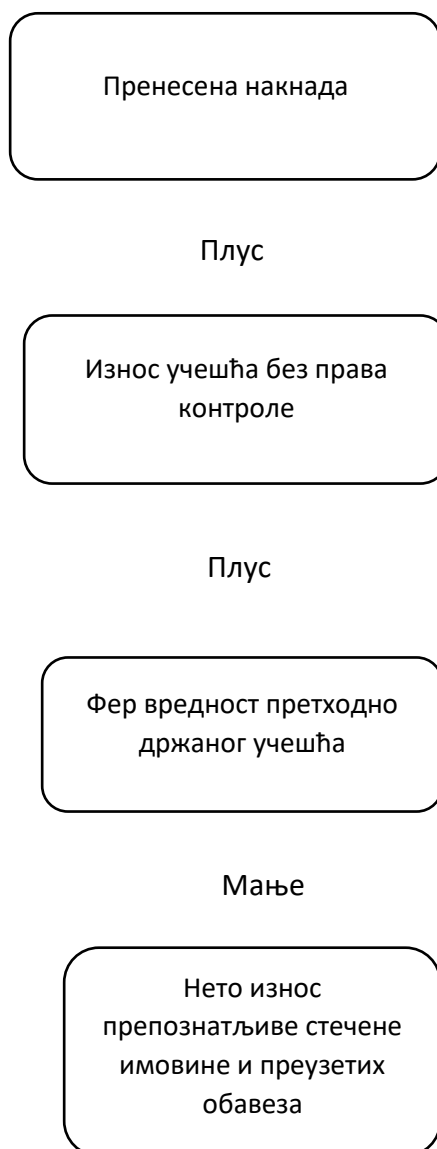


МСФИ 3: Пословне комбинације – признавање и одмеравање гудвила и добитка од повољне куповине

Гудвил настао из пословних комбинација се одређује:

МСФИ 3.32



Према МСФИ учешће без права контроле се може мерити на два начина – уз референцу на његову пропорцију у нето препознатљивој имовини стеченог или по фер вредности учешћа без права контроле. Последња мера резултира у признавању дела гудвила који се односи на учешће без права контроле. Због тога што учешће без права контроле може бити одмеравано по алтернативним методама, нужно је да се укључи учешће без права контроле у обрачун гудвила, и такође да се одбије целокупна нето препознатљива имовина (а не само део ове имовине који припада стицаоцу).

Према МСФИ 3 пословне комбинације настају само на датум када стицалац оствари контролу над стеченим. Рачуноводство за пословне комбинације због тога рефлектује фер вредност сваког претходно држаног учешћа у стеченом.

Пример 1: Обрачун гудвила

А стиче Б у две фазе.

- У 20x1, А је стекао 30% учешћа у капиталу за новчану накнаду од 32.000 НЈ, када је фер вредност препознатљиве стечене имовине Б била 100.000 НЈ.
- У 20x5 А је стекао још 50% учешћа уз новчану накнаду од 75.000 НЈ. На дан стицања фер вредност препознатљиве нето имовине Б је била 120.000 НЈ. Фер вредност претходног учешћа од 30% је била 40.000 НЈ и фер вредност учешћа без права контроле од 20% је процењена на 28.000 НЈ.

У наставку је приказан обрачун гудвила на алтернативне начине, тако да је А одмеравао учешће без права контроле као пропорцију (проценат) његовог учешћа у нето имовини стеченог, или по фер вредности:

	Учешће без права контроле	Учешће без права контроле
	% од нето имовине	фер вредност
1. Фер вредност накнаде	75.000	75.000
2. Учешће без права контроле	24.000	28.000
3. Претходно поседовано учешће	40.000	40.000
4. Збир (1+2+3)	139.000	143.000
5. Фер вредност препознатљиве нето имовине	120.000	120.000
6. Гудвил (4-5)	19.000	23.000

Повољне куповине

Добитак од повољне куповине је пословна комбинација у којој је нето фер вредност препознатљиве стечен имовине и преузетих обавеза већа од пренесене накнаде, учешћа без права контроле и фер вредности претходно поседованог учешћа у стеченом ентитету.

Повољна куповина се може догодити на пример у пословној комбинацији која је принудна продаја у којој продавац делује под присилом. Међутим, изузеци од признавања или одмеравања за одређене ставке размотрене у параграфима 22 – 31 такође могу резултирати признавањем добитка или мењати износ признатог добитка од повољне куповине. (МСФИ 3.35).

Према параграфу 36 МСФИ 3 пре признавања добитка од повољне куповине, стицалац поново процењује да ли је исправно идентификовао, сву стечену имовину и све преузете обавезе и признаје сву додатну имовину или обавезе који се идентификују у том прегледу. Стицалац затим прегледа процедуре које се користе за одмеравање износа за који се овим МСФИ захтева да се призна на датум стицања за све од следећег:

- a) Препознатљиву стечену имовину и преузете обавезе;
- b) Учешћа без права контроле у стеченом ентитету, ако постоје;
- c) За пословну комбинацију остварену у фазама стицаоачево претходно држано учешће у капиталу у стеченом ентитету; и
- d) Пренесена накнада.

Циљ прегледа је да се обезбеди да одмеравања адекватно одражавају разматрање свих доступних информација на датум стицања.

Пример 2: Добитак од повољне куповине

1 Јануара 20x5 АЦ је стекао 80% учешћа у ТЦ нелистирано ентитету у размену за надокнаду у готовини у износу од 150 НЈ. Због тога што су бивши власници ентитета ТЦ имали потребу да продају своју инвестицију у ентитету ТЦ на одређени дан они нису имали довољно времена да на тржишту пронађу више потенцијалних купаца. Менаџмента ентитета АЦ иницијално одмерава одвојиву препознатљиву стечену имовину и преузете обавезе на датум стицања у складу са захтевима МСФИ 3. Препознатљива имовина је одмерена у износу од 250 НЈ и преузете обавезе су одмерене у износу од 50 НЈ. АЦ ангажује независног саветника, који одређује да је фер вредност 20% учешћа без права контроле у ентитету ТЦ 42 НЈ.

Износ препознатљиве нето имовине ентитета ТЦ (200 НЈ, обрачунат као 250 НЈ – 50 НЈ) превазилази фер вредност пренесене накнаде плус фер вредност учешћа без права контроле у ентитету ТЦ. Због тога, АЦ ради проверу процедура које је користио у идентификовању и одмеравању стечене имовине и преузетих обавеза и одмерава фер вредност обоје и учешћа без права контроле у ентитету ТЦ и пренесене накнаде. Након провере АЦ доноси одлуку да су процедуре и резултирајуће одмерене вредности одговарајући.

АЦ одмерава добитак од његове куповине 80% учешћа на следећи начин:

	НЈ	НЈ
Износ стечене препознатљиве нето имовине (250 НЈ – 50 НЈ)		200
Мање: Фер вредност пренесене накнаде за 80% учешћа АЦ у ТЦ; плус	150	
Фер вредност учешћа без права контроле у ТЦ	42	192
Добитак од повољне куповине 80% учешћа		8

АЦ би књижио стицање ентитета ТЦ у својим консолидованим финансијским извештајима на следећи начин:

	НЈ	НЈ
Дугује Препознатљива стечена имовина	250	
Потражује Готовина		150
Потражује Преузете обавезе		50
Потражује Добитак од повољне куповине		8
Потражује Капитал – учешће без права контроле у ТЦ		42

Ако стицалац изабере да мери учешће без права контроле у ентитету ТЦ по његовом пропорционалном уделу у препознатљивој нето имовини износа признати износ без права контроле би био 40 НЈ ($200 \text{ НЈ} \times 0,20$). Добитак од повољне куповине би био 10 НЈ ($200 \text{ НЈ} - (100 \text{ НЈ} + 40 \text{ НЈ})$).¹

Приредио: Драженко Лукач

¹ Business combinations and changes in ownership interests, Deloitte.