

## **МРС 36: Умањење вредности имовине – Како да тестирате гудвил за обезвређење**

*Ви не можете тестирати гудвил за обезвређење као што то радите са појединачним средствима које поседујете, јер то није могуће.*

Разлог је тај што ви не можете обрачунати надокнадиви износ гудвила.

Зашто?

Због тога, што гудвил није средство које се може продати одвојено од осталих средстава –не постоји фер вредност.

Такође, ви стварно не можете проценити употребну вредност гудвила није дошао самостално у компанију, већ је настао након стицања.

Другим речима, гудвил је специфично средство које не генерише било какве новчане токове само на основу поседовања, независно од осталих средстава. Ваше пословање би вероватно генерисало исте приходе/расходе са или без гудвила, зар не?

Отуда, ви треба да посматрате његово тестирање за обезвређење као неко тестирање пословања, а не као тестирање гудвила за обезвређење.

Једноставно речено, од вас се захтева да поредите књиговодствену вредност ваше компаније или њеног дела (дивизије) са њеном способношћу генерисања прихода (било да је то тржишна вредност или пројекција добитних остварења).

Преведено на језик МСФИ: ви треба **да поредите књиговодствену вредност ваше јединице која генерише готовину са гудвилем са њеним надокнадивим износом** (већим износом од њене фер вредности умањене за трошкове отуђења и употребне вредности).

### **Шта је јединица која генерише готовину са гудвилем?**

Типично, јединица која генерише готовину би била компанија као целина, али ако постоје неки посебни делови који генеришу независне новчане токове, онда би ваша јединица која генерише готовину били ти делови.

Ако сте ви купили компанију са неколико дивизија и књижили гудвила, онда је потребно да **алоцирате тај гудвил** на сваку јединицу која генерише готовину за коју је очекивано да има користи од синергије која настаје пословном комбинацијом.

Међутим, свака јединица која генерише готовину на коју се алоцира гудвил треба да представља најнижи ниво на којем се може вршити мониторинг гудвила и који не може бити већи од сегмента пословања као што је дефинисано у МСФИ 8 Сегменти пословања.

Нажалост, МРС 36 не каже ништа о методи алокације, или како ви треба да алоцирате гудвил.

У пракси, постоји више метода које се користе, на пример, ви можете алоцирати гудвил на основу фер вредности јединице која генерише готовину пре и након стицања и разлика представља алоцирани гудвил.

Алтернативно, ви можете једноставно обрачунати разлику између фер вредности стечене нето имовине и фер вредности стеченог пословања (или његовог дела - дивизије).

#### **Губитак због обезвређења јединице која генерише готовину са гудвилом**

Након што сте идентификовали јединице које генеришу готовину и алоцирали гудвил на њих, ви онда вршите тест обезвређења.

Ви треба да поредите:

- Књиговодствену вредност ваше јединице која генерише готовину + алоцирани гудвил, са
- Надокнадивим износом ваше јединице која генерише готовину

Ако је књиговодствена вредност већа од надокнадивог износа, онда ви треба да признате **губитак због обезвређења**.

Међутим, пошто се губитак за обезвређење односи на многа средства у оквиру ваше јединице која генерише, ви треба да га алоцирате на следећи начин:

1. Прво, ви смањите сав гудвил на нулу;
2. Ако је преостало још губитка због обезвређења, ви га алоцирате на пропорционалној основи на појединачна средства у оквиру јединице која генерише готовину.

Треба да водите рачуна да не смањите књиговодствену вредност сваког појединачног средства испод његовог надокнадивог износа или нуле.

Подсетимо се да никада не постоји укидање претходно исказаног губитка по основу обезвређења које се односи на гудвил.

#### **Пример – компанија са 3 дивизије**

Компанија М купује 100% учешћа у компанији Б за 200. 000 НЈ, када је нето вредност Б била 185.000 НЈ. Компанија Б послује у 3 географске зоне:

1. Дивизија Исток; нето имовина 70.000 НЈ;
2. Дивизија Запад; нето имовина 50.000;
3. Дивизија Југ; нето имовина 80.000 НЈ.

На основу очекиване синергије од пословне комбинације, компанија М алоцира гудвил од 15.000 НЈ (200.000 НЈ-185.000 НЈ) како следи:

- Исток: 6.000 НЈ
- Запад: 4.000 НЈ
- Југ: 5.000 НЈ

На крају 20X1, независни проценитељ процењује тржишну вредност дивизије Југ на 67.000 НЈ и менаџмент пројектује употребну вредност дивизије Југ на 65.000 НЈ. Трошкови отуђења повезани са дивизијом Југ су незнатни.

На крају 20X1, имовина дивизије Југ се састоји од (по књиговодственим вредностима):

- Грађевински објекти: 50.000 НЈ

- Опрема: 15.000 НЈ
- Остала средства: 6.000 НЈ

Обрачунајте губитак по основу обезвређења за Дивизију Југ и прикажите на који начин ће се он признати у финансијским извештајима компаније М.

### Решење

Исток, Запад и Југ су јединице које генеришу готовину на које је гудвил алоциран.

Овде, ми ћемо се фокусирати само на дивизију Југ, али компанија М треба такође да тестира годишње и гудвил алоциран на дивизије Исток и Запад, то се не сме заборавити.

Ми треба да овде поредимо:

- Књиговодствену вредност са гудвилем дивизије Југ на крају 20X1: 50.000 НЈ (грађевински објекат) + 15.000 НЈ (опрема) + 6.000 НЈ (осталих средстава) + 5.000 НЈ (алоцирани гудвил) = 76.000 НЈ

СА

- Надокнадивим износом дивизије Југ на крају 20X1, који је већи износ од:
  - Тржишне вредности дивизије Југ (фер вредност мање трошак отуђења) од 67.000 НЈ и
  - Употребне вредности дивизије Југ од 65.000 НЈ

Овде имамо губитак од обезвређења од 9.000 НЈ (67.000 НЈ – 76.000).

Компанија М је алоцирала 5.000 НЈ на гудвил и отуда се гудвил смањује на нулу. Преостали губитак од 4.000 НЈ се алоцира на пропорционалној основи:

| Средство            | Књиговодствена вредност | Алоцирани губитак због обезвређења |
|---------------------|-------------------------|------------------------------------|
| Грађевински објекат | 50.000                  | 2.817                              |
| Опрема              | 15.000                  | 845                                |
| Остала средства     | 6.000                   | 338                                |
| <b>Укупно</b>       | <b>71.000</b>           | <b>4.000</b>                       |

*Напомена: Компанија М алоцира  $50.000/71.000 \cdot 4.000 = 2.817$  губитка због обезвређења на грађевински објекат. Сличан обрачун се примењује на опрему и остала средства.*

Књижење у дневнику је:

|           |                                       |          |
|-----------|---------------------------------------|----------|
| Дугује    | Биланс успеха – обезвређење средстава | 9.000 НЈ |
| Потражује | Гудвил                                | 5.000 НЈ |
| Потражује | Грађевински објекат                   | 2.817 НЈ |
| Потражује | Опрема                                | 845 НЈ   |
| Потражује | Остала средства                       | 338 НЈ   |

Напомена – ви треба да алоцирате губитак од обезвређења на појединачна средства, књижење на потражној страни је за неки специфични грађевински објекат и опрему.

### Шта ако постоји учешће без права контроле?

Компликације настају када матични ентитет стиче мање од 100% учешћа у зависном ентитету и постоји учешће без права контроле.

Као што знате, ви имате две опције да одмеравате учешће без права контроле:

1. Парцијални метод, или пропорционални удео учешћа без права контроле у имовине зависног ентитета, или
2. Потпуни метод, или по фер вредности.

Ваш обрачун обезвређења гудвила зависи од **метода који сте ви изабрали за одмеравање учешћа без права контроле**

### Обезвређење гудвила одмереног помоћу парцијалне методе

Када ви одмеравате ваше учешће без права контроле помоћу парцијалне методе, онда гудвил представља **само удео матице**.

Због тога, фактички, ви треба да **брутирате гудвил** на 100% пре него што почнете да га тестирате за обезвређење.

Зашто?

Због тога што ви треба да поредите 100% књиговодствене вредности са гудвилом ваше јединице која генерише готовину са 100% надокнадивог износа јединице која генерише готовину.

Ако постоји обезвређење гудвила, онда ви треба да **смањите само део који се односи на матицу**.

На пример, рецимо да матица има учешће од 80% у зависном ентитету и да је учешће без права контроле одмерила помоћу парцијалне методе.

Књиговодствена вредност гудвила је 100 НЈ и књиговодствена вредност осталих средстава јединице која генерише готовину је 1.300 НЈ. Надокнадиви износ је 1.400 НЈ.

Вама се може чинити на постоји губитак по основу обезвређења, али не доносите закључак брзо – ви још нисте брутирали гудвил!

Обрачун губитка по основу обезвређења је следећи:

|  |   |
|--|---|
| Књиговодствена вредност гудвила брутирана на 100%      | 100 НЈ/80%*100%=125 НЈ  |
| Плус књиговодствена вредност осталих средстава         | 1.300 (није потребно да се они брутирају јер су већ исказани на 100%) |
| Мање надокнадиви износ јединице која генерише готовину | 1.400   |
| <b>Губитак по основу обезвређења</b>                   | <b>25 НЈ</b>  |

Пошто је ово на нивоу од 100% и у потпуности се односи на гудвил, ви треба да признате само 80% а то је 20 НЈ.

Књижење у дневнику је:

|           |                                      |       |
|-----------|--------------------------------------|-------|
| Дугује    | Биланс успеха – обезвређење средства | 20 НЈ |
| Потражује | Гудвил                               | 20 НЈ |

### Обезвређење гудвила одмереног помоћу пуне методе

Када ви одмеравате учешће без права контроле коришћењем пуне методе, онда је гудвил утврђен у пуном износу и он представља обоје и учешће матице и учешће без права контроле у њему.

Због тога, **није потребно прилагођавање гудвила** у циљу тестирања обезвређења и **губитак због обезвређења се признаје у потпуности**.

Међутим, ви треба да будете пажљиви како ће те признати губитак по основу обезвређења. Пошто део који је повезан са учешће без права контроле, ви треба да **раздвојите књижење** у вашем консолидованом билансу стања између нераспоређеног добитка и учешћа без права контроле.

У билансу успеха, треба да се призна расход у пуном износу.

Узмимо сада да посматрамо исти пример као изнад, али овај пут, гудвил је утврђен у потпуности, тј. он је 125.

Онда се губитак по основу обезвређења обрачунава на исти начин као изнад (без брутирања).

Губитак по основу обезвређења од 25 НЈ се у потпуности признаје у билансу успеха.

У консолидованом билансу стања књижење је следеће:

|           |                           |                    |
|-----------|---------------------------|--------------------|
| Дугује    | Нераспоређени добитак     | 20 НЈ (80%*25 НЈ)  |
| Дугује    | Учешће без права контроле | 5 НЈ (20%*25 НЈ)   |
| Потражује | Гудвил                    | 25 НЈ <sup>1</sup> |

Приредио: Драженко Лукач

<sup>1</sup> Извор: [www.ifrsbox.com](http://www.ifrsbox.com)