

Magyar Könyvvizsgálói Kamara

IFRS minősítő vizsga

VÁLASZOK

2014. szeptember 11. (csütörtök)

Írásbeli vizsgasor

Rendelkezésre álló idő: 180 perc
Megfelelthez szükséges: 60%

Kérjük, ne nyissa ki a lapot, amíg a teremfelügyelők ezt nem kérik!
Tintával dolgozzon és minden mellékszámítást mutasson be! Kérjük, csak olyan számológépet használjon, amely szöveg tárolására nem alkalmas. Diskont- és annuitás táblákat a feladatsor végén talál.

A megoldás során azokat az IFRS-eket kell használnia, amelyek 2014. január 1-jén már alkalmazhatóak voltak.

A feladatokban az üzleti év vége: 2014. december 31.

A dolgozat két részre osztható:

A rész – EGY 50 pontos kérdés, amelyet meg KELL oldani;

B rész – HÁROM 25 pontos kérdés, amelyből CSAK KETTŐT kell megoldani. (Ha több példába belekezd, akkor 2. és a 3. feladatot javítjuk.)

MINDEN FELADATOT ÚJ LAPON KEZDJEN!

A vizsga elején szánjon 15 percet a feladatok megismerésére és a tervezésre! A feladat 165 perc alatt megoldható.



Hild egyedi pénzügyi kimutatásának „véglegesítése”:

	Előzetes	1a	1b	2a	2b	3	4	5	6	Megszerzés	Végleges
Befektetés Shild-ben	1 000									250	1 250,0
Befektetés Ald-ban	300								-		300,0
Befektetési célú ingatlanok (bérbe adott ing.)	1 570								530,0		2 100,0
Saját használatú ingatlanok, telkek	700										700,0
Gépek	600										600,0
Immateriális eszközök	100										100,0
Befejezetlen ingatlan projektek (Posh Társasház)	430							18,0	-448,0		-
Befejezetlen ingatlan projektek (Trash Társasház)	0										-
Egyéb készletek (anyagok, áruk)	170										170,0
Vevők	300										300,0
Egyéb forgóeszközök	210										210,0
Pénzeszközök	150						-30,0				120,0
Függő számla (kötvényhez kapcsolódó költségek)	10	-10									-
ESZKÖZÖK ÖSSZESEN	5 540										5 600,0
Jegyzett tőke	100									50	150,0
Tőketartalék	0									200	200,0
Eredménytartalék	3 000									-180,5	2 819,5
Tulajdonosi tranzakciók				124,3							124,3
Tárgyévi eredmény			-55,1		-37,6	-100	-87,9	18,0	82,0	180,5	-
<i>Saját tőke:</i>											
Kötvénytartozás (zéró kuponos diszkontkötvény)	1 275	-10	55,1								1 320,1
Tulajdonosi kölcsön	500			-124,3	37,6						413,2
Munkavállalóval szembeni kötelezettségek	60						57,9				117,9
Céltartalékok	300					100					400,0
Halasztott adó kötelezettségek	40										40,0
Szállítótartozás	265										265,0
SAJÁT TŐKE ÉS KÖTELEZETTSÉGEK ÖSSZESEN	5 540										5 600,0

Megjegyzések a véglegesítéshez:

1. A zéró kuponos kötvény valós értéke a belőle származó cash-flow jelenértékével egyezik meg, azzal, hogy e számításba be kell számítani a tranzakciós költségeket is (1a lépés). Mivel a kötvény összesen két CF-ből áll, így a következő egyenletből kiszámítható az effektív kamatláb (amely nem volt megadva és csak pozitív szám jöhet szóba):

$$1500 \times 85\% - 10 = \frac{1500}{(1+x)^4}, \text{ amiből } \frac{1500}{1265} = (1+x)^4, \text{ vagyis } \sqrt[4]{\frac{1500}{1265}} - 1 = x. \text{ Az effektív kamatláb tehát } 4,35\%.$$

Tárgyévi effektív kamat: $1\,265 * 4,35\% = 55,1$ MFt (kerekítve).

Kontírozva a szükséges módosítások:

T Kötvénytartozás	10	
K Független számla		10
T Kamatráfordítás (tárgyévi eredmény)	55,1	
K Kötvénytartozás		55,1

2. A tulajdonosi kölcsön – amely kamatmentes – szintén valós értéken szerepeltetendő (kezdeti értékeléskor). A kapott kölcsön valós érték: $\frac{500}{1,1^3} = 375,7$. A keletkező különbözet tőketranzakcióként (és nem eredményként) értelmezendő.

Ezzel egyidejűleg a kölcsönre az effektív kamatot – mely ebben a helyzetben a piaci kamat – fel kell számítani ($375,7 * 10\%$)

Kontírozva a szükséges módosítások:

T Tulajdonosi kölcsön tartozás	124,3	
K Saját tőke (tulajdonosi tranzakciókból)		124,3
T Kamatráfordítás (tárgyévi eredmény)	37,6	
K Tulajdonosi kölcsön tartozás		37,6

3. A céltartalékot akkor meg kell jeleníteni, amikor a kötelem múltbelivé vált, vagyis július 1-jével, függetlenül attól, hogy a hatóság nem tud róla.
4. A menedzsment tag e juttatása az IAS 19 szerinti munkaviszony megszűnésével kapcsolatos juttatásnak tekintendő. Mivel a 70% megfizetése egy éven túl esedékes, azt diszkontálni kell és a diszkontot a két év alatt kell lebontani (a diszkont lebontásából semmi sem esik a tárgyévbe, mivel december 31-én történt a tranzakció). A juttatás értéke: $30 + \frac{70}{1,1^2} = 87,9$

Kontírozva a szükséges módosítások:

T Személyi jell. ráf (tárgyévi eredmény)	87,9	
K Pénz [azonnal fizetve]		30
K Munkavállalóval sz. köt [két éves rész, diszkontálva]		57,9

5. Az IAS 23 szerint a Posh társasház (készlet) minősített eszköz. Ezért aktiválni kell a felvett kölcsön kamatát, azzal, hogy csak arra az időszakra szabad az aktiválást elvégezni, amely időszakban a munkák nem a gazdálkodó hibájából szüneteltek. A hideg miatti leállás nem függeszti fel a kamat aktiválását, de az adminisztrációs hiba igen. Szeptember 30. utáni kamatok nem aktiválhatók, mert a ház készen van. Aktiválási időszak: január – február és június – szeptember [6 hónap]. A kamat aktiválás alapjául a finanszírozott kiadás számít, a példában ez az átlagos könyv szerinti érték. Mivel a kamatok az eredmény terhére kerültek elszámolásra, onnan kell azokat kiemelni.

$$400 \times 9\% \times \frac{6}{12} = 18 \text{ M Ft a kimentendő kamat.}$$

Kontírozva a szükséges módosítások:

T Befejezetlen ingatlan projekt [Posh]	18	
K Kamatráfordítás (tárgyévi eredmény)		18

6. A Posh lakópark elkészülte után egyértelművé válik, hogy azt bérbeadás útján hasznosítják. Ennek következtében át kell sorolni a befektetési célú ingatlanok közé. Az átsorolás a valós értékre helyesbítéssel egyidőjleg történik meg, a különbözet a nettó eredmény részét képezi.

Kontírozva a szükséges módosítások:

T Befektetési célú ingatlanok	530	
K Befejezetlen ingatlan projekt [Posh]		448
K Ingatlan átértékelése (tárgyévi eredmény)		82

A megszerzéshez kapcsolódó kérdéseket több helyütt is lehet rendezni. E megoldásban már az egyedi pénzügyi kimutatásban megjelenítjük az akvizíció hatását (megjegyezve, hogy ez már a konszolidálási lépésekhez tartozik). A kidolgozási segédlet is itt javasolta elvégezni a módosítást. A módosítás a konszolidáláshoz kapcsolódó W3-as lépésben is elvégezhető volt.

A készpénz komponens már szerepel a könyvekben, az újonnan kibocsátott részvényeket kibocsátáskori valós értékükön kell figyelembe venni:

Kontírozva a szükséges módosítások:

T Befektetés S-be	250	
K Jegyzett tőke [névérték]		50
K Tőketartalék, árszámítási különbözet		200

(Emellett átvezetésre került a módosítások eredményhatása – pusztán technikai okból – az eredménytartalékba.)

Konzolidált mérleg
Hild Csoport, 2014. december 31-ére
adatok MFT-ban

14.12.31

Goodwill	(W3)	70
Befektetési célú ingatlanok	(W7)	1 630
Saját használatú ingatlanok	(W7)	1 390
Társult vállalkozás	(W8)	405
Gépek	(W7)	740
Immateriális eszközök	(W7)	250
		4 485
Befejezetlen termelés (lakóparkok)	(W6)	380
Egyéb készletek (anyagok, áruk)	(W6)	348
Vevőkövetelések	(W6)	640
Kártalanítási eszköz	(W6)	40
Egyéb forgóeszközök	(W6)	210
Pénzeszközök		430
		2 048
Eszközök összesen:		6 533
Jegyzett tőke		150
Tőketartalék		200
Tulajdonosi tranzakciókból származó saját tőke		124
Eredménytartalék		3 305
<i>Saját tőke:</i>		<i>3 779</i>
Kötvénytartozás (zéró kuponos kötvény)		1 320
Tulajdonosi kölcsönök		413
Halasztott adó kötelezettség		208
		1 941
Munkavállalókkal szembeni kötelezettségek		118
Céltartalékok	(W6)	440
Szállítótartozás	(W6)	255
		813
<i>Kötelezettségek:</i>		<i>2 754</i>
Saját tőke és kötelezettségek:		6 533

A konszolidált mérleg összeállításához szükséges mellékszámítások. (W-vel a mellékszámítást jelöltük.)

(W1) A csoport szerkezete

H ---- 100% ----- S

(W2) A leányvállalat nettó eszközei:

	Akvizíciókor (@A)	Fordulónapon (@R)
Jegyzett tőke	200	200
Tőketartalék	300	300
Eredménytartalék	500	1 000
Kártalanítási eszköz*	40	40
Adóból származó kötelezettség*	-40	-40
Gépek valós érték módosítása*	50	40
Gyártási eljárás valós értéke*	150	150
Valós érték módosításokhoz kapcsolódó halasztott adó*	-20	-20
	<hr/>	<hr/>
	1180	1670
<i>Akvizíció utáni nettó eszköz növekmény:</i>		490

*Ezek valós érték módosítások, amelyeket figyelembe kellett venni. A kártalanítási eszköz/adógarancia miatti kötelezettség – mely nem hat összességében a nettó eszközökre felveendő. A feladat leírása szerint kizárólag az akvizícióhoz kapcsolódó halasztott adóval kellett foglalkozni (amely a goodwill-re lesz hatással), a halasztott adó későbbi változásait – szintén a feladat szerint – már rendezték.

(A adóvizsgálat miatti kötelezettséget mint kötelezettség fel kell venni és ezzel szemben – a megállapodásnak megfelelően – meg kell jeleníteni egy kártalanítási eszközt, amely a korábbi tulajdonosokkal szembeni követelésünket tartalmazza. Ennek az eszköznek a megtérülése a feladat szerint (most) biztos, de folyamatosan értékelni kell.)

(W3) Goodwill:

Fizetett ellenérték (mérlegből):	1 250
<u>Nettó eszköz az akvizíció napján (W2):</u>	<u>1 180</u>
Goodwill:	70

(W4) Nem kontrolláló érdekeltség:

Nincs.

(W5) A csoport tartalékai:

A rendelkezésre bocsátott saját tőke csak az anyavállalat saját tőkéje (jegyzett tőke, eredménytartalék).

Generált saját tőke (eredménytartalék):

Hild eredménytartaléka		2 820
Shild akvizíció utáni profitja	(W2)	490
Csoporton belül bérbeadott irodaház miatti módosítás	(b)	-70
Hiányzó értékcsökkenési leírás az irodaházra	(b)	-10
Nem realizált profit (URP) készleten	(a)	-20
Készlet halasztott adója	(a)	2
Részesedés társult vállalkozás eredményéből (SOPIA)		120
SOPIA korrekció – társult értékesítése anyának [40 * 30%]	(c)	-12
SOPIA korrekció – anya értékesítése társultnak [50 * 30%]	(c)	-15
Konzolidált eredménytartalék:		3 305

(a)

A készlet értékesítés hatását ki kellett szűrni, mivel a teljes készlet a csoporton belül maradt. A kapcsolódó halasztott adó hatást is kérte rendezni a feladat.

(b)

Az anyavállalat – helyesen – befektetési célú ingatlanként mutatja ki a bérbeadott irodaházait az egyedi pénzügyi kimutatásaiban (IAS 40). Ez azonban a konszolidált pénzügyi kimutatásokban nem ennek minősül, mert a csoport szempontjából az saját használatú. Így „vissza kell rendezni” a helyzetet: törölni kell az átértékelési különbözetet és el kell számolni az értékcsökkenést.

(c)

A társulttal végzett tranzakciókat annyiban kell kiszűrni, amennyiben az anyavállalattal szemben van. Ez ebben a példában 30%.

A társult vállalkozás profitja az anyának való értékesítésen 40 M Ft, amelyből 30% szűrendő vagyis 12 M Ft. Ez egyfelől az anyavállalat készletén van (még nem bocsátotta azokat ki, a raktárban vannak), míg a másik oldala a társult vállalkozás eredménye, amelynek arányos részét (a 12 M Ft-ot) beemelte Hild az eredményébe a SOPIA-n keresztül. Ennek a szűrése tehát:

T SOPIA (→ Eredménytartalék)	12	
K Készlet		12

Az anyavállalkozás profitja 50 M Ft, melynek a kiszűrendő része 15 M Ft (30%). Itt az anyavállalat az eredményt az árbevétel és közvetlen ráfordítás soron mutatná (feltéve, hogy a fő tevékenységéhez az értékesítés köthető), a nyereség az eredménytartalékban csapódik le (az eredménykimutatást nem kellett elkészíteni). A profit másik része a társult vállalkozás (Ald) készletét érinti. Ez azonban a konszolidált kimutatásokban készletként nem jelenik meg, mert azt a céget nem „soronként konszolidáljuk”, hanem a befektetés társult vállalkozásban mérlegsor részeként.

T Árbevétel (→ Eredménytartalék)	36	
K Közvetlen ráfordítások (→ Eredménytartalék)		21
K Készlet		15

(W6) Fogóeszközök és rövid lejáratú kötelezettségek:

	Trash lakópark	Egyéb készletek	Vevők	Céltartalék	Szállítók
Hild egyedi	0	170	300	400	265
Shield egyedi	390	200	400		50
Nem realizált profit készleten*	-10	-10			
Ki nem fizetett bérleti díj			-60		-60
Adókötelezettség (W2)				40	
Társult vállalkozás URP (W5)		-12			
Konzolidált értékek	380	348	640	440	255

*Az értékesített készletek egy része a befejezetlen termelésben van, a többi az anyagokon.

(W7) Befektett eszközök és hosszú lejáratú kötelezettségek:

	Befekt. c. ingatlan	Ingatlanok (egyéb)	Gépek	Immat. eszközök	Halasztott adó
Hild egyedi	2 100	700	600	100	40
Shield egyedi	0	300	100		150
Körön belül bérebe adott ing átért.	-70				
Átsorolás (belső ingatlan)	-400	400			
Hiányzó értékcsökkenés		-10			
Valós értékre helyesbítés (W2)			40	150	20
URP halasztott adója					-2
Konzolidált értékek	1 630	1 390	740	250	208

(W8) Társult vállalkozás

Ald befektetés	300
Részesedés társult vállalkozás eredményéből	120
Lefelé irányuló értékesítés hatása	-15
Mérlegérték	405

2. Black

Minősítés:

Ez a visszlízing pénzügyi lízingnek minősül, mivel a gazdasági élettartam végéig Black használja az eszközt. Mivel ez a visszlízing piaci áron történt,

- az értékesítés eredménye elszámolható...
- de el kell osztani a nyereséget lízing időtartamára...
- az eszköz „új” kezdeti értéke (a visszlízing után) a valós érték lesz.

Az eszköz hasznos élettartama 6 év.

Lefolyás:

Év	Nyitó	Kamat	CF	Záró	Hosszú	Rövid
1	900,0	57,6	-180,3	777,3	644,8	132,5
2	777,3	47,8	-180,3	644,8	501,7	143,1
3	644,8	37,2	-180,3	501,7	347,2	154,5
4	501,7	25,7	-180,3	347,2	180,3	166,9
5	347,2	13,4	-180,3	180,3	0,0	180,3
6	180,3	0,0	-180,3	0,0	-	0,0

A fenti táblázatból csak az első két évre van közvetlenül szükség.

2014. évi események:

01. 01.

Gép értékesítése (vissz lízing előtt):

T Pénzeszközök	900	
K Gépek		600
K Egyéb bevételek		300

Elhatárolás

T Egyéb bevételek	300	
K Időbeli elhatárolások		300

Pénzügyi vissz lízing

T Gépek	900	
K Lízingtartozás (hosszú)		900

Első részlet

T Lízingtartozás (hosszú)	180,3	
K Pénzeszközök		180,3

12.31.

Értékcsökkenés

T Értékcsökkenés	150	
K Gépek		150

Lízingkamat

T Kamatráfordítás	57,6	
K Lízingtartozás (hosszú)		57,6
Átsorolás (ha nem könyvelni, csak jelzi, az is jó)		
T Lízingtartozás (hosszú)	132,5	
K Lízingtartozás (rövid)		132,5
<i>Tárgyidőszakra jutó értékesítési nyereség</i>		
T Időbeli elhatárolás	50	
K Egyéb bevétel (eredménykimutatás)		50
2015. évi események		
<i>01. 01.</i>		
<i>Visszasorolás</i>		
T Lízingtartozás (rövid)	132,5	
K Lízingtartozás (hosszú)		132,5
<i>Fizetés</i>		
T Lízingtartozás (hosszú)	180,3	
K Pénzeszközök		180,3
<i>12.31.</i>		
<i>Kamat</i>		
T Kamatráfordítás	47,8	
K Lízingtartozás (hosszú)		47,8
<i>Értékcsökkenés</i>		
T Értékcsökkenés	150	
K Gépek		150
<i>Tárgyidőszakra jutó értékesítési nyereség</i>		
T Időbeli elhatárolás	50	
K Egyéb bevétel (eredménykimutatás)		50
Átsorolás (ha nem könyvelni, csak jelzi, az is jó)		
T Lízingtartozás (hosszú)	143,1	
K Lízingtartozás (rövid)		143,1

B) Tárgyi eszköz

A kiadások a következő módon kezelendő:

	Tárgyi eszköz	Eredmény terhére	Megjegyzés
Gép ára	300		
Szállítási költség	20		
Betanítás költsége	-	10	
Kenőolaj	-		Készlet lesz
Vizsgálat költsége	12		
Leszerelési költség (ARO)	3		Jelenértéken!
	335	10	

A bekerülési érték tehát 335 MFt.

Nettó érték és écs számítása:

Az értékcsökkenést az eszköz használatra kész állapotba kerülésekor kell elkezdni (nem a használat tényleges megkezdésekor). A hasznos élettartam általánosan hat év, de a vizsgálat költsége külön komponens, azt három év alatt kell leírni.

Komponens	Bruttó érték	7 havi écs	Nettó érték
Minden más	323,0	31,4	291,6
Vizsgálat	12,0	2,3	9,7
		33,7	301,3

3. Red

A) Pink

Mivel Pink semmiféle autonómiával nem rendelkezik, további pénzbevételei és pénzkidadásai is az anyavállalat pénznemében merülnek fel, így a funkcionális pénzneme az anyavállalati pénznem lesz, a forint. Ennek okán a „temporal” módszer alapján kell átváltani a pénzügyi kimutatások számait ahhoz, hogy a konszolidálásra sor kerülhessen.

Ekkor a monetáris elemeket záró árfolyamon, míg a nem monetáris elemeket historikus árfolyamon kell átszámítani azzal, hogy az átfogó eredménykimutatásban az egyes elemek „hatását” a saját árfolyamán kell figyelembe venni.

A végeredmények (egyszerűsített formában):

A mérleg:

	HUF
Tárgyi eszközök	12 090
Készletek	7 540
Követelések (mellékszámítás!)	32 500
Pénzeszközök	33 500
ESZKÖZÖK:	85 630
Jegyzett tőke	24 000
Eredménytartalék (különbözetként!)	39 130
Szállítótartozás	22 500
SAJÁT TŐKE ÉS KÖTELEZETTSÉGEK:	85 630

A saját tőke változás kimutatás:

HUF-ban	Jegyzett tőke	Eredmény-tartalék
Alakulás	24 000	-
Tárgyévi eredmény (különbözetként!)		39 130
Osztalék		-
Záró	24 000	39 130

Az átfogó eredménykimutatás:

	HUF
Árbevétel	780 000
Értékesítés ráfordítása	-701 500
Adminisztratív és értékesítési ráfordítások (mellékszámítás!)	-25 930
Árfolyamkülönbözet (különbözetként)	-440
Adóráfördítés	-13 000
Nettó eredmény	39 130

Mellékszámítások:

Értékcsökkenés	DIN	ÁRFOLYAM	HUF
Apportált	500	2,4	1200
Beszerzett	300	2,7	810
			<hr/> 2010
Készlet összefüggés			
Nyitó	2 500	2,4	6 000
Beszerzés	270 400	2,6	703 040
Értékesítés	-270 000		-701 500
Záró	2 900	2,6	7 540
Adminisztratív ráfordítások			
Értékcsökkenés (lásd fenn)	800		2 010
Adminisztratív témák	6 000	2,6	15 600
Értékesítési ráfordítások	3 200	2,6	8 320
	<hr/> 10 000		<hr/> 25 930

B) Brown

Brown funkcionális pénzneme az euró. Erre utal az, hogy

- bevételeinek nagy része euróban van;
- kiadásainak nagy része euróban van;
- a leányvállalat autonóm, döntéseit önállóan hozza.

Brown értékeinek átszámítására a záró árfolyam módszerrel kell sor kerüljön.

A goodwill meghatározására a leányvállalat pénznemében kerül sor és azt minden időszak végén – ahogyan az összes eszközt és kötelezettséget – át kell számolni. A goodwill átszámításából származó különbözet az átfogó eredményt érinti.

A goodwill számítása:

	EUR	Árfolyam	HUF
Fizettség	10		
Nettó eszköz	-7		
Goodwill @A (bekerüléskor)	3	300	900
Goodwill @R (év végén)	3	320	960

A 60 MFt különbözet az egyéb átfogó eredményt érinti:

T Goodwill	60	
K OCI		60

A leányvállalat egyedi jegyzett tőke, tőketartalék és eredménytartalék értékét a historikus árfolyamon kell meghatározni, amely az eredménytartalék esetében „szeletekből” (az egyes évek eredményéből, osztalék stb.) áll.

	EUR	Árfolyam	HUF
Jegyzett tőke	1	300	300
Tőketartalék	1	300	300
Eredménytartalék	8	(*)	2439

(*) Az eredménytartalék meghatározása:

Megszerzéskor	5	300	1 500
Megszerzés után	3	313	939
Összesen:	8		2 439

Megjegyezzük, hogy a saját tőke értékéhez hozzászámítandó még az átváltási különbözet, mely értéke az egyedi pénzügyi kimutatásokban:

Átváltási különbözet	EUR	HUF
Saját tőke értéke záró árfolyamon	10	3200
Saját tőke értéke a mérlegben	10	3039
Különbözet:	-	161

(Utóbbi kiszámítása nem volt feladat.)

3. Yellow

Üzleti kombináción elért goodwill:

Yellow az akvizíción $400 - 360 * 90\% = 76$ goodwill keletkezett.

VIU számítás korrekciója:

A cash-flow számítást a következő módon kell módosítani, ahhoz, hogy az IAS 36 VIU számítási szabályainak megfeleljenek:

- nem lehet figyelembe venni a későbbi módosítások hatásait;
- nem lehet figyelembe venni az adóhatást;
- nem szabad a hasznos élettartamot meghaladó cash-flowkat beszámítani.

A diszkontálást az adózás hatásait kizáró jellemző kamatlábbal kell elvégezni (10%). A módosított számítása tábla a következő:

Évek	1	2	3	4	5	6 – 10.	Összesen:
Árbevétel (bevétel)	200	240	220	210	0		
Közvetlen kiadások	-80	-120	-110	-110	0		
Közvetett kiadások	-20	-20	-20	-20	0		
Beruházás	0	0	0	0	0		
Adó	0	0	0	0	0		
Nettó cash-flow	100	100	90	80	0	0	
Diszkont tényező	0,91	0,83	0,75	0,68	0,62	2,3538	
Diszkontált CF:	90,91	82,64	67,62	54,64	-	-	295,81

A VIU tehát 295,81 Mft.

Mivel a VIU a leányvállalat 100%-ára került kiszámításra, de a goodwill csak az anyavállalatra jutó goodwill, így azt – ahhoz, hogy azonos alapon lévő számokat hasonlítsunk össze – „fel kell bruttósítani”.

A goodwill 2014. december 31-én (mivel nem amortizáljuk) is 76 Mft, felbruttósítva ez: $76/0,9 = 84,44$ Mft.

CGU nettó eszközei	340,0
Goodwill (felbruttósítva!)	84,4
CGU értéke:	424,4
Megtérülő érték (VIU):	295,8
Értékvesztés	128,4
Az értékvesztésből lefedve (felbruttósított rész):	8,44
Felosztandó értékvesztés:	120,19

Mivel az értékvesztést csak a CGU-ra lehetett meghatározni, az előírt sorrendet kell követni: először az egyértelműen sérült eszközt kell kivezetni (leírni), majd a goodwillt, majd a többi IAS 36 hatálya alá tartozó eszközt kell leírni arányosan. Eközben szem előtt kell tartani, hogy semelyik eszköz sem mehet az értékesítési költségekkel csökkentett valós értéke alá.

Az értékvesztés felosztása a következő a CGU eszközeire (és a goodwill felbruttósított részére):

Vagyoni elem	Könyv szerinti érték	Értékvesztés	Új könyv szerinti érték	Lépés Megj.
Goodwill (számított)*	76	-76,0	-	1. lépés
Márkanév	80	-13,6	66,4	2. lépés
Gépek	120	-20,3	99,7	2. lépés
Üzemépület	60	-10,2	49,8	2. lépés
Irodaépület	40	0,0	40,0	VÉ van!
Készletek	20	0,0	20,0	nem kap
Egyéb nettó eszközök	20	0,0	20,0	nem kap
Goodwill felbruttósított része (számított)*	8,4	-8,4	-	1. lépés
Összesen	424,4	-128,4	296,0	

Elsőként a goodwill és a felbruttósított rész „kerül ki”.

A goodwill után fennmaradó eszközökre jutó részt arányosan kell szétosztani. Fennmarad: $128,4 - 76 - 8,4 = 44$ Mft. Az érintett eszközök (IAS 36 hatálya alattiak): márkanév, gép, üzem, iroda. Az iroda azonban már most az értékesítési költségekkel csökkentett valós értéke alatt van, így csak az első három eszköz „marad”.

$\frac{44}{80+120+60} = 0,169$. Ez a ráta, amelyet használunk az egyes eszközök leírására (vagyis rendre: $0,169 * 80$, $0,169 * 120$, $0,169 * 60$).