizarea dezvoltării imobilizării necorporale şi pentru utilizarea sau vânzarea acesteia.**

**(f)** **capacitatea sa de a evalua fiabil costurile atribuibile imobilizării necorporale în cursul dezvoltării sale.**

58 În faza de dezvoltare a unui proiect intern, o entitate poate, în anumite cazuri, să identifice o imobilizare necorporală şi să demonstreze că aceasta va genera beneficii economice viitoare probabile. Acest lucru este posibil deoarece faza de dezvoltare a unui proiect este mai avansată decât faza de cercetare.

59 Exemple de activităţi de dezvoltare sunt:

(a) proiectarea, construcţia şi testarea unor prototipuri şi modele înainte de producţie şi utilizare;

(b) proiectarea instrumentelor, şabloanelor, tiparelor şi matriţelor care implică o tehnologie nouă;

(c) proiectarea, construcţia şi funcţionarea unei fabrici-pilot care nu se află pe o scală fezabilă din punct de vedere economic pentru producţia comercială; și

(d) proiectarea, construcţia şi testarea unei alternative alese pentru materiale, dispozitive, produse, procese, sisteme sau servicii noi sau îmbunătăţite.

60 Pentru a demonstra modul în care o imobilizare necorporală va genera beneficii economice viitoare probabile, o entitate evaluează beneficiile economice viitoare care trebuie obţinute de pe urma imobilizării utilizând principiile din IAS 36 *Deprecierea activelor*. Dacă activul va genera beneficii economice doar în combinaţie cu alte active, entitatea aplică conceptul de unităţi generatoare de numerar din IAS 36.

61 Disponibilitatea resurselor necesare pentru a finaliza şi a utiliza o imobilizare necorporală şi pentru a obţine beneficii de pe urma acesteia poate fi demonstrată, de exemplu, cu un plan de afaceri care prezintă resursele tehnice, financiare şi de altă natură necesare şi capacitatea entităţii de a asigura acele resurse. În anumite cazuri, o entitate demonstrează disponibilitatea finanţărilor externe obţinând din partea unui creditor indicii privind disponibilitatea sa de a finanţa planul.

62 În mod frecvent, sistemele de calculare a costurilor utilizate de o entitate pot evalua în mod fiabil costurile generate intern de o imobilizare necorporală, cum ar fi salariile sau alte costuri suportate pentru obţinerea drepturilor de autor sau a licenţelor sau costurile de dezvoltare a programelor informatice.

**63** **Mărcile, casetele tehnice, titlurile de publicaţii, listele de clienţi şi alte elemente similare în fond generate intern nu trebuie recunoscute ca imobilizări necorporale.**

64 Costurile cu mărcile, casetele tehnice, titlurile de publicaţii, listele de clienţi şi alte elemente similare în fond generate intern nu pot fi diferenţiate de costul dezvoltării întreprinderii ca întreg. În consecinţă, astfel de elemente nu sunt recunoscute ca imobilizări necorporale.

Costul unei imobilizări necorporale generate intern

65 În sensul punctului 24, costul unei imobilizări necorporale generate intern este suma costurilor suportate de la data la care imobilizarea necorporală a îndeplinit pentru prima oară criteriile de recunoaştere de la punctele 21, 22 şi 57. Punctul 71 interzice reîncorporarea unui cost recunoscut anterior drept cheltuială.

66 Costul unei imobilizări necorporale generate intern este compus din toate costurile direct atribuibile care sunt necesare pentru crearea, producerea şi pregătirea activului pentru a fi capabil să funcţioneze în maniera intenţionată de conducere. Exemple de costuri direct atribuibile sunt:

(a) costurile materialelor şi serviciilor utilizate sau consumate pentru generarea imobilizării necorporale;

(b) costurile beneficiilor angajaţilor (astfel cum sunt definite în IAS 19) provenite din generarea imobilizării necorporale;

(c) taxele de înregistrare a unui drept legal; și

(d) amortizarea brevetelor şi licenţelor care sunt utilizate pentru a genera imobilizarea necorporală.

IAS 23 stabileşte criteriile pentru recunoaşterea dobânzii ca element al costului unei imobilizări necorporale generate intern.

67 Următoarele elemente nu sunt componente ale costului unei imobilizări necorporale generate intern:

(a) costurile aferente vânzării, cele administrative şi alte costuri generale de regie, cu excepţia cazului în care astfel de costuri pot fi atribuite direct procesului de pregătire a imobilizării pentru utilizare;

(b) ineficienţele identificate şi pierderile iniţiale din exploatare suportate înainte ca imobilizarea să atingă performanţa planificată; și

(c) costurile cu instruirea personalului pentru a utiliza activul.

| **Exemplu ilustrativ pentru punctul 65** |
| --- |
| O entitate dezvoltă un nou proces de producţie. În cursul anului 20X5, costurile suportate s-au ridicat la 1.000 u.m.(a), din care 900 u.m. au fost suportate înainte de 1 decembrie 20X5, iar 100 u.m. au fost suportate între 1 decembrie 20X5 şi 31 decembrie 20X5. Entitatea poate demonstra că, la 1 decembrie 20X5, procesul de producţie a îndeplinit criteriile de recunoaştere ca imobilizare necorporală. Valoarea recuperabilă a know-how-ului încorporat în proces (inclusiv viitoarele ieşiri de numerar pentru finalizarea procesului înainte de a fi disponibil pentru utilizare) este estimată la 500 u.m.  *La sfârşitul anului 20X5, procesul de producţie este recunoscut ca imobilizare necorporală la costul de 100 u.m. (costurile suportate începând cu data la care au fost îndeplinite criteriile de recunoaştere, adică 1 decembrie 20X5). Costurile de 900 u.m. suportate înainte de 1 decembrie 20X5 sunt recunoscute drept cheltuială, deoarece criteriile de recunoaştere nu au fost îndeplinite până la 1 decembrie 20X5. Costurile în cauză nu fac parte din costul procesului de producţie recunoscut în situaţia poziţiei financiare.*  În cursul anului 20X6, costurile suportate se ridică la 2.000 u.m. La sfârşitul anului 20X6, valoarea recuperabilă a know-how-ului încorporat în proces (inclusiv viitoarele ieşiri de numerar pentru finalizarea procesului înainte de a fi disponibil pentru utilizare) este estimată la 1.900 u.m.  *La sfârşitul anului 20X6, costul procesului de producţie este de 2.100 u.m. (costurile de 100 u.m. recunoscute la sfârşitul anului 20X5, plus costurile de 2.000 u.m. recunoscute în 20X6). Entitatea recunoaşte o pierdere din depreciere de 200 u.m. pentru a ajusta valoarea contabilă a proiectului înainte de pierderea din depreciere (2.100 u.m.) la valoarea sa recuperabilă (1.900 u.m.). Această pierdere din depreciere va fi reluată într-o perioadă ulterioară dacă sunt îndeplinite dispoziţiile pentru reluarea unei pierderi din depreciere din IAS 36.* |
| (a) În prezentul standard, valorile monetare sunt exprimate în „unităţi monetare (u.m.)”. |

Recunoaşterea unei cheltuieli

**68** **Costurile cu un element necorporal trebuie recunoscute drept cheltuieli atunci când sunt suportate, cu excepţia cazurilor în care:**

**(a)** **fac parte din costul unei imobilizări necorporale care îndeplineşte criteriile de recunoaştere (a se vedea punctele 18-67); sau**

**(b)** **elementul este dobândit în cadrul unei combinări de întreprinderi şi nu poate fi recunoscut ca imobilizare necorporală. În acest caz, face parte din valoarea recunoscută ca fond comercial la data achiziţiei (a se vedea IFRS 3).**

69 În anumite cazuri, costurile sunt suportate pentru a oferi beneficii economice viitoare unei entităţi, dar nu este dobândit(ă) sau creat(ă) nicio imobilizare necorporală sau niciun alt activ care să poată fi recunoscut(ă). Pentru furnizarea de bunuri, entitatea recunoaşte un astfel de cost drept cheltuială atunci când are dreptul de a accesa aceste bunuri. Pentru furnizarea de servicii, entitatea recunoaşte costul drept cheltuială atunci când primeşte aceste servicii. De exemplu, costurile de cercetare sunt recunoscute drept cheltuieli în momentul în care au fost suportate (a se vedea punctul 54), cu excepţia cazului în care sunt dobândite în cadrul unei combinări de întreprinderi. Alte exemple de costuri care sunt recunoscute drept cheltuieli atunci când sunt suportate includ:

(a) costurile cu activităţile de constituire (adică costurile de constituire), cu excepţia cazului în care aceste costuri sunt incluse în costul unei imobilizări corporale, în conformitate cu IAS 16. Costurile de constituire pot cuprinde costuri precum costurile de secretariat şi juridice suportate pentru constituirea unei entităţi juridice, cheltuielile pentru deschiderea unui nou punct de lucru sau a unei noi activităţi (respectiv costurile anterioare deschiderii) sau cheltuielile pentru începerea de noi operaţiuni sau lansarea de noi produse sau procese (respectiv costurile preliminare).

(b) costurile aferente activităţilor de formare profesională.

(c) costurile cu activităţile de publicitate şi promovare (inclusiv cataloagele de comandă prin poştă).

(d) costurile aferente mutării şi reorganizării parţiale sau integrale a unei entităţi.

69A Entitatea are dreptul de a accesa bunurile atunci când le deţine. În mod similar, aceasta are dreptul de a accesa bunurile atunci când au fost create de furnizor conform condiţiilor stipulate într-un contract de furnizare şi când entitatea poate solicita livrarea lor contra cost. Serviciile sunt primite atunci când sunt efectuate de un furnizor în conformitate cu dispoziţiile unui contract de prestare a serviciilor pentru entitate şi nu când entitatea le utilizează pentru a furniza alte servicii, de exemplu, furnizarea unei reclame pentru clienţi.

70 Punctul 68 nu exclude ca o entitate să recunoască o plată anticipată ca activ atunci când plata pentru livrarea bunurilor a fost făcută înainte de obţinerea dreptului de a accesa aceste bunuri. În mod similar, punctul 68 nu împiedică o entitate să recunoască plata anticipată ca activ atunci când plata pentru livrarea serviciilor a fost făcută înainte de primirea acestor servicii.

Cheltuieli anterioare care nu trebuie recunoscute ca active

**71** **Costurile aferente unui element necorporal care au fost iniţial recunoscute drept cheltuieli nu trebuie recunoscute ca parte din costul unei imobilizări necorporale la o dată ulterioară.**

Evaluarea după recunoaştere

**72** **O entitate trebuie să aleagă drept politică contabilă fie modelul bazat pe cost de la punctul 74, fie modelul de reevaluare de la punctul 75. Dacă o imobilizare necorporală este contabilizată pe baza modelului de reevaluare, toate celelalte active din clasa sa trebuie, de asemenea, contabilizate pe baza aceluiaşi model, cu excepţia cazului în care nu există o piaţă activă pentru acele active.**

73 O clasă de imobilizări necorporale reprezintă o grupare de active de natură şi utilizare similare în activităţile unei entităţi. Elementele din cadrul unei clase de imobilizări necorporale sunt reevaluate simultan pentru a evita reevaluarea selectivă a activelor şi raportarea în situaţiile financiare a unor valori reprezentând o combinare de costuri şi valori la date diferite.

Modelul bazat pe cost

**74** **După recunoaşterea iniţială, o imobilizare necorporală trebuie contabilizată la costul său minus orice amortizare cumulată şi orice pierderi din depreciere cumulate.**

Modelul de reevaluare

**75** **După recunoaşterea iniţială, o imobilizare necorporală trebuie contabilizată la o valoare reevaluată care reprezintă valoarea sa justă la data reevaluării minus orice amortizare ulterioară cumulată şi orice pierderi din depreciere cumulate ulterioare. În scopul reevaluărilor efectuate în conformitate cu prezentul standard, valoarea justă trebuie evaluată în raport cu o piaţă activă. Reevaluările trebuie făcute cu o asemenea regularitate încât, la finalul perioadei de raportare, valoarea contabilă a activului să nu difere semnificativ de valoarea sa justă.**

76 Modelul de reevaluare nu permite:

(a) reevaluarea imobilizărilor necorporale care nu au fost recunoscute anterior drept active; sau

(b) recunoaşterea iniţială a imobilizărilor necorporale la valori diferite de cost.

77 Modelul de reevaluare este aplicat după ce o imobilizare a fost recunoscută iniţial la cost. Cu toate acestea, dacă doar o parte a costului imobilizării necorporale este recunoscută ca imobilizare deoarece activul nu a îndeplinit criteriile de recunoaştere decât la un anumit moment al procesului (a se vedea punctul 65), modelul de reevaluare poate fi aplicat întregului activ. De asemenea, modelul de reevaluare poate fi aplicat unei imobilizări necorporale care a fost primită prin intermediul unei subvenţii guvernamentale şi recunoscută la valoarea nominală (a se vedea punctul 44).

78 Este neobişnuit să existe o piaţă activă pentru o imobilizare necorporală, deşi acest lucru se poate întâmpla. De exemplu, în anumite jurisdicţii, o piaţă activă poate exista pentru licenţele de taxi transferabile fără restricții, pentru licenţele de pescuit sau pentru cotele de producţie. Cu toate acestea, nu poate exista o piaţă activă pentru mărci, casetele tehnice ale ziarelor, drepturile de publicare pentru muzică sau film, brevete şi mărci comerciale, deoarece fiecare dintre aceste active este unic. De asemenea, deşi imobilizările necorporale sunt vândute şi cumpărate, contractele se negociază între cumpărători şi vânzători individuali, iar tranzacţiile sunt relativ rare. Din aceste motive, este posibil ca preţul plătit pentru o imobilizare să nu ofere suficiente dovezi privind valoarea justă a unui alt activ. Mai mult, deseori preţurile nu sunt disponibile publicului.

79 Frecvenţa reevaluărilor depinde de volatilitatea valorilor juste ale imobilizărilor necorporale care sunt reevaluate. Dacă valoarea justă a unei imobilizări reevaluate se deosebeşte semnificativ de valoarea sa contabilă, se impune o nouă reevaluare. Anumite imobilizări necorporale pot prezenta variaţii semnificative şi volatile ale valorii lor juste, necesitând astfel o reevaluare anuală. Astfel de reevaluări frecvente nu sunt necesare pentru imobilizările necorporale care prezintă doar variaţii nesemnificative ale valorii juste.

80 Atunci când o imobilizare necorporală este reevaluată, valoarea contabilă a acesteia este ajustată la valoarea reevaluată. La data reevaluării, activul este tratat în unul dintre următoarele moduri:

(a) valoarea contabilă brută este ajustată într-o manieră care este consecventă cu reevaluarea valorii contabile a activului. De exemplu, valoarea contabilă brută ar putea fi retratată în funcţie de datele de pe o piață observabilă sau ar putea fi retratată proporţional cu modificarea valorii contabile. Amortizarea cumulată la data reevaluării este ajustată astfel încât să fie egală cu diferența dintre valoarea contabilă brută și valoarea contabilă a activului după ce au fost luate în considerare pierderile din depreciere cumulate; sau

(b) amortizarea cumulată este eliminată din valoarea contabilă brută a activului.

Valoarea ajustării amortizării cumulate face parte din creşterea sau reducerea valorii contabile, care este contabilizată în conformitate cu punctele 85 şi 86.

**81** **Dacă o imobilizare necorporală dintr-o clasă de imobilizări necorporale reevaluate nu poate fi reevaluată din cauză că nu există o piaţă activă pentru acest activ, activul trebuie contabilizat la costul său minus orice amortizare şi pierderi din depreciere cumulate.**

**82** **Dacă valoarea justă a unei imobilizări necorporale reevaluate nu mai poate fi evaluată în raport cu o piaţă activă, valoarea contabilă a activului trebuie să fie valoarea sa reevaluată la data ultimei reevaluări în raport cu piaţa activă minus orice amortizare cumulată ulterioară şi orice pierderi din depreciere cumulate ulterioare.**

83 Faptul că nu mai există o piaţă activă pentru o imobilizare necorporală reevaluată poate arăta că activul poate fi depreciat şi că trebuie să fie testat în conformitate cu IAS 36.

84 Dacă valoarea justă a activului poate fi evaluată în raport cu o piaţă activă la o dată de evaluare ulterioară, modelul de reevaluare se aplică de la acea dată.

**85** **Dacă valoarea contabilă a unei imobilizări necorporale este majorată ca rezultat al reevaluării, creşterea trebuie recunoscută în alte elemente ale rezultatului global şi acumulată în capitalurile proprii la rubrica surplus din reevaluare. Cu toate acestea, majorarea trebuie recunoscută în profit sau pierdere în măsura în care aceasta compensează o reducere din reevaluarea aceluiaşi activ, recunoscută anterior în profit sau pierdere.**

**86** **Dacă valoarea contabilă a unei imobilizări necorporale este redusă ca rezultat al reevaluării, reducerea trebuie recunoscută în profit sau pierdere. Cu toate acestea, reducerea trebuie recunoscută în alte elemente ale rezultatului global în măsura în care surplusul din reevaluare prezintă un sold creditor pentru acel activ. Reducerea recunoscută în alte elemente ale rezultatului global micșorează suma cumulată în capitalurile proprii la rubrica surplus din reevaluare.**

87 Surplusul cumulat din reevaluare inclus în capitalurile proprii poate fi transferat direct rezultatelor reportate atunci când surplusul este realizat. Întregul surplus poate fi realizat la scoaterea din uz sau la cedarea activului. Totuşi, o parte din surplus poate fi realizată atâta timp cât activul este utilizat de entitate; într-un astfel de caz, valoarea surplusului realizat este diferenţa dintre amortizarea bazată pe valoarea contabilă reevaluată a activului şi amortizarea care ar fi fost recunoscută pe baza costului istoric al activului. Transferul din surplusul din reevaluare în rezultatul reportat nu se face prin intermediul profitului sau pierderii.

Durata de viaţă utilă

**88** **O entitate trebuie să evalueze dacă durata de viaţă utilă a unei imobilizări necorporale este determinată sau nedeterminată şi, în cazul în care este determinată, perioada acesteia sau numărul de unităţi de producţie sau unităţi similare care constituie acea durată de viaţă utilă. O imobilizare necorporală trebuie considerată de entitate ca având o durată de viaţă utilă nedeterminată atunci când, pe baza analizei tuturor factorilor relevanţi, nu există o limită previzibilă a perioadei pentru care se preconizează că activul va genera intrări de numerar nete pentru entitate.**

89 Contabilizarea pentru o imobilizare necorporală este bazată pe durata sa de viaţă utilă. O imobilizare necorporală cu o durată de viaţă utilă determinată este amortizată (a se vedea punctele 97-106), iar o imobilizare necorporală cu o durată de viaţă utilă nedeterminată nu este amortizată (a se vedea punctele 107-110). Exemplele ilustrative care însoţesc prezentul standard ilustrează determinarea duratei de viaţă utilă pentru diferite imobilizări necorporale şi contabilizarea ulterioară pentru acele active bazată pe stabilirea duratei de viaţă utilă.

90 Mulţi factori sunt luaţi în considerare la determinarea duratei de viaţă utilă a unei imobilizări necorporale, inclusiv:

(a) preconizarea utilizării activului de către entitate şi posibilitatea ca activul respectiv să poată fi gestionat eficient de o altă echipă de conducere;

(b) ciclurile tipice de viaţă ale produsului pentru activul respectiv şi informaţiile publice privind estimările duratelor de viaţă utilă ale unor active similare care sunt utilizate într-un mod similar;

(c) uzura morală din punct de vedere tehnic, tehnologic, comercial şi de altă natură;

(d) stabilitatea domeniului de activitate în care este utilizat activul şi modificările survenite pe piaţă privind cererea pentru produsele sau serviciile generate de activul în cauză;

(e) acţiunile preconizate ale competitorilor sau ale potenţialilor competitori;

(f) nivelul costurilor de întreţinere prevăzute pentru obţinerea de beneficii economice viitoare preconizate de la activ şi capacitatea şi intenţia entităţii de a atinge acel nivel;

(g) perioada de control asupra activului şi limitele legale sau alte limite similare privind utilizarea activului, cum ar fi datele de expirare a contractelor de leasing aferente; și

(h) dacă durata de viaţă utilă a activului depinde de durata de viaţă utilă a altor active ale entităţii.

91 Termenul „nedeterminat” nu înseamnă „infinit”. Durata de viaţă utilă a unei imobilizări necorporale reflectă doar nivelul costurilor viitoare de întreţinere prevăzute pentru întreţinerea activului la standardul de performanţă evaluat la momentul estimării duratei de viaţă utilă a activului, precum şi capacitatea şi dorinţa entităţii de a atinge acel nivel. Concluzia că durata de viaţă utilă a unei imobilizări necorporale este nedeterminată nu ar trebui să depindă de costurile viitoare prevăzute în surplus faţă de cele care se impun pentru a menţine activul la respectivul standard de performanţă.

92 Ţinând cont de ritmul rapid al schimbărilor tehnologice, programele informatice şi multe alte imobilizări necorporale sunt supuse uzurii tehnologice. În consecinţă, de cele mai multe ori durata lor de viaţă utilă va fi scurtă. Reducerile viitoare preconizate ale prețului de vânzare al unui element care a fost produs utilizând o imobilizare necorporală ar putea indica o așteptare referitoare la uzura morală tehnologică sau comercială a activului care, la rândul său, ar putea reflecta o reducere a beneficiilor economice viitoare încorporate în activ.

93 Durata de viaţă utilă a unei imobilizări necorporale poate fi foarte lungă sau chiar nedeterminată. Incertitudinea justifică estimarea cu prudenţă a duratei de viaţă utilă a unei imobilizări necorporale, dar nu justifică alegerea unei durate de viaţă care este nerealist de scurtă.

**94** **Durata de viaţă utilă a unei imobilizări necorporale care decurge din drepturile contractuale sau din alte drepturi legale nu trebuie să depăşească perioada drepturilor contractuale sau a celorlalte drepturi legale, dar poate fi mai scurtă, în funcţie de perioada pentru care entitatea preconizează că va folosi activul. Dacă drepturile contractuale sau alte drepturi legale sunt transferate pentru o durată limitată care poate fi reînnoită, durata de viaţă utilă a imobilizării necorporale trebuie să includă perioada sau perioadele de reînnoire doar dacă există dovezi din partea entităţii în sprijinul reînnoirii fără un cost semnificativ. Durata de viaţă utilă a unui drept redobândit recunoscut drept imobilizare necorporală într-o combinare de întreprinderi este reprezentată de perioada contractuală rămasă din contractul prin care a fost acordat dreptul şi nu va include perioadele de reînnoire.**

95 Durata de viaţă utilă a unei imobilizări necorporale poate fi influenţată atât de factori economici, cât şi de factori juridici. Factorii economici determină perioada în cursul căreia entitatea va primi beneficii economice viitoare. Factorii juridici pot limita perioada în cursul căreia entitatea controlează accesul la beneficiile respective. Durata de viaţă utilă este cea mai scurtă dintre perioadele determinate de aceşti factori.

96 Existenţa următorilor factori, printre altele, indică faptul că o entitate ar putea reînnoi drepturile contractuale sau alte drepturi legale fără un cost semnificativ:

(a) există dovezi, posibil bazate pe experienţă, că drepturile contractuale sau celelalte drepturi legale vor fi reînnoite. Dacă reînnoirea depinde de consimţământul unei terţe părţi, aceasta include dovezile că acel terţ îşi va da acordul;

(b) există dovezi că toate condiţiile necesare pentru obţinerea reînnoirii vor fi îndeplinite; și

(c) costul reînnoirii pentru entitate nu este semnificativ atunci când este comparat cu beneficiile economice viitoare preconizate să îi revină entităţii din reînnoire.

Dacă acel cost al reînnoirii este semnificativ atunci când este comparat cu beneficiile economice viitoare preconizate să îi revină entităţii din reînnoire, costul de „reînnoire” reprezintă, în fond, costul de dobândire a unei noi imobilizări necorporale la data reînnoirii.

Imobilizări necorporale cu durată de viaţă utilă determinată

Perioada de amortizare şi metoda de amortizare

**97** **Valoarea amortizabilă a unei imobilizări necorporale cu o durată de viaţă utilă determinată trebuie alocată pe o bază sistematică de-a lungul duratei sale de viaţă utilă. Amortizarea trebuie să înceapă atunci când activul este disponibil pentru a fi utilizat, adică atunci când se află în locul şi în starea necesare pentru a putea funcţiona în maniera intenţionată de conducere. Amortizarea trebuie să înceteze la prima dată dintre data la care activul este clasificat ca fiind deţinut în vederea vânzării (sau inclus într-un grup destinat cedării care este clasificat drept deţinut în vederea vânzării) în conformitate cu IFRS 5 şi data la care activul este derecunoscut. Metoda de amortizare utilizată trebuie să reflecte modelul conform căruia beneficiile economice viitoare aferente activului se preconizează să fie consumate de către entitate. Dacă acel model nu poate fi determinat fiabil, trebuie utilizată metoda liniară. Cheltuiala cu amortizarea pentru fiecare perioadă trebuie recunoscută în profit sau pierdere, cu excepţia cazului în care prezentul standard sau un alt standard permite sau impune includerea acesteia în valoarea contabilă a altui activ.**

98 Pentru alocarea sistematică a valorii amortizabile a unui activ de-a lungul duratei sale de viaţă utilă pot fi folosite diverse metode de amortizare. Aceste metode includ metoda liniară, metoda amortizării degresive şi metoda unităţilor de producţie. Metoda utilizată este selectată pe baza modelului preconizat de consumare a beneficiilor economice viitoare încorporate în activ şi este aplicată cu consecvenţă de la o perioadă la alta, cu excepţia cazului în care intervine o schimbare a modelului preconizat de consumare a acelor beneficii economice viitoare.

98A Există o prezumţie relativă că o metodă de amortizare care se bazează pe veniturile generate de o activitate ce include utilizarea unei imobilizări necorporale este neadecvată. Veniturile generate de o activitate care include utilizarea unei imobilizări necorporale reflectă, de obicei, factori care nu sunt direct legați de consumul beneficiilor economice încorporate în imobilizarea necorporală. De exemplu, veniturile sunt afectate de alte intrări și procese, de activitățile de vânzare și de modificările prețurilor și volumelor vânzărilor. Componenta de preț a veniturilor poate fi afectată de inflaţie, care nu are niciun efect asupra modului în care este consumat activul. Această presupunere poate fi eliminată doar în circumstanțele limitate:

(a) în care imobilizarea necorporală este exprimată ca o evaluare a veniturilor, conform descrierii de la punctul 98C; sau

(b) atunci când se poate demonstra că veniturile și consumul beneficiilor economice ale imobilizării necorporale sunt strâns legate.

98B Atunci când optează pentru metoda corespunzătoare de amortizare în conformitate cu punctul 98, o entitate poate determina factorul restrictiv predominant care este inerent imobilizării necorporale. De exemplu, contractul care stabilește drepturile entității asupra utilizării unei imobilizări necorporale ar putea specifica utilizarea de către entitate a imobilizării necorporale ca număr predeterminat de ani (adică, perioada de timp), ca număr de unități produse sau ca valoare totală fixă a veniturilor ce urmează a fi generate. Identificarea unui astfel de factor restrictiv predominant poate servi ca punct de plecare pentru a identifica baza corespunzătoare de amortizare, dar se poate aplica și altă bază dacă aceasta reflectă mai bine modelul preconizat de consum al beneficiilor economice.

98C În situațiile în care factorul restrictiv predominant care este inerent unei imobilizări necorporale este atingerea unui prag al veniturilor, veniturile care urmează a fi generate pot reprezenta o bază adecvată de amortizare. De exemplu, o entitate poate achiziționa o concesiune pentru explorarea și exploatarea unei mine de aur. Expirarea contractului ar putea să se bazeze pe o valoare fixă a veniturilor totale care urmează a fi generate din exploatare (de exemplu, un contract poate permite extracția aurului din mină până când veniturile totale cumulate din vânzarea aurului ajung la 2 milioane u.m.) și nu se va baza pe perioada de timp sau pe volumul de aur extras. În alt exemplu, dreptul de exploatare a unei autostrăzi cu taxă se poate baza pe o valoare totală fixă a veniturilor care urmează a fi generate de taxele cumulate percepute (de exemplu, un contract poate permite exploatarea autostrăzii cu taxă până când valoarea cumulată a taxelor generate din exploatarea drumului ajunge la 100 milioane u.m.). În situația în care s-a stabilit că veniturile reprezintă factorul restrictiv predominant din contract pentru utilizarea unei imobilizări necorporale, veniturile care urmează a fi generate ar putea reprezenta o bază adecvată pentru amortizarea imobilizării necorporale, cu condiția să se specifice prin contract o valoare totală fixă a veniturilor care urmează a fi generate pentru care să se determine amortizarea.

99 Amortizarea este recunoscută în mod normal în profit sau pierdere. Cu toate acestea, beneficiile economice viitoare încorporate într-un activ sunt uneori absorbite pentru producerea altor active. În acest caz, cheltuiala cu amortizarea constituie o parte a costului celuilalt activ şi este inclusă în valoarea sa contabilă. De exemplu, amortizarea imobilizărilor necorporale utilizate în procesul de producţie este inclusă în valoarea contabilă a stocurilor (a se vedea IAS 2 *Stocuri*).

Valoarea reziduală

**100** **Valoarea reziduală a unei imobilizări necorporale cu o durată de viaţă utilă determinată trebuie evaluată la zero, cu excepţia cazurilor în care:**

**(a)****există un angajament al unei terţe părţi de achiziţionare a imobilizării la sfârşitul duratei sale de viaţă utilă; sau**

**(b)****există o piaţă activă (așa cum este definită în IFRS 13) pentru activul în cauză şi:**

**(i)****valoarea reziduală poate fi determinată în funcţie de acea piaţă; și**

**(ii)****este probabil ca o astfel de piaţă să existe la sfârşitul duratei de viaţă utilă a imobilizării.**

101 Valoarea amortizabilă a unui activ cu o durată de viaţă utilă determinată este stabilită după deducerea valorii sale reziduale. O valoare reziduală diferită de zero sugerează faptul că o entitate preconizează să cedeze imobilizarea necorporală înainte de sfârşitul duratei sale de viaţă economică.

102 O estimare a valorii reziduale a unui activ se bazează pe valoarea recuperabilă din cedare folosind preţurile existente la data de estimare pentru vânzarea unui activ similar care a ajuns la sfârşitul duratei sale de viaţă utilă şi care a funcţionat în condiţii asemănătoare celor în care activul va fi utilizat. Valoarea reziduală este revizuită cel puţin la sfârşitul fiecărui exerciţiu financiar. O modificare în valoarea reziduală a activului este contabilizată ca o modificare în estimarea contabilă, în conformitate cu IAS 8 *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile şi erori*.

103 Valoarea reziduală a unei imobilizări necorporale poate creşte la o valoare mai mare sau egală cu valoarea contabilă a activului. Într-o astfel de situaţie, cheltuiala cu amortizarea activului este zero, cu excepţia cazului în care şi până în momentul în care valoarea sa reziduală descreşte ulterior până la o valoare inferioară valorii contabile a activului.

Revizuirea perioadei de amortizare şi a metodei de amortizare

**104** **Perioada de amortizare şi metoda de amortizare pentru o imobilizare necorporală cu o durată de viaţă utilă determinată trebuie revizuite cel puţin la sfârşitul fiecărui exerciţiu financiar. Dacă durata de viaţă utilă preconizată a activului este diferită de estimările anterioare, perioada de amortizare trebuie modificată în consecinţă. Dacă a existat o modificare în modelul preconizat de consumare a beneficiilor economice viitoare încorporate în activ, metoda de amortizare trebuie modificată pentru a reflecta acest nou model. Astfel de modificări trebuie contabilizate drept modificări ale estimărilor contabile în conformitate cu IAS 8.**

105 Pe parcursul duratei de viață a unei imobilizări necorporale poate deveni evident că estimarea duratei sale de viaţă utilă este inadecvată. De exemplu, recunoaşterea unei pierderi din depreciere poate indica faptul că perioada de amortizare trebuie modificată.

106 În timp se poate modifica modelul în care se preconizează că beneficiile economice viitoare vor fi obţinute de o entitate de la o imobilizare necorporală. De exemplu, s-ar putea să se constate că metoda de amortizare degresivă este mai adecvată decât metoda liniară. Un alt exemplu este cazul în care utilizarea drepturilor reprezentate de o licenţă este amânată în aşteptarea derulării unor acţiuni privind alte componente ale planului de afaceri. În acest caz, este posibil ca beneficiile economice care sunt generate de activ să fie obţinute doar în perioade ulterioare.

Imobilizări necorporale cu durată de viaţă utilă nedeterminată

**107** **O imobilizare necorporală cu durată de viaţă utilă nedeterminată nu trebuie amortizată.**

108 În conformitate cu IAS 36, unei entităţi i se impune să testeze o imobilizare necorporală cu durată de viaţă utilă nedeterminată pentru depreciere prin compararea valorii sale recuperabile cu valoarea sa contabilă

(a) anual şi

(b) oricând există indicii că imobilizarea necorporală ar putea fi depreciată.

Revizuirea estimării duratei de viaţă utilă

**109** **Durata de viaţă utilă a unei imobilizări necorporale care nu este amortizată trebuie revizuită în fiecare perioadă pentru a stabili dacă evenimentele şi circumstanţele continuă să sprijine evaluarea duratei de viaţă utilă nedeterminate pentru acel activ. În caz contrar, modificarea în evaluarea duratei de viaţă utilă de la nedeterminată la determinată trebuie contabilizată ca modificare în estimarea contabilă în conformitate cu IAS 8.**

110 În conformitate cu IAS 36, reevaluarea duratei de viaţă utilă a unei imobilizări necorporale ca determinată mai degrabă decât nedeterminată este un indiciu că activul ar putea fi depreciat. Prin urmare, entitatea testează activul pentru depreciere comparând valoarea sa recuperabilă, determinată în conformitate cu IAS 36, cu valoarea sa contabilă şi recunoscând orice surplus al valorii contabile asupra valorii recuperabile ca pierdere din depreciere.

Recuperabilitatea valorii contabile - pierderile din depreciere

111 Pentru a stabili dacă o imobilizare necorporală este depreciată, o entitate aplică IAS 36. Standardul respectiv explică cum și când o entitate revizuieşte valoarea contabilă a activelor sale, modul în care determină valoarea recuperabilă a unui activ şi când recunoaşte sau reia o pierdere din depreciere.

Retrageri şi cedări

**112** **O imobilizare necorporală trebuie derecunoscută:**

**(a)** **la cedare; sau**

**(b)** **atunci când nu se mai preconizează să apară beneficii economice viitoare din utilizarea sau cedarea sa.**

**113** **Câştigul sau pierderea care rezultă din derecunoaşterea unei imobilizări necorporale trebuie stabilit(ă) ca diferenţă între încasările nete din cedare, dacă există, şi valoarea contabilă a activului. Aceasta va fi recunoscută în profit sau pierdere atunci când activul este derecunoscut (cu excepţia cazului în care există alte prevederi în IFRS 16 pentru o vânzare sau un leaseback). Câştigurile nu trebuie clasificate drept venituri.**

114 Cedarea unei imobilizări necorporale poate avea loc în diverse moduri (de exemplu, prin vânzare, printr-un contract de leasing financiar sau prin donaţie). Data cedării unei imobilizări necorporale este data la care beneficiarul obţine controlul asupra respectivei imobilizări în conformitate cu dispoziţiile privind stabilirea momentului în care este îndeplinită obligaţia de executare din IFRS 15. IFRS 16 se aplică cedării prin vânzare şi leaseback.

115 Dacă, în concordanţă cu principiul recunoaşterii de la punctul 21, o entitate recunoaşte în valoarea contabilă a unui activ costul înlocuirii unei părţi din imobilizarea necorporală, atunci ea derecunoaşte valoarea contabilă a părţii înlocuite. Dacă o entitate nu poate stabili valoarea contabilă a părţii înlocuite, ea poate utiliza costul înlocuirii ca pe un indiciu al costului părţii înlocuite în momentul dobândirii sau generării ei interne.

115A În cazul unui drept redobândit într-o combinare de întreprinderi, dacă dreptul este reemis (vândut) ulterior către o terţă parte, valoarea contabilă aferentă, dacă există, trebuie utilizată pentru a determina câştigul sau pierderea generat(ă) la reemitere.

116 Valoarea contraprestaţiei de inclus în câştigul sau pierderea rezultat(ă) din derecunoaşterea unei imobilizări necorporale este stabilită în conformitate cu dispoziţiile pentru stabilirea preţului tranzacţiei de la punctele 47-72 din IFRS 15. Modificările ulterioare ale valorii estimate a contraprestației incluse în câştig sau pierdere trebuie contabilizate în conformitate cu dispozițiile pentru modificările în preţul tranzacţiei din IFRS 15.

117 Amortizarea unei imobilizări necorporale cu o durată de viaţă utilă determinată nu încetează atunci când imobilizarea necorporală nu mai este utilizată decât dacă activul a fost amortizat complet sau este clasificat drept deţinut în vederea vânzării (sau inclus într-un grup destinat cedării clasificat drept deţinut în vederea vânzării) în conformitate cu IFRS 5.

Prezentarea informaţiilor

Aspecte generale

**118** **O entitate trebuie să prezinte următoarele informaţii pentru fiecare clasă de imobilizări necorporale, făcând distincţie între imobilizările necorporale generate intern şi celelalte imobilizări necorporale:**

**(a)** **dacă duratele de viaţă utilă sunt nedeterminate sau determinate şi, în cazul în care sunt determinate, duratele de viaţă utilă sau ratele de amortizare folosite;**

**(b)** **metodele de amortizare utilizate pentru imobilizările necorporale cu durate de viaţă utilă determinate;**

**(c)** **valoarea contabilă brută şi orice amortizări cumulate (agregate cu pierderile din depreciere cumulate) la începutul şi la sfârşitul perioadei;**

**(d)** **elementul-rând (elementele-rând) din situaţia rezultatului global în care este inclusă orice amortizare a imobilizărilor necorporale;**

**(e)** **o reconciliere a valorii contabile de la începutul şi de la sfârşitul perioadei, arătând:**

**(i)** **intrările, indicându-le separat pe cele din dezvoltarea internă, pe cele dobândite separat şi pe cele dobândite prin combinări de întreprinderi;**

**(ii)** **activele clasificate drept deţinute în vederea vânzării sau incluse într-un grup destinat cedării clasificat drept deţinut în vederea vânzării în conformitate cu IFRS 5** **şi alte cedări;**

**(iii)** **creşterile sau diminuările pe parcursul perioadei rezultate din reevaluări în conformitate cu punctele 75, 85 şi 86 şi din pierderi din depreciere recunoscute sau reluate direct în alte elemente ale rezultatului global în conformitate cu IAS 36 (dacă există);**

**(iv)** **pierderile din depreciere recunoscute în profit sau pierdere pe parcursul perioadei în conformitate cu IAS 36 (dacă există);**

**(v)** **pierderile din depreciere reluate în profit sau pierdere pe parcursul perioadei în conformitate cu IAS 36 (dacă există);**

**(vi)** **orice amortizare recunoscută pe parcursul perioadei;**

**(vii)** **diferenţele nete de schimb valutar rezultate din conversia situaţiilor financiare în moneda de prezentare şi din conversia operaţiunilor din străinătate în moneda de prezentare a entităţii; și**

**(viii)** **alte modificări ale valorii contabile pe parcursul perioadei.**

119 O clasă de imobilizări necorporale reprezintă o grupare de active de natură şi utilizare similare în activităţile unei entităţi. Exemplele de clase separate pot include:

(a) nume de mărci;

(b) casete tehnice şi titluri de publicaţii;

(c) programe informatice;

(d) licenţe şi francize;

(e) drepturi de autor, brevete şi alte drepturi de proprietate industrială, drepturi de întreţinere şi de exploatare;

(f) reţete, formule, modele, desene şi prototipuri; și

(g) imobilizări necorporale în curs de dezvoltare.

Clasele menţionate mai sus sunt dezagregate (agregate) în clase mai mici (mai mari) dacă această operaţiune duce la informaţii mai relevante pentru utilizatorii situaţiilor financiare.

120 O entitate prezintă informaţii privind imobilizările necorporale depreciate în conformitate cu IAS 36 în plus faţă de informaţiile prevăzute la punctul 118 litera (e) subpunctele (iii)-(v).

121 IAS 8 prevede ca o entitate să prezinte natura şi valoarea unei modificări a unei estimări contabile care are un efect semnificativ în perioada curentă sau care se preconizează să aibă un efect semnificativ în perioadele ulterioare. Necesitatea prezentării acestor informaţii poate fi determinată de modificări în:

(a) evaluarea duratei de viaţă utilă a unei imobilizări necorporale;

(b) metoda de amortizare; sau

(c) valorile reziduale.

**122** **O entitate trebuie să prezinte, de asemenea:**

**(a)** **pentru o imobilizare necorporală evaluată ca având o durată de viaţă utilă nedeterminată, valoarea contabilă a activului în cauză şi motivele care sprijină evaluarea unei durate de viaţă utilă nedeterminate. Atunci când prezintă aceste motive, entitatea trebuie să descrie factorul (factorii) care a (au) avut un rol semnificativ atunci când s-a stabilit că activul are o durată de viaţă utilă nedeterminată.**

**(b)** **o descriere, valoarea contabilă şi perioada de amortizare rămasă ale oricărei imobilizări necorporale individuale care este semnificativă în situaţiile financiare ale entităţii.**

**(c)** **pentru imobilizările necorporale dobândite printr-o subvenţie guvernamentală şi recunoscute iniţial la valoarea justă (a se vedea punctul 44):**

**(i)** **valoarea justă recunoscută iniţial pentru aceste active;**

**(ii)** **valoarea lor contabilă; și**

**(iii)** **dacă sunt sau nu evaluate după recunoaştere în conformitate cu modelul bazat pe cost sau cu modelul de reevaluare.**

**(d)** **existenţa şi valorile contabile ale imobilizărilor necorporale asupra cărora dreptul de proprietate este limitat şi valorile contabile ale imobilizărilor necorporale depuse drept garanţie pentru datorii.**

**(e)** **valoarea angajamentelor contractuale pentru achiziţia imobilizărilor necorporale.**

123 Atunci când o entitate descrie factorul (factorii) care a (au) avut un rol semnificativ atunci când s-a stabilit că durata de viaţă utilă a unei imobilizări necorporale este nedeterminată, entitatea ia în considerare lista de factori de la punctul 90.

Imobilizări necorporale evaluate după recunoaştere pe baza modelului de reevaluare

**124** **În cazul în care imobilizările necorporale sunt contabilizate la valori reevaluate, o entitate trebuie să prezinte următoarele informaţii:**

**(a)** **pentru fiecare clasă de imobilizări necorporale:**

**(i)** **data intrării în vigoare a reevaluării;**

**(ii)** **valoarea contabilă a imobilizărilor necorporale reevaluate; și**

**(iii)** **valoarea contabilă care ar fi fost recunoscută în cazul în care clasa reevaluată de imobilizări necorporale ar fi fost evaluată după recunoaştere folosindu-se modelul bazat pe cost descris la punctul 74; și**

**(b)** **valoarea surplusului din reevaluare aferent imobilizărilor necorporale la începutul şi la sfârşitul perioadei, indicând modificările survenite în cursul perioadei şi orice restricţii privind distribuirea soldului către acţionari.**

**(c)**[eliminată]

125 Pentru prezentarea informaţiilor este posibil să fie necesară agregarea claselor de active reevaluate în clase mai mari. Cu toate acestea, clasele nu sunt agregate dacă acest lucru ar avea drept rezultat o combinare a unei clase de imobilizări necorporale care să includă valori evaluate atât în conformitate cu modelul bazat pe cost, cât şi în conformitate cu modelul de reevaluare.

Costuri aferente cercetării şi dezvoltării

**126** **O entitate trebuie să prezinte valoarea agregată a costurilor de cercetare şi dezvoltare recunoscute drept cheltuială în cursul perioadei.**

127 Costurile de cercetare şi dezvoltare conţin toate costurile direct atribuibile activităţilor de cercetare şi dezvoltare (a se vedea punctele 66 şi 67 pentru îndrumări privind tipul de cheltuieli care trebuie incluse în sensul dispoziţiilor de prezentare a informaţiilor de la punctul 126).

Alte informaţii

128 O entitate este încurajată, dar nu i se impune să prezinte următoarele informaţii:

(a) o descriere a oricărei imobilizări necorporale amortizate complet care este încă utilizată; și

(b) o scurtă descriere a imobilizărilor necorporale semnificative care sunt controlate de entitate, dar nu sunt recunoscute ca active deoarece nu au îndeplinit criteriile de recunoaştere din prezentul standard sau deoarece au fost dobândite sau generate înaintea intrării în vigoare a versiunii emise în 1998 a IAS 38 *Imobilizări necorporale*.

Prevederi tranzitorii şi data intrării în vigoare

129 [Eliminat]

130 O entitate trebuie să aplice prezentul standard:

(a) pentru contabilizarea imobilizărilor necorporale dobândite prin combinări de întreprinderi pentru care data acordului este la 31 martie 2004 sau ulterior acestei date; și

(b) pentru contabilizarea tuturor celorlalte imobilizări necorporale prospectiv de la începutul primei perioade anuale care începe la 31 martie 2004 sau ulterior acestei date. Astfel, entitatea nu trebuie să ajusteze valoarea contabilă a imobilizărilor necorporale recunoscute la acea dată. Cu toate acestea, entitatea trebuie la acea dată să aplice prezentul standard pentru a reevalua duratele de viaţă utilă ale acestor imobilizări necorporale. Dacă, drept urmare a acestei reevaluări, entitatea modifică evaluarea sa privind durata de viaţă utilă a unui activ, modificarea în cauză trebuie contabilizată ca modificare în estimările contabile în conformitate cu IAS 8.

130A O entitate trebuie să aplice amendamentele de la punctul 2 pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2006 sau ulterior acestei date. Dacă o entitate aplică IFRS 6 pentru o perioadă anterioară, aceste amendamente trebuie aplicate pentru acea perioadă anterioară.

130B IAS 1 *Prezentarea situaţiilor financiare* (revizuit în 2007) a modificat terminologia folosită în cadrul IFRS-urilor. De asemenea, a modificat punctele 85, 86 şi 118 litera (e) subpunctul (iii). O entitate trebuie să aplice acele amendamente pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2009 sau ulterior acestei date. Dacă o entitate aplică IAS 1 (revizuit în 2007) pentru o perioadă anterioară, amendamentele trebuie aplicate pentru acea perioadă anterioară.

130C IFRS 3 (revizuit în 2008) a modificat punctele 12, 33-35, 68, 69, 94 şi 130, a eliminat punctele 38 şi 129 şi a adăugat punctul 115A. Documentul *Îmbunătăţiri la IFRS-uri* emis în aprilie 2009 a modificat punctele 36 şi 37. O entitate trebuie să aplice în mod prospectiv amendamentele pentru perioadele anuale care încep la 1 iulie 2009 sau ulterior acestei date. Prin urmare, valorile recunoscute pentru imobilizările necorporale şi fondul comercial în cadrul combinărilor de întreprinderi anterioare nu trebuie să fie ajustate. Dacă o entitate aplică IFRS 3 (revizuit în 2008) pentru o perioadă anterioară, aceasta va aplica amendamentele şi pentru acea perioadă anterioară şi va prezenta acest fapt.

130D Punctele 69, 70 şi 98 au fost modificate, iar punctul 69A a fost adăugat de documentul *Îmbunătăţiri la IFRS-uri* emis în mai 2008. O entitate trebuie să aplice acele amendamente pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2009 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică amendamentele pentru o perioadă anterioară, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.

130E [Eliminat]

130F IFRS 10 și IFRS 11 *Angajamente comune*, emise în mai 2011, au modificat punctul 3 litera (e). O entitate trebuie să aplice amendamentul respectiv atunci când aplică IFRS 10 și IFRS 11.

130G IFRS 13, emis în mai 2011, a modificat punctele 8, 33, 47, 50, 75, 78, 82, 84, 100 şi 124 și a eliminat punctele 39–41 şi 130E. O entitate trebuie să aplice aceste amendamente atunci când aplică IFRS 13.

130H Documentul *Îmbunătățiri anuale la IFRS-uri, ciclul 2010-2012*, emis în decembrie 2013, a modificat punctul 80. O entitate trebuie să aplice acel amendament pentru perioadele anuale care încep la 1 iulie 2014 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică respectivul amendament pentru o perioadă anterioară, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.

130I O entitate trebuie să aplice amendamentul adus de documentul *Îmbunătățiri anuale la IFRS-uri, ciclul 2010-2012* pentru toate reevaluările recunoscute în perioadele anuale care încep la data aplicării inițiale a acelui amendament sau ulterior acestei date și în perioada anuală imediat anterioară. O entitate ar putea prezenta, de asemenea, informații comparative ajustate pentru orice perioade anterioare prezentate, dar nu i se impune să facă acest lucru. Dacă o entitate prezintă informații comparative neajustate pentru orice perioade anterioare, entitatea trebuie să identifice clar informațiile care nu au fost ajustate, să menționeze că au fost prezentate pe o bază diferită și să explice baza respectivă.

130J Documentul *Clarificarea metodelor acceptabile de amortizare a activelor corporale și necorporale* (Amendamente IAS 16 și IAS 38), emis în mai 2014, a modificat punctele 92 și 98 și a adăugat punctele 98A-98C. O entitate trebuie să aplice în mod prospectiv amendamentele pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2016 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică anterior aceste amendamente, ea trebuie să prezinte acest fapt.

130K IFRS 15 *Venituri din contractele cu clienții*, emis în mai 2014, a modificat punctele 3, 114 și 116. O entitate trebuie să aplice aceste amendamente atunci când aplică IFRS 15.

130L IFRS 16, emis în ianuarie 2016, a modificat punctele 3, 6, 113 şi 114. O entitate trebuie să aplice aceste amendamente atunci când aplică IFRS 16.

Schimburi de active similare

131 Dispoziţia de la punctele 129 şi 130 litera (b) de aplicare a prezentului standard prospectiv înseamnă că entitatea nu va retrata valoarea contabilă a activului dobândit pentru a reflecta valoarea sa justă la data achiziţiei dacă un schimb de active a fost evaluat înainte de data intrării în vigoare a prezentului standard pe baza valorii contabile a activului cedat.

Aplicarea anticipată

132 Entităţile pentru care se aplică punctul 130 sunt încurajate să aplice dispoziţiile prezentului standard înainte de datele de intrare în vigoare specificate la punctul 130. Cu toate acestea, dacă o entitate aplică prezentul standard înainte de acele date de intrare în vigoare, aceasta trebuie, de asemenea, să aplice concomitent IFRS 3 şi IAS 36 (revizuit în 2004).

Retragerea IAS 38 (emis în 1998)

133 Prezentul standard înlocuieşte IAS 38 *Imobilizări necorporale* (emis în 1998).