Standardul Internaţional de Contabilitate 36  
*Deprecierea activelor*

Obiectiv

**1** Obiectivul prezentului standard este acela de a prescrie procedurile pe care o entitate le aplică pentru a se asigura că activele sale sunt contabilizate la o valoare mai mică sau egală cu valoarea lor recuperabilă. Un activ este contabilizat la o valoare mai mare decât valoarea sa recuperabilă dacă valoarea sa contabilă depăşeşte suma care urmează a fi recuperată prin vânzarea sau utilizarea acelui activ. Într-o astfel de situaţie, activul este descris drept depreciat şi standardul impune entităţii să recunoască o pierdere din depreciere. Standardul specifică situaţiile în care entitatea trebuie să reia o pierdere din depreciere şi prescrie prezentări de informaţii.

Domeniu de aplicare

**2** **Prezentul standard trebuie aplicat la contabilizarea deprecierii tuturor activelor, în afară de:**

**(a)** **stocuri (a se vedea IAS 2 *Stocuri*);**

**(b)** **active aferente contractului și active rezultate din costurile de obținere sau de îndeplinire a unui contract care sunt recunoscute în conformitate cu IFRS 15 *Venituri din contractele cu clienții*;**

**(c)** **creanţe privind impozitul amânat (a se vedea IAS 12 *Impozitul pe profit*);**

**(d)** **active generate de beneficiile angajaţilor (a se vedea IAS 19 *Beneficiile angajaţilor*);**

**(e)** **active financiare care intră sub incidenţa IFRS 9 *Instrumente financiare*;**

**(f)** **investiţii imobiliare care sunt evaluate la valoarea justă (a se vedea IAS 40 *Investiţii imobiliare*);**

**(g)** **active biologice aferente activităţii agricole *c*are intră sub incidenţa IAS 41 *Agricultura* și care sunt evaluate la valoarea justă minus costurile generate de vânzare;**

**(h)** **costuri de achiziţie amânate şi imobilizări necorporale care decurg 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*; și**

**(i)** **active imobilizate (sau grupuri destinate cedării) clasificate drept deţinute în vederea vânzării, în conformitate cu IFRS 5 *Active imobilizate deţinute în vederea vânzării şi activităţi întrerupte.***

**3** Prezentul standard nu se aplică stocurilor, activelor care rezultă din contracte de construcţie, creanţelor privind impozitul amânat, activelor care decurg din beneficiile angajaţilor sau activelor clasificate drept deţinute în vederea vânzării (sau incluse într-un grup destinat cedării care este clasificat drept deţinut în vederea vânzării), deoarece IFRS-urile existente aplicabile acestor active cuprind dispoziţii privind recunoaşterea şi evaluarea acestor active.

**4** Prezentul standard se aplică activelor financiare clasificate drept:

(a) filiale, aşa cum sunt definite în IFRS 10 *Situații financiare consolidate*;

(b) entităţi asociate, aşa cum sunt definite în IAS 28 *Investiţii în entităţile asociate şi în asocierile în participaţie*; și

(c) asocieri în participaţie, aşa cum sunt definite în IFRS 11 *Angajamente comune*.

Pentru deprecierea altor active financiare, se va consulta IFRS 9.

**5** Prezentul standard nu se aplică activelor financiare care intră sub incidenţa IFRS 9, investiţiilor imobiliare evaluate la valoarea justă care intră sub incidenţa IAS 40 sau activelor biologice legate de activitatea agricolă evaluate la valoarea justă minus costurile generate de vânzare care intră sub incidenţa IAS 41. Cu toate acestea, prezentul standard se aplică activelor contabilizate la valoarea reevaluată (adică valoarea justă la data reevaluării minus orice amortizare cumulată ulterioară şi pierderi din depreciere cumulate ulterioare) în conformitate cu alte IFRS-uri, cum ar fi modelul de reevaluare din IAS 16 *Imobilizări corporale* şi din IAS 38 *Imobilizări necorporale*. Singura diferenţă dintre valoarea justă a unui activ şi valoarea sa justă minus costurile asociate cedării o reprezintă costurile marginale directe atribuibile cedării activului.

(a) În cazul în care costurile de cedare sunt neglijabile, valoarea recuperabilă a activului reevaluat este neapărat apropiată de sau mai mare decât valoarea sa reevaluată. În acest caz, după aplicarea dispoziţiilor privind reevaluarea, este puţin probabil ca activul reevaluat să fie depreciat, nefiind necesară estimarea valorii recuperabile.

(b) [eliminată]

(c) În cazul în care costurile de cedare nu sunt neglijabile, valoarea justă minus costurile asociate cedării activului reevaluat este neapărat mai mică decât valoarea justă a acestuia. Activul reevaluat este, aşadar, depreciat dacă valoarea sa de utilizare este mai mică decât valoarea sa reevaluată. În acest caz, după aplicarea dispoziţiilor privind reevaluarea, o entitate aplică prezentul standard pentru a determina dacă activul poate fi depreciat.

Definiţii

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

***Valoarea contabilă* este valoarea la care un activ este recunoscut după ce se deduc amortizarea cumulată a activelor corporale (necorporale) şi pierderile cumulate din depreciere.**

**O *unitate generatoare de numerar* este cel mai mic grup identificabil de active care generează intrări de numerar independente într-o mare măsură de intrările de numerar generate de alte active sau grupuri de active.**

***Activele corporative*** **sunt activele, altele decât fondul comercial, care contribuie atât la fluxurile de trezorerie viitoare ale unităţii generatoare de numerar analizate, cât şi la cele ale altor unităţi generatoare de numerar.**

***Costurile asociate cedării* sunt costurile marginale care pot fi atribuite direct cedării unui activ sau unei unităţi generatoare de numerar, exclusiv costurile de finanţare şi cheltuiala cu impozitul pe profit.**

***Valoarea amortizabilă*** **reprezintă costul unui activ, sau o altă valoare care înlocuieşte costul în situaţiile financiare, minus valoarea reziduală a activului.**

***Amortizarea activelor corporale (necorporale)*** **reprezintă alocarea sistematică a valorii amortizabile a unui activ pe întreaga sa durată de viaţă utilă.**[[1]](#footnote-1)

***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* este valoarea cu care valoarea contabilă a unui activ sau a unei unităţi generatoare de numerar depăşeşte valoarea sa recuperabilă.**

***Valoarea recuperabilă* a unui activ sau a unei unităţi generatoare de numerar reprezintă cea mai mare valoare dintre valoarea sa justă minus costurile asociate cedării şi valoarea sa de utilizare.**

***Durata de viaţă utilă*** **este fie:**

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

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

***Valoarea de utilizare*** **reprezintă valoarea actualizată a fluxurilor de trezorerie viitoare care se preconizează a fi obţinute de la un activ sau de la o unitate generatoare de numerar.**

Identificarea unui activ care ar putea fi depreciat

**7** Punctele 8-17 clarifică în ce moment trebuie determinată valoarea recuperabilă. Aceste dispoziţii utilizează termenul „activ”, dar se aplică, de asemenea, unui activ individual sau unei unităţi generatoare de numerar. Restul prezentului standard este structurat după cum urmează:

(a) punctele 18-57 stabilesc dispoziţii privind evaluarea valorii recuperabile. Aceste dispoziţii utilizează, de asemenea, termenul „activ”, dar se aplică atât unui activ individual, cât şi unei unităţi generatoare de numerar.

(b) punctele 58-108 stabilesc dispoziţii privind recunoaşterea şi evaluarea pierderilor din depreciere. Recunoaşterea şi evaluarea pierderilor din depreciere în cazul activelor individuale, altele decât fondul comercial, sunt tratate la punctele 58-64. Punctele 65-108 tratează recunoaşterea şi evaluarea pierderilor din depreciere pentru unităţile generatoare de numerar şi fondul comercial.

(c) punctele 109-116 stabilesc dispoziţii privind reluarea unei pierderi din depreciere aferente unui activ sau unei unităţi generatoare de numerar, pierdere recunoscută în perioadele anterioare. Din nou, aceste dispoziţii utilizează termenul „activ”, dar se aplică, de asemenea, unui activ individual sau unei unităţi generatoare de numerar. Punctele 117-121 stabilesc dispoziţii suplimentare pentru activele individuale, punctele 122 şi 123, pentru unităţile generatoare de numerar, iar punctele 124 şi 125, pentru fondul comercial.

(d) punctele 126-133 specifică informaţiile care trebuie prezentate cu privire la pierderile din depreciere respectiv reluările pierderilor din depreciere aferente activelor şi unităţilor generatoare de numerar. Punctele 134-137 stabilesc dispoziţii privind prezentarea suplimentară de informaţii pentru unităţile generatoare de numerar cărora le-au fost alocate imobilizări necorporale cu durată de viaţă utilă nedeterminată sau fond comercial cu scopul testării deprecierii.

**8** Un activ este depreciat atunci când valoarea sa contabilă depăşeşte valoarea sa recuperabilă. Punctele 12-14 descriu câteva dintre indiciile care conduc la concluzia că a avut loc o pierdere din depreciere. Dacă se remarcă prezenţa oricăruia dintre aceste indicii, unei entităţi i se impune să facă o estimare formală a valorii recuperabile. Cu excepţia prevederilor de la punctul 10, prezentul standard nu impune unei entităţi o estimare formală a valorii recuperabile în cazul în care nu apare niciun indiciu al deprecierii.

**9** **La sfârşitul fiecărei perioade de raportare, entitatea trebuie să estimeze dacă există indicii ale deprecierii activelor. În cazul în care sunt identificate astfel de indicii, entitatea trebuie să estimeze valoarea recuperabilă a activului.**

**10** **Chiar dacă nu există niciun indiciu al deprecierii, entitatea trebuie:**

**(a)** **să testeze anual pentru depreciere o imobilizare necorporală cu durata de viaţă utilă nedeterminată** **sau o imobilizare necorporală care nu este încă disponibilă pentru utilizare, prin compararea valorii sale contabile cu valoarea sa recuperabilă. Acest test de depreciere se poate desfăşura oricând pe parcursul perioadei anuale, cu condiţia ca testarea să se realizeze la aceeaşi dată în fiecare an. Imobilizările necorporale diferite pot fi testate pentru depreciere în momente diferite. Cu toate acestea, dacă o asemenea imobilizare necorporală a fost iniţial recunoscută în timpul perioadei anuale curente, ea trebuie testată pentru depreciere înainte de încheierea perioadei anuale curente.**

**(b)** **să testeze anual pentru depreciere fondul comercial dobândit într-o combinare de întreprinderi, în conformitate cu punctele 80-99.**

**11** Capacitatea unei imobilizări necorporale de a genera suficiente beneficii economice viitoare astfel încât să fie posibilă recuperarea valorii sale contabile este, de obicei, caracterizată de un grad mai ridicat de incertitudine în situaţia în care activul nu este încă disponibil pentru utilizare. În acest sens, prezentul standard impune entităţii testarea pentru depreciere a valorii contabile a unei imobilizări necorporale care nu este încă disponibilă pentru utilizare cel puţin o dată pe an.

**12** **La evaluarea măsurii în care există indicii de depreciere a activelor, o entitate trebuie să ia în considerare cel puţin următoarele indicii:**

Surse externe de informaţii

**(a)** **există indicii observabile că valoarea de piaţă a activului a scăzut semnificativ mai mult pe parcursul perioadei decât ar fi fost de aşteptat ca rezultat al trecerii timpului sau al utilizării.**

**(b)** **pe parcursul perioadei au avut loc modificări semnificative cu efect negativ asupra entităţii sau se vor produce în viitorul apropiat astfel de modificări în mediul tehnologic, comercial, economic sau juridic în care entitatea îşi desfăşoară activitatea sau pe piaţa căreia îi este destinat activul.**

**(c)** **ratele dobânzilor pe piaţă sau alte rate de piaţă ale rentabilităţii investiţiilor au crescut în timpul perioadei, fiind probabil ca aceste creşteri să afecteze rata de actualizare** **utilizată la calculul valorii de utilizare a unui activ şi să ducă la scăderea valorii recuperabile a activului în mod semnificativ.**

**(d)** **valoarea contabilă a activelor nete ale entităţii este superioară capitalizării sale de piaţă.**

Surse interne de informaţii

**(e)** **există probe ale uzurii fizice sau morale a unui activ.**

**(f)** **pe parcursul perioadei au avut loc modificări semnificative, cu efect negativ asupra entităţii, sau se preconizează că se vor produce în viitorul apropiat astfel de modificări, în ceea ce privește gradul sau modul în care activul este utilizat sau se preconizează că va fi utilizat. Astfel de modificări includ situaţiile în care un activ devine neproductiv, planurile de restructurare sau de întrerupere a activităţii căreia îi este destinat activul, planificarea cedării activului înainte de data preconizată anterior, precum şi reevaluarea duratei de viaţă utilă a unui activ drept determinată, şi nu nedeterminată.**[[2]](#footnote-2)

**(g)** **raportările interne pun la dispoziţie probe cu privire la faptul că performanţa economică a unui activ este sau va fi mai slabă decât cea preconizată.**

Dividend primit de la o filială, asociere în participaţie sau entitate asociată

**(h)** **pentru o investiţie într-o filială, asociere în participaţie sau entitate asociată, investitorul recunoaşte un dividend din investiţie şi există dovezi că:**

**(i)** **valoarea contabilă a investiţiei din situaţiile financiare individuale depăşeşte valorile contabile din situaţiile financiare consolidate ale activelor nete ale entităţii în care s-a investit, inclusiv fondul comercial asociat; sau**

**(ii)** **dividendul depăşeşte rezultatul global total al filialei, asocierii în participaţie sau entităţii asociate din perioada în care s-a declarat dividendul.**

**13** Lista de la punctul 12 nu este exhaustivă. Entitatea poate identifica alte indicii conform cărora un activ ar putea fi depreciat, iar acestea ar impune de asemenea entităţii să determine valoarea recuperabilă a activului sau, în cazul fondului comercial, să efectueze un test de depreciere în conformitate cu punctele 80-99.

**14** Dovezile de depreciere a activelor puse la dispoziţie de raportările interne includ:

(a) fluxurile de trezorerie pentru dobândirea activului sau necesarul ulterior de numerar pentru exploatarea sau întreţinerea activului care sunt semnificativ mai mari decât cele prevăzute iniţial în buget;

(b) fluxurile de trezorerie nete reale ori profitul sau pierderea din exploatare generat(ă) de activ care sunt vizibil inferioare celor prevăzute iniţial în buget;

(c) o scădere semnificativă a fluxurilor nete de trezorerie prevăzute în buget sau a profitului din exploatare prevăzut în buget, respectiv o creştere semnificativă a pierderilor prevăzute în buget, generate de activ; sau

(d) pierderi din exploatare sau ieşiri nete de numerar aferente activului, atunci când sumele perioadei curente sunt agregate cu sumele viitoare prevăzute în buget.

**15** După cum se arată la punctul 10, prezentul standard prevede testarea pentru depreciere, cel puţin o dată pe an, a unei imobilizări necorporale cu o durată de viaţă utilă nedeterminată sau care nu este încă disponibilă pentru utilizare, precum şi a fondului comercial. În afară de situaţiile care fac obiectul dispoziţiilor de la punctul 10, pentru identificarea cazurilor în care este necesară estimarea valorii recuperabile a unui activ se aplică principiul pragului de semnificaţie. De exemplu, în cazul în care, conform calculelor precedente, valoarea recuperabilă a unui activ este semnificativ mai mare decât valoarea sa contabilă, nu este nevoie să se estimeze din nou valoarea recuperabilă a activului decât dacă au apărut evenimente care să elimine diferenţa dintre cele două valori. În mod asemănător, analizele anterioare pot arăta că valoarea recuperabilă a unui activ nu este sensibilă la unul (sau mai multe) dintre indiciile enumerate la punctul 12.

**16** Pentru a ilustra situaţiile de la punctul 15, dacă ratele dobânzii pe piaţă sau oricare alte rate de piaţă ale rentabilităţii investiţiilor au crescut în timpul perioadei, unei entităţi nu i se impune să efectueze o estimare formală a valorii recuperabile a unui activ în cazurile următoare:

(a) dacă este puţin probabil ca rata de actualizare utilizată la calculul valorii de utilizare a activului să fie afectată de creşterea acestor rate de piaţă. De exemplu, majorarea ratelor dobânzii pe termen scurt poate să nu aibă un efect semnificativ asupra ratei de actualizare aferente unui activ cu o durată lungă de viaţă utilă rămasă.

(b) dacă este foarte probabil ca rata de actualizare utilizată la calculul valorii de utilizare a activului să fie afectată de majorarea acestor rate de piaţă, dar analiza anterioară a sensibilităţii aferente valorii recuperabile ilustrează faptul că:

(i) este puţin probabil ca valoarea recuperabilă să fie afectată de o reducere substanţială, întrucât este foarte probabil ca fluxurile de trezorerie viitoare să crească (de exemplu, în anumite cazuri o entitate poate să demonstreze că îşi ajustează veniturile pentru a compensa orice majorare a ratelor de pe piaţă); sau

(ii) este puţin probabil ca scăderea valorii recuperabile să aibă ca rezultat o pierdere semnificativă din depreciere.

**17** Dacă există un indiciu cu privire la posibila depreciere a unui activ, acest lucru poate indica faptul că durata de viaţă utilă rămasă, metoda de amortizare a activelor corporale (necorporale) sau valoarea reziduală a activului trebuie revizuită şi ajustată în conformitate cu standardul aplicabil activului chiar dacă nu se recunoaşte nicio pierdere din depreciere pentru acel activ.

Evaluarea valorii recuperabile

**18** Prezentul standard defineşte valoarea recuperabilă ca fiind cea mai mare valoare dintre valoarea justă a unui activ sau a unei unităţi generatoare de numerar minus costurile asociate cedării şi valoarea sa de utilizare. Punctele 19-57 stabilesc dispoziţii privind evaluarea valorii recuperabile. Aceste dispoziţii utilizează termenul „activ”, dar se aplică, de asemenea, unui activ individual sau unei unităţi generatoare de numerar.

**19** Nu este întotdeauna necesar să se determine și valoarea justă a unui activ minus costurile asociate cedării, şi valoarea sa de utilizare. Dacă oricare dintre aceste valori depăşeşte valoarea contabilă a activului, activul nu este depreciat, estimarea celeilalte valori nefiind necesară.

**20** Este posibil să se evalueze valoarea justă minus costurile asociate cedării chiar dacă nu există un preţ cotat pe o piaţă activă pentru un activ identic. Cu toate acestea, uneori nu va fi posibil să se evalueze valoarea justă minus costurile asociate cedării deoarece nu există o bază pentru a calcula o estimare fiabilă a preţului care s-ar putea obţine din vânzarea activului în cadrul unei tranzacţii reglementate care are loc între participanţii de pe piaţă, la data de evaluare, în condiţii de piaţă actuale. În acest caz, entitatea poate folosi valoarea de utilizare a activului drept valoarea sa recuperabilă.

**21** Dacă nu există motive pentru a crede că valoarea de utilizare a unui activ depăşeşte semnificativ valoarea sa justă minus costurile asociate cedării, aceasta din urmă poate fi utilizată ca valoare recuperabilă. În această situaţie se găsesc, de cele mai multe ori, activele care sunt deţinute în vederea cedării. Aceasta se datorează faptului că valoarea de utilizare a unui activ deţinut în vederea cedării constă, în principal, din încasările nete din cedare, fluxurile de trezorerie viitoare generate de utilizarea activului până la cedarea acestuia fiind, foarte probabil, neglijabile.

**22** Valoarea recuperabilă se determină pentru fiecare activ individual, cu excepţia cazului în care activul nu generează intrări de numerar care să fie în mare măsură independente de cele generate de alte active sau grupuri de active. Într-un astfel de caz, valoarea recuperabilă se determină pentru unitatea generatoare de numerar căreia îi aparţine activul (a se vedea punctele 65-103), în afară de cazul în care fie:

(a) valoarea justă a activului minus costurile asociate cedării este mai mare decât valoarea sa contabilă; fie

(b) valoarea de utilizare a activului poate fi estimată ca fiind apropiată de valoarea sa justă minus costurile asociate cedării, iar valoarea justă minus costurile asociate cedării poate fi evaluată.

**23** În unele cazuri, estimările, mediile şi formulele de calcul pot să ofere aproximări rezonabile ale calculelor detaliate expuse în prezentul standard pentru determinarea valorii juste minus costurile asociate cedării sau a valorii de utilizare.

Evaluarea valorii recuperabile a unei imobilizări necorporale cu o durată de viaţă utilă nedeterminată

**24** În conformitate cu punctul 10, imobilizările necorporale cu o durată de viaţă utilă nedeterminată vor fi testate anual pentru depreciere prin compararea valorii contabile cu valoarea recuperabilă, independent de existenţa indiciilor de depreciere. Cu toate acestea, cele mai recente calcule detaliate ale valorii recuperabile aferente unui astfel de activ, efectuate într-o perioadă anterioară, pot fi utilizate în testul de depreciere pentru perioada curentă, cu condiţia respectării simultane a următoarelor criterii:

(a) dacă imobilizarea necorporală nu generează intrări de numerar rezultate din utilizarea sa continuă care să fie, în mare măsură, independente de cele generate de alte active sau grupuri de active, fiind aşadar supusă unui test de depreciere ca parte a unităţii generatoare de numerar din care face parte, activele şi datoriile care formează acea unitate nu s-au modificat substanţial de la cel mai recent calcul al valorii recuperabile;

(b) cel mai recent calcul al valorii recuperabile a generat o valoare care a depăşit valoarea contabilă a activului cu o marjă semnificativă; și

(c) pe baza analizei evenimentelor survenite şi circumstanţelor care s-au modificat de la cel mai recent calcul al valorii recuperabile, este foarte puţin probabil ca valoarea recuperabilă actuală determinată să fie mai mică decât valoarea contabilă a activului.

Valoarea justă minus costurile asociate cedării

25–

**27** [Eliminate]

**28** Cu ocazia evaluării valorii juste minus costurile asociate cedării, se deduc costurile asociate cedării, altele decât cele care au fost deja recunoscute ca datorii. Exemple de astfel de costuri sunt costurile legale, taxele de timbru şi alte taxe similare de tranzacţie, costurile aferente îndepărtării activului, precum şi costurile marginale directe pentru scoaterea la vânzare a activului. Cu toate acestea, beneficiile pentru încetarea contractelor de muncă (aşa cum sunt definite în IAS 19) şi costurile asociate reducerii sau reorganizării activităţii ca urmare a cedării unui activ nu sunt considerate costuri marginale directe aferente cedării activului.

**29** Uneori, cedarea unui activ îi impune unui cumpărător asumarea unei datorii, dar este disponibilă doar o singură valoare justă minus costurile asociate cedării atât pentru activ, cât şi pentru datorie. Punctul 78 furnizează explicaţiile necesare cu privire la modul în care trebuie tratate astfel de situaţii.

Valoarea de utilizare

**30** **La calculul valorii de utilizare a unui activ trebuie să se aibă în vedere următoarele elemente:**

**(a)** **estimarea fluxurilor de trezorerie viitoare pe care entitatea se aşteaptă să le obţină de la activul respectiv;**

**(b)** **preconizările privind posibilele variaţii ale valorii sau plasării în timp a acelor fluxuri de trezorerie viitoare;**

**(c)** **valoarea-timp a banilor, în funcţie de rata actuală a dobânzii la plasamentele fără risc de pe piaţă;**

**(d)** **preţul suportării incertitudinii inerente activului; și**

**(e)** **alţi factori, cum ar fi absenţa lichidităţii, pe care participanţii de pe piaţă i-ar lua în calcul la estimarea valorii fluxurilor de trezorerie viitoare pe care entitatea se aşteaptă să le obţină de la activul respectiv.**

**31** Estimarea valorii de utilizare a unui activ implică următorii paşi:

(a) estimarea viitoarelor intrări şi ieşiri de numerar generate de utilizarea continuă a activului şi de cedarea acestuia; și

(b) aplicarea ratei potrivite de actualizare acestor fluxuri de trezorerie viitoare.

**32** Elementele identificate la punctul 30 literele (b), (d) şi (e) pot fi reflectate fie sub forma ajustării fluxurilor de trezorerie viitoare, fie sub forma ajustării ratei de actualizare. Indiferent de abordarea adoptată de entitate pentru a cuantifica efectele preconizărilor privind posibilele variaţii ale valorii sau plasării în timp a fluxurilor de trezorerie viitoare, rezultatul trebuie să reflecte valoarea actualizată preconizată a fluxurilor de trezorerie viitoare, adică media ponderată a tuturor rezultatelor posibile. Anexa A oferă îndrumări suplimentare în ceea ce priveşte modul de utilizare a tehnicilor privind valoarea actualizată în evaluarea valorii de utilizare a unui activ.

Baza pentru estimările fluxurilor de trezorerie viitoare

**33** **La evaluarea valorii de utilizare, o entitate trebuie:**

**(a)** **să îşi bazeze fluxurile de trezorerie previzionate pe ipoteze rezonabile şi justificabile, care să reprezinte cea mai bună estimare a conducerii referitoare la spectrul de condiţii economice care vor exista pe perioada rămasă din durata de viaţă utilă a activului. Trebuie să se acorde o importanţă mai mare probelor provenite din surse externe.**

**(b)** **să îşi bazeze fluxurile de trezorerie previzionate pe cele mai recente bugete/prognoze financiare aprobate de conducere, dar trebuie să excludă intrările sau ieşirile de numerar viitoare preconizate să decurgă din restructurări viitoare sau din îmbunătăţirea sau sporirea performanţei activului. Previziunile bazate pe aceste bugete/prognoze trebuie să acopere o perioadă de maximum cinci ani, cu excepţia cazului în care se poate justifica acoperirea unei perioade mai lungi.**

**(c)** **să îşi estimeze fluxurile de trezorerie previzionate dincolo de perioada acoperită de cele mai recente bugete/prognoze prin extrapolarea previziunilor bazate pe bugete/prognoze care utilizează o rată de creştere în scădere sau stabilă pentru anii următori, cu excepția cazului în care poate fi justificată o rată crescătoare. Această rată de creştere nu trebuie să depăşească rata medie de creştere pe termen lung pentru produsele, sectoarele, ţara sau ţările în care entitatea îşi desfăşoară activitatea sau pentru piaţa specifică activului, în afară de cazul în care se poate justifica o rată superioară.**

**34** Conducerea evaluează caracterul rezonabil al datelor în baza cărora au fost realizate previziunile fluxurilor de trezorerie, examinând cauzele diferenţelor dintre previziunile din trecut ale fluxurilor de trezorerie şi fluxurile de trezorerie reale. Conducerea trebuie să se asigure că ipotezele pe care se bazează previziunile curente ale fluxurilor de trezorerie sunt consecvente cu rezultatele realizate în trecut, cu condiţia ca efectele evenimentelor ulterioare sau ale circumstanţelor care nu existau atunci când acele fluxuri de trezorerie reale au fost generate să permită acest lucru.

**35** În general, nu sunt disponibile bugete/prognoze financiare detaliate, explicite şi fiabile ale fluxurilor de trezorerie viitoare, prognoze care să acopere perioade mai mari de cinci ani. Din acest motiv, previziunile conducerii cu privire la fluxurile de trezorerie viitoare se bazează pe cele mai recente bugete/prognoze întocmite pe perioade de maximum cinci ani. Conducerea poate utiliza previziuni ale fluxurilor de trezorerie pe baza unor bugete/prognoze financiare pentru o perioadă mai lungă de cinci ani în situaţia în care consideră că acestea sunt fiabile şi în cazul în care îşi demonstrează, pe baza experienţei anterioare, capacitatea de a previziona cu acurateţe fluxurile de trezorerie pe o perioadă mai lungă de cinci ani.

**36** Previziunile fluxurilor de trezorerie care acoperă întreaga durată de viaţă utilă a unui activ sunt estimate prin extrapolarea previziunilor privind fluxurile de trezorerie bazate pe bugete/prognoze financiare care utilizează o rată de creştere pentru anii următori. Această rată este constantă sau în scădere, în afară de cazul în care o creştere a ratei corespunde unor informaţii obiective cu privire la tiparele care apar în ciclul de viaţă utilă a unui produs sau a unui sector de activitate. Dacă se consideră necesar, valoarea ratei de creştere utilizate este zero sau negativă.

**37** Atunci când condiţiile sunt favorabile, este foarte probabil ca pe piaţă să se accentueze competiţia, limitându-se astfel creşterea. De aceea, entităţile vor putea cu greu depăşi rata istorică medie de creştere pe termen lung (de exemplu, pe 20 de ani) în cazul produselor, sectoarelor de activitate, ţării sau ţărilor unde entitatea îşi desfăşoară activitatea sau în cazul pieţei pe care este utilizat activul.

**38** Atunci când utilizează informaţii din bugete/prognoze financiare, entitatea analizează dacă informaţiile reflectă ipoteze rezonabile, care pot fi demonstrate şi care reprezintă cea mai bună estimare a conducerii cu privire la setul de condiţii economice care vor exista pe parcursul duratei rămase de viaţă utilă a activului.

Elementele estimărilor fluxurilor de trezorerie viitoare

**39** **Estimările fluxurilor de trezorerie viitoare trebuie să includă:**

**(a)** **previziunile intrărilor de numerar generate de utilizarea continuă a activului;**

**(b)** **previziunile ieşirilor de numerar care trebuie suportate pentru a genera intrări de numerar rezultate din utilizarea continuă a activului (inclusiv ieşirile de numerar pentru pregătirea dării în folosinţă a activului) şi care pot fi repartizate sau alocate direct activului în mod rezonabil şi consecvent; și**

**(c)** **fluxurile de trezorerie nete (dacă există) care vor fi primite (sau plătite) pentru a ceda activul la sfârşitul duratei sale de viaţă utilă.**

**40** Estimările fluxurilor de trezorerie viitoare şi rata de actualizare reflectă ipoteze consecvente cu privire la creşterile de preţ atribuibile inflaţiei generale. Prin urmare, dacă rata de actualizare ţine cont de efectul creşterilor de preţ atribuibile inflaţiei generale, fluxurile de trezorerie viitoare se estimează în termeni nominali. Dacă rata de actualizare nu ţine cont de efectul creşterilor de preţ atribuibile inflaţiei generale, fluxurile de trezorerie viitoare se estimează în termeni reali (dar se iau în calcul creşterile sau scăderile preţurilor specifice viitoare).

**41** Ieşirile de numerar previzionate le includ şi pe acelea aferente întreţinerii curente a activului şi cheltuielilor de regie viitoare, ieşiri care pot fi atribuite direct utilizării activului sau îi pot fi alocate în mod rezonabil şi consecvent.

**42** În cazul în care valoarea contabilă a unui activ nu include încă toate ieşirile de numerar care trebuie suportate înainte ca activul să fie disponibil în vederea utilizării sau vânzării, estimarea viitoarelor ieşiri de numerar include ieşirile estimate care vor fi suportate înainte ca activul să fie disponibil în vederea utilizării sau vânzării. De exemplu, este cazul unei clădiri aflate în construcţie sau al unui proiect de dezvoltare care nu a fost încă finalizat.

**43** Pentru a evita dubla contabilizare, estimările fluxurilor de trezorerie viitoare nu includ:

(a) intrările de numerar generate de active care sunt în mare măsură independente de intrările de numerar generate de activul avut în vedere (de exemplu, active financiare cum sunt creanţele); și

(b) ieşirile de numerar legate de obligaţii care au fost deja recunoscute ca datorii (de exemplu, datorii, pensii sau provizioane).

**44** **Fluxurile de trezorerie viitoare trebuie estimate în funcţie de situaţia curentă a activului. Estimările fluxurilor de trezorerie viitoare nu trebuie să includă estimările intrărilor sau ieşirilor de numerar preconizate să rezulte:**

**(a)****dintr-o restructurare viitoare la care o entitate nu s-a angajat încă; sau**

**(b)****din îmbunătăţirea sau sporirea performanţei activului.**

**45** Deoarece fluxurile de trezorerie viitoare sunt estimate în funcţie de situaţia curentă a activului, valoarea de utilizare nu reflectă:

(a) ieşirile de numerar viitoare sau economiile de costuri aferente (de exemplu, reduceri ale costurilor cu personalul) sau beneficiile care se preconizează că vor apărea dintr-o restructurare viitoare la care o entitate nu s-a angajat încă; sau

(b) ieşirile de numerar viitoare care vor îmbunătăţi sau vor spori performanţa activului sau intrările de numerar conexe care se preconizează să fie generate de astfel de ieşiri.

**46** Restructurarea este un program planificat şi controlat de către conducere, program care modifică în mod semnificativ fie domeniul de aplicare al activităţii întreprinse de o entitate, fie modul de desfăşurare a activităţii respective. IAS 37 *Provizioane, datorii contingente şi active contingente* conţine îndrumări cu privire la momentul în care a fost luată decizia de restructurare.

**47** Atunci când entitatea se decide asupra restructurării, devine foarte probabil ca unele active să fie afectate de această restructurare. Odată ce entitatea s-a decis asupra restructurării:

(a) estimările intrărilor şi ieşirilor de numerar viitoare în sensul determinării valorii de utilizare reflectă economiile de costuri şi alte beneficii rezultate din restructurare (pe baza celor mai recente bugete/prognoze financiare aprobate de conducere); și

(b) estimările ieşirilor de numerar viitoare utilizate pentru restructurare sunt incluse într-un provizion de restructurare, în conformitate cu IAS 37.

Exemplul ilustrativ 5 explică efectul unei restructurări viitoare asupra calculului valorii de utilizare.

**48** Până în momentul în care o entitate suportă ieşiri de numerar cu scopul îmbunătăţirii sau sporirii performanţei unui activ, estimările fluxurilor de trezorerie viitoare nu vor include estimările intrărilor de numerar viitoare aferente creşterii beneficiilor economice asociate cu ieşirea de numerar (a se vedea Exemplul ilustrativ 6).

**49** Estimările fluxurilor de trezorerie viitoare cuprind şi ieşirile de numerar viitoare necesare pentru a menţine nivelul beneficiilor economice aferente stării curente a activului. În cazul în care o unitate generatoare de numerar cuprinde active cu durate estimate de viaţă utilă diferite şi toate aceste active sunt esenţiale pentru continuitatea activităţii unităţii, la estimarea fluxurilor de trezorerie viitoare aferente unităţii înlocuirea activelor cu durată de viaţă utilă mai scurtă va fi considerată drept o operaţiune curentă de întreţinere a unităţii. În mod asemănător, în cazul în care un anumit activ este format din componente cu durate estimate de viaţă utilă diferite, la estimarea fluxurilor de trezorerie viitoare aferente activului înlocuirea componentelor cu durate mai scurte de viaţă utilă va fi considerată ca făcând parte din întreţinerea curentă a activului.

**50** **Estimările fluxurilor de trezorerie viitoare nu trebuie să includă:**

**(a)** **intrările sau ieşirile de numerar din activităţi de finanţare; sau**

**(b)** **încasările sau plăţile de impozit pe profit.**

**51** Fluxurile de trezorerie viitoare estimate reflectă ipoteze care sunt consecvente cu modul de determinare a ratei de actualizare. Altminteri, efectul unora dintre ipoteze va fi luat în calcul de două ori sau va fi ignorat. Deoarece valoarea-timp a banilor este luată în considerare prin actualizarea fluxurilor de trezorerie viitoare estimate, aceste fluxuri de trezorerie exclud intrările sau ieşirile de numerar generate de activităţile de finanţare. În mod similar, deoarece rata de actualizare este determinată înaintea impozitării, fluxurile de trezorerie viitoare sunt, de asemenea, estimate pe aceeaşi bază.

**52** **Estimarea fluxurilor de trezorerie nete de primit (sau de plată) pentru cedarea unui activ la sfârşitul duratei sale de viaţă utilă trebuie reprezentată de suma pe care o entitate se aşteaptă să o obţină din cedarea activului în cadrul unei tranzacţii desfăşurate în condiţii obiective între părţi interesate şi în cunoştinţă de cauză, după ce au fost deduse costurile estimate asociate cedării activului.**

**53** Estimarea fluxurilor de trezorerie nete de primit (sau de plată) pentru a ceda un activ la sfârşitul duratei sale de viaţă utilă este determinată în mod similar calculării valorii juste a unui activ minus costurile asociate cedării, cu excepţia că, la estimarea acelor fluxuri de trezorerie nete:

(a) entitatea utilizează preţurile de la data estimării pentru active similare care au ajuns la sfârşitul duratei lor de viaţă utilă şi care au funcţionat în condiţii similare celor în care va fi folosit activul.

(b) entitatea ajustează acele preţuri în funcţie de majorările generate de inflaţie şi în funcţie de viitoarele creşteri sau scăderi specifice de preţuri. Cu toate acestea, dacă estimările fluxurilor de trezorerie viitoare generate de utilizarea continuă a activului şi rata de actualizare exclud efectul inflaţiei generale, entitatea va exclude şi acest efect din estimarea fluxurilor de trezorerie nete la momentul cedării activului.

53A Valoarea justă este diferită de valoarea de utilizare. Valoarea justă reflectă ipotezele pe care le-ar utiliza participanţii de pe piaţă atunci când stabilesc valoarea activului. În schimb, valoarea de utilizare reflectă efectele factorilor ce pot fi specifici entităţii, dar care nu se aplică entităţilor în general. De exemplu, valoarea justă nu reflectă niciunul dintre următorii factori în măsura în care aceştia, în general, nu ar fi disponibili participanţilor de pe piaţă:

(a) valoarea suplimentară derivată din gruparea activelor (cum ar fi crearea unui portofoliu de investiţii imobiliare în diferite amplasamente);

(b) sinergiile dintre activele evaluate şi alte active;

(c) drepturile sau restricţiile legale specifice doar proprietarului curent al activului; și

(d) beneficiile sau poverile fiscale specifice doar proprietarului curent al activului.

Fluxurile de trezorerie viitoare în valută

**54** Fluxurile de trezorerie viitoare sunt estimate în moneda în care vor fi generate şi apoi actualizate utilizând o rată de actualizare potrivită pentru acea monedă. Entitatea va converti valoarea actualizată astfel obţinută cu ajutorul cursului de schimb la vedere de la data calculului valorii de utilizare.

Rata de actualizare

**55** **Rata (ratele) de actualizare trebuie să fie o rată (rate) înainte de impozitare care reflectă evaluările curente de piaţă cu privire la:**

**(a)****valoarea-timp a banilor; și**

**(b)****riscurile specifice activului pentru care estimările fluxurilor de trezorerie viitoare nu au fost ajustate.**

**56** O rată care reflectă evaluările curente ale pieţei în ceea ce priveşte valoarea-timp a banilor şi riscurile specifice activului este rentabilitatea pe care investitorii ar impune-o dacă ar opta pentru o investiţie care ar genera fluxuri de trezorerie identice din punctul de vedere al valorii, plasării în timp şi riscurilor specifice cu acelea pe care entitatea se aşteaptă să le obţină de la activ. Această rată este estimată pornind de la rata utilizată în tranzacţiile curente de pe piaţă pentru active similare sau pe baza costului mediu ponderat al capitalului înregistrat de o entitate cotată la bursă care deţine un singur activ (sau un portofoliu de active) similar din punctul de vedere al potenţialului de servicii şi al riscurilor cu activul avut în vedere. Cu toate acestea, rata (ratele) de actualizare utilizată (utilizate) pentru a evalua valoarea de utilizare a unui activ nu va (vor) reflecta riscurile pentru care estimările fluxurilor de trezorerie viitoare au fost deja ajustate. Altminteri, efectul unora dintre ipoteze va fi luat în calcul de două ori.

**57** Atunci când o rată specifică activului nu este direct disponibilă pe piaţă, o entitate utilizează înlocuitori pentru a estima rata de actualizare. Anexa A oferă îndrumări suplimentare pentru estimarea ratei de actualizare în asemenea situaţii.

Recunoaşterea şi evaluarea unei pierderi din depreciere

**58** Punctele 59-64 stabilesc dispoziţiile pentru recunoaşterea şi evaluarea pierderilor din deprecierea unui activ individual, altul decât fondul comercial. Recunoaşterea şi evaluarea pierderilor din depreciere în cazul unităţilor generatoare de numerar şi fondului comercial sunt tratate la punctele 65-108.

**59** **Dacă şi numai dacă valoarea recuperabilă a unui activ este mai mică decât valoarea sa contabilă, valoarea contabilă a activului trebuie redusă pentru a fi egală cu valoarea sa recuperabilă. O astfel de reducere reprezintă o pierdere din depreciere.**

**60** **O pierdere din depreciere trebuie recunoscută imediat în profit sau pierdere, cu excepţia situaţiilor în care activul este contabilizat la valoarea reevaluată, în conformitate cu un alt standard (de exemplu, în conformitate cu modelul de reevaluare din IAS 16). Orice pierdere din deprecierea unui activ reevaluat trebuie tratată drept o scădere din reevaluare, în conformitate cu celălalt standard.**

**61** O pierdere din deprecierea unui activ care nu a fost reevaluat este recunoscută în profit sau pierdere. Totuşi, o pierdere din deprecierea unui activ reevaluat este recunoscută în alte elemente ale rezultatului global în măsura în care pierderea din depreciere nu depăşeşte valoarea surplusului din reevaluarea aceluiaşi activ. O astfel de pierdere din deprecierea unui activ reevaluat reduce surplusul din reevaluarea acelui activ.

**62** **În cazul în care valoarea estimată a unei pierderi din depreciere este mai mare decât valoarea contabilă a activului corespunzător, o entitate trebuie să recunoască o datorie dacă şi numai dacă această recunoaştere este prevăzută de un alt standard.**

**63** **După recunoaşterea unei pierderi din depreciere, cheltuiala cu amortizarea activelor corporale (necorporale) aferentă activului trebuie ajustată în perioadele viitoare, în vederea alocării valorii contabile revizuite a activului, minus valoarea sa reziduală (dacă există), în mod sistematic, pe toată durata de viaţă utilă rămasă.**

**64** După recunoaşterea unei pierderi din depreciere, creanţele sau datoriile privind impozitul amânat, conexe acestei pierderi, se determină în conformitate cu IAS 12, prin compararea valorii contabile revizuite a activului cu baza sa fiscală (a se vedea Exemplul ilustrativ 3).

Unităţile generatoare de numerar şi fondul comercial

**65** Punctele 66-108 şi Anexa C stabilesc dispoziţiile pentru identificarea unităţii generatoare de numerar căreia îi aparţine un activ şi pentru determinarea valorii contabile aferente unităţilor generatoare de numerar şi fondului comercial, precum şi dispoziţiile pentru recunoaşterea pierderilor din depreciere ale acestora.

Identificarea unităţii generatoare de numerar căreia îi aparţine un activ

**66** **Dacă există orice fel de indiciu că un activ ar putea fi depreciat, valoarea recuperabilă trebuie estimată pentru acel activ individual. Dacă nu este posibilă estimarea valorii recuperabile a activului individual, entitatea trebuie să calculeze valoarea recuperabilă aferentă unităţii generatoare de numerar căreia îi aparţine activul (unitatea generatoare de numerar a activului).**

**67** Valoarea recuperabilă a unui activ individual nu poate fi determinată dacă:

(a) valoarea de utilizare a activului nu poate fi estimată drept apropiată de valoarea sa justă minus costurile asociate cedării (de exemplu, în cazul în care fluxurile de trezorerie viitoare rezultate din utilizarea continuă a activului nu pot fi estimate ca fiind neglijabile); și

(b) activul nu generează intrări de numerar care să fie în mare măsură independente de cele generate de alte active.

În asemenea cazuri, valoarea de utilizare şi, implicit, valoarea recuperabilă pot fi determinate doar pentru unitatea generatoare de numerar a activului.

| **Exemplu** |
| --- |
| O entitate cu activitate de minerit deţine o cale ferată privată care este utilizată în cadrul activităţii specifice domeniului. Calea ferată privată ar putea fi vândută la valoarea sa reziduală şi nu generează intrări de numerar din activitatea continuă, intrări care să fie în mare măsură independente de intrările de numerar de la alte active ale minei.  *Nu este posibilă estimarea valorii recuperabile a căii ferate private, întrucât valoarea sa de utilizare nu poate fi determinată şi este probabil diferită de valoarea sa reziduală. De aceea, entitatea estimează valoarea recuperabilă a unităţii generatoare de numerar căreia îi aparţine calea ferată privată, adică a minei ca întreg.* |

**68** În conformitate cu definiţia de la punctul 6, unitatea generatoare de numerar a unui activ reprezintă cel mai mic grup de active care include activul avut în vedere şi care generează intrări de numerar în mare măsură independente de intrările de numerar de la alte active sau grupuri de active. Identificarea unităţii generatoare de numerar a unui activ se realizează în baza raţionamentului profesional. Dacă valoarea recuperabilă nu poate fi determinată pentru un activ individual, se va identifica cel mai mic ansamblu de active care generează intrări de numerar independente în mare măsură.

| **Exemplu** |
| --- |
| O societate de autobuze furnizează servicii de transport contractuale unei primării care impune un serviciu minim pentru fiecare din cele cinci rute. Activele alocate fiecărei rute şi fluxurile de trezorerie aferente fiecărei rute pot fi identificate separat. Una dintre rute înregistrează pierderi semnificative.  *Deoarece entitatea nu are opţiunea de a abandona niciuna dintre rutele de transport, nivelul cel mai mic la care sunt generate intrări identificabile de numerar în mare măsură independente de intrările de numerar provenind de la alte active sau grupuri de active este reprezentat de intrările de numerar generate de cele cinci rute împreună. Unitatea generatoare de numerar a fiecărei rute este societatea de autobuze ca întreg.* |

**69** Intrările de numerar sunt intrări de numerar şi echivalente de numerar provenind din exteriorul entităţii. Pentru a determina dacă intrările de numerar aferente unui activ (sau unui grup de active) sunt în mare măsură independente de intrările de numerar generate de alte active (sau grupuri de active), o entitate ia în considerare o gamă variată de factori, inclusiv modul în care conducerea monitorizează operaţiunile entităţii (de exemplu, pe tipuri de produse, activităţi, puncte de lucru, districte sau regiuni), respectiv modul în care conducerea ia decizii cu privire la menţinerea activelor şi activităţilor entității sau cu privire la renunţarea la acestea. Exemplul ilustrativ 1 explică modul în care poate fi identificată o unitate generatoare de numerar.

**70** **Dacă există o piaţă activă pentru producţia unui activ sau grup de active, acel activ sau grup de active trebuie identificat ca unitate generatoare de numerar, chiar dacă o parte sau întreaga producţie este folosită pe plan intern. Dacă intrările de numerar generate de un activ sau de o unitate generatoare de numerar sunt afectate de preţurile de transfer intern, entitatea trebuie să utilizeze cea mai bună estimare a conducerii în ceea ce priveşte preţul viitor (preţurile viitoare) care ar putea fi obţinut(e) în cadrul unei tranzacţii desfăşurate în condiţii obiective pentru a estima:**

**(a)****viitoarele intrări de numerar folosite pentru a determina valoarea de utilizare a activului sau a unităţii generatoare de numerar; și**

**(b)****viitoarele ieşiri de numerar folosite pentru a determina valoarea de utilizare a oricărui alt activ sau a oricărei alte unităţi generatoare de numerar afectat(e) de preţul de transfer intern.**

**71** Chiar dacă producţia aferentă unui activ sau grup de active este utilizată, parţial sau total, de alte unităţi ale entităţii (de exemplu, produse aflate într-un stadiu intermediar al procesului de producţie), activul sau grupul de active formează o unitate generatoare de numerar separată în cazul în care entitatea ar putea vinde această producţie pe o piaţă activă. Motivul este că activul sau grupul de active ar putea genera intrări de numerar independente în mare măsură de intrările de numerar provenite de la alte active sau grupuri de active. Informaţiile bazate pe bugete/prognoze financiare cu privire la o asemenea unitate generatoare de numerar sau la orice alt activ sau unitate generatoare de numerar afectat(ă) de preţurile de transfer intern vor fi ajustate dacă preţurile de transfer intern nu reflectă cea mai bună estimare a conducerii în ceea ce priveşte preţurile care ar putea fi obţinute în cadrul unei tranzacţii desfăşurate în condiţii obiective.

**72****Unităţile generatoare de numerar trebuie identificate în mod consecvent de la o perioadă la alta, pentru acelaşi activ sau aceleaşi tipuri de active, în afară de cazurile în care se justifică o modificare.**

**73** Dacă o entitate decide că, spre deosebire de perioadele anterioare, un activ aparţine unei alte unităţi generatoare de numerar sau că tipurile de active agregate pentru unitatea generatoare de numerar a activului au fost modificate, punctul 130 prevede prezentarea de informaţii privind unitatea generatoare de numerar dacă este recunoscută o pierdere din depreciere sau dacă s-a reluat o pierdere aferentă unităţii generatoare de numerar.

Valoarea recuperabilă şi valoarea contabilă ale unei unităţi generatoare de numerar

**74** Valoarea recuperabilă a unei unităţi generatoare de numerar este cea mai mare valoare dintre valoarea sa justă minus costurile asociate cedării şi valoarea sa de utilizare. În sensul determinării valorii recuperabile a unei unităţi generatoare de numerar, referirile de la punctele 19-57 la „un activ” se vor interpreta ca referiri la „o unitate generatoare de numerar”.

**75****Valoarea contabilă a unei unităţi generatoare de numerar trebuie determinată pe baza aceloraşi criterii folosite pentru determinarea valorii recuperabile a unităţii generatoare de numerar.**

**76** Valoarea contabilă a unei unităţi generatoare de numerar:

(a) include doar valoarea contabilă a acelor active care pot fi atribuite în mod direct sau alocate în mod rezonabil şi consecvent unităţii generatoare de numerar şi care vor genera viitoarele intrări de numerar utilizate la determinarea valorii de utilizare a unităţii generatoare de numerar; și

(b) nu include valoarea contabilă a niciunei datorii recunoscute, cu excepţia situaţiilor în care valoarea recuperabilă a unităţii generatoare de numerar nu poate fi determinată fără a lua în considerare această datorie.

Aceasta se întâmplă deoarece valoarea justă minus costurile asociate cedării şi valoarea de utilizare ale unităţii generatoare de numerar sunt determinate excluzând fluxurile de trezorerie care sunt legate de activele ce nu fac parte din unitatea generatoare de numerar şi de datoriile care au fost recunoscute (a se vedea punctele 28 şi 43).

**77** Acolo unde activele sunt grupate pentru a evalua recuperabilitatea, este important ca în unitatea generatoare de numerar să se includă toate activele care generează sau sunt utilizate pentru a genera fluxul relevant de intrări de numerar. Altfel, unitatea generatoare de numerar poate părea în întregime recuperabilă, când, de fapt, a survenit o pierdere din depreciere. În unele cazuri, cu toate că unele active contribuie la fluxurile de trezorerie viitoare estimate ale unei unităţi generatoare de numerar, ele nu pot fi alocate unităţii generatoare de numerar în mod rezonabil şi consecvent. Aceasta ar putea fi situaţia fondului comercial sau a activelor corporative, cum ar fi activele sediului central. Punctele 80-103 explică modul în care trebuie tratate aceste active cu ocazia testării deprecierii unei unităţi generatoare de numerar.

**78** Este posibil să fie necesară luarea în considerare a unor datorii recunoscute pentru a determina valoarea recuperabilă a unităţii generatoare de numerar. O astfel de situaţie ar putea apărea în cazul în care cedarea unei unităţi generatoare de numerar ar impune asumarea unei datorii de către cumpărător. În acest caz, valoarea justă minus costurile asociate cedării (sau fluxurile de trezorerie estimate din ultima cedare) a unităţii generatoare de numerar este preţul de vânzare al activelor unităţii generatoare de numerar împreună cu datoriile în cauză, minus costurile asociate cedării. Pentru realizarea unei comparaţii constructive între valoarea contabilă a unităţii generatoare de numerar şi valoarea sa recuperabilă, valoarea contabilă a datoriei se deduce la determinarea atât a valorii de utilizare a unităţii generatoare de numerar, cât şi a valorii sale contabile.

| **Exemplu** |
| --- |
| O entitate are o exploatare minieră într-o ţară în care legislaţia prevede obligaţia proprietarului de a restaura amplasamentul după încheierea operaţiunilor de minerit. Costurile de restaurare includ înlocuirea pământului extras înainte de începerea operaţiunilor de minerit. Provizionul pentru costurile aferente înlocuirii pământului extras a fost recunoscut imediat ce au început operaţiunile de minerit. Suma respectivă a fost recunoscută ca parte a costului minei şi este amortizată pe parcursul duratei de viaţă utilă a minei. Valoarea contabilă a provizionului pentru costurile de restaurare este de 500 u.m.(a) , care este egală cu valoarea actualizată a costurilor de restaurare. |
| Entitatea aplică minei testul de depreciere. Unitatea generatoare de numerar a minei este mina ca întreg. Entitatea a primit diferite oferte de cumpărare a minei la preţul de aproximativ 800 u.m. Acest preţ reflectă faptul că entitatea dobânditoare îşi va asuma obligaţia de a restaura amplasamentul. Costurile de cedare a minei sunt neglijabile. Valoarea de utilizare a minei este de aproximativ 1.200 u.m., exclusiv costurile de restaurare. Valoarea contabilă a minei este de 1.000 u.m. |
| *Valoarea justă minus costurile asociate cedării a unităţii generatoare de numerar este de 800 u.m. Această sumă ia în considerare costurile de restaurare deja prevăzute. În consecinţă, valoarea de utilizare a unităţii generatoare de numerar este determinată după luarea în considerare a costurilor de restaurare şi se estimează a fi de 700 u.m. (1.200 u.m. minus 500 u.m.). Valoarea contabilă a unităţii generatoare de numerar este de 500 u.m., adică valoarea contabilă a minei (1.000 u.m.) minus valoarea contabilă a provizionului pentru costuri de restaurare (500 u.m.). Prin urmare, valoarea recuperabilă a unităţii generatoare de numerar depăşeşte valoarea sa contabilă.* |
| (a) În prezentul standard, valorile monetare sunt exprimate în „unităţi monetare (u.m.)”. |

**79** Din motive de ordin practic, valoarea recuperabilă a unităţii generatoare de numerar este uneori determinată după ce se iau în considerare active care nu fac parte din unitatea generatoare de numerar (de exemplu, creanţele sau alte active financiare) sau datorii care au fost recunoscute (de exemplu, datoriile, pensiile şi alte provizioane). În asemenea cazuri, la valoarea contabilă a unităţii generatoare de numerar se adaugă valoarea contabilă a acelor active şi se scade valoarea contabilă a acelor datorii.

Fond comercial

Alocarea fondului comercial unităţilor generatoare de numerar

**80** **În scopul efectuării testelor de depreciere, fondul comercial dobândit într-o combinare de întreprinderi trebuie alocat, de la data achiziţiei, fiecărei unităţi sau fiecărui grup de unităţi generatoare de numerar a(al) entității dobânditoare despre care se consideră că va beneficia de sinergiile combinării de întreprinderi, indiferent dacă alte active sau datorii ale entităţii dobândite sunt alocate respectivelor unităţi sau grupuri de unităţi. Fiecare unitate sau grup de unităţi căreia (căruia) îi este alocat fondul comercial trebuie:**

**(a)****să reprezinte cel mai mic nivel din cadrul entităţii, nivel la care fondul comercial este monitorizat în scopul gestionării interne; și**

**(b)****nu trebuie să fie mai mare decât un segment de activitate aşa cum este definit la punctul 5 din IFRS 8 *Segmente de activitate* înainte de agregare.**

**81** 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. Fondul comercial nu generează fluxuri de trezorerie în mod independent de alte active sau grupuri de active şi contribuie adesea la fluxurile de trezorerie ale mai multor unităţi generatoare de numerar. Uneori, fondul comercial nu poate fi alocat în mod raţional unităţilor individuale generatoare de numerar, ci numai grupurilor de unităţi generatoare de numerar. Ca urmare, cel mai mic nivel din cadrul entităţii la care fondul comercial este monitorizat în scopul gestionării interne cuprinde uneori un număr de unităţi generatoare de numerar care au legătură cu fondul comercial, dar cărora nu li se poate aloca fondul comercial. Referinţele de la punctele 83-99 şi din Anexa C la o unitate generatoare de numerar căreia îi este alocat fondul comercial trebuie să fie interpretate și ca referinţe la un grup de unităţi generatoare de numerar căruia îi este alocat fondul comercial.

**82** Aplicarea dispoziţiilor de la punctul 80 face ca fondul comercial să fie testat pentru depreciere la un nivel care reflectă modul în care o entitate îşi administrează activitatea specifică și cu care fondul comercial ar fi în mod normal asociat. De aceea, elaborarea unor sisteme suplimentare de raportare nu este necesară de obicei.

**83** Este posibil ca o unitate generatoare de numerar căreia îi este alocat fondul comercial în sensul efectuării testului de depreciere să nu coincidă cu nivelul la care fondul comercial este alocat în conformitate cu IAS 21 *Efectele variaţiei cursurilor de schimb valutar* în sensul evaluării câştigurilor şi pierderilor din fluctuaţiile cursului de schimb. De exemplu, dacă unei entităţi i se impune prin IAS 21 să aloce fondul comercial la un nivel relativ scăzut în sensul evaluării câştigurilor şi pierderilor din fluctuaţia cursului valutar, entităţii nu i se impune să testeze deprecierea fondului comercial la acelaşi nivel, cu excepţia cazului în care fondul comercial este monitorizat la acel nivel în scopul gestionării interne.

**84** **Dacă alocarea iniţială a fondului comercial dobândit într-o combinare de întreprinderi nu poate fi încheiată înainte de sfârşitul perioadei anuale în care are loc combinarea de întreprinderi, alocarea iniţială poate fi finalizată înainte de sfârşitul primei perioade anuale care începe după data achiziţiei.**

**85** În conformitate cu IFRS 3 *Combinări de întreprinderi*, atunci când contabilizarea iniţială a unei combinări de întreprinderi poate fi determinată doar provizoriu până la sfârşitul perioadei în care a avut loc combinarea, entitatea dobânditoare:

(a) contabilizează combinarea utilizând valorile provizionate; și

(b) recunoaşte orice ajustări ale acelor valori provizionate ca rezultat al finalizării contabilizării iniţiale pe parcursul perioadei de evaluare, care nu va depăşi douăsprezece luni de la data achiziţiei.

Într-o astfel de situaţie, este posibil ca alocarea iniţială a fondului comercial recunoscut din combinare să nu se finalizeze înainte de sfârşitul perioadei anuale în care este realizată combinarea. Într-un astfel de caz, entitatea va prezenta informaţiile prevăzute la punctul 133.

**86** **Dacă fondul comercial a fost alocat unei unităţi generatoare de numerar şi dacă entitatea cedează o activitate din cadrul acelei unităţi, acel fond comercial asociat activităţii trebuie să fie:**

**(a)****inclus în valoarea contabilă a activităţii, cu ocazia determinării câştigului sau pierderii din cedare; și**

**(b)****evaluat pe baza valorilor relative ale activităţii cedate şi părţii menţinute din unitatea generatoare de numerar, cu excepţia cazului în care entitatea poate demonstra că există o altă metodă care reflectă mai bine fondul comercial asociat activităţii cedate.**

| **Exemplu** |
| --- |
| O entitate vinde contra sumei de 100 u.m. o activitate care făcea parte dintr-o unitate generatoare de numerar căreia i-a fost alocat fondul comercial. Fondul comercial alocat unităţii nu poate fi identificat sau asociat unui grup de active la un nivel mai mic decât acea unitate, decât în mod arbitrar. Valoarea recuperabilă a părţii menţinute din unitatea generatoare de numerar este de 300 u.m. |
| *Deoarece fondul comercial alocat unităţii generatoare de numerar nu poate fi identificat sau asociat în mod nearbitrar unui grup de active la un nivel mai mic decât acea unitate, fondul comercial aferent activităţii cedate este evaluat pe baza valorilor relative ale activităţii cedate şi părţii menţinute din unitate. De aceea, 25% din fondul comercial alocat unităţii generatoare de numerar este inclus în valoarea contabilă a activităţii vândute.* |

**87** **Dacă o entitate îşi reorganizează structura de raportare într-un mod care are ca efect modificarea structurii uneia sau mai multor unităţi generatoare de numerar cărora le-a fost alocat fondul comercial, fondul comercial trebuie realocat unităţilor afectate. Această realocare trebuie realizată utilizând valorile relative, similar cazului în care entitatea cedează o activitate din cadrul unei unităţi generatoare de numerar, cu excepţia situaţiilor în care entitatea poate demonstra că o altă metodă reflectă mai bine fondul comercial asociat unităţilor reorganizate.**

| **Exemplu** |
| --- |
| Fondul comercial a fost alocat în prealabil unităţii generatoare de numerar A. Fondul comercial alocat unităţii A nu poate fi identificat sau asociat unui grup de active la un nivel mai mic decât acea unitate, decât în mod arbitrar. Unitatea A urmează să fie divizată şi integrată în alte trei unităţi generatoare de numerar, B, C şi D.  *Deoarece fondul comercial alocat unităţii A nu poate fi în mod nearbitrar identificat sau asociat cu un grup de active la un nivel mai mic decât A, este realocat unităţilor B, C şi D pe baza valorilor relative ale celor trei părţi ale unităţii A înainte ca acestea să fie integrate în B, C şi D.* |

Testarea pentru depreciere a unităţilor generatoare de numerar care deţin fond comercial

**88** **În situaţia prezentată la punctul 81, în care fondul comercial are legătură cu o unitate generatoare de numerar, dar nu a fost alocat acelei unităţi, unitatea trebuie testată pentru depreciere ori de câte ori există un indiciu că unitatea ar putea fi depreciată, prin compararea valorii contabile a unităţii, excluzând fondul comercial, cu valoarea sa recuperabilă. Orice pierdere din depreciere trebuie recunoscută în conformitate cu punctul 104.**

**89** Dacă o unitate generatoare de numerar descrisă la punctul 88 include în valoarea sa contabilă o imobilizare necorporală cu o durată de viaţă utilă nedeterminată sau care nu este încă disponibilă pentru utilizare, iar acel activ poate fi testat pentru depreciere doar ca parte a unităţii generatoare de numerar, punctul 10 impune ca unitatea să fie, de asemenea, testată anual pentru depreciere.

**90** **O unitate generatoare de numerar căreia i-a fost alocat fondul comercial trebuie testată pentru depreciere anual şi oricând există un indiciu că unitatea ar putea fi depreciată, prin compararea valorii contabile a unităţii, inclusiv fondul comercial, cu valoarea recuperabilă a unităţii. Dacă valoarea recuperabilă a unităţii depăşeşte valoarea contabilă a unităţii, unitatea şi fondul comercial corespunzător trebuie considerate ca fiind neafectate de depreciere. Dacă valoarea contabilă a unităţii depăşeşte valoarea recuperabilă a unităţii, entitatea trebuie să recunoască pierderea din depreciere în conformitate cu punctul 104.**

91–

**95** [Eliminate]

Plasarea în timp a testelor de depreciere

**96** **Testul de depreciere anuală al unei unităţi generatoare de numerar căreia i-a fost alocat fondul comercial poate fi efectuat oricând în cursul unei perioade anuale, cu condiţia ca testul să aibă loc în acelaşi moment în fiecare an. Diferite unităţi generatoare de numerar pot fi testate pentru depreciere în momente diferite. Cu toate acestea, dacă o parte din fondul comercial alocat unei unităţi generatoare de numerar a fost dobândită într-o combinare de întreprinderi în timpul perioadei anuale curente, acea unitate trebuie testată pentru depreciere înainte de sfârşitul perioadei anuale curente.**

**97** **Dacă activele care constituie unitatea generatoare de numerar căreia i-a fost alocat fondul comercial sunt testate pentru depreciere în acelaşi moment cu unitatea care conţine fondul comercial, ele trebuie testate pentru depreciere înaintea unităţii care conţine fondul comercial. În mod similar, dacă unităţile generatoare de numerar care constituie un grup de unităţi generatoare de numerar căruia i-a fost alocat fondul comercial sunt testate pentru depreciere în acelaşi moment cu grupul de unităţi care conţine fondul comercial, unităţile individuale trebuie testate pentru depreciere înaintea grupului de unităţi care conţine fondul comercial.**

**98** În momentul testării deprecierii unei unităţi generatoare de numerar căreia i-a fost alocat fondul comercial, ar putea exista un indiciu al deprecierii unui activ component. În această situaţie, entitatea testează mai întâi activul pentru depreciere şi recunoaşte orice pierdere din depreciere pentru acel activ înainte de a testa deprecierea unităţii generatoare de numerar care conţine fondul comercial. În mod similar, ar putea exista un indiciu privind deprecierea unei unităţi generatoare de numerar din cadrul unui grup de unităţi care cuprinde fondul comercial. În acest caz, entitatea testează pentru depreciere mai întâi unitatea generatoare de numerar şi recunoaşte orice pierdere din depreciere pentru acea unitate înainte de a testa pentru depreciere grupul de unităţi căruia i s-a alocat fondul comercial.

**99** **Cele mai recente calcule detaliate efectuate într-o perioadă precedentă cu privire la valoarea recuperabilă a unităţii generatoare de numerar căreia i-a fost alocat fondul comercial pot fi utilizate în testul de depreciere pentru unitatea respectivă în perioada curentă, cu condiţia să fie îndeplinite toate criteriile de mai jos:**

**(a)****activele şi datoriile care compun unitatea nu s-au modificat semnificativ de la data efectuării celor mai recente calcule ale valorii recuperabile;**

**(b)****cele mai recente calcule ale valorii recuperabile au avut drept rezultat o valoare care depăşea substanţial valoarea contabilă a unităţii; și**

**(c)****pe baza analizei evenimentelor care au avut loc şi a modificărilor survenite de la calculul cel mai recent al valorii recuperabile, probabilitatea ca valoarea recuperabilă curentă să fie mai mică decât valoarea contabilă curentă este foarte mică.**

Active corporative

**100** Activele corporative includ activele grupului sau diviziilor, cum ar fi clădirea sediului central sau a sediului unei divizii, echipamentul de prelucrare electronică a datelor sau un centru de cercetare. Structura unei entităţi determină dacă un activ corespunde definiţiei din prezentul standard date unui activ corporativ în cazul unei anumite unităţi generatoare de numerar. Caracteristicile distinctive ale activelor corporative sunt acelea că ele nu generează intrări de numerar independente de cele ale celorlalte active sau grupuri de active şi că valoarea lor contabilă nu poate fi pe deplin atribuită unităţii generatoare de numerar avute în vedere.

**101** Deoarece activele corporative nu generează intrări de numerar distincte, valoarea recuperabilă a unui activ corporativ individual nu poate fi determinată decât atunci când conducerea a decis să cedeze activul respectiv. În consecinţă, dacă există un indiciu că un activ corporativ ar putea fi depreciat, valoarea recuperabilă este determinată pentru unitatea generatoare de numerar sau pentru grupul de unităţi generatoare de numerar căreia (căruia) îi aparţine activul corporativ şi este comparată cu valoarea contabilă a acestei unităţi generatoare de numerar sau a grupului de unităţi generatoare de numerar. Orice pierdere din depreciere este recunoscută în conformitate cu punctul 104.

**102** **La testarea pentru depreciere a unei unităţi generatoare de numerar, o entitate trebuie să identifice toate activele corporative care au legătură cu unitatea generatoare de numerar avută în vedere. Dacă o parte a valorii contabile a unui activ corporativ:**

**(a)** **poate fi alocată în mod rezonabil şi consecvent acelei unităţi, entitatea trebuie să compare valoarea contabilă a unităţii, inclusiv partea din valoarea contabilă a activului corporativ alocată unităţii, cu valoarea recuperabilă. Orice pierdere din depreciere trebuie recunoscută în conformitate cu punctul 104.**

**(b)** **nu poate fi alocată în mod rezonabil şi consecvent acelei unităţi, entitatea trebuie:**

**(i)** **să compare valoarea contabilă a unităţii, excluzând activul corporativ, cu suma sa recuperabilă şi să recunoască orice pierdere din depreciere în conformitate cu punctul 104;**

**(ii)** **să identifice cel mai mic grup de unităţi generatoare de numerar care include unitatea generatoare de numerar avută în vedere şi căruia îi poate fi alocată o parte din valoarea contabilă a activului corporativ în mod rezonabil şi consecvent; și**

**(iii)** **să compare valoarea contabilă a acelui grup de unităţi generatoare de numerar, inclusiv partea din valoarea contabilă a activului corporativ alocată acelui grup de unităţi, cu valoarea recuperabilă a grupului de unităţi. Orice pierdere din depreciere trebuie recunoscută în conformitate cu punctul 104.**

**103** Exemplul ilustrativ 8 explică modul în care aceste dispoziţii trebuie aplicate activelor corporative.

Pierderea din depreciere pentru o unitate generatoare de numerar

**104** **O pierdere din depreciere trebuie recunoscută pentru o unitate generatoare de numerar (cel mai mic grup de unităţi generatoare de numerar căruia i s-a alocat fondul comercial sau un activ corporativ) dacă şi numai dacă valoarea recuperabilă a unităţii (grupului de unităţi) este mai mică decât valoarea contabilă a unităţii (grupului de unităţi). Pierderea din depreciere trebuie alocată pentru a reduce valoarea contabilă a activelor din unitate (grupul de unităţi) în următoarea ordine:**

**(a)** **în primul rând, pentru a reduce valoarea contabilă a oricărui fond comercial alocat unităţii generatoare de numerar (grupului de unităţi); și**

**(b)** **apoi, oricăror alte active ale unităţii (grupului de unităţi) în mod proporţional, pe baza ponderii valorii contabile a fiecărui activ din unitate (grupul de unităţi).**

**Aceste reduceri ale valorii contabile trebuie tratate ca pierderi din depreciere aferente activelor individuale şi recunoscute în conformitate cu punctul 60.**

**105** **La alocarea unei pierderi din depreciere în conformitate cu punctul 104, o entitate nu trebuie să reducă valoarea contabilă a unui activ sub valoarea cea mai mare dintre:**

**(a)****valoarea sa justă minus costurile asociate cedării (dacă poate fi evaluată);**

**(b)****valoarea sa de utilizare (dacă poate fi determinată); și**

**(c)****zero.**

**Valoarea pierderii din depreciere care altfel ar fi fost alocată activului trebuie alocată în mod proporţional celorlalte active ale unităţii (grupului de unităţi).**

**106** Dacă nu se poate estima valoarea recuperabilă a fiecărui activ individual al unei unităţi generatoare de numerar, prezentul standard impune alocarea arbitrară a pierderii din depreciere între activele acelei unităţi, altele decât fondul comercial, deoarece activele unei unităţi generatoare de numerar formează un ansamblu.

**107** Dacă valoarea recuperabilă a unui activ individual nu poate fi determinată (a se vedea punctul 67):

(a) o pierdere din depreciere este recunoscută pentru activ dacă valoarea sa contabilă este mai mare decât cea mai mare valoare dintre valoarea sa justă minus costurile asociate cedării şi rezultatele procedurilor de alocare descrise la punctele 104 şi 105; și

(b) nu se recunoaşte nicio pierdere din depreciere pentru activ dacă unitatea generatoare de numerar căreia îi aparţine nu este depreciată. Aceasta se aplică chiar dacă valoarea justă a activului minus costurile asociate cedării este mai mică decât valoarea sa contabilă.

| **Exemplu** | |
| --- | --- |
| Un utilaj a suferit deteriorări fizice, dar încă funcţionează, cu toate că nu la fel de bine ca înainte de a fi deteriorat. Valoarea justă a utilajului minus costurile asociate cedării este mai mică decât valoarea sa contabilă. Utilajul nu generează intrări de numerar independente. Cel mai mic grup identificabil de active care include utilajul şi generează intrări de numerar relativ independente de intrările de numerar aferente altor active este linia de producţie căreia îi aparţine utilajul. Valoarea recuperabilă a liniei de producţie indică faptul că linia de producţie, luată ca întreg, nu este depreciată. | |
| Ipoteza 1: bugetele/prognozele aprobate de conducerea entităţii nu reflectă intenţia de a înlocui utilajul.  *Valoarea recuperabilă a utilajului nu poate fi estimată deoarece valoarea de utilizare a utilajului:* | |
| *(a)* | *poate diferi de valoarea sa justă minus costurile asociate cedării; și* |
| *(b)* | *poate fi determinată doar pentru unitatea generatoare de numerar căreia îi aparţine utilajul (linia de producţie).* |
| *Linia de producţie nu este depreciată. De aceea, nu se recunoaşte nicio pierdere din depreciere aferentă utilajului. Cu toate acestea, s-ar putea să fie nevoie ca entitatea să reevalueze perioada de amortizare sau metoda de amortizare a utilajului. O perioadă mai scurtă de amortizare sau o metodă mai rapidă de amortizare poate fi necesară pentru a reflecta durata de viaţă utilă rămasă a utilajului sau modul în care beneficiile economice vor fi utilizate de entitate.* | |
| Ipoteza 2: bugetele/prognozele aprobate de conducerea entităţii reflectă intenţia de a înlocui utilajul şi de a-l vinde în viitorul apropiat. Fluxurile de trezorerie generate de utilizarea continuă a utilajului până în momentul cedării sunt estimate ca fiind neglijabile. | |
| *Valoarea de utilizare a utilajului poate fi estimată ca fiind apropiată de valoarea sa justă minus costurile asociate cedării. De aceea, valoarea recuperabilă a utilajului poate fi calculată fără a fi nevoie să se ia în discuţie unitatea generatoare de numerar căreia îi aparţine utilajul (adică linia de producţie). Deoarece valoarea justă a utilajului minus costurile asociate cedării este mai mică decât valoarea sa contabilă, se va recunoaşte o pierdere din depreciere pentru utilaj.* | |

**108** **După aplicarea dispoziţiilor de la punctele 104 şi 105 trebuie să se recunoască o datorie pentru orice sumă rămasă dintr-o pierdere din depreciere aferentă unei unităţi generatoare de numerar dacă şi numai dacă acest lucru este impus de un alt IFRS.**

Reluarea unei pierderi din depreciere

**109** Punctele 110-116 stabilesc dispoziţiile privind reluarea unei pierderi din depreciere recunoscute în perioadele anterioare pentru un activ sau pentru o unitate generatoare de numerar. Aceste dispoziţii utilizează termenul „activ”, dar se aplică, de asemenea, unui activ individual sau unei unităţi generatoare de numerar. Punctele 117-121 stabilesc dispoziţii suplimentare pentru activele individuale, punctele 122 şi 123, pentru unităţile generatoare de numerar, iar punctele 124 şi 125, pentru fondul comercial.

**110** **La sfârşitul fiecărei perioade de raportare, o entitate trebuie să evalueze existenţa indiciilor reducerii sau anulării unei pierderi din depreciere recunoscute în perioadele anterioare pentru un activ, altul decât fondul comercial. Dacă există vreun indiciu în acest sens, entitatea trebuie să estimeze valoarea recuperabilă a acelui activ.**

**111** **La evaluarea existenţei sau inexistenţei unui indiciu că o pierdere din depreciere recunoscută în perioadele anterioare pentru un activ, altul decât fondul comercial, nu mai există sau s-a redus, o entitate trebuie să ţină cont cel puţin de următoarele indicii:**

Surse externe de informaţii

**(a)** **există indicii observabile că valoarea activului a crescut semnificativ pe parcursul perioadei.**

**(b)** **în cursul perioadei au avut loc modificări semnificative cu efect favorabil asupra entităţii sau se vor produce în viitorul apropiat astfel de modificări în mediul tehnologic, comercial, economic sau juridic în care entitatea îşi desfăşoară activitatea sau pe piaţa căreia îi este destinat activul.**

**(c)** **ratele dobânzilor pe piaţă sau alte rate de piaţă ale rentabilităţii investiţiilor au scăzut în timpul perioadei, fiind probabil ca aceste scăderi să afecteze rata de actualizare utilizată la calculul valorii de utilizare a unui activ şi să ducă la creşterea semnificativă a valorii recuperabile a activului.**

Surse interne de informaţii

**(d)** **pe parcursul perioadei au avut loc modificări semnificative cu efect favorabil asupra entităţii, sau se vor produce în viitorul apropiat astfel de modificări, în ceea ce priveşte gradul sau modul în care activul este utilizat sau se preconizează că va fi utilizat. Aceste modificări includ costurile suportate în timpul perioadei pentru a îmbunătăţi şi a spori performanţa activului sau pentru a restructura activitatea căreia îi aparţine activul.**

**(e)** **raportările interne conțin probe care indică faptul că performanţa economică a unui activ este sau va fi mai bună decât s-a prevăzut iniţial.**

**112** Indiciile privitoare la o potenţială reducere a unei pierderi din depreciere de la punctul 111 reflectă în principal indiciile unei pierderi potenţiale din depreciere la care se face referire la punctul 12.

**113** Dacă există indicii că pierderea din depreciere recunoscută pentru un activ, altul decât fondul comercial, nu mai există sau s-a redus, ar putea fi necesar să se revizuiască durata de viaţă utilă rămasă, metoda de amortizare a activelor corporale (necorporale) sau valoarea reziduală şi să se ajusteze în conformitate cu IFRS-ul aplicabil activului, chiar dacă nicio pierdere din depreciere nu este reluată pentru activul respectiv.

**114** **O pierdere din depreciere recunoscută în perioadele anterioare pentru un activ, altul decât fondul comercial, trebuie reluată dacă şi numai dacă s-a produs o modificare a estimărilor utilizate pentru a determina valoarea recuperabilă a activului de la recunoaşterea ultimei pierderi din depreciere. Într-o astfel de situaţie, valoarea contabilă a activului trebuie să crească până la valoarea sa recuperabilă, cu excepţia situaţiei prevăzute la punctul 117. Această creştere reprezintă o reluare a unei pierderi din depreciere.**

**115** O reluare a unei pierderi din depreciere reflectă o creştere a potenţialului estimat de servicii al unui activ fie prin utilizare, fie prin vânzare de la data la care o entitate a recunoscut ultima oară o pierdere din depreciere pentru activul în cauză. Punctul 130 prevede ca o entitate să recunoască modificarea estimărilor care generează creşterea potenţialului estimat de servicii. Exemple de modificări ale estimărilor includ:

(a) o modificare a bazei de determinare a valorii recuperabile (adică valoarea recuperabilă este bazată pe valoarea justă minus costurile asociate cedării sau pe valoarea de utilizare);

(b) o modificare a valorii sau a plasării în timp a fluxurilor de trezorerie viitoare estimate sau a ratei de actualizare, dacă valoarea recuperabilă a fost bazată pe valoarea de utilizare; sau

(c) o modificare a estimărilor componentelor valorii juste minus costurile asociate cedării, dacă valoarea recuperabilă era bazată pe valoarea justă minus costurile asociate cedării.

**116** Valoarea de utilizare a unui activ poate deveni mai mare decât valoarea contabilă a activului doar pentru că valoarea actualizată a viitoarelor intrări de numerar creşte pe măsură ce intrările viitoare de numerar se apropie în timp. Cu toate acestea, potenţialul de servicii al activului nu a crescut. De aceea, o pierdere din depreciere nu este reluată doar ca urmare a trecerii timpului (câteodată numită „derularea” actualizării), chiar dacă valoarea recuperabilă a activului devine mai mare decât valoarea sa contabilă.

Reluarea unei pierderi din depreciere pentru un activ individual

**117** **Valoarea contabilă majorată a unui activ, altul decât fondul comercial, atribuibilă reluării unei pierderi din depreciere nu trebuie să depăşească valoarea contabilă (netă de amortizarea activelor corporale (necorporale)) care ar fi fost determinată în cazul în care în exerciţiile anterioare nu ar fi fost recunoscută o pierdere din depreciere pentru activul în cauză.**

**118** Orice creştere a valorii contabile a unui activ, altul decât fondul comercial, peste valoarea contabilă (netă de amortizarea activelor corporale (necorporale)) care ar fi fost determinată dacă nicio pierdere din depreciere nu ar fi fost recunoscută în anii anteriori reprezintă o reevaluare. În contabilizarea unei astfel de reevaluări, entitatea aplică IFRS-ul relevant pentru activ.

**119** **O reluare a unei pierderi din depreciere pentru un activ, altul decât fondul comercial, trebuie recunoscută imediat în profitul sau pierderea perioadei, cu excepţia situaţiei în care activul este contabilizat la valoarea reevaluată în conformitate cu alt IFRS (de exemplu, modelul de reevaluare din IAS 16). Orice reluare a unei pierderi din deprecierea unui activ reevaluat trebuie tratată ca o creştere din reevaluare în conformitate cu acel alt IFRS.**

**120** O reluare a unei pierderi din depreciere pentru un activ reevaluat este recunoscută la alte elemente ale rezultatului global şi creşte surplusul din reevaluare pentru acel activ. Cu toate acestea, în măsura în care o pierdere din depreciere aferentă aceluiaşi activ reevaluat a fost recunoscută anterior în profit sau pierdere, o reluare a acelei pierderi din depreciere este, de asemenea, recunoscută în profit sau pierdere.

**121** **După recunoaşterea reluării unei pierderi din depreciere, cheltuiala cu amortizarea activului corporal (necorporal) aferent trebuie ajustată ulterior pentru a aloca, pe o bază sistematică pe parcursul perioadei rămase din durata de viaţă utilă a activului, valoarea contabilă revizuită a activului minus valoarea sa reziduală (dacă există).**

Reluarea unei pierderi din depreciere pentru o unitate generatoare de numerar

**122** **Reluarea unei pierderi din depreciere pentru o unitate generatoare de numerar trebuie alocată activelor unităţii, cu excepţia fondului comercial, în mod proporţional cu valorile contabile ale acelor active. Aceste creşteri ale valorilor contabile trebuie tratate ca reluări ale pierderilor din depreciere pentru activele individuale şi recunoscute în conformitate cu punctul 119.**

**123** **La alocarea reluării unei pierderi din depreciere aferente unei unităţi generatoare de numerar în conformitate cu punctul 122, valoarea contabilă a unui activ nu trebuie să depăşească cea mai mică valoare dintre:**

**(a)****valoarea sa recuperabilă (dacă poate fi determinată); și**

**(b)****valoarea contabilă (netă de amortizarea activelor corporale (necorporale)) care ar fi fost determinată dacă nicio pierdere din depreciere nu ar fi fost recunoscută pentru activ în perioadele anterioare.**

**Valoarea reluării pierderii din depreciere care altfel ar fi fost alocată activului trebuie alocată în mod proporţional celorlalte active ale unităţii, cu excepţia fondului comercial.**

Reluarea unei pierderi din depreciere pentru fondul comercial

**124** **O pierdere din depreciere recunoscută pentru fondul comercial nu trebuie reluată într-o perioadă ulterioară.**

**125** IAS 38 *Imobilizări necorporale* interzice recunoaşterea fondului comercial generat pe plan intern. Orice creştere a valorii recuperabile a fondului comercial în perioadele următoare recunoaşterii unei pierderi din depreciere este cel mai probabil o creştere a fondului comercial generat pe plan intern, mai degrabă decât o reluare a pierderii din depreciere recunoscute pentru fondul comercial dobândit.

Prezentarea informaţiilor

**126****O entitate trebuie să prezinte următoarele informaţii pentru fiecare clasă de active:**

**(a)****valoarea pierderilor din depreciere recunoscute în profitul sau pierderea perioadei**, **precum şi elementul-rând (elementele-rând) din situaţia rezultatului global în care sunt incluse acele pierderi din depreciere.**

**(b)****valoarea reluărilor de pierderi din depreciere recunoscute în profitul sau pierderea perioadei, precum şi elementul-rând (elementele-rând) din situaţia rezultatului global în care sunt reluate acele pierderi din depreciere.**

**(c)****valoarea pierderilor din deprecierea activelor reevaluate care sunt recunoscute în alte elemente ale rezultatului global în cursul perioadei.**

**(d)****valoarea reluărilor pierderilor din deprecierea activelor reevaluate, care sunt recunoscute în alte elemente ale rezultatului global în cursul perioadei.**

**127** O clasă de active este o grupare de active de natură şi utilizare similare în activităţile entităţii.

**128** Informaţiile prevăzute la punctul 126 pot fi prezentate împreună cu alte informaţii prezentate pentru clasele de active. De exemplu, această informaţie poate fi inclusă în reconcilierea valorii contabile a imobilizărilor corporale dintre începutul şi sfârşitul perioadei, în conformitate cu IAS 16.

**129** **O entitate care raportează informaţii pe segmente în conformitate cu IFRS 8 trebuie să prezinte următoarele informaţii pentru fiecare segment raportabil:**

**(a)** **valoarea pierderilor din depreciere recunoscute în cursul perioadei în profit sau pierdere şi în alte elemente ale rezultatului global.**

**(b)** **valoarea reluărilor pierderilor din depreciere recunoscute în cursul perioadei în profit sau pierdere şi în alte elemente ale rezultatului global.**

**130** **O entitate trebuie să prezinte următoarele informaţii pentru fiecare pierdere din depreciere recunoscută sau reluată în cursul perioadei, aferentă unui activ individual (inclusiv fondului comercial) sau unei unităţi generatoare de numerar:**

**(a)** **evenimentele şi circumstanţele care au condus la recunoaşterea sau reluarea pierderii din depreciere.**

**(b)** **valoarea pierderii din depreciere recunoscute sau reluate.**

**(c)** **pentru un activ individual:**

**(i)** **natura activului; și**

**(ii)** **dacă entitatea raportează informaţii pe segmente în conformitate cu IFRS 8, segmentul de raportare căruia îi aparţine activul.**

**(d)** **pentru o unitate generatoare de numerar:**

**(i)** **o descriere a unităţii generatoare de numerar (de exemplu, dacă este o linie de producţie, o uzină, o activitate a întreprinderii, o zonă geografică sau un segment raportabil aşa cum este definit în IFRS 8);**

**(ii)** **valoarea pierderii din depreciere recunoscute sau reluate pe clase de active şi, dacă entitatea raportează informaţii pe segmente în conformitate cu IFRS 8, pe segmente raportabile; și**

**(iii)** **dacă de la ultima estimare a valorii recuperabile a unităţii generatoare de numerar s-a modificat agregarea activelor pentru identificarea unităţii generatoare de numerar (dacă există), o descriere a modalităţii trecute şi prezente de agregare a activelor, precum şi motivele pentru modificarea modului în care unitatea generatoare de numerar este identificată.**

**(e)** **valoarea recuperabilă a activului (unităţii generatoare de numerar) şi dacă valoarea recuperabilă a activului (unităţii generatoare de numerar) este valoarea sa justă minus costurile asociate cedării sau valoarea sa de utilizare.**

**(f)** **dacă valoarea recuperabilă este valoarea justă minus costurile asociate cedării, entitatea trebuie să prezinte următoarele informaţii:**

**(i)** **nivelul din ierarhia valorii juste (a se vedea IFRS 13) la care este clasificată întreaga evaluare la valoarea justă a activului (unităţii generatoare de numerar) (fără a mai ţine cont de caracterul observabil al „costurilor asociate cedării“);**

**(ii)** **pentru evaluările la valoarea justă clasificate la nivelul 2 şi la nivelul 3 din ierarhia valorii juste, o descriere a tehnicii (tehnicilor) de evaluare şi a datelor de intrare utilizate în evaluarea valorii juste minus costurile asociate cedării. Atunci când a avut loc o modificare în tehnica de evaluare, entitatea trebuie să prezinte acea modificare şi motivul (motivele) pentru care a fost făcută; și**

**(iii)** **pentru evaluările la valoarea justă clasificate la nivelul 2 şi la nivelul 3 din ierarhia valorii juste, o descriere a ipotezei principale pe care se bazează determinarea valorii juste minus costurile asociate cedării efectuată de conducere. Ipotezele principale sunt acelea la care valoarea recuperabilă a activului (unităţii generatoare de numerar) este cea mai sensibilă. Entitatea trebuie de asemenea să prezinte rata (ratele) de actualizare utilizată (utilizate) în evaluarea curentă şi anterioară dacă valoarea justă minus costurile asociate cedării este evaluată utilizând tehnica valorii actualizate.**

**(g)** **dacă valoarea recuperabilă este valoarea de utilizare, rata (ratele) de actualizare utilizată (utilizate) pentru estimările curente şi pentru estimările trecute (dacă există) ale valorii de utilizare.**

**131** **O entitate trebuie să prezinte următoarele informaţii pentru pierderile agregate din depreciere şi reluările agregate ale pierderilor din depreciere recunoscute în timpul perioadei pentru care nu s-au prezentat informaţii în conformitate cu punctul 130:**

**(a)****principalele clase de active afectate de pierderile din depreciere şi principalele clase de active afectate de reluările pierderilor din depreciere.**

**(b)****principalele evenimente şi circumstanţe care au condus la recunoaşterea acestor pierderi din depreciere şi reluări ale pierderilor din depreciere.**

**132** Se încurajează prezentarea ipotezelor utilizate pentru a determina valoarea recuperabilă a activelor (unităţilor generatoare de numerar) în cursul perioadei. Cu toate acestea, punctul 134 impune prezentarea de informaţii privind estimările folosite pentru a evalua valoarea recuperabilă a unităţii generatoare de numerar atunci când fondul comercial sau o imobilizare necorporală cu o durată de viaţă utilă nedeterminată este inclus(ă) în valoarea contabilă a unităţii.

**133** **Dacă, în conformitate cu punctul 84, o parte din fondul comercial dobândit într-o combinare de întreprinderi în cursul perioadei nu a fost alocată unei unităţi generatoare de numerar (unui grup de unităţi) la finalul perioadei de raportare, valoarea fondului comercial nealocat trebuie prezentată împreună cu motivele pentru care acea valoare rămâne nealocată.**

Estimările utilizate pentru a evalua valorile recuperabile ale unităţilor generatoare de numerar care conţin fond comercial sau imobilizări necorporale cu o durată de viaţă utilă nedeterminată

**134** **O entitate trebuie să prezinte informaţiile prevăzute la literele (a)-(f) pentru fiecare unitate generatoare de numerar (grup de unităţi) pentru care valoarea contabilă a fondului comercial sau a imobilizărilor necorporale cu durată de viaţă utilă nedeterminată alocată acelei unităţi (acelui grup de unităţi) este semnificativă în comparaţie cu valoarea contabilă totală a fondului comercial sau a imobilizărilor necorporale cu durată de viaţă utilă nedeterminată ale entităţii:**

**(a)** **valoarea contabilă a fondului comercial alocat unităţii (grupului de unităţi).**

**(b)** **valoarea contabilă a imobilizărilor necorporale cu durată de viaţă utilă nedeterminată alocate unităţii (grupului de unităţi).**

**(c)** **modul în care valoarea recuperabilă a unităţii (grupului de unităţi) a fost determinată (adică valoarea de utilizare sau valoarea justă minus costurile asociate cedării).**

**(d)** **dacă valoarea recuperabilă a unităţii (grupului de unităţi) se bazează pe valoarea de utilizare:**

**(i)** **fiecare ipoteză principală pe care se bazează previziunile conducerii cu privire la fluxurile de trezorerie pentru perioada acoperită de cele mai recente bugete/prognoze. Ipotezele principale sunt acelea la care valoarea recuperabilă a unităţii (grupului de unităţi) este cea mai sensibilă.**

**(ii)** **o descriere a abordării conducerii vizavi de determinarea valorii (valorilor) atribuite fiecărei ipoteze principale, dacă acea valoare (acele valori) reflectă experienţa anterioară sau dacă este consecventă (sunt consecvente) cu sursele externe de informaţii şi, în caz contrar, modul în care diferă faţă de şi cauzele diferenţelor în raport cu experienţa anterioară sau sursele externe de informaţii.**

**(iii)** **perioada pentru care conducerea a prevăzut fluxurile de trezorerie pe baza bugetelor/prognozelor financiare aprobate de conducere şi, atunci când s-a utilizat o perioadă mai mare de cinci ani pentru o unitate generatoare de numerar (un grup de unităţi), o explicaţie privind motivele pentru care se justifică o perioadă mai mare.**

**(iv)** **rata de creştere utilizată pentru a extrapola previziunile fluxurilor de trezorerie dincolo de perioada acoperită de cele mai recente bugete/prognoze, alături de justificarea utilizării oricărei rate de creştere care depăşeşte rata de creştere medie pe termen lung pentru produse, sectoare de activitate, ţara sau ţările în care activează entitatea sau pentru piaţa căreia îi este destinat(ă) unitatea (grupul de unităţi).**

**(v)** **rata (ratele) de actualizare aplicată (aplicate) previziunilor fluxurilor de trezorerie.**

**(e)** **dacă valoarea recuperabilă a unităţii (grupului de unităţi) se bazează pe valoarea justă minus costurile asociate cedării, tehnica (tehnicile) de evaluare utilizată (utilizate) pentru a evalua valoarea justă minus costurile asociate cedării. O entitate nu are obligaţia de a prezenta informaţiile prevăzute în IFRS 13. Dacă valoarea justă minus costurile asociate cedării nu este evaluată pe baza unui preţ cotat pentru o unitate identică (un grup de unităţi identice), o entitate trebuie să prezinte următoarele informaţii:**

**(i)** **fiecare ipoteză principală pe care se bazează determinarea valorii juste minus costurile asociate cedării efectuată de conducere. Ipotezele principale sunt acelea la care valoarea recuperabilă a unităţii (grupului de unităţi) este cea mai sensibilă.**

**(ii)** **o descriere a abordării conducerii vizavi de determinarea valorii (valorilor) atribuite fiecărei ipoteze principale, dacă acea valoare (acele valori) reflectă experienţa anterioară sau dacă este consecventă (sunt consecvente) cu sursele externe de informaţii şi, în caz contrar, modul în care diferă faţă de şi cauzele diferenţelor în raport cu experienţa anterioară sau sursele externe de informaţii.**

**(iiA)** **nivelul din ierarhia valorii juste (a se vedea IFRS 13) la care este clasificată întreaga evaluare la valoarea justă (fără a mai ţine cont de caracterul observabil al „costurilor asociate cedării“).**

**(iiB)** **dacă s-a schimbat tehnica de evaluare,** **modificarea respectivă şi motivul (motivele) pentru efectuarea sa.**

**Dacă valoarea justă minus costurile asociate cedării se evaluează pe baza previziunilor actualizate ale fluxurilor de trezorerie, o entitate trebuie să prezinte următoarele informaţii:**

**(iii)** **perioada pentru care conducerea a prevăzut fluxurile de trezorerie.**

**(iv)** **rata de creştere utilizată pentru extrapolarea previziunilor fluxurilor de trezorerie.**

**(v)** **rata (ratele) de actualizare aplicată (aplicate) previziunilor fluxurilor de trezorerie.**

**(f)** **dacă o modificare posibilă în mod rezonabil a unei ipoteze principale utilizate de conducere pentru a determina valoarea recuperabilă a unităţii (grupului de unităţi) ar avea drept rezultat ca valoarea contabilă a unităţii (grupului de unităţi) să o depăşească pe cea recuperabilă:**

**(i)****valoarea cu care valoarea recuperabilă a unităţii (grupului de unităţi) o depăşeşte pe cea contabilă.**

**(ii)****valoarea atribuită ipotezei principale.**

**(iii)****valoarea cu care valoarea atribuită ipotezei principale trebuie să se modifice, după încorporarea oricăror efecte ale acelei modificări asupra celorlalte variabile utilizate pentru a determina valoarea recuperabilă, astfel încât valoarea recuperabilă a unităţii (grupului de unităţi) să fie egală cu valoarea sa contabilă.**

**135** **Dacă doar o parte sau toată valoarea contabilă a fondului comercial sau a imobilizărilor necorporale cu durată de viaţă utilă nedeterminată este alocată mai multor unităţi generatoare de numerar (grupuri de unităţi), iar valoarea astfel alocată fiecărei unităţi (fiecărui grup de unităţi) nu este semnificativă în comparaţie cu valoarea contabilă totală a fondului comercial sau a imobilizărilor necorporale cu durată de viaţă utilă nedeterminată ale entităţii, acest fapt trebuie prezentat împreună cu valoarea contabilă agregată a fondului comercial şi a imobilizărilor necorporale cu durată de viaţă utilă nedeterminată alocate acelor unităţi (grupuri de unităţi). În plus, dacă valorile recuperabile ale acestor unităţi (grupuri de unităţi) se bazează pe aceleaşi ipoteze principale, iar valoarea contabilă agregată a fondului comercial sau a imobilizărilor necorporale cu durată de viaţă utilă nedeterminată alocată lor este semnificativă în comparaţie cu valoarea contabilă totală a fondului comercial sau a imobilizărilor necorporale cu durată de viaţă utilă nedeterminată ale entităţii, entitatea trebuie să prezinte acest fapt, împreună cu:**

**(a)** **valoarea contabilă agregată a fondului comercial alocată acestor unităţi (grupuri de unităţi).**

**(b)** **valoarea contabilă agregată a imobilizărilor necorporale cu durată de viaţă utilă nedeterminată alocată acelor unităţi (grupuri de unităţi).**

**(c)** **o descriere a ipotezei (ipotezelor) principale.**

**(d)** **o descriere a abordării conducerii vizavi de determinarea valorii (valorilor) atribuite fiecărei ipoteze principale, dacă această valoare (aceste valori ) reflectă experienţa anterioară sau este consecventă (sunt consecvente), dacă este cazul, cu sursele externe de informaţii şi, în caz contrar, cum şi de ce diferă de experienţa anterioară sau de sursele externe de informaţii.**

**(e)** **dacă o modificare posibilă în mod rezonabil a unei ipoteze principale (a unor ipoteze principale) ar face ca totalul valorilor contabile ale unităţilor (grupurilor de unităţi) să depăşească totalul valorilor lor recuperabile:**

**(i)** **valoarea cu care totalul valorilor recuperabile ale unităţilor (grupurilor de unităţi) depăşeşte totalul valorilor lor contabile.**

**(ii)** **valoarea atribuită (valorile atribuite) ipotezei (ipotezelor) principale.**

**(iii)** **valoarea cu care valoarea atribuită (valorile atribuite) ipotezei (ipotezelor) principale trebuie să se modifice, după încorporarea oricăror efecte ale acelei modificări asupra celorlalte variabile utilizate pentru a determina valoarea recuperabilă, astfel încât totalul valorilor recuperabile ale unităţilor (grupurilor de unităţi) să fie egal cu totalul valorilor lor contabile.**

**136** Cele mai recente calcule detaliate aferente valorii recuperabile a unei unităţi generatoare de numerar (unui grup de unităţi) pentru o perioadă precedentă pot, în conformitate cu punctul 24 sau 99, să fie reportate şi folosite în testul de depreciere pentru acea unitate (acel grup de unităţi) în perioada actuală, cu condiţia să fie îndeplinite anumite criterii. Într-o astfel de situaţie, informaţiile pentru acea unitate (acel grup de unităţi) încorporate în prezentările prevăzute la punctele 134 şi 135 se referă la calculele reportate aferente valorii recuperabile.

**137** Exemplul ilustrativ 9 ilustrează prezentările prevăzute la punctele 134 şi 135.

Prevederi tranzitorii şi data intrării în vigoare

**138** [Eliminat]

**139** O entitate trebuie să aplice prezentul standard:

(a) fondului comercial şi imobilizărilor necorporale dobândite în combinări de întreprinderi pentru care data acordului este 31 martie 2004 sau o dată ulterioară acesteia; și

(b) tuturor celorlalte active, prospectiv, de la începutul primei perioade anuale care începe la 31 martie 2004 sau ulterior acestei date.

**140** Entităţile pentru care se aplică punctul 139 sunt încurajate să aplice dispoziţiile prezentului standard înainte de datele de intrare în vigoare, specificate la punctul 139. Cu toate acestea, dacă o entitate aplică prezentul standard înainte de acele date de intrare în vigoare, entitatea trebuie, de asemenea, să aplice concomitent IFRS 3 şi IAS 38 (revizuit în 2004).

140A IAS 1 *Prezentarea situaţiilor financiare* (revizuit în 2007) a modificat terminologia folosită în cadrul IFRS-urilor. De asemenea, a modificat punctele 61, 120, 126 şi 129. 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.

140B IFRS 3 (revizuit în 2008) a modificat punctele 65, 81, 85 şi 139, a eliminat punctele 91-95 şi 138 şi a adăugat Anexa C. O entitate trebuie să aplice aceste amendamente pentru perioadele anuale care încep la 1 iulie 2009 sau ulterior acestei date. Dacă o entitate aplică IFRS 3 (revizuit în 2008) pentru o perioadă anterioară, amendamentele trebuie aplicate şi pentru acea perioadă anterioară.

140C Punctul 134 litera (e) a fost modificat de documentul *Îmbunătăţiri la IFRS-uri* emis în mai 2008. O entitate trebuie să aplice acel amendament pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2009 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică amendamentul pentru o perioadă anterioară, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.

140D Documentul *Costul unei investiţii într-o filială, entitate controlată în comun sau entitate asociată*  (Amendamente la IFRS 1 *Adoptarea pentru prima dată a Standardelor Internaţionale de Raportare Financiară* şi IAS 27), emis în mai 2008, a adăugat punctul 12 litera (h). O entitate trebuie să aplice amendamentul prospectiv pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2009 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică amendamentele aferente de la punctele 4 şi 38A din IAS 27 pentru o perioadă anterioară, entitatea trebuie să aplice în acelaşi timp amendamentul de la punctul 12 litera (h).

140E Documentul *Îmbunătăţiri la IFRS-uri* emis în aprilie 2009 a modificat punctul 80 litera (b). O entitate trebuie să aplice amendamentul prospectiv pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2010 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică amendamentul pentru o perioadă anterioară, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.

140F [Eliminat]

140G [Eliminat]

140H IFRS 10 și IFRS 11, emise în mai 2011, au modificat punctul 4, titlul dinaintea punctului 12 litera (h) și punctul 12 litera (h). O entitate trebuie să aplice amendamentele respective atunci când aplică IFRS 10 și IFRS 11.

140I IFRS 13, emis în mai 2011, a modificat punctele 5, 6, 12, 20, 22, 28, 78, 105, 111, 130 şi 134, a eliminat punctele 25–27 şi a adăugat punctul 53A. O entitate trebuie să aplice aceste amendamente atunci când aplică IFRS 13.

140J În mai 2013, punctele 130 şi 134 şi titlul de deasupra punctului 138 au fost modificate. O entitate trebuie să aplice în mod retroactiv acele amendamente pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2014 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date. O entitate nu trebuie să aplice acele amendamente în perioadele (inclusiv perioadele comparative) în care nu se aplică IFRS 13.

140K [Eliminat]

140L IFRS 15 *Venituri din contractele cu clienții*, emis în mai 2014, a modificat punctul 2. O entitate trebuie să aplice amendamentul respectiv atunci când aplică IFRS 15.

140M IFRS 9, emis în iulie 2014, a modificat punctele 2, 4 şi 5 și a eliminat punctele 140F, 140G şi 140K. O entitate trebuie să aplice aceste amendamente atunci când aplică IFRS 9.

Retragerea IAS 36 (emis în 1998)

**141** Prezentul standard înlocuieşte IAS 36 *Deprecierea activelor* (emis în 1998).

Anexa A  Utilizarea tehnicilor valorii actualizate la evaluarea valorii de utilizare

*Prezenta anexă este parte integrantă din prezentul standard. Ea oferă îndrumări asupra utilizării tehnicilor de actualizare la evaluarea valorii de utilizare. Cu toate că îndrumările folosesc termenul „activ”, acestea se aplică, de asemenea, unui grup de active care formează o unitate generatoare de numerar.*

Componentele evaluării valorii actualizate

A1 Următoarele elemente pun în lumină diferenţele economice dintre active:

(a) o estimare a fluxului de trezorerie viitor sau, în situaţii mai complexe, a seriei de fluxuri de trezorerie viitoare pe care entitatea se aşteaptă să le obţină de la activul respectiv;

(b) preconizările cu privire la variaţiile posibile ale valorii sau plasării în timp a fluxurilor de trezorerie respective;

(c) valoarea-timp a banilor, în funcţie de rata actuală a dobânzii la plasamentele fără risc de pe piaţă;

(d) preţul de asumare a incertitudinii inerente activului; și

(e) alţi factori, nu întotdeauna identificabili (precum lichiditatea), pe care participanţii de pe piaţă i-ar lua în calcul la estimarea valorii fluxurilor de trezorerie viitoare pe care entitatea se aşteaptă să le obţină de la activul respectiv.

A2 Prezenta anexă compară două modalităţi de calculare a valorii actualizate, fiecare dintre ele putând fi folosită pentru a estima valoarea de utilizare a unui activ, în funcţie de circumstanţe. Abordarea „tradiţională” încorporează ajustările pentru factorii (b)-(e) prezentaţi la punctul A1 în rata de actualizare. În conformitate cu abordarea „fluxurilor de trezorerie preconizate”, factorii (b), (d) şi (e) sunt utilizaţi pentru a efectua anumite ajustări astfel încât să se obţină fluxuri de trezorerie ajustate în funcţie de riscurile specifice. Indiferent de abordarea adoptată de o entitate pentru a reflecta variaţiile posibile preconizate ale valorii sau plasării în timp a fluxurilor de trezorerie viitoare, rezultatul trebuie să reflecte valoarea actualizată preconizată a fluxurilor de trezorerie viitoare, adică media ponderată a tuturor rezultatelor posibile.

Principii generale

A3 Tehnicile folosite pentru a estima fluxurile de trezorerie viitoare şi ratele dobânzilor vor varia de la o situaţie la alta, în funcţie de situaţia activului respectiv. Cu toate acestea, următoarele principii generale guvernează aplicarea tehnicilor de actualizare la evaluarea activelor:

(a) ratele dobânzilor folosite pentru a actualiza fluxurile de trezorerie ar trebui să reflecte ipoteze care sunt conforme cu cele inerente fluxurilor de trezorerie estimate. Altminteri, efectele unor ipoteze pot fi luate în considerare de două ori sau pot fi ignorate. De exemplu, o rată de actualizare de 12% ar putea fi aplicată fluxurilor de trezorerie contractuale ale unui împrumut de primit. Rata reflectă preconizările cu privire la problemele de rambursare care pot apărea la împrumuturi cu anumite caracteristici. Aceeaşi rată de 12% nu trebuie folosită pentru a actualiza fluxurile de trezorerie preconizate pentru că acele fluxuri de trezorerie reflectă deja ipotezele legate de problemele de rambursare viitoare.

(b) fluxurile de trezorerie estimate şi ratele de actualizare ar trebui să fie neutre şi să nu reflecte factori care nu au legătură cu activul în cauză. De exemplu, evaluarea nu este neutră atunci când se subapreciază intenţionat fluxurile de trezorerie nete estimate pentru a îmbunătăţi rentabilitatea viitoare aparentă a unui activ.

(c) fluxurile de trezorerie estimate sau ratele de actualizare trebuie să reflecte gama de rezultate posibile mai degrabă decât o singură valoare, foarte probabil cea mai mică sau cea mai mare valoare posibilă.

Abordări ale valorii actualizate - abordarea tradiţională şi abordarea fluxurilor de trezorerie preconizate

Abordarea tradiţională

A4 Aplicaţiile contabile ale valorii actualizate au folosit în mod tradiţional un singur set de fluxuri de trezorerie estimate şi o singură rată de actualizare, cel mai des descrisă ca „rata corespunzătoare riscului”. De fapt, abordarea tradiţională presupune că o singură convenţie a ratei de actualizare poate încorpora toate preconizările legate de fluxurile de trezorerie viitoare şi de prima de risc adecvată. Prin urmare, abordarea tradiţională pune în special accentul pe selectarea ratei de actualizare.

A5 În anumite situaţii, cum ar fi cele în care active comparabile pot fi observate pe piaţă, o abordare tradiţională este destul de uşor de aplicat. Pentru activele cu fluxuri de trezorerie contractuale, această abordare este consecventă cu modul în care participanţii de pe piaţă descriu activele, ca în cazul „unei obligaţiuni cu 12% dobândă”.

A6 Cu toate acestea, abordarea tradiţională nu poate trata în mod adecvat unele probleme complexe de evaluare, cum ar fi evaluarea activelor nefinanciare pentru care nu există o piaţă a elementului sau a unui element similar. Căutarea corectă a „ratei corespunzătoare riscului” prevede analizarea a cel puţin două elemente - un activ care există pe piaţă şi care are o rată observabilă a dobânzii şi activul care este evaluat. Rata adecvată de actualizare pentru fluxurile de trezorerie care sunt evaluate trebuie dedusă din rata observabilă a dobânzii celuilalt activ de pe piaţă. Pentru a face această deducţie, caracteristicile fluxurilor de trezorerie ale celuilalt activ trebuie să fie similare cu cele ale activului care este evaluat. Prin urmare, cel care evaluează trebuie să facă următoarele:

(a) să identifice setul de fluxuri de trezorerie care vor fi actualizate;

(b) să identifice un alt activ pe piaţă care pare a avea caracteristici similare ale fluxurilor de trezorerie;

(c) să compare ansamblurile fluxurilor de trezorerie ale celor două elemente pentru a se asigura că sunt similare (de exemplu, sunt ambele ansambluri de fluxuri de trezorerie contractuale sau unul este contractual şi celălalt este estimat?);

(d) să evalueze dacă un element conţine un aspect care nu este prezent în celălalt (de exemplu, este unul mai puţin lichid decât celălalt?); și

(e) să evalueze probabilitatea ca ambele seturi de fluxuri de trezorerie să se comporte (adică să varieze) în mod similar în condiţii economice schimbătoare.

Abordarea fluxurilor de trezorerie preconizate

A7 Abordarea fluxurilor de trezorerie preconizate este, în unele situaţii, un instrument de evaluare mai eficient decât abordarea tradiţională. În efectuarea unei evaluări, abordarea fluxurilor de trezorerie preconizate utilizează toate estimările cu privire la fluxurile de trezorerie posibile în loc de unicul, cel mai probabil, flux de trezorerie. De exemplu, un flux de trezorerie poate să fie de 100 u.m., 200 u.m. sau 300 u.m., cu probabilităţi de 10%, 60% şi, respectiv, 30%. Fluxul de trezorerie preconizat este de 220 u.m. Abordarea fluxurilor de trezorerie preconizate diferă astfel de abordarea tradiţională, deoarece se concentrează asupra analizei directe a fluxurilor de trezorerie respective şi asupra declaraţiilor mai explicite ale ipotezelor folosite în evaluare.

A8 De asemenea, abordarea fluxurilor de trezorerie preconizate permite utilizarea tehnicilor valorii actualizate atunci când plasarea în timp a fluxurilor de trezorerie este incertă. De exemplu, un flux de trezorerie de 1.000 u.m. poate fi primit peste un an, peste doi ani sau peste trei ani, cu probabilităţi de 10%, 60% și, respectiv, 30%. Exemplul de mai jos arată calculele pentru valoarea actualizată preconizată în acea situaţie.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Valoarea actualizată de 1.000 u.m. peste 1 an la 5% | 952,38 u.m. |  |
| Probabilitate | 10,00% |  | 95,24 u.m. |
| Valoarea actualizată de 1.000 u.m. peste 2 ani la 5,25% | 902,73 u.m. |  |  |
| Probabilitate | 60,00% |  | 541,64 u.m. |
| Valoarea actualizată de 1.000 u.m. peste 3 ani la 5,50% | 851,61 u.m. |  |  |
| Probabilitate | 30,00% |  | 255,48 u.m. |
| Valoarea actualizată preconizată |  |  | 892,36 u.m. |

A9 Valoarea actualizată preconizată de 892,36 u.m. diferă de noţiunea tradiţională a celei mai bune estimări de 902,73 u.m. (probabilitatea de 60%). În acest exemplu, calculul tradiţional al valorii actualizate necesită să se decidă care dintre plasările în timp ale fluxurilor de trezorerie să fie utilizată şi, în consecinţă, nu ar reflecta probabilităţile altor plasări în timp. Aceasta se întâmplă pentru că rata de actualizare dintr-un calcul tradiţional al valorii actualizate nu poate reflecta incertitudinile legate de plasarea în timp.

A10 Utilizarea probabilităţilor este un element esenţial al abordării fluxurilor de trezorerie preconizate. Unii se întreabă dacă atribuirea unei probabilități unor estimări foarte subiective nu sugerează cumva o precizie mai mare decât există de fapt. Cu toate acestea, aplicarea corectă a abordării tradiţionale (aşa cum este descrisă la punctul A6) prevede aceleaşi estimări şi acelaşi grad de subiectivitate fără a oferi transparenţa calculelor din abordarea fluxurilor de trezorerie preconizate.

A11 Multe estimări făcute în practica curentă încorporează deja neoficial elementele fluxurilor de trezorerie preconizate. În plus, contabilii se confruntă adesea cu nevoia de a evalua un activ folosind informaţii limitate despre probabilităţile eventualelor fluxuri de trezorerie. De exemplu, un contabil s-ar putea confrunta cu următoarele situaţii:

(a) valoarea estimată este undeva între 50 u.m. şi 250 u.m., dar nicio valoare din interval nu este mai probabilă decât alta. Pe baza acestei informaţii limitate, fluxul de trezorerie preconizat estimat este de 150 u.m. [(50 + 250)/2].

(b) valoarea estimată este undeva între 50 u.m. şi 250 u.m., iar cea mai probabilă valoare este de 100 u.m. Cu toate acestea, probabilitatea fiecărei valori este necunoscută. Pe baza acestor informaţii limitate, fluxul de trezorerie preconizat estimat este de 133,33 u.m. [(50 + 100 + 250)/3].

(c) valoarea estimată va fi de 50 u.m. (10% probabilitate), 250 u.m. (30% probabilitate) sau 100 u.m. (60% probabilitate). Pe baza acestor informaţii limitate, fluxul de trezorerie preconizat estimat este de 140 u.m. [(50 x 0,10) + (250 x 0,30) + (100 x 0,60)].

În fiecare caz este probabil ca fluxul de trezorerie preconizat estimat să ofere o estimare mai bună a valorii de utilizare decât valoarea minimă, cel mai probabil valoarea maximă luată singură.

A12 Aplicarea abordării fluxurilor de trezorerie preconizate face obiectul unei constrângeri cost-beneficiu. În anumite cazuri o entitate poate avea acces la date mai detaliate şi poate fi capabilă să elaboreze mai multe scenarii privind fluxurile de trezorerie. În alte cazuri, s-ar putea ca o entitate să nu poată elabora decât declaraţii generale despre variabilitatea fluxurilor de trezorerie, altfel ar suporta costuri substanţiale. Entitatea trebuie să pună în balanţă costurile pentru obţinerea informaţiilor suplimentare cu fiabilitatea suplimentară pe care acea informaţie o va aduce evaluării.

A13 Unii susţin că tehnicile care folosesc fluxurile de trezorerie preconizate sunt nepotrivite pentru evaluarea unui singur articol sau a unui articol cu un număr limitat de rezultate posibile. Ei oferă un exemplu de articol cu două rezultate posibile: o probabilitate de 90 % ca fluxurile de trezorerie să fie de 10 u.m. şi o probabilitate de 10 % ca fluxurile de trezorerie să fie de 1.000 u.m. Ei arată că fluxurile de trezorerie preconizate în acest exemplu sunt de 109 u.m. şi susţin că rezultatul nu reprezintă niciuna dintre sumele care ar putea fi plătite în final.

A14 Astfel de afirmații reflectă un dezacord de bază cu privire la obiectivul evaluării. Dacă obiectivul este centralizarea costurilor care urmează să fie suportate, este posibil ca fluxurile de trezorerie preconizate să nu producă o estimare exactă a costului preconizat. Cu toate acestea, prezentul standard se ocupă de evaluarea valorii recuperabile a unui activ. Este puţin probabil ca valoarea recuperabilă a activului din acest exemplu să fie de 10 u.m., cu toate că acesta este cel mai probabil flux de trezorerie. Aceasta se întâmplă deoarece o evaluare de 10 u.m. nu include incertitudinea fluxului de trezorerie în evaluarea activului. În schimb, fluxul de trezorerie incert este prezentat ca şi cum ar fi un flux de trezorerie cert. Nicio entitate raţională nu ar vinde un activ cu aceste caracteristici pentru 10 u.m.

Rata de actualizare

A15 Indiferent de abordarea folosită de o entitate pentru a evalua valoarea de utilizare a unui activ, ratele dobânzilor utilizate pentru a actualiza fluxurile de trezorerie nu trebuie să reflecte riscurile pentru care fluxurile de trezorerie estimate au fost deja ajustate. Altminteri, efectul unora dintre ipoteze va fi luat în calcul de două ori.

A16 Atunci când o rată specifică activului nu este direct disponibilă pe piaţă, o entitate utilizează înlocuitori pentru a estima rata de actualizare. Scopul este acela de a estima, pe cât posibil, o evaluare a pieţei a:

(a) valorii-timp a banilor pentru perioadele până la sfârşitul duratei de viaţă utilă a activului; și

(b) factorilor (b), (d) şi (e) descrişi la punctul A1, în măsura în care acei factori nu au condus la ajustări pentru a ajunge la fluxurile de trezorerie estimate.

A17 Ca punct de pornire în elaborarea unei asemenea estimări, entitatea ar putea să ia în considerare următoarele valori:

(a) costul mediu ponderat al capitalului entităţii determinat utilizând tehnici cum ar fi Modelul de determinare a valorii activelor de capital;

(b) rata marginală de împrumut a entităţii; și

(c) alte rate ale împrumuturilor de pe piaţă.

A18 Totuşi, aceste rate trebuie ajustate:

(a) pentru a reflecta felul în care piaţa ar evalua riscurile specifice asociate fluxurilor de trezorerie estimate ale activului; și

(b) pentru a exclude riscurile care nu sunt relevante pentru fluxurile de trezorerie estimate ale activului sau pentru care fluxurile de trezorerie estimate au fost ajustate.

Trebuie acordată atenţie riscurilor cum sunt riscul de ţară, riscul de schimb valutar şi riscul de preţ.

A19 Rata de actualizare este independentă de structura capitalului entităţii şi de felul în care entitatea a finanţat cumpărarea activului, deoarece fluxurile de trezorerie viitoare preconizate să survină de la un activ nu depind de felul în care entitatea a finanţat cumpărarea acelui activ.

A20 Punctul 55 prevede ca rata de actualizare folosită să fie o rată înainte de impozitare. Prin urmare, atunci când baza utilizată pentru a estima rata de actualizare este postimpozitare, acea bază este ajustată pentru a reflecta o rată înainte de impozitare.

A21 În mod normal, o entitate foloseşte o singură rată de actualizare pentru estimarea valorii de utilizare a unui activ. Cu toate acestea, o entitate foloseşte rate distincte de actualizare pentru perioade viitoare diferite atunci când valoarea de utilizare este sensibilă la diferenţa de risc a diferitelor perioade sau la structura termenelor ratelor dobânzilor.

Anexa B  Amendament la IAS 16

*[Textul acestei anexe a fost eliminat]*

Anexa C  Testarea pentru depreciere a unităţilor generatoare de numerar cu fond comercial şi interese care nu controlează

Prezenta anexă este parte integrantă din prezentul standard.

C1 În conformitate cu IFRS 3 (revizuit în 2008), entitatea dobânditoare evaluează şi recunoaşte fondul comercial de la data achiziţiei drept surplusul de la litera (a) faţă de litera (b) de mai jos :

(a) valoarea agregată a:

(i) contravalorii transferate evaluate în conformitate cu IFRS 3, care prevede în general valoarea justă de la data achiziţiei;

(ii) valorii oricărui interes care nu controlează în entitatea dobândită evaluate în conformitate cu IFRS 3; și

(iii) într-o combinare de întreprinderi realizată în etape, a valorii juste de la data achiziţiei a participaţiei în capitalurile proprii deţinute anterior de entitatea dobânditoare în entitatea dobândită.

(b) valorile nete de la data achiziţiei ale activelor identificabile dobândite şi ale datoriilor asumate evaluate în conformitate cu IFRS 3.

Alocarea fondului comercial

C2 Punctul 80 din prezentul standard prevede ca fondul comercial dobândit într-o combinare de întreprinderi să fie alocat fiecărei unităţi generatoare de numerar sau fiecărui grup de unităţi generatoare de numerar a (al) entității dobânditoare care se preconizează să beneficieze din sinergiile combinării, indiferent dacă acelor unităţi sau grupuri de unităţi li se atribuie alte active sau datorii ale entităţii dobândite. Este posibil ca unele dintre sinergiile rezultate dintr-o combinare de întreprinderi să fie alocate unei unităţi generatoare de numerar în care interesul care nu controlează să nu aibă o participaţie.

Testarea pentru depreciere

C3 Testarea pentru depreciere implică o comparaţie a valorii recuperabile a unităţii generatoare de numerar cu valoarea contabilă a unităţii generatoare de numerar.

C4 Dacă o entitate evaluează interesele care nu controlează ca fiind interesul său proporţional din activele identificabile nete ale unei filiale la data achiziţiei mai degrabă decât la valoarea justă, fondul comercial atribuibil intereselor care nu controlează este cuprins în valoarea recuperabilă a unităţii generatoare de numerar aferente, dar nu este recunoscut în situaţiile financiare consolidate ale societăţii-mamă. Prin urmare, o entitate trebuie să mărească valoarea contabilă a fondului comercial alocat unităţii pentru a include fondul comercial atribuibil interesului care nu controlează. Valoarea contabilă ajustată este comparată apoi cu valoarea recuperabilă a unităţii pentru a determina dacă unitatea generatoare de numerar este depreciată.

Alocarea unei pierderi din depreciere

C5 Punctul 104 prevede ca orice pierdere din depreciere identificată să fie alocată mai întâi pentru reducerea valorii contabile a fondului comercial alocat unităţii şi apoi altor active ale unităţii în mod proporţional, pe baza valorii contabile a fiecărui activ din unitate.

C6 Dacă o filială sau o parte a unei filiale cu un interes care nu controlează este ea însăşi o unitate generatoare de numerar, pierderea din depreciere este alocată între societatea-mamă şi interesul care nu controlează pe aceeaşi bază de alocare a profitului sau pierderii.

C7 Dacă o filială sau o parte a unei filiale cu un interes care nu controlează face parte dintr-o unitate generatoare de numerar mai mare, pierderile din deprecierea fondului comercial sunt alocate părţilor din unitatea generatoare de numerar care au un interes care nu controlează şi părţilor care nu au acest interes. Pierderile din depreciere trebuie alocate părţilor unităţii generatoare de numerar pe baza:

(a) valorilor contabile relative ale fondului comercial al părţilor înainte de depreciere, în măsura în care deprecierea este legată de fondul comercial din unitatea generatoare de numerar; și

(b) a valorilor contabile relative ale activelor identificabile nete ale părţilor înainte de depreciere, în măsura în care deprecierea este legată de activele identificabile din unitatea generatoare de numerar. Orice astfel de depreciere este alocată activelor părţilor fiecărei unităţi în mod proporţional pe baza valorii contabile a fiecărui activ al părţii respective.

În acele părţi care au un interes care nu controlează, pierderea din depreciere este alocată între societatea-mamă şi interesul care nu controlează pe aceeaşi bază de alocare a profitului sau pierderii.

C8 Dacă o pierdere din depreciere atribuibilă unui interes care nu controlează este legată de fondul comercial care nu este recunoscut în situaţiile financiare consolidate ale societăţii-mamă (a se vedea punctul C4), deprecierea nu este recunoscută drept pierdere din deprecierea fondului comercial. În astfel de cazuri, numai pierderea din depreciere legată de fondul comercial care este alocat societăţii-mamă este recunoscută drept pierdere din deprecierea fondului comercial.

C9 Exemplul ilustrativ 7 ilustrează testarea deprecierii unei unităţi generatoare de numerar cu fond comercial care nu este deţinută în întregime.

1. În cazul unei imobilizări necorporale, termenul „amortizarea” este în general utilizat în locul termenului „depreciere”. Cei doi termeni au acelaşi înţeles. [↑](#footnote-ref-1)
2. Odată ce un activ îndeplineşte criteriile pentru a fi clasificat drept deţinut în vederea vânzării (sau este inclus într-un grup destinat cedării clasificat drept deţinut în vederea vânzării), el este exclus din domeniul de aplicare al prezentului standard şi este contabilizat în conformitate cu IFRS 5 *Active imobilizate deţinute în vederea vânzării şi activităţi întrerupte.* [↑](#footnote-ref-2)