

Međunarodni standard finansijskog izvještavanja 3

Poslovne kombinacije

Cilj

1. Cilj ovog MSFI je poboljšati relevantnost, pouzdanost i uporedivost informacija o *poslovnim kombinacijama* i njihovim efektima koje izvještajni subjekt iskazuje u svojim finansijskim izvještajima. Kako bi se to postiglo, ovaj MSFI utvrđuje principe i zahtjeve o tome kako *stjecalac*:
 - (a) u svojim finansijskim izvještajima priznaje i mjeri *utvrdivu* stečenu imovinu, preuzete obaveze i svaki *manjinski udio* u *stečeniku*;
 - (b) priznaje i mjeri *goodwill* stečen u poslovnim kombinacijama ili dobit od kupovine po cijeni nižoj od fer tržišne; i
 - (c) određuje koje informacije objaviti kako bi korisnicima finansijskih izvještaja omogućio da procijene prirodu i finansijske efekte poslovne kombinacije.

Djelokrug

2. Ovaj MSFI se primjenjuje na transakciju ili drugi događaj koji zadovoljava definiciju poslovne kombinacije. Ovaj MSFI se ne primjenjuje na:
 - (a) računovodstveno obuhvatanje uspostavljanja zajedničkog aranžmana u finansijskim izvještajima samog zajedničkog aranžmana.
 - (b) stjecanje imovine ili grupe imovine koja ne čini *posao*. Stjecalac u takvim slučajevima treba utvrditi i priznati pojedinačnu utvrdivu stečenu imovinu (uključujući onu imovinu koja zadovoljava definiciju, i uvjete za priznavanje, *nematerijalne imovine* iz MRS 38 *Nematerijalna imovina*) te preuzete obaveze. Trošak grupe se mora rasporediti na pojedinačnu utvrdivu imovinu i obaveze na osnovu njihovih relativnih *fer vrijednosti* na datum kupovine. Takvom transakcijom ili događajem ne nastaje goodwill.
 - (c) kombinaciju subjekata ili poslova pod zajedničkom kontrolom (tačke B1.-B4. daje povezane smjernice za primjenu).
- 2.A Zahtjevi ovog Standarda se ne primjenjuju na stjecanje ulaganja investicijskog subjekta, na način definiran u MSFI 10 *Konsolidirani finansijski izvještaji*, u zavisnom subjektu za koje se zahtijeva mjerenje po fer vrijednosti kroz dobit ili gubitak.

Utvrđivanje poslovne kombinacije

3. **Subjekt treba odrediti je li neka transakcija ili drugi događaj poslovna kombinacija primjenjujući definiciju iz ovog MSFI, koja zahtijeva da stečena imovina i preuzete obaveze čine posao. Ako stečena imovina nije posao, izvještajni subjekt transakciju ili drugi događaj treba iskazati kao stjecanje imovine. Tačke B5.-B12. daju smjernice za utvrđivanje poslovne kombinacije i definiciju posla.**

Metoda stjecanja

4. **Subjekt svaku poslovnu kombinaciju treba iskazati primjenjujući metodu stjecanja.**
5. Primjena metode stjecanja zahtijeva:
- (a) određivanje stjeccaoca;
 - (b) utvrđivanje *datuma stjecanja*;
 - (c) priznavanje i mjerenje utvrdive stečene imovine, preuzetih obaveza i svakog manjinskog udjela u stečeniku; i
 - (d) priznavanje i mjerenje goodwilla ili dobitka od kupovine po cijeni nižoj od fer tržišne.

Određivanje stjeccaoca

6. **Kod svake poslovne kombinacije, jedan od kombiniranih subjekata se mora odrediti kao stjecalac.**
7. Smjernice iz MSFI 10 se trebaju koristiti za određivanje stjeccaoca – subjekta koji stječe *kontrolu* nad drugim subjektom, tj. stečenikom. Ako je nastala poslovna kombinacija a primjena smjernica iz MSFI 10 ne identificira jasno koji od kombiniranih subjekata je stjecalac, prilikom tog određivanja se moraju uzeti u obzir faktori iz tačaka B14.-B18.

Utvrđivanje datuma stjecanja

8. **Stjecalac treba utvrditi datum stjecanja, a to je datum na koji stječe kontrolu nad stečenikom.**
9. Datum na koji stjecalac stječe kontrolu nad stečenikom je obično datum na koji stjecalac zakonski prenosi naknadu za stjecanje, stječe imovinu i preuzima obaveze stečenika – zaključni datum. Međutim, stjecalac može steći kontrolu na datum koji je ili raniji ili kasniji od zaključnog datuma. Na primjer, datum stjecanja prethodi zaključnom datumu ukoliko pisani sporazum predviđa da stjecalac stječe kontrolu nad stečenikom na datum prije zaključnog datuma. Stjecalac pri utvrđivanju datuma stjecanja u obzir treba uzeti sve prigodne činjenice i okolnosti.

Priznavanje i mjerenje utvrdive stečene imovine, preuzetih obaveza i svakog manjinskog udjela u stečeniku

Princip priznavanja

10. Na datum stjecanja, stjecatelj treba priznati, odvojeno od goodwilla, utvrdivu stečenu imovinu, preuzete obaveze i svaki manjinski udio u stečeniku. Priznavanje utvrdive stečene imovine i preuzetih obaveza podliježe pravilima navedenim u tačkama 11. i 12.

Uvjeti priznavanja

11. Da bi ispunili uvjete priznavanja kao dio primjene metode stjecanja, utvrdiva stečena imovina i preuzete obaveze moraju zadovoljavati definiciju imovine i obveza iz *Okvira*¹ za *pripremu i prezentaciju finansijskih izvještaja* na datum stjecanja. Na primjer, troškovi koje stjecalac očekuje ali se ne moraju pojaviti u budućnosti ako bi se proveo njegov plan izlaska iz djelatnosti stečenika ili bi se prekinuo angažman ili premještaj stečenikovih zaposlenika nisu obaveze na datum stjecanja. Prema tome, stjecalac ove troškove ne priznaje kao dio primjene metode stjecanja. Umjesto toga, stjecalac u svojim finansijskim izvještajima nakon poslovne kombinacije ove troškove priznaje u skladu s drugim MSFI.
12. Osim toga, da bi se ispunili uvjeti priznavanja kao dijela primjene metode stjecanja, utvrdiva stečena imovina i preuzete obaveze moraju biti dio onoga što su stjecalac i stečenik (ili njegovi bivši *vlasnici*) razmijenili u transakciji poslovne kombinacije a ne rezultat zasebnih transakcija. Stjecalac treba primijeniti smjernice iz tačaka 51.-53. da bi odredio koja stečena imovina ili preuzete obaveze su dio razmjene za stjecaoa a koje, ako postoje, su rezultat zasebnih transakcija kako bi se iskazale u skladu s njihovom prirodom i primjenjivim MSFI.
13. Primjena principa priznavanja i uvjeta priznavanja od strane stjecaoa može dovesti do priznavanja neke imovine i obaveza koje stečenik nije ranije priznao kao imovinu ili obaveze u svojim finansijskim izvještajima. Na primjer, stjecalac priznaje utvrdivu stečenu nematerijalnu imovinu, kao što su brend, patent ili odnos s klijentom, koje stečenik u svojim finansijskim izvještajima nije priznao kao imovinu jer ih je razvio interno te je za povezane troškove teretio rashode.
14. Tačke B28.-B40. daju smjernice za priznavanje poslovnih najмова i nematerijalne imovine. Tačke 22.-28. određuju vrste utvrdive imovine i obaveza što uključuje stavke za koje ovaj MSFI daje ograničene izuzetke od principa i uvjeta priznavanja.

Klasificiranje ili određivanje utvrdive stečene imovine i preuzetih obaveza u poslovnoj kombinaciji

15. **Na datum stjecanja, stjecalac treba klasificirati ili odrediti utvrdivu stečenu imovinu i preuzete obaveze jer je to neophodno za naknadnu primjenu drugih MSFI. Stjecalac treba izvršiti te klasifikacije ili određivanja na osnovu ugovornih uvjeta, ekonomskih uvjeta, njegovih poslovnih ili računovodstvenih politika te drugih prigodnih uvjeta koji postoje na datum stjecanja.**
16. U nekim situacijama, MSFI omogućavaju različit način iskazivanja zavisno od toga kako subjekt klasificira ili odredi određenu imovinu ili obavezu. Primjeri klasifikacija ili određivanja koje stjecalac treba izvršiti na osnovu prigodnih uvjeta koji postoje na datum stjecanja uključuju ali nisu ograničeni na:
 - (a) klasifikaciju određene finansijske imovine i obaveza kao finansijske imovine ili obaveze po fer vrijednosti kroz dobit ili gubitak, ili kao finansijske imovine raspoložive za prodaju ili koja se drži do dospijeća, u skladu sa MRS 39 *Finansijski instrumenti: priznavanje i mjerenje*;

¹ Okvir za pripremu i prezentaciju finansijskih izvještaja IASB je usvojen 2001. godine. IASB je u septembru 2010. zamijenio Okvir sa *Konceptualnim okvirom za finansijsko izvještavanje*.

- (b) određivanje izvedenog instrumenta kao instrumenta zaštite u skladu sa MRS 39; i
- (c) procjenjivanje treba li ugrađeni derivat biti odvojen od osnovnog ugovora u skladu sa MRS 39 (što je pitanje "klasifikacije" onako kako ovaj MSFI koristi taj pojam).

17. Ovaj MSFI omogućava dva izuzetka od principa iz tačke 15.:

- (a) klasifikacija ugovora o najmu kao poslovnog najma ili finansijskog najma u skladu sa MRS 17 *Najmovi*; i
- (b) klasifikacija ugovora kao ugovora o osiguranju u skladu sa MSFI 4 *Ugovori o osiguranju*.

Stjecalac te ugovore treba klasificirati prema ugovornim uvjetima i drugim faktorima na početku ugovora (ili, ako su uvjeti ugovora mijenjani na način koji bi promijenio njegovu klasifikaciju, na datum te promjene, što može biti datum stjecanja).

Princip mjerenja

18. Stjecalac utvrdivu stečenu imovinu i preuzete obaveze treba mjeriti po njihovoj fer vrijednosti na datum stjecanja.

19. Za svaku poslovnu kombinaciju, stjecalac na datum stjecanja treba mjeriti komponente manjinskog udjela u stečeniku koji odražavaju trenutni vlasnički udio i u slučaju likvidacije daju vlasnicima pravo na srazmjerni dio neto imovine subjekta po:

- (a) fer vrijednosti; ili
- (b) srazmjernom udjelu trenutnih vlasničkih instrumenata u priznatim iznosima utvrđive neto imovine stečenika.

Sve druge komponente manjinskih udjela se moraju mjeriti po njihovoj fer vrijednosti na datum stjecanja, osim kada MSFI zahtijevaju drugu osnovu za mjerenje.

20. Tačke 24.-31. određuju vrste utvrđive imovine i obaveza koje uključuju stavke za koje ovaj MSFI omogućava ograničene izuzetke od principa mjerenja.

Izuzeci od primjene principa priznavanja ili mjerenja

21. Ovaj MSFI omogućava ograničene izuzetke od primjene principa priznavanja i mjerenja. Tačke 22.-31. određuju i određene stavke za koje su izuzeci omogućeni i prirodu tih izuzetaka. Stjecalac te stavke treba iskazati primjenjujući zahtjeve iz tačaka 22.-31., iz čega proizlazi da se neke stavke:

- (a) priznaju ili primjenom uvjeta za priznavanje kao dodatak onima iz tačaka 11. i 12. ili primjenom zahtjeva drugih MSFI, uz rezultate koji se razlikuju od onih dobivenih primjenom principa i uvjeta priznavanja.
- (b) mjere po iznosu drugačijem od njihove fer vrijednosti na datum stjecanja.

Izuzeci od primjene principa priznavanja

Potencijalne obaveze

22. MRS 37 *Rezerviranja, potencijalne obaveze i potencijalna imovina* definira potencijalnu obavezu kao:
- (a) moguću obavezu koja proizlazi iz prošlih događaja i čije će se postojanje potvrditi samo nastankom ili nenastankom jednog ili više neizvjesnih budućih događaja koji nisu pod kontrolom subjekta u potpunosti; ili
 - (b) sadašnju obavezu koja proizlazi iz prošlih događaja ali nije priznata jer:
 - (i) nije vjerovatno da će se zahtijevati odliv resursa koji čine ekonomske koristi radi izmirenja obaveze; ili
 - (ii) se iznos obaveze ne može mjeriti s dovoljno pouzdanosti.
23. Zahtjevi MRS 37 se ne primjenjuju pri određivanju koja će se potencijalna obaveza priznati na datum stjecanja. Umjesto toga, stjecalac na datum stjecanja treba priznati potencijalnu obavezu preuzetu u poslovnoj kombinaciji ukoliko je to sadašnja obaveza koja proizlazi iz prošlih događaja a njena fer vrijednost se može pouzdano izmjeriti. Prema tome, suprotno od MRS 37, stjecalac potencijalnu obavezu preuzetu u poslovnoj kombinaciji priznaje na datum stjecanja čak i ako nije vjerovatno da će se zahtijevati odliv resursa koji čini ekonomske koristi radi izmirenja obaveze. Tačka 56. daje smjernice za naknadno iskazivanje potencijalnih obaveza.

Izuzeci od primjene principa priznavanja i mjerenja

Porezi na dobit

24. Stjecalac treba priznati i mjeriti odgođenu poreznu imovinu ili obavezu proizašlu iz imovine stečene i obaveza preuzetih u poslovnoj kombinaciji u skladu sa MRS 12 *Porezi na dobit*.
25. Stjecalac treba iskazati potencijalne porezne efekte privremenih razlika i prenesenih prava stečenika u buduću period a koji postoje na datum stjecanja ili proizlaze kao rezultat stjecanja u skladu sa MRS 12.

Primanja zaposlenih

26. Stjecalac treba priznati i mjeriti obavezu (ili imovinu, ako postoji) povezanu sa stečeničkim aranžmanima o primanjima zaposlenih u skladu sa MRS 19 *Primanja zaposlenih*.

Sredstvo obeštećenja

27. Prodavac u poslovnoj kombinaciji može ugovorno obeštetiti stjecaoa zbog nastanka nepredviđenog događaja ili neizvjesnosti povezanih sa svim ili dijelom određene imovine ili obaveze. Na primjer, prodavac može obeštetiti stjecaoa zbog gubitaka iznad određenog iznosa obaveze koja proizlazi iz određenog nepredviđenog događaja; drugim riječima, prodavac će garantirati da obaveza stjecaoa neće premašiti određeni iznos. Kao rezultat, stjecalac stječe sredstvo

obeštećenja. Stjecalac treba priznati sredstvo obeštećenja u isto vrijeme kada priznaje i obeštećenu stavku mjerenu na istoj osnovi kao obeštećenu stavku, koja je predmet potrebe vrjednovanja ispravke vrijednosti za nenaplative iznose. Prema tome, ako se obeštećenje odnosi na imovinu ili obavezu koja je priznata na datum stjecanja i mjerena po fer vrijednosti na datum stjecanja, stjecalac na datum stjecanja treba priznati sredstvo obeštećenja mjereno po fer vrijednosti na datum stjecanja. Za sredstvo obeštećenja mjereno po fer vrijednosti, efekti neizvjesnosti budućih novčanih tokova zbog razmatranja naplativosti su uključeni u mjerenje fer vrijednosti pa zasebno vrjednovanje ispravke vrijednosti nije potrebno (tačka B41. daje povezane se smjernice za primjenu).

28. U nekim okolnostima, obeštećenje se može vezati za imovinu ili obavezu koje je izuzetak od principa priznavanja ili mjerenja. Na primjer, obeštećenje se može vezati za potencijalnu obavezu koja nije priznata na datum stjecanja jer njena fer vrijednost nije pouzdano mjerljiva na taj datum. S druge strane, obeštećenje se može vezati za imovinu ili obavezu, na primjer, koje je proizašlo iz primanja zaposlenih, mjerenih na osnovi drugačijoj od fer vrijednosti na datum stjecanja. U takvim okolnostima, sredstvo obeštećenja se treba priznati i mjeriti koristeći pretpostavke dosljedne onima koje su korištene za mjerenje obeštećene stavke, koja je predmet procjene uprave o naplativosti sredstva obeštećenja i svih ugovornih ograničenja iznosa obeštećenja. Tačka 57. daje smjernice za naknadno iskazivanje sredstva obeštećenja.

Izuzeci od primjene principa mjerenja

Ponovno stečena prava

29. Stjecalac treba mjeriti vrijednost ponovno stečenih prava priznatih kao nematerijalna imovina na osnovu preostalih ugovornih uvjeta povezanog ugovora bez obzira hoće li tržišni učesnici razmotriti moguća obnavljanja ugovora pri mjerenju njihove fer vrijednosti. Tačke B35. i B36. daju povezane smjernice za primjenu.

Transakcije plaćanja zasnovanog na dionicama

30. Stjecalac treba mjeriti obavezu ili vlasnički instrument povezan sa stečeničkovim transakcijama plaćanja zasnovanim na dionicama ili zamjeni stečeničkovih transakcija plaćanja zasnovanih na dionicama sa transakcijama plaćanja zasnovanih na dionicama stjeccaoca u skladu s metodom iz MSFI 2 *Plaćanja zasnovana na dionicama* na datum stjecanja. (Ovaj MSFI se veže za rezultat te metode kao “tržišno zasnovane mjere” trasakcija plaćanja zasnovanih na dionicama.)

Imovina namijenjena prodaji

31. Stjecalac stečenu dugotrajnu imovinu (ili grupu za otuđenje) koja je klasificirana kao namijenjena prodaji treba mjeriti na datum stjecanja u skladu sa MSFI 5 *Dugotrajna imovina namijenjena prodaji i prekinuto poslovanje* po fer vrijednosti umanjenoj za troškove prodaje u skladu s tačkama 15-18 tog MSFI.

Priznavanje i mjerenje goodwilla ili dobiti iz povoljne kupnje

32. Stjecalac treba priznati goodwill na datum stjecanja mjereći ga kao razliku iznosa pod (a) iznad iznosa pod (b);
- (a) **zbirni iznos:**
 - (i) prenesene naknade mjerene u skladu s ovim MSFI, koji općenito zahtijeva mjerenje po fer vrijednost na datum stjecanja (vidjeti tačku 37.);
 - (ii) iznosa bilo kojeg manjinskog udjela u stečeniku mjenog u skladu s ovim MSFI; i
 - (iii) u poslovnoj kombinaciji ostvarenoj u fazama (vidjeti tačke 41. i 42.), fer vrijednosti na datum stjecanja vlasničkog udjela u stečeniku kojeg je stjecalac prethodno imao.
 - (b) **neto iznos na datum stjecanja utvrđive stečene imovine i preuzetih obaveza mjenih u skladu s ovim MSFI.**
33. U poslovnoj kombinaciji u kojoj stjecalac i stečenik (ili njegovi bivši vlasnici) razmjenjuju samo vlasničke udjele, fer vrijednost stečenikovog udjela u kapitalu na datum stjecanja može biti pouzdanije izmjerena nego fer vrijednost vlasničkog udjela stjeacaoca na datum stjecanja. Ako je tako, stjecalac treba odrediti iznos goodwilla koristeći fer vrijednost stečenikovog vlasničkog udjela na datum stjecanja umjesto fer vrijednost prenesenih vlasničkih udjela na datum stjecanja. Kako bi odredio iznos goodwilla u poslovnoj kombinaciji u kojoj ne postoji prijenos naknade, stjecalac treba koristiti fer vrijednost udjela stjeacaoca u stečeniku na datum stjecanja umjesto fer vrijednosti prenesene naknade na datum stjecanja (vidjeti tačku 32.(a)(i)). Tačke B46.-B49. daju povezane smjernice za primjenu.

Povoljna kupnja

34. Povremeno, stjecalac će obaviti povoljnu kupnju, što je poslovna kombinacija u kojoj iznos iz tačke 32.(b) premašuje ukupne iznose navedene u tački 32.(a). Ako taj iznos ostane nakon primjene zahtjeva iz tačke 36., stjecalac nastali dobitak ili gubitak treba priznati na datum stjecanja. Dobitak se treba pripisati stjeacaocu.
35. Povoljna kupnja se može dogoditi, na primjer, u poslovnoj kombinaciji koja predstavlja prisilnu prodaju u kojoj prodavac djeluje pod pritiskom. Međutim, izuzeci od priznavanja ili mjerenja za određene stavke razmatrane u tačkama 22.-31. mogu također rezultirati priznavanjem dobitka (ili promjeni iznosa priznatog dobitka) od povoljne kupnje.
36. Prije priznavanja dobitka od povoljne kupnje, stjecalac treba ponovo procijeniti je li tačno utvrdio svu stečenu imovinu i sve preuzete obaveze te treba priznati svaku dodatnu imovinu ili obaveze utvrđene ponovljenim pregledom. Stjecalac potom treba ponovo pregledati postupke korištene pri mjerenju iznosa za koje ovaj MSFI zahtijeva da budu priznati na datum stjecanja za sve od navedenog:

- (a) utvrdivu stečenu imovina i preuzete obaveze;
- (b) manjinski udio u stečeniku, ako postoji;
- (c) kod poslovne kombinacije koja se odvija u fazama, vlasnički udio koji je stjecatelj prethodno imao u stečeniku; i
- (d) prenesenu naknadu.

Cilj ponovnog pregleda je osigurati da mjerenja prikladno odražavaju razmatranje svih dostupnih informacija na datum stjecanja.

Prenesena naknada za stjecanje

37. Prenesena naknada u poslovnoj kombinaciji se treba mjeriti po fer vrijednosti, koja se treba izračunati kao suma fer vrijednosti imovine koju je prenio stjecalac na datum stjecanja, obaveza koje je stjecalac stvorio bivšim vlasnicima stečenika i vlasničkih udjela koje je izdao stjecalac. (Međutim, svaki dio plaćanja stjecaoaca zasnovanog na dionicama razmijenjen za naknade koje imaju stečnikovi zaposlenici koji je uključen u prenesenu naknadu u poslovnoj kombinaciji se treba mjeriti u skladu s tačkom 30. umjesto po fer vrijednosti.) Primjeri mogućih oblika naknade uključuju novac, drugu imovinu, posao ili zavisni subjekt stjecaoaca, *potencijalnu naknadu*, obične ili povlaštene vlasničke instrumente, opcije, varante i udjele članova u *uzajamnim subjektima*.
38. Prenesena naknada može uključivati imovinu ili obaveze stjecaoaca čija se knjigovodstvena vrijednost razlikuje od njihove fer vrijednosti na datum stjecanja (na primjer, nenovčana imovina ili posao stjecaoaca). Ako je tako, stjecalac prenesenu imovinu ili obaveze treba ponovo mjeriti po njihovoj fer vrijednosti na datum stjecanja te priznati proizašle dobitke ili gubitke, ako postoje, u dobit ili gubitak. Međutim, prenesena imovina ili obaveze ponekad ostaju unutar iskombiniranog subjekta nakon poslovne kombinacije (na primjer, jer su imovina ili obaveze prenesene stečeniku umjesto njegovim bivšim vlasnicima), te stjecalac stoga zadržava kontrolu nad istim. U takvoj situaciji, stjecalac tu imovinu i obaveze treba mjeriti po njihovoj knjigovodstvenoj vrijednosti odmah prije datuma stjecanja te ne treba priznati u dobiti ili gubitku dobitak ili gubitak od imovine ili obaveza koje kontrolira prije i nakon poslovne kombinacije.

Potencijalne naknade

39. Naknada koju stjecalac prenosi u zamjenu za stečenika uključuje svaku imovinu ili obavezu koja nastaje iz aranžmana o potencijalnoj naknadi (vidjeti tačku 37.). Stjecalac treba priznati fer vrijednost potencijalne naknade na datum stjecanja kao dio prenesene naknade u zamjenu za stečenika.
40. Stjecalac obavezu plaćanja potencijalne naknade koja zadovoljava definiciju finansijskog instrumenta treba klasificirati kao finansijsku obvezu ili kao kapital na osnovi definicije vlasničkog instrumenta i finansijsku obvezu iz tačke 11. u MRS 32 *Finansijski instrumenti: prezentiranje*. Stjecalac kao imovinu treba klasificirati pravo na povrat prethodno prenesene naknade ako su ispunjeni određeni uvjeti. Tačka 58. daje smjernice za naknadno iskazivanje potencijalne naknade.

Dodatne smjernice za primjenu metode stjecanja na određene vrste poslovnih kombinacija

Poslovna kombinacija koja se odvija u fazama

41. Stjecalac ponekad zadržava kontrolu nad stečenikom u kojem je imao vlasnički udio neposredno prije datuma stjecanja. Na primjer, na 31. decembar 20X1. godine, subjekt A ima 35% manjinskog vlasničkog udjela u subjektu B. Na taj datum, subjekt A kupuje dodatnih 40% udjela u subjektu B, što mu daje kontrolu nad subjektom B. Ovaj MSFI se prema takvoj transakciji odnosi kao prema poslovnoj kombinaciji koja se odvija u fazama, ponekad nazivanoj i postepeno stjecanje.
42. U poslovnoj kombinaciji koja se odvija u fazama, stjecalac svoj vlasnički udio koji je prethodno imao u stečeniku treba ponovo izmjeriti po njegovoj fer vrijednosti na datum stjecanja te priznati nastali dobitak ili gubitak, ako postoji, u dobit ili gubitak. U prethodnim izvještajnim periodima, stjecalac je promjene vrijednosti svog vlasničkog udjela u stečeniku možda priznao u drugu sveobuhvatnu dobit (na primjer, jer je ulaganje klasificirano kao raspoloživo za prodaju). Ako je tako, iznos koji je priznat u drugu sveobuhvatnu dobit se mora priznati po istoj osnovi kao što bi se zahtijevalo da je stjecalac izravno otuđio vlasnički udjel koji je prethodno imao.

Poslovna kombinacija koja se odvija bez prenošenja naknade

43. Stjecalac ponekad stječe kontrolu nad stečenikom bez prenošenja naknade. Na takve kombinacije se za računovodstveno iskazivanje poslovne kombinacije primjenjuje metoda stjecanja. Takve okolnosti uključuju:
- Stečenik nazad otkupljuje dovoljan broj svojih vlastitih dionica kako bi postojeći ulagač (stjecalac) stekao kontrolu.
 - Istječe manjinsko pravo na veto koje je stječaoca prethodno sprječavalo da kontrolira stečenika u kojem je stjecalac imao većinu glasačkih prava.
 - Stjecalac i stečenik se dogovaraju da svoje poslove kombiniraju samo ugovorom. Stjecalac ne prenosi naknadu u zamjenu za kontrolu nad stečenikom i nema vlasnički udio u stečeniku, ili na datum stjecanja ili prije toga. Primjeri poslovnih kombinacija postignutih samo ugovorom uključuju udruživanje dvaju poslova u sporazum o spajanju (stapling arrangement) ili formiranje dvostruko kotirajućeg (dual-listed) društva.
44. U poslovnoj kombinaciji ostvorenoj samo na osnovu ugovora, stjecalac vlasnicima stečenika treba pripisati iznos stečenikove neto imovine priznate u skladu s ovim MSFI. Drugim riječima, vlasnički udjeli u stečeniku koje su imale druge strane osim stjeaoca su manjinski udio u finansijskim izvještajima stjeaoca poslije poslovne kombinacije čak i ako je rezultat da su svi vlasnički udjeli u stečeniku pripisani manjinskom udjelu.

Period mjerenja

45. **Ako je početno iskazivanje poslovne kombinacije nepotpuno do kraja izvještajnog perioda u kojem kombinacija nastaje, stjecalac u svojim finansijskim izvještajima treba objaviti privremene iznose za stavke**

čije je iskazivanje nepotpuno. Tokom perioda mjerenja, stjecalac treba retroaktivno uskladiti privremene iznose priznate na datum stjecanja kako bi odražavali nove informacije prikupljene o činjenicama i okolnostima koje su postojale na datum stjecanja i koje bi, da su bile poznate, utjecale na mjerenje iznosa priznatih na taj datum. Tokom perioda mjerenja, stjecalac također treba priznati dodatnu imovinu i obaveze ako su prikupljene nove informacije o činjenicama i okolnostima koje su postojale na datum stjecanja i koje bi, da su bile poznate, rezultirale priznavanjem te imovine i obaveza na taj datum. Period mjerenja završava čim stjecalac dobije informacije koje je tražio o činjenicama i okolnostima koje su postoje na datum stjecanja ili sazna da više informacija nije moguće dobiti. Međutim, period mjerenja ne prelazi jednu godinu od datuma stjecanja.

46. Period mjerenja je period nakon datuma stjecanja tokom kojeg stjecalac može uskladiti privremene iznose priznate za poslovnu kombinaciju. Period mjerenja stjecalcu daje dovoljno vremena da prikupi informacije potrebne za utvrđivanje i mjerenje na datum stjecanja u skladu sa zahtjevima ovog MSFI:
- (a) utvrđive stečene imovine, preuzetih obaveza i svakog manjinskog udjela u stečeniku;
 - (b) prenesene naknade za stečenika (ili drugi iznos korišten pri mjerenju goodwilla);
 - (c) za poslovnu kombinaciju koja se odvija u fazama, vlasničkog udjela u stečeniku koji je prethodno imao stjecalac; i
 - (d) proizašlog goodwilla ili dobitka na osnovu kupovine po cijeni nižoj od fer tržišne.
47. Stjecalac treba razmotriti sve prigodne faktore pri određivanju trebaju li prikupljeni podaci nakon datuma stjecanja rezultirati usklađivanjem priznatih privremenih iznosa ili jesu li te informacije nastale usljed događaja koji su se dogodili nakon datuma stjecanja. Prigodni faktori uključuju datum kada su dodatne informacije prikupljene i može li stjecalac utvrditi razlog za izmjenu privremenih iznosa. Informacije koje su prikupljene ubrzo nakon datuma stjecanja vjerovatnije odražavaju okolnosti koje su postojale na datum stjecanja nego informacije prikupljene nekoliko mjeseci kasnije. Na primjer, osim kada se nastali događaj koji je promjenio fer vrijednost ne može utvrditi, prodaja imovine trećoj strani ubrzo nakon datuma stjecanja za iznos koji se značajno razlikuje od privremene fer vrijednosti mjerene na taj datum će vjerovatno ukazivati na grešku u privremenom iznosu.
48. Stjecalac povećanje (smanjenje) privremenog iznosa priznatog za utvrdivu imovinu (obavezu) priznaje kroz smanjenje (povećanje) goodwilla. Međutim, nove informacije prikupljene tokom perioda mjerenja ponekad mogu rezultirati usklađivanjem privremenog iznosa više od jedne imovine ili obaveze. Na primjer, stjecalac je možda preuzeo obavezu plaćanja šteta povezanih s nesretnim slučajem u jednom od stečenikovih objekata, djelimično ili potpuno pokrivenih stečenikovom policom osiguranja. Ako stjecalac tokom perioda mjerenja prikupi nove informacije o fer vrijednosti te obaveze na datum stjecanja, usklađivanje goodwilla rezultira promjenom priznatog privremenog iznosa obaveze za koji bi ista bila poništena (u cijelosti ili djelimično) pripadajućim usklađivanjem

goodwilla koje rezultira iz promjene priznatog privremenog iznosa potraživanja od osiguravaoca.

49. Tokom perioda mjerenja, usklađivanja privremenih iznosa stjecalac treba priznati kao da je iskazivanje poslovne kombinacije u potpunosti izvršeno na datum stjecanja. Dakle, stjecalac po potrebi treba ispraviti uporedne informacije iz prethodnih perioda prikazane u finansijskim izvještajima, uključujući vršenje bilo kakve promjene deprecijacije, amortizacije ili drugih efekata od prihoda priznatih pri vršenju početnog iskazivanja.
50. Nakon završetka perioda mjerenja, stjecalac treba ispraviti iskazivanje poslovne kombinacije samo da bi ispravio grešku u skladu sa MRS 8 *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i greške*.

Određivanje šta je dio transakcije poslovne kombinacije

51. **Stjecalac i stečenik mogu imati raniji odnos ili drugi sporazum prije nego započnu pregovore o poslovnoj kombinaciji, ili tokom pregovora mogu postići neki dogovor koji je nevezan za poslovnu kombinaciju. U obje situacije, stjecalac treba utvrditi sve iznose koji nisu dio onoga što su stjecalac i stečenik (ili njegovi bivši vlasnici) razmijenili u poslovnoj kombinaciji, tj. iznose koji nisu dio razmjene za stečenika. Stjecalac kao dio primjene metode stjecanja treba priznati samo prenesene naknade za stečenika te imovinu stečenu i obaveze preuzete u zamjenu za stečenika. Odvojene transakcije se trebaju iskazati u skladu s odgovarajućim MSFI.**
52. Transakcija prije kombinacije u kojoj učestvuje stjecalac ili je postignuta u njegovo ime ili prvenstveno u korist njega ili iskombiniranog subjekta, umjesto prvenstveno u korist stečenika (ili njegovih bivših vlasnika), vjerovatno je odvojena transakcija. Sljedeće su primjeri odvojenih transakcija koje se treba uključiti prilikom primjene metode stjecanja:
- (a) transakcija koja dovodi do zatvaranja postojećih odnosa između stjecaoa i stečenika;
 - (b) transakcija kojom se zaposlenicima ili bivšim vlasnicima stečenika isplaćuje naknada za buduće usluge; i
 - (c) transakcija kojom se stečeniku ili njegovim bivšim vlasnicima nadoknađuje plaćanje troškova stjecaoa povezanih sa stjecanjem.

Tačke B50.-B62. daju povezane smjernice za primjenu.

Troškovi povezani sa stjecanjem

53. Troškovi povezani sa stjecanjem su troškovi kojima se stjecalac izlaže da bi utjecao na poslovnu kombinaciju. Ti troškovi uključuju posredničke naknade; naknade savjetnicima, pravniciima, računovođama, procjeniteljima te druge stručne i savjetničke naknade; opće administrativne troškove, uključujući troškove održavanja internog odjela za stjecanje; kao i troškove registracije i izdavanja dužničkih i vlasničkih vrijednosnih papira. Stjecalac troškove povezane sa stjecanjem treba iskazivati kao rashode u periodima u kojima su troškovi nastali a usluge primljene, uz jedan izuzetak. Trošak izdavanja dužničkih ili vlasničkih vrijednosnih papira se treba priznati u skladu sa MRS 32 i MRS 39.

Naknadno mjerenje i iskazivanje

54. Općenito, stjecalac treba naknadno mjeriti i iskazivati stečenu imovinu, preuzete ili nastale obaveze te vlasničke instrumente izdate u poslovnoj kombinaciji u skladu s drugim MSFI primjenjivim na te stavke, zavisno od njihove prirode. Međutim, ovaj MSFI pruža smjernice za naknadno mjerenje i iskazivanje sljedeće stečene imovine, preuzetih ili nastalih obaveza te vlasničkih instrumenata izdatih u poslovnoj kombinaciji:
- (a) ponovo stečenih prava;
 - (b) potencijalnih obaveza priznatih na datum stjecanja;
 - (c) sredstvo obeštećenja; i
 - (d) potencijalnih nakanada.

Tačka B63. daje povezane smjernice za primjenu.

Ponovo stečena prava

55. Ponovo stečena prava priznata kao nematerijalna imovina se moraju amortizirati tokom preostalog ugovornog perioda ugovora kojim su prava stečena. Stjecalac koji trećoj strani nakadno prodaje ponovo stečena prava treba uključiti knjigovodstvenu vrijednost nematerijalne imovine prilikom utvrđivanja dobitka ili gubitka od prodaje.

Potencijalne obaveze

56. Nakon početnog priznavanja pa do izdirenja, otkazivanja ili isteka obaveze, stjecalac potencijalnu obavezu priznatu u poslovnoj kombinaciji treba mjeriti po vrijednosti višoj od:
- (a) iznosa koji bi bio priznat u skladu MRS 37; i
 - (b) iznosa koji je početno priznat umanjenog za, ako je prikladno, kumulativnu amortizaciju priznatu u skladu sa MRS 18 *Prihodi*.

Ovaj zahtjev se ne primjenjuje na ugovore iskazane u skladu sa MRS 39.

Sredstvo obeštećenja

57. Na kraju svakog naknadnog izvještajnog perioda, stjecalac sredstvo obeštećenja koje je priznato na datum stjecanja treba mjeriti na istoj osnovi kao obeštećenu obavezu ili imovinu, koja podliježe ugovornim ograničenjima njenog iznosa te, za sredstvo obeštećenja koje nije naknadno mjereno po svojoj fer vrijednosti, procjeni uprave o naplativosti sredstva obeštećenja. Stjecalac treba prestati priznavati sredstvo obeštećenja samo onda kada naplati, proda sredstvo ili drugačije izgubi pravo na njega.

Potencijalna naknada

58. Neke promjene fer vrijednosti potencijalne naknade koju stjecalac priznaje nakon datuma stjecanja mogu biti rezultat dodatnih informacija koje je stjecalac nakon

tog datuma prikupio o činjenicama i okolnostima koje su postojale na datum stjecanja. Takve promjene su usklađivanja perioda mjerenja u skladu s tačkama 45.-49. Međutim, promjene koje su rezultat događaja nakon datuma stjecanja, kao što su dostizanje ciljane zarade, dostizanje određene cijene dionice ili dostizanje prekretnice u projektu istraživanja i razvoja, nisu usklađivanja perioda mjerenja. Stjecalac promjene fer vrijednosti potencijalne nakanade koja nije usklađivanje perioda mjerenja treba mjeriti na sljedeći način:

- (a) Potencijalna naknada klasificirana kao kapital se ne smije ponovo mjeriti i njeno naknadno izmirivanje se treba knjižiti unutar kapitala.
- (b) Druga potencijalna naknada koja:
 - (i) je unutar djelokruga MSFI 9 se treba mjeriti po fer vrijednosti na svaki datum izvještavanja a promjene fer vrijednosti se trebaju priznati u dobit ili gubitak u skladu s tim MSFI.
 - (ii) nije unutar djelokruga MSFI 9 se treba mjeriti po fer vrijednosti na svaki datum izvještavanja a promjene fer vrijednosti se moraju priznati u dobit ili gubitak.

Objavljivanja

59. **Stjecalac treba objaviti informacije koje korisnicima njegovih finansijskih izvještaja omogućavaju da procijene prirodu i finansijski efekat poslovne kombinacije koja nastaje ili:**
- (a) **tokom tekućeg izvještajnog perioda, ili**
 - (b) **nakon završetka izvještajnog perioda ali prije nego što su finansijski izvještaji odobreni za objavljivanje.**
60. Kako bi ispunio cilj iz tačke 59., stjecalac treba objaviti informacije određene u tačkama B64.-B66.
61. **Stjecalac treba objaviti informacije koje korisnicima njegovih finansijskih izvještaja omogućavaju da procijene finansijski efekat prilagođavanja priznatih u tekućem izvještajnom periodu koji se odnosi na poslovne kombinacije koje su se dogodile u tekućem ili prethodnim izvještajnim periodima.**
62. Kako bi ispunio cilj iz tačke 61., stjecalac treba objaviti informacije određene u tački B67.
63. Ako određena objavljivanja zahtijevana ovim ili drugim MSFI ne ispunjavaju ciljeve postavljene u tačkama 59. i 61., stjecalac treba objaviti bilo kakve dodatne informacije potrebne za ispunjavanje tih ciljeva.

Datum stupanja na snagu i prijelazne odredbe

Datum stupanja na snagu

64. Ovaj MSFI se treba primijeniti prospektivno na poslovne kombinacije za koje je datum stjecanja na ili poslije početka prvog godišnjeg izvještajnog perioda koji počinje 1. jula 2009. ili kasnije. Ranija primjena je dozvoljena. Međutim, ovaj MSFI

se treba primijeniti samo na početku godišnjeg izvještajnog perioda koji počinje 30. juna 2007. ili kasnije. Ako subjekt ovaj MSFI primijeni prije 1. jula 2009. godine, onda treba objaviti tu činjenicu te istovremeno primijeniti MRS 27 (izmijenjen 2008.).

- 64.A *[Ova tačka se odnosi na izmjene i dopune koje još nisu stupile na snagu te toga nije uključena u ovo izdanje.]*
- 64.B Dokumentom *Poboljšanja MSFI* izdatim u maju 2010. godine su izmijenjene tačke 19., 30. i B56. te su dodate tačke B62A. i B62B. Subjekt treba primjenjivati ove izmjene na godišnje periode koji počinju 1. jula 2010. ili kasnije. Ranija primjena je dozvoljena. Ako subjekt ove izmjene primijeni na raniji period onda treba objaviti tu činjenicu. Primjena bi trebala biti prospektivna od datuma prve primjene ovog MSFI od strane subjekta.
- 64.C Tačke 65.A.-65.Esu dodate dokumentom *Poboljšanja MSFI* izdatim u maju 2010. godine. Subjekt treba primjenjivati ove izmjene na godišnje periode koji počinju 1. jula 2010. ili kasnije. Ranija primjena je dozvoljena, Ako subjekt ove izmjene primijeni na neki raniji period onda treba objaviti tu činjenicu. Izmjene se trebaju primjenjivati na stanja potencijalnih naknada koje nastaju usljed poslovnih kombinacija s datumom stjecanja prije primjene ovog MSFI, izdatog 2008.
- 64.D *[Ova tačka se odnosi na izmjene i dopune koje još nisu stupile na snagu te stoga nije uključena u ovo izdanje.]*
- 64.E MSFI 10, izdat u maju 2011. godine, izmijenio je tačke 7., B13., B63.(e) i Dodatak A. Subjekt ove izmjene treba primjenjivati kada primjenjuje MSFI 10.
- 64.F MSFI 13 *Mjerenje fer vrijednosti*, izdat u maju 2011. godine, izmijenio je tačke 20., 29., 33., 47., izmijenjena je definicija fer vrijednosti u Dodatku A te su izmijenjene tačke B22., B40., B43.-B46., B49. i B64. Subjekt treba primijeniti ove izmjene kada primjenjuje MSFI 13.
- 64.G Dokumentom *Investicijski subjekti* (izmjene MSFI 10, MSFI 12 i MRS 27), izdatim u oktobru 2012. godine, izmijenjena je tačka 7. te je dodata točka 2.A. Subjekt treba primjenjivati ove izmjene na godišnje periode koji počinju 1. januara 2014. ili kasnije. Ranija primjena dokumenta *Investicijski subjekti* je dozvoljena. Ako subjekt ove izmjene primijeni ranije onda također u isto vrijeme treba primijeniti i sve izmjene uključene u dokument *Investicijski subjekti*.
- 64.H *[Ova tačka se odnosi na izmjene i dopune koje još nisu stupile na snagu te stoga nije uključena u ovo izdanje.]*
- 64.I Dokumentom *Godišnja poboljšanja MSFI za ciklus 2010.-2012.*, izdatim u decembru 2013. godine, izmijenjene su tačke 40. i 58. te je dodata tačka 67.A i njen pripadajući naslov. Subjekt te izmjene treba primjenjivati prospektivno na poslovne kombinacije za koje je datum stjecanja 1. juli 2014. ili kasniji. Ranija primjena je dozvoljena. Subjekt može primijeniti ovu izmjenu ranije osiguravajući da se također primjenjuju MSFI 9 i MRS 37 (oba nakon izmjena iz dokumenta *Godišnja poboljšanja MSFI za ciklus 2010.-2012.*). Ako subjekt primjenjuje ovu izmjenu treba objaviti tu činjenicu.
- 64.J Dokumentom *Godišnja poboljšanja za ciklus 2011.-2013.*, izdatim u decembru 2013. godine izmijenjena je tačka 2.(a). Subjekt ovu izmjenu treba primjenjivati prospektivno na godišnje periode koji počinju 1. jula 2014. ili kasnije. Ranija

primjena je dozvoljena. Ako subjekt ovu izmjenu primijeni na raniji period onda treba objaviti tu činjenicu.

- 64.K *[Ova tačka se odnosi na izmjene i dopune koje još nisu stupile na snagu te stoga nije uključena u ovo izdanje.]*
- 64.L *[Ova tačka se odnosi na izmjene i dopune koje još nisu stupile na snagu te stoga nije uključena u ovo izdanje.]*

Prijelazne odredbe

65. Imovina i obaveze koje su proizašle iz poslovnih kombinacija čiji datumi stjecanja prethode primjeni ovog MSFI ne moraju se uskladiti prije primjene ovog MSFI.
- 65.A Stanja potencijalnih naknada koja proizlaze iz poslovnih kombinacija čiji datumi stjecanja prethode datumu subjektove prve primjene ovog MSFI izdatog 2008. se ne moraju uskladiti prije prve primjene ovog MSFI. Tačke 65.B-65.E se trebaju primijeniti prilikom nakadnog iskazivanja ovih stanja. Tačke 65.B-65.E se ne trebaju primijeniti na iskazivanje stanja potencijalnih naknada koje proizlaze iz poslovnih kombinacija sa datumom stjecanja na ili nakon datuma subjektove prve primjene ovog MSFI izdatog 2008. U tačkama 65.B-65.E poslovna kombinacija se isključivo odnosi na poslovne kombinacije čiji datum stjecanja prethodi primjeni ovog MSFI izdatog 2008.
- 65.B Ako sporazum o poslovnoj kombinaciji osigurava usklađivanje troška kombinacije zavisne od budućih događaja, stjecalac iznos tog usklađivanja treba uključiti u trošak kombinacije na datum stjecanja ako je usklađivanje vjerovatno te se može pouzdano izmjeriti.
- 65.C Sporazumom o poslovnoj kombinaciji se mogu dozvoliti usklađivanja troška kombinacije koja zavisi od jednog ili više budućih događaja. Usklađivanja mogu, na primjer, biti zavisna od određenog nivoa dobiti održavane ili postignute u budućim periodima, ili od održavanja tržišne cijene izdatog instrumenta. Uglavnom je moguće procijeniti iznos svakog takvog usklađivanja u vrijeme početnog iskazivanja kombinacije bez umanjenja pouzdanosti informacije, iako određena nesigurnost postoji. Ako se budući događaji ne dese ili se procjene budu trebale revidirati, trošak poslovne kombinacije se u skladu s tim treba uskladiti.
- 65.D Međutim, kada sporazum o poslovnoj kombinaciji osigurava takvo usklađivanje, to usklađivanje nije uključeno u trošak kombinacije u vrijeme početnog iskazivanja kombinacije ako ono nije vjerovatno ili se ne može pouzadno izmjeriti. Ako takvo usklađivanje naknadno postane vjerovatno te se bude moglo pouzdano izmjeriti, dodatne naknade se trebaju posmatrati kao usklađivanje troškova kombinacije.
- 65.E U nekim oklonostima, od stjecaoaca se može zahtijevati da prodavcu izvrši naknadno plaćanje u vidu naknade za smanjenje vrijednosti date imovine, izdatih vlasničkih instrumenata ili obaveza koje su nastale ili ih je preuzeo stjecalac u zamjenu za kontrolu nad stečenikom. Ovo je slučaj, na primjer, kada stjecalac garantira tržišnu cijenu vlasničkih ili dužničkih instrumenata izdatih kao dio troška poslovne kombinacije te se od njega zahtijeva izdavanje dodatnih vlasničkih ili dužničkih instrumenata kako bi povratio izvorno određene troškove. U takvim slučajevima, ne priznaje se povećanje troška poslovne kombinacije. U slučaju vlasničkih instrumenata, fer vrijednost dodatnog plaćanja se prebija s jednakim smanjenjem vrijednosti pripisane prvobitno izdatim instrumentima.

U slučaju dužničkih instrumenata, dodatno plaćanje se gleda kao smanjenje premije ili povećanje popusta prilikom prvobitnog izdavanja.

66. Subjekt, kao što je uzajamni subjekt, koji još nije primijenio MSFI 3 te ima jednu ili više poslovnih kombinacija koje su iskazivane korištenjem metode kupovine treba primijeniti prijelazne odredbe iz tačaka B68. i B69.

Porezi na dobit

67. Za poslovne kombinacije čiji je datum stjecanja bio prije primjene ovog MSFI, stjecalac treba prospektivno primijeniti zahtjeve iz tačke 68. u MRS 12, onako kako je nakon izmjena ovog MSFI. Prema tome, stjecalac ne treba uskladiti iskazivanje prethodnih poslovnih kombinacije za prethodno priznate promjene u priznatoj odgođenoj poreznoj imovini. Međutim, od datuma početka primjene ovog MSFI, stjecalac treba priznati, kao usklađivanje dobiti ili gubitka (ili, ako MRS 12 zahtijeva, izvan dobiti ili gubitka), promjene u priznatoj odgođenoj poreznoj imovini.

Napomene za MSFI 9

- 67.A Ako subjekt primjenjuje ovaj Standard ali još uvijek ne primjenjuje MSFI 9, svaka napomena za MSFI 9 se treba tumačiti kao napomena za MRS 39.

Povlačenje MSFI 3 (2004)

68. Ovaj MSFI zamjenjuje MSFI 3 *Poslovne kombinacije* (izdat 2004.).

Dodatak A

Definirani pojmovi

Ovaj dodatak je sastavni dio ovog MSFI.

datum stjecanja	Datum na koji stjecalac stječe kontrolu nad stečenikom .
fer vrijednost	<i>Fer vrijednost</i> je cijena koja bi se ostvarila prodajom imovine ili bi se platila radi prenošenja obaveze u redovnoj transakciji između tržišnih učesnika na datum mjerenja. (Vidjeti MSFI 13).
goodwill	Imovina koja predstavlja buduće ekonomske koristi proizašle iz druge imovine stečene u poslovnoj kombinaciji koja nije pojedinačno izdvojena i odvojeno priznata.
manjinski udio	Kapital u zavisnom subjektu koji se ne pripisuje, ni direktno ni indirektno, matičnom subjektu.
nematerijalna imovina	Utvrđiva nenovčana imovina bez fizičkog svojstva.
posao	Integrirani skup aktivnosti i imovine koji se može voditi te se njime može upravljati za potrebe ostvarivanja povrata u obliku dividendi, nižih troškova ili drugih ekonomskih koristi direktno ulagačima ili drugim vlasnicima, članovima ili učesnicima.
poslovna kombinacija	Transakcija ili drugi događaj u kojem stjecalac stječe kontrolu nad jednim ili više poslova. Transakcije koje se nekad nazivaju “stvarna spajanja” ili “spajanja jednakih” su također poslovne kombinacije kao pojam korišten u ovom MSFI.
potencijalna naknada	Obično, obaveza stjecaoca da prenese dodatnu imovinu ili vlasničke udjele na bivše vlasnike stečenika kao dio razmjene za kontrolu nad stečenikom ukoliko se dogode određeni budući događaji ili se ispune određeni uvjeti. Međutim, <i>potencijalna naknada</i> stjecaocu također može dati pravo na povrat prethodno prenesene naknade ukoliko se ispune određeni uvjeti.
stečenik	Posao ili poslovi nad kojima stjecalac stječe kontrolu u poslovnoj kombinaciji .
stjecalac	Subjekt koji stječe kontrolu nad stečenikom .
utvrdiv	Sredstvo je <i>utvrdivo</i> ako: <ul style="list-style-type: none"> (a) je odvojivo, tj. može se podijeliti ili odvojiti od subjekta te prodati, prenijeti, licencirati, iznajmiti ili razmijeniti, ili pojedinačno ili zajedno s povezanim ugovorom, utvrdivom imovinom ili obavezom, bez obzira namjerava li subjekt to učiniti; ili (b) nastaje zbog ugovornih ili drugih formalnih prava, bez obzira jesu li ta prava prenosiva ili odvojiva od subjekta ili od drugih prava i obaveza.

uzajamni subjekt	Subjekt, osim onih koji su u vlasništvu ulagača, koji osigurava dividendu, niže troškove ili druge ekonomske koristi direktno svojim vlasnicima , članovima ili učesnicima. Na primjer, uzajamno osiguravajuće društvo, kreditna zadruga ili zadružni subjekt su svi uzajamni subjekti.
vlasnici	Za potrebe ovog MSFI, pojam <i>vlasnici</i> se koristi šire da uključi imaoce vlasničkih udjela u subjektima koje drži ulagač te vlasnike i članove uzajamnih subjekata ili učesnike u njima.
vlasnički udjeli	Za potrebe ovog MSFI, pojam <i>vlasnički udjeli</i> se koristi šire da označi vlasničko pravo u subjektu koji drži ulagač te udjela u uzajamnim subjektima vlasnika, člana ili učesnika.

Dodatak B

Smjernice za primjenu

Ovaj dodatak je sastavni dio ovog MSFI.

Poslovne kombinacije subjekata pod zajedničkom kontrolom (primjena tačke 2.(c))

- B1. Ovaj MSFI se ne primjenjuje na poslovnu kombinaciju subjekata ili poslova pod zajedničkom kontrolom. Poslovna kombinacija koja uključuje subjekte ili poslove pod zajedničkom kontrolom je poslovna kombinacija u kojoj su svi subjekti ili poslovi u kombinaciji pod krajnjom kontrolom iste strane ili strana i prije i poslije poslovne kombinacije, a ta kontrola nije kratkotrajna.
- B2. Smatra se da grupa pojedinaca ima kontrolu nad nekim subjektom kada, kao rezultat ugovornih aranžmana, kolektivno ima moć da upravlja njegovim finansijskim i poslovnim politikama kako bi ostvarili koristi od njegovih aktivnosti. Prema tome, poslovna kombinacija je izvan djelokruga ovog MSFI kada ista grupa pojedinaca ima, kao rezultat ugovornih aranžmana, krajnju kolektivnu moć da upravlja finansijskim i poslovnim politikama svakog od kombiniranih subjekata kako bi ostvarili koristi od njihovih aktivnosti, a ta kolektivna moć nije kratkotrajna.
- B3. Subjekta može kontrolirati pojedinac ili grupa pojedinaca koja djeluje zajednički pod ugovornim aranžmanom, a taj pojedinac ili grupa pojedinaca možda nije predmet zahtjeva MSFI za finansijsko izvještavanje. Prema tome, nije potrebno da kombinirani subjekti budu uključeni kao dio istih konsolidiranih finansijskih izvještaja kako bi se poslovna kombinacija smatrala onom koja uključuje subjekte pod zajedničkom kontrolom.
- B4. Veličina manjinskog udjela u svakom od kombiniranih subjekata prije i poslije poslovne kombinacije nije relevantna prilikom utvrđivanja uključuje li kombinacija subjekte pod zajedničkom kontrolom. Slično tome, činjenica da je jedan od kombiniranih subjekata zavisni subjekt koji je isključen iz konsolidiranih finansijskih izvještaja nije relevantna prilikom utvrđivanja uključuje li kombinacija subjekte pod zajedničkom kontrolom.

Utvrđivanje poslovne kombinacije (primjena tačke 3.)

- B5. Ovaj MSFI definira poslovnu kombinaciju kao transakciju ili drugi događaj u kojem stjecalac stječe kontrolu nad jednim ili više poslova. Stjecalac može steći kontrolu nad stečenikom na razne načine, na primjer:
- (a) prenošenjem novca, novčanih ekvivalenata ili druge imovine (uključujući neto imovinu koja čini posao);
 - (b) stvaranjem obaveza;
 - (c) izdavanjem vlasničkih udjela;
 - (d) davanjem jedne ili više vrsta naknada; ili
 - (e) bez prenošenja naknade, podrazumijevajući i prenošenje samo na osnovu ugovora (vidjeti tačku 43).

- B6. Poslovna kombinacija može biti ustrojena na razne načine zbog zakonskih, poreznih i drugih razloga, koji uključuju mada nisu ograničeni na:
- (a) jedan ili više poslova koji postaju zavisni subjekti stjecaoaca ili neto imovinu jednog ili više poslova koja je formalno iskombinirana u stjecaoaca;
 - (b) jedan kombinirani subjekt koji prenosi svoju neto imovinu, ili njegove vlasnike koji prenose svoje vlasničke udjele, na drugi kombinirani subjekt ili njegove vlasnike;
 - (c) sve kombinirane subjekte koji prenose svoju neto imovinu, ili vlasnike ovih subjekata koji prenose svoje vlasničke udjele, na novoformirani subjekt (što se ponekad naziva roll-up ili transakcija objedinjavanja); ili
 - (d) grupu bivših vlasnika jednog od kombiniranih subjekata koja stječe kontrolu nad iskombiniranim subjektom.

Definicija posla (primjena tačke 3.)

- B7. Posao se sastoji od inputa i procesa primijenjenih na te inpute koji imaju sposobnost stvaranja outputa. Iako poslovi obično imaju outpute, oni se ne zahtijevaju da bi integrirani skup bio tretiran kao posao. Tri elementa posla su definirana na sljedeći način:
- (a) **Input:** Svaki ekonomski resurs koji stvara, ili ima mogućnost da stvara, outpute kada se na njega primijeni jedan ili više procesa. Primjeri uključuju dugoročnu imovinu (uključujući nematerijalnu imovinu ili prava na korištenje dugoročne imovine), intelektualno vlasništvo, sposobnost ostvarivanja pristupa potrebnim materijalima ili pravima i zaposlenicima.
 - (b) **Proces:** Svaki sistem, standard, protokol, konvencija ili pravilo koje kada se primjenjuje na input ili inpute stvara ili ima mogućnost da stvara outpute. Primjeri uključuju procese strateškog upravljanja, poslovne procese i procese upravljanja resursima. Ovi procesi su po pravilu dokumentirani, ali i organizirana radna snaga koja ima potrebne vještine i iskustvo u praćenju pravila i konvencija može osigurati potrebne procese koji se mogu primijeniti na inpute kako bi nastali outputi. (Računovodstvo, fakturiranje, kadrovska služba i drugi administrativni sistemi uglavnom nisu procesi koji se koriste za stvaranje outputa).
 - (c) **Output:** Rezultat inputa i procesa primijenjenih na te inpute koji osiguravaju ili imaju mogućnost da osiguraju povrat u obliku dividendi, nižih troškova ili drugih ekonomskih koristi direktno ulagačima ili drugim vlasnicima, članovima ili učesnicima.
- B8. Kako bi bilo moguće voditi ih i upravljati njima za definirane potrebe, integrirani skup aktivnosti i imovine zahtijeva dva ključna elementa – inpute i procese primijenjene na te inpute, koji se zajedno koriste ili će se koristiti za stvaranje outputa. Međutim, posao ne mora uključivati sve inpute ili procese koje je prodavac koristio u vođenju tog posla ako su tržišni učesnici u mogućnosti da steknu posao te da nastave stvaranje outputa, na primjer, integriranjem poslova s njihovim vlastitim inputima i procesima.

- B9. Priroda elemenata posla varira zavisno od industrije i strukture poslovanja (aktivnosti) subjekta, uključujući stepen razvoja subjekta. Uspostavljeni poslovi obično imaju više različitih vrsta inputa, procesa i outputa, dok novi poslovi obično imaju nekoliko inputa i procesa te nekad samo jedan output (proizvod). Skoro svi poslovi također imaju obaveze, mada poslovi ne moraju imati obaveze.
- B10. Integrirani skup aktivnosti i imovine u fazi razvoja možda neće imati outpute. Ako nema, stjecalac treba razmotriti druge faktore da bi utvrdio je li taj skup ujedno posao. Ti faktori uključuju, ali nisu ograničeni na to, je li skup:
- (a) počeo planirane osnovne aktivnosti;
 - (b) ima zaposlenike, intelektualno vlasništvo i druge inpute i procese koji bi se mogli primjeniti na te inpute;
 - (c) slijedi plan za proizvodnju outputa; i
 - (d) mogućnosti da u budućnosti stekne pristup kupcima koji će nabavljati outpute.
- Ne moraju svi ovi faktori biti prisutni da bi se određeni integrirani skup aktivnosti i imovine u fazi razvoja smatrao poslom.
- B11. Utvrđivanje je li određeni skup imovine i aktivnosti posao bi se trebalo zasnivati na tome je li moguće da tržišni učesnik vodi i upravlja integriranim skupom kao poslom. Dakle, prilikom procjenjivanja je li određeni skup posao, nije relevantno je li prodavac koristio taj skup kao posao ili je li stjecalac namjerava koristiti taj skup kao posao.
- B12. U nedostatku dokaza za suprotno, treba se pretpostaviti da je određeni skup imovine i aktivnosti u kojem je prisutan goodwill posao. Međutim, poslovanje ne mora sadržavati goodwill.

Utvrđivanje stjecaoa (primjena tačaka 6. i 7.)

- B13. Smjernice iz MSFI 10 *Konsolidirani finansijski izvještaji* se trebaju koristiti kako bi se utvrdio stjecalac – subjekt koji stječe kontrolu nad stečenikom. Ako se poslovna kombinacija dogodila ali primjena smjernica iz MSFI 10 ne ukazuje jasno koji od kombiniranih subjekata je stjecalac, prilikom ovog utvrđivanja se trebaju razmotriti faktori iz tačaka B14.-B18.
- B14. U poslovnoj kombinaciji koja se prvenstveno realizira prenošenjem novca ili druge imovine ili nastankom obaveza, stjecalac je obično subjekt koji prenosi novac ili drugu imovinu ili koji stvara obaveze.
- B15. U poslovnoj kombinaciji koja se prvenstveno realizira razmjenom vlasničkih udjela, stjecalac je obično subjekt koji izdaje svoje vlasničke udjele. Međutim, u nekim poslovnim kombinacijama, koje se obično nazivaju “obrnuto stjecanje”, subjekt koji vrši izdavanje je stečenik. Tačke B19.-B27. daju smjernice za iskazivanje obrnutih stjecanja. Također se trebaju razmotriti i druge prigodine činjenice i okolnosti pri utvrđivanju stjecaoa u poslovnoj kombinaciji koja se realizira razmjenom vlasničkih udjela, uključujući:
- (a) *relativna glaskačka prava u iskombiniranom subjektu nakon poslovne kombinacije* – Stjecalac je obično kombinirani subjekt čiji vlasnici kao grupa zadržavaju i primaju najveći dio glasačkih prava u iskombiniranom subjektu.

Prilikom određivanja koja grupa vlasnika zadržava ili prima najveći dio glasačkih prava, subjekt treba razmotriti postojanje bilo kakvih neobičnih ili posebnih glasačkih aranžmana i opcija, varanta ili konvertibilnih vrijednosnih papira.

- (b) *postojanje velikog manjinskog glasačkog udjela u iskombiniranom subjektu kada nijedan drugi vlasnik ili organizirana grupa vlasnika nema značajan glasački udio* – Stjecalac je obično kombinirani subjekt čiji jedini vlasnik ili organizirana grupa vlasnika drže najveći manjinski glasački udio u iskombiniranom subjektu.
 - (c) *sastav upravljačkog tijela iskombiniranog subjekta* – Stjecalac je obično kombinirani subjekt čiji vlasnici imaju mogućnost da izaberu ili imenuju ili razriješe većinu članova upravljačkog tijela iskombiniranog subjekta.
 - (d) *sastav najvišeg nivoa uprave iskombiniranog subjekta* – Stjecalac je obično kombinirani subjekt čija (bivša) uprava dominira nad upravom iskombiniranog subjekta
 - (e) *uvjeti razmjene vlasničkih udjela* – Stjecalac je obično kombinirani subjekt koji plaća premiju na fer vrijednost prije kombiniranja koju su imali vlasnički udjeli drugog kombiniranog subjekta ili drugih takvih subjekata.
- B16. Stjecalac je obično kombinirani subjekt čija relativna veličina (mjereno, na primjer, u imovini, prihodima ili dobiti) je značajno veća od veličine drugog kombiniranog subjekta ili subjekata.
- B17. U poslovnoj kombinaciji koja uključuje više od dva subjekta, određivanje stjecioca treba obuhvatiti, između ostalog, razmatranje koji od kombiniranih subjekata je inicirao kombinaciju, kao i relativnu veličinu kombiniranih subjekata.
- B18. Nije nužno da stjecalac bude novi subjekt koji je formiran kako bi utjecao na poslovnu kombinaciju. Ako je novi subjekt formiran da bi izdao vlasničke udjele radi utjecanja na poslovnu kombinaciju, jedan od kombiniranih subjekata koji je postojao prije poslovne kombinacije se treba utvrditi kao stjecalac primjenjujući smjernice iz tačaka B13.-B17. U suprotnom, stjecalac može biti novi subjekt koji prenosi novac ili drugu imovinu ili koji stvara obaveze kao naknadu.

Obrnuta stjecanja

- B19. Obrnuto stjecanje nastaje kada je subjekt koji izdaje vrijednosne papire (formalni stjecalac) utvrđen kao stečenik za računovodstvene potrebe na osnovu smjernica iz tačaka B13.-B18. Subjekt čiji su vlasnički udjeli stečeni (formalni stečenik) mora biti stjecalac za računovodstvene potrebe da bi se transakcija smatrala obrnutim stjecanjem. Na primjer, obrnuta stjecanja se ponekad dese kada privatni poslovni subjekt želi postati javni subjekt ali ne želi registrirati svoje dionice. Kako bi to postigao, privatni subjekt će dogovoriti da javni subjekt stekne njegove vlasničke udjele u zamjenu za vlasničke udjele u javnom subjektu. U ovom primjeru, javni subjekt je **formalni stjecalac** jer je izdao svoje vlasničke udjele, a privatni subjekt je **formalni stečenik** jer su njegovi vlasnički udjeli stečeni. Međutim, primjena smjernica iz tačaka B13.-B18. rezultira utvrđivanjem:
- (a) javnog subjekta kao **stečenika** za računovodstvene potrebe (računovodstveni stečenik); i

- (b) privatnog subjekta kao **stjecaoca** za računovodstvene potrebe (računovodstveni stjecalac).

Računovodstveni stečenik mora zadovoljiti definiciju posla da bi se transakcija iskazala kao obrnuto stjecanje, te primjeniti sve principe priznavanja i mjerenja iz ovog MSFI, uključujući zahtjev za priznavanje goodwilla.

Mjerenje prenesene naknade

- B20. Kod obrnutog stjecanja, računovodstveni stjecalac obično ne izdaje naknadu za stečenika. Umjesto toga, računovodstveni stečenik obično izdaje svoje dionice vlasnicima računovodstvenog stjecaoca. Shodno tome, fer vrijednost na datum stjecanja prenesene naknade računovodstvenog stjecaoca za njegov udjel u računovodstvenom stečeniku se zasniva na broju vlasničkih udjela koje bi formalni zavisni subjekt morao izdati kako bi vlasnicima formalne matice dao isti postotak vlasničkog udjela u kombiniranom subjektu koji je nastao iz obrnutog stjecanja. Fer vrijednost tako tog broja vlasničkih udjela izračunata na ovaj način se može koristiti kao fer vrijednost naknade prenesene u zamjenu za stečenika.

Priprema i prezentacija konsolidiranih finansijskih izvještaja

- B21. Konsolidirani finansijski izvještaji pripremljeni nakon obrnutog stjecanja se izdaju pod nazivom formalne matice (računovodstvenog stečenika) ali su u bilješkama opisani kao nastavak finansijskih izvještaja formalno zavisnog subjekta (računovodstvenog stjecaoca), uz jedno usklađivanje, a to je retroaktivno usklađivanje zakonskog kapitala računovodstvenog stjecaoca kako bi se prikazao zakonski kapital računovodstvenog stečenika. To usklađivanje se zahtijeva kako bi se prikazao zakonski kapital formalne matice (računovodstvenog stečenika). Usporedni podaci prezentirani u tim konsolidiranim finansijskim izvještajima se također retroaktivno usklađuju kako bi se prikazao zakonski kapital formalne matice (računovodstvenog stečenika).
- B22. Budući da konsolidirani finansijski izvještaji predstavljaju nastavak finansijskih izvještaja formalno zavisnog subjekta osim za njegovu strukturu kapitala, konsolidirani finansijski izvještaji odražavaju:
- imovinu i obaveze formalno zavisnog subjekta (računovodstvenog stjecaoca) priznate i mjerene po njihovim knjigovodstvenim vrijednostima prije kombinacije.
 - imovinu i obaveze formalne matice (računovodstveni stečenik) priznate i mjerene u skladu s ovim MSFI.
 - zadržanu dobit i druga stanja kapitala formalno zavisnog subjekta (računovodstvenog stjecaoca) **prije** poslovne kombinacije.
 - iznos priznat kao izdati vlasnički udjeli u konsolidiranim finansijskim izvještajima utvrđeni dodavanjem izdatog vlasničkog udjela formalno zavisnog subjekta (računovodstvenog stjecaoca) neposredno prije poslovne kombinacije na fer vrijednost formalne matice (računovodstvenog stečenika). Međutim, struktura kapitala (tj. broj i vrsta izdatih vlasničkih udjela) odražava strukturu kapitala formalne matice (računovodstvenog

stečenika), uključujući i vlasničke udjele formalne matice izdate kako bi utjecali na kombinaciju. Shodno tome, struktura kapitala formalno zavisnog subjekta (računovodstvenog stjeaoca) se prepravlja koristeći omjer razmjene utvrđen u ugovoru o stjecanju kako bi se odrazio broj udjela formalne matice (računovodstvenog stečenika) izdatih u obrnutom stjecanju.

- (e) proporcionalni dio manjinskih udjela u knjigovodstvenim vrijednostima prije kombinacije zadržane dobiti formalno zavisnog subjekta (računovodstvenog stjeaoca) i drugih vlasničkih udjela kako je objašnjeno u tačkama B23. i B24.

Manjinski udio

- B23. U obrnutom stjecanju, neki vlasnici formalnog stečenika (računovodstvenog stjeaoca) možda neće razmijeniti svoje vlasničke udjele za vlasničke udjele formalne matice (računovodstvenog stečenika). Ovi vlasnici se tretiraju kao manjinski udjeli u konsolidiranim finansijskim izvještajima nakon obrnutog stjecanja. To je zato što vlasnici formalnog stečenika koji ne razmjenjuju svoje vlasničke udjele za vlasničke udjele formalnog stjeaoca imaju udio samo u rezultatima i neto imovini formalnog stečenika – ne u rezultatima i neto imovini kombiniranog subjekta. Nasuprot tome, čak i ako je formalni stečenik stečenik za računovodstvene potrebe, vlasnici formalnog stjeaoca imaju udio u rezultatima i neto imovini kombiniranog subjekta.
- B24. Imovina i obaveze formalnog stečenika se u konsolidiranim finansijskim izvještajima mjere i priznaju po njihovim knjigovodstvenim vrijednostima prije kombiniranja (vidjeti tačku B22.(a)). Prema tome, manjinski udio kod obrnutog stjecanja odražava proporcionalni udio manjinskih dioničara u knjigovodstvenim vrijednostima neto imovine formalnog stečenika prije kombiniranja čak i kada se manjinski udjeli u drugim stjecanjima mjere po njihovoj fer vrijednosti na datum stjecanja.

Zarade po dionici

- B25. Kao što je navedeno u tački B22.(d), struktura kapitala u konsolidiranim finansijskim izvještajima nakon obrnutog stjecanja odražava strukturu kapitala formalnog stjeaoca (računovodstvenog stečenika), uključujući vlasničke udjele koje je formalni stjecalac izdao kako bi utjecao na poslovnu kombinaciju.
- B26. Prilikom računanja ponderiranog prosječnog broja običnih dionica (nazivnik prilikom računanja zarade o dionici) tokom perioda u kojem se događa obrnuto stjecanje:
 - (a) broj običnih dionica na početku tog perioda do datuma stjecanja se treba izračunati na osnovu ponderiranog prosječnog broja običnih dionica formalnog stečenika (računovodstvenog stjeaoca) tokom perioda pomnoženog s omjerom razmjene koji je utvrđen u sporazumu o kombinaciji; i
 - (b) broj običnih dionica od datuma stjecanja do kraja tog perioda treba biti stvarni broj običnih dionica formalnog stjeaoca (računovodstvenog stečenika) tokom tog perioda.

- B27. Osnovne zarade po dionici za svaki uporedni period prije datuma stjecanja prikazane u konsolidiranim finansijskim izvještajima nakon obrnutog stjecanja trebaju se izračunati dijeljenjem:
- (a) dobiti ili gubitka formalnog stečenika koji se može pripisati vlasnicima običnih dionica u svakom od tih perioda sa
 - (b) historijskim ponderiranim prosječnim brojem običnih dionica formalnog stečenika pomnoženim s omjerom razmjene iz ugovora o stjecanju.

Priznavanje određene stečene imovine i preuzetih obaveza (primjena tačaka 10.-13.)

Poslovni najmovi

- B28. Stjecalac ne treba priznati imovinu ili obaveze povezane s poslovnim najmom u kojem je stečenik najmoprimac osim kada se to zahtijeva po tačkama B29. i B30.
- B29. Stjecalac treba odrediti jesu li uvjeti svakog poslovnog najma u kojima je stečenik najmoprimac povoljni ili nepovoljni. Stjecalac treba priznati nematerijalnu imovinu ako su uvjeti poslovnog najma povoljni u odnosu na tržišne uvjete i obvezu ako su uvjeti nepovoljni u odnosu na tržišne uvjete. Tačka B42. daje smjernice za mjerenje fer vrijednosti na datum stjecanja imovine koja je predmet poslovnih najмова u kojima je stečenik najmodavac.
- B30. Utvrdiva nematerijalna imovina se može povezati s poslovnim najmom, što može biti dokazano spremnošću tržišnih učesnika da plate cijenu najma čak i ako je to po tržišnim uvjetima. Na primjer, najam ulaza/izlaza na aerodromima ili prodajnog prostora u atraktivnom trgovačkom području može pružiti ulaz na tržište ili druge buduće ekonomske koristi koje ispunjavaju uvjete da budu utvrdiva nematerijalna imovina, na primjer kao odnos s kupcem. U toj situaciji, stjecalac povezanu utvrdivu nematerijalnu imovinu treba priznati u skladu s tačkom B31.

Nematerijalna imovina

- B31. Stjecalac treba, odvojeno od goodwilla, priznati utvrdivu nematerijalnu imovinu stečenu u poslovnoj kombinaciji. Nematerijalna imovina je utvrdiva ako ispunjava ili pojedinačni kriterij ili formalni ugovorni kriterij.
- B32. Nematerijalna imovina koja ispunjava formalni ugovorni kriterij je utvrdiva čak i ako imovina nije prenosiva ili odvojiva od stečenika ili od drugih prava i obaveza. Na primjer:
- (a) stjecalac unajmljuje proizvodnu opremu na operativni najam koji ima uvjete koji su povoljni u odnosu na tržišne uvjete. Uvjeti najma izričito zabranjuju prenošenje najma (prodajom ili podnajmom). Iznos za koji su uvjeti najma povoljniji u poređenju s uvjetima trenutnih tržišnih transakcija za iste ili slične stavke je nematerijalna imovina koja ispunjava formalni ugovorni kriterij za priznavanje odvojeno od goodwilla, čak i ako stjecalac ugovor o najmu ne može prodati ili drugačije prenijeti.

- (b) stjecalac posjeduje i upravlja energetske postrojenjem. Licenca za upravljanje tim energetske postrojenjem je nematerijalna imovina koja ispunjava formalni ugovorni kriterij za priznavanje odvojeno od goodwilla, čak i ako je stjecalac ne može prodati ili prenijeti odvojeno od stečenog postrojenja. Stjecalac može priznati fer vrijednost licence za upravljanje i fer vrijednost energetske postrojenja kao jednu stavku imovine za potrebe finansijskog izvještavanja ako su korisni vijekovi trajanja te imovine slični.
- (c) stjecalac posjeduje tehnološki patent. Licencu za patent je dao drugima za njihovo ekskluzivno korištenje izvan domaće tržišta, ostvarujući u zamjenu utvrđeni postotak prihoda u inostranstvu. I tehnološki patent i povezani ugovor o licenci zadovoljavaju formalni ugovorni kriterij za priznavanje odvojeno od goodwilla čak i ako prodaja ili zamjena patenta i povezanog ugovora o licenci odvojeno jedno od drugog ne bi bila praktična.

B33. Kriteriji odvojivosti znače da se stečena nematerijalna imovina može odvojiti ili izdvojiti od stečenika te prodati, prenijeti, licencirati, iznajmiti ili zamijeniti, ili pojedinačno ili zajedno s povezanim ugovorom, utvrdivom imovinom ili obavezom. Nematerijalna imovina koju bi stjecalac mogao prodati, licencirati ili na druge načine zamijeniti za nešto drugo što ima vrijednost zadovoljava kriterije odvojivosti čak i ako stjecalac nema namjeru prodati, licencirati ili na druge načine zamijeniti tu imovinu. Stečena nematerijalna imovina zadovoljava kriterije odvojivosti ako postoji dokaz o transakciji razmjene za tu vrstu imovine ili slične imovine, čak i ako takve transakcije nisu česte i bez obzira na to je li stjecalac bio uključen u njih. Na primjer, lista kupaca i pretplatnika se često licencira te stoga zadovoljava kriterije odvojivosti. Čak i ako stečenik vjeruje da njegova lista kupaca ima obilježja koja su drugačija od drugih lista kupaca, činjenica da se liste kupaca često licenciraju općenito znači da stečena lista kupaca zadovoljava kriterije odvojivosti. Međutim, lista kupaca stečena u poslovnoj kombinaciji ne bi zadovoljavala kriterije odvojivosti ako bi uvjeti povjerljivosti ili drugi ugovori zabranjivali subjektu da proda, iznajmi ili na druge načine razmijeni informacije o svojim kupcima.

B34. Nematerijalna imovina koja se pojedinačno ne može odvojiti od stečenika ili kombiniranog subjekta zadovoljava kriterije odvojivosti ako je odvojiva u kombinaciji s povezanim ugovorom, utvrdivom imovinom ili obavezom. Na primjer:

- (a) tržišni učesnici razmjenjuju obaveze za depozite i povezanu nematerijalnu imovinu u obliku odnosa s depozitarima u razmatranoj transakciji razmjene. Prema tome, stjecalac bi nematerijalnu imovinu trebao priznati u obliku odnosa s depozitarima odvojeno od goodwilla.
- (b) stečenik posjeduje registrirani trgovački žig i dokumentirano ali nepatentirano znanje korišteno za proizvodnju proizvoda s trgovačkim žigom. Kako bi prenio vlasništvo nad trgovačkim žigom, od vlasnika se također zahtijeva prenošenje svega drugog što je potrebno novom vlasniku proizvoda ili usluge neodvojive od onog što je proizveo bivši vlasnik. Zbog toga što nepatentirano tehničko znanje mora biti odvojeno od stečenika ili kombiniranog subjekta te prodato ako je prodato povezana trgovačka oznaka, ono zadovoljava kriterije odvojivosti.

Ponovo stečena prava

- B35. Kao dio poslovne kombinacije, stjecalac može ponovo steći pravo na korištenje jedne ili više priznate ili nepriznate imovine stjezaoca koje je prethodno dao stečeniku. Primjeri takvih prava uključuju pravo na korištenje trgovačkog naziva stjezaoca po ugovoru o franšizi ili pravo na korištenje tehnologije stjezaoca po ugovoru o licenciranju tehnologije. Ponovo stečeno pravo je utvrđiva nematerijalna imovina koju stjecalac priznaje odvojeno od goodwilla. Tačka 29. daje smjernice za mjerenje ponovo stečenog prava dok tačka 55. daje smjernice za naknadno iskazivanje ponovo stečenog prava.
- B36. Ako su uvjeti ugovora iz kojeg proizlazi ponovo stečeno pravo povoljni ili nepovoljni u odnosu na uvjete tekućih tržišnih transakcija za iste ili slične stavke, stjecalac treba priznati dobitak ili gubitak od zaključenja. Tačka B52. daje smjernice za mjerenje tog dobitka ili gubitka od zaključenja.

Okupljena radna snaga i druge stavke koje nisu utvrdive

- B37. Stjecalac u goodwill uračunava vrijednost stečene nematerijalne imovine koja nije uvrđiva na datum stjecanja. Na primjer, stjecalac može pripisati vrijednost postojanju okupljene radne snage, koja je postojeći skup radnika koji stjezaocu dozvoljava da od dana stjecanja nastavi upravljati stečenim poslom. Okupljena radna snaga ne predstavlja intelektualni kapital stručne radne snage – (često specijalizirano) znanje i iskustvo koje zaposlenici stečenika ulažu u svoja radna mjesta. Zbog toga što okupljena radna snaga nije utvrđiva imovina koja se priznaje odvojeno od goodwilla, svaka vrijednost koja mu se pripisuje je uračunata u goodwill.
- B38. Stjecalac u goodwill također uključuje svaku vrijednost pripisanu stvakama koje nisu kvalificirane da na datum stjecanja budu imovina. Na primjer, stjecalac može pripisati vrijednost potencijalnim ugovorima koje stečenik na datum stjecanja dogovara s mogućim novim kupcima. Zbog toga što potencijalni ugovori nisu sami po sebi imovina na datum stjecanja, stjecalac ih ne priznaje odvojeno od goodwilla. Stjecalac ne treba naknadno reklasificirati vrijednost ovih ugovora iz goodwilla za događaje koji su se desili nakon datuma stjecanja. Međutim, stjecalac treba procijeniti činjenice i okolnosti popratnih događaja koji su se dogodili neposredno nakon stjecanja kako bi odredio je li na datum stjecanja postojala nematerijalna imovina koja se može odvojeno priznati.
- B39. Nakon početnog priznavanja, stjecalac nematerijalnu imovinu stečenu u poslovnoj kombinaciji iskazuje u skladu s odredbama MRS 38 *Nematerijalna imovina*. Međutim, kao što je opisano u tački 3. u MRS 38., iskazivanje neke stečene nematerijalne imovine nakon početnog priznavanja je propisano u drugim MSFI.
- B40. Kriteriji utvrdivosti određuju da li se nematerijalna imovina priznaje odvojeno od goodwilla. Međutim, kriteriji ne pružaju smjernice za mjerenje fer vrijednosti nematerijalne imovine niti ograničavaju pretpostavke korištene prilikom mjerenja fer vrijednosti nematerijalne imovine. Na primjer, stjecalac bi, prilikom mjerenja fer vrijednosti, u obzir mogao uzeti pretpostavke koje bi tržišni učesnici koristili pri određivanju cijene nematerijalne imovine, kao što su očekivanja budućih obnavljanja ugovora. Nije nužno da sama obnavljanja zadovoljavaju kriterije utvrdivosti. (Međutim, treba vidjeti tačku 29., koja utvrđuje iznimke od principa mjerenja fer vrijednosti za ponovo stečena prava priznata u poslovnoj

kombinaciji.) Tačke 36. i 37. u MRS 38 daju smjernice za određivanje treba li se nematerijalna imovina kombinirati u jednom kontu s drugom nematerijalnom ili materijalnom imovinom.

Mjerenje fer vrijednosti određene utvrdive imovine i manjinskog udjela u stečeniku (primjena tačaka 18. i 19.)

Imovina s nesigurnim novčanim tokovima (ispravka vrijednosti)

- B41. Stjecalac ne treba priznati odvojenu ispravku vrijednosti na datum stjecanja za imovinu stečenu u poslovnoj kombinaciji koja se mjeri po njihovoj fer vrijednosti na datum stjecanja jer su u mjerenje fer vrijednosti uključeni efekti nesigurnosti budućih novčanih tokova. Na primjer, zbog toga što ovaj MSFI od stjeccaoca zahtijeva da stečena potraživanja, uključujući i zajmove, mjeri po njihovoj fer vrijednosti na datum stjecanja, on na taj datum ne priznaje odvojenu ispravku vrijednosti za ugovorne novčane tokove koje smatra nenaplativim.

Imovina koja je predmet poslovnih najмова u kojima je stečenik najmodavac

- B42. Prilikom mjerenja fer vrijednosti na datum stjecanja imovine kao što je zgrada ili patent koji su predmet poslovnog najma u kojem je stečenik najmodavac, stjecalac u obzir mora uzeti uvjete najma. Drugim riječima, stjecalac ne priznaje odvojenu imovinu ili obavezu ako su uvjeti poslovnog najma povoljniji ili nepovoljniji u poređenju s tržišnim uvjetima kao što se tačkom B29. zahtijeva za najmove u kojima je stečenik najmoprimac.

Imovina koju stjecalac ne namjerava koristiti ili namjerava koristiti drugačije nego što bi je koristili drugi tržišni učesnici

- B43. Kako bi zaštitio svoj konkurentski položaj, ili iz drugih razloga, stjecalac možda ne namjerava koristiti stečenu nefinansijsku imovinu aktivno, ili možda ne namjerava koristiti imovinu prema njenoj najvećoj i naboljoj svrsi. Na primjer, to može biti slučaj za stečenu nematerijalnu imovinu od istraživanja i razvoja koju stjecalac planira koristiti defanzivno sprječavajući druge da je koriste. U svakom slučaju, stjecalac fer vrijednost nefinansijske imovine treba mjeriti pretpostavljajući njenu najveću i najbolju svrhu kod tržišnih učesnika u skladu s odgovarajućim pretpostavkama vrednovanja, i na početku i pri mjerenju fer vrijednosti umanjene za troškove otuđenja radi kasnijeg testiranja na umanjene vrijednosti.

Manjinski udio u stečeniku

- B44. Ovaj MSFI dozvoljava stjeccaocu da manjinski udio u stečeniku mjeri po njegovoj fer vrijednosti na datum stjecanja. Ponekad će stjecalac biti u mogućnosti da mjeri fer vrijednost manjinskog udjela na datum stjecanja na osnovu cijena koje

kotiraju na aktivnom tržištu dionica (tj. onih koje ne drži stjecalac). U drugim situacijama, međutim, kotirajuće cijene na aktivnom tržištu dionica neće biti dostupne. U tim situacijama, stjecalac bi fer vrijednost manjinskog udjela mjerio koristeći druge tehnike vrednovanja.

- B45. Fer vrijednost udjela stjeccaoca u stečeniku i manjinski udio “po dionici” se mogu razlikovati. Glavna razlika je najvjerojatnije uključivanje kontrolne premije u fer vrijednost po dionici udjela stjeccaoca u stečeniku ili, suprotno, uključivanje popusta za nedostatak kontrole (koji se još naziva i popust za manjinski udio) u fer vrijednost po dionici manjinskog udjela ukoliko bi tržišni učesnici prilikom određivanja cijene manjinskog udjela uzimali u obzir takvu premiju ili popust.

Mjerenje goodwilla ili dobiti od povoljne kupnje

Mjerenje fer vrijednosti udjela stjeccaoca u stečeniku na datum stjecanja korištenjem tehnika vrednovanja (primjena tačke 33.)

- B46. U poslovnoj kombinaciji postignutoj bez prenošenja naknade, stjecalac mora zamijeniti fer vrijednost svog udjela u stečeniku na datum stjecanja za fer vrijednost prenesene naknade na datum stjecanja kako bi izmjerio goodwill ili dobit od povoljne kupnje (vidjeti tačke 32.-34.).

Posebna razmatranja pri primjeni metode stjecanja na kombinacije uzajamnih subjekata (primjena tačke 33.)

- B47. Kada se kombiniraju dva uzajamna subjekta, fer vrijednost kapitala ili udjela člana u stečeniku (ili fer vrijednost stečenika) se može pouzdanije izmjeriti nego fer vrijednost udjela člana koje je prenio stjecalac. U takvoj situaciji, tačka 33. zahtijeva da stjecalac utvrdi iznos goodwilla koristeći fer vrijednost vlasničkih udjela stečenika na datum stjecanja umjesto fer vrijednosti vlasničkih udjela stjeccaoca na datum stjecanja prenesenih kao naknada. Pored toga, stjecalac u kombinaciji uzajamnih subjekata neto imovinu stečenika treba priznati kao izravno povećanje kapitala u svom izvještaju o finansijskom položaju, a ne kao povećanje zadržane dobiti, što je u skladu s načinom na koji druge vrste subjekata primjenjuju metodu stjecanja.
- B48. Iako su po dosta toga slični drugim poslovima, uzajamni subjekti imaju različite karakteristike koje nastaju prvenstveno zbog toga što su njihovi članovi ujedno i kupci i vlasnici. Članovi uzajamnih subjekata obično očekuju da ostvaruju koristi od svog članstva, često u obliku smanjenih naknada koje se naplaćuju za dobra i usluge ili pokroviteljskih dividendi. Udio pokroviteljskih dividendi raspoređen na svakog člana se obično zasniva na iznosu posla koji je član tokom godine obavio s uzajamnim subjektom.
- B49. Mjerenje fer vrijednosti uzajamnog subjekta treba uključivati pretpostavke koje bi tržišni učesnici izveli o budućim koristima članova kao i sve druge relevantne pretpostavke koje bi tržišni učesnici izveli o uzajamnom subjektu. Na primjer, za mjerenje fer vrijednosti uzajamnog subjekta se može koristiti tehnika sadašnje vrijednosti. Novčani tokovi korišteni kao inputi u modelu bi se trebali zasnivati

na očekivanim novčanim tokovima uzajamnog subjekta, koji će vjerovatno odražavati smanjenja koristi članova, kao što je smanjene naknade zaračunate za dobra i usluge.

Određivanje šta je dio transakcije poslovne kombinacije (primjena tačaka 51. i 52.)

- B50. Stjecalac treba razmotriti sljedeće faktore, koji nisu ni međusobno isključivi ni pojedinačno zaključni, kako bi odredio je li transakcija dio razmjene za stečenika ili je li transakcija odvojena od poslovne kombinacije:
- (a) **razlozi za transakciju** – Razumijevanje razloga zbog kojih su strane u kombinaciji (stjecalac i stečenik i njihovi vlasnici, direktori i rukovodioci – i njihovi agenti) ušle u određenu transakciju ili aranžman može dati uvid u to je li ona dio prenesene naknade i stečene imovine ili pruzetih obaveza. Na primjer, ako je transakcija dogovorena prvenstveno radi koristi stjeccaoca ili iskombiniranog subjekta umjesto prvenstveno radi koristi stečenika ili njegovih bivših vlasnika prije kombinacije, manje je vjerovatno da je taj dio plaćene cijene transakcije (i sve povezane imovine ili obaveza) dio razmjene za stečenika. Shodno tome, stjecalac taj dio treba iskazati odvojeno od poslovne kombinacije.
 - (b) **tko je inicirao transakciju** – Razumijevanje ko je inicirao transakciju također može dati uvid u to je li transakcija dio razmjene za stečenika. Na primjer, transakcija ili drugi događaj koji je inicirao stjecalac može biti sklopljena radi osiguranja budućih ekonomskih koristi za stjeccaoca ili iskombiniranog subjekta uz male ili nikakve koristi za stečenika ili njegove bivše vlasnike prije kombinacije. S druge strane, manje je vjerovatno da je transakcija ili aranžman koju je inicirao stečenik ili njegovi bivši vlasnici korist stjeccaoca ili iskombiniranog subjekta a vjerovatnije je da je dio transakcije poslovne kombinacije.
 - (c) **vrijeme transakcije** – Vrijeme transakcije također može dati uvid u to je li ona dio razmjene za stečenika. Na primjer, transakcija između stjeccaoca i stečenika koja se odvija tokom pregovora o uvjetima poslovne kombinacije može se sklopiti prilikom razmatranja poslovne kombinacije kako bi osigurala buduće ekonomske koristi stjeccaocu ili iskombiniranom subjektu. Ako je to slučaj, stečenik ili njegovi bivši vlasnici prije poslovne kombinacije će vjerovatno ostvariti malo ili nikakve koristi od transakcija osim koristi koju ostvare kao dio iskombiniranog subjekta.

Efektivno zaključenje već postojećeg odnosa između stjeccaoca i stečenika u poslovnoj kombinaciji (primjena tačke 52.(a))

- B51. Stjecalac i stečenik mogu imati odnos koji je postojao prije nego što su razmatrali poslovnu kombinaciju, koji se ovdje spominje kao “već postojeći odnos”. Već postojeći odnos između stjeccaoca i stečenika može biti ugovorni (na primjer, dobavljač i kupac ili davalac licence i primalac licence) ili neugovorni (na primjer, tužilac i tuženik).

B52. Ako se poslovnom kombinacijom zaključuje već postojeći odnos, stjecalac priznaje dobitak ili gubitak, mjereno kako slijedi:

- (a) za već postojeći neugovorni odnos (kao što je tužba), po fer vrijednosti.
- (b) za već postojeći ugovorni odnos, manje od (i) i (ii):
 - (i) iznosa do kojeg je ugovor iz perspektive stjeccaoca povoljan ili nepovoljan u poređenju s uvjetima trenutnih tržišnih transakcija za iste ili slične stavke. (Nepovoljan ugovor je ugovor koji je nepovoljan u odnosu na trenutne tržišne uvjete. To nije nužno štetan ugovor u kojem neizbježni troškovi ispunjavanja ugovornih obaveza prelaze ekonomske koristi za koje se očekuje da se ostvare po tom ugovoru.)
 - (ii) iznosa iz svih odredbi o razrješenju u ugovoru dostupnog suprotnoj strani za koju je ugovor nepovoljan.

Ako je (ii) manje od (i), razlika je uključena kao dio iskazivanja poslovne kombinacije.

Iznos priznatog dobitka ili gubitka može djelimično zavisiti od toga je li stjecalac prethodno priznao povezanu imovinu ili obavezu, a prikazani dobitak ili gubitak se stoga može razlikovati od iznosa izračunatog primjenom gore navedenih zahtjeva.

B53. Već postojeći odnos može biti ugovor koji stjecalac priznaje kao ponovo stečeno pravo. Ako ugovor uključuje uvjete koji su povoljni ili nepovoljni u poređenju s cijenama tekućih tržišnih transakcija za iste ili slične stavke, stjecalac priznaje, odvojeno od poslovne kombinacije, dobitak ili gubitak od efektivnog zaključenja ugovora, mjereno u skladu s tačkom B52.

Aranžmani za potencijalna plaćanja zaposlenicima ili dioničarima koji prodaju dionice (primjena tačke 52.(b))

B54. Jesu li aranžmani za potencijalna plaćanja zaposlenicima ili dioničarima koji prodaju dionice (selling shareholders) potencijalna naknada za stjecanje u poslovnoj kombinaciji ili su odvojene transakcije zavisni od prirode aranžmana. Razmijevanje razloga zbog kojih ugovor o stjecanju uključuje odredbu o potencijalnim plaćanjima, ko je inicirao aranžman i kada su strane ušle u aranžman može biti od pomoći pri procjeni prirode aranžmana.

B55. Ako nije jasno je li aranžman za plaćanje zaposlenicima ili dioničarima koji prodaju dionice dio razmjene za stečenika ili je transakcija odvojena od poslovne kombinacije, stjecalac treba razmotriti sljedeće pokazatelje:

- (a) *Neprekinuto zaposlenje* – Uvjeti neprekinutog zaposlenja dioničara koji prodaju dionice koji postaju ključni zaposlenici može biti pokazatelj suštine aranžmana o potencijalnoj naknadi. Relevantni uvjeti neprekinutog zaposlenja se mogu uključiti u ugovor o radu, ugovor o stjecanju ili neki drugi dokument. Aranžman o potencijalnoj naknadi u kojem se plaćanja automatski gube ako se zaposlenje prekine predstavlja naknadu za usluge nakon kombinacije. Aranžmani u kojima potencijalna plaćanja nisu pogodena prekidom zaposlenja mogu ukazivati na to da su potencijalna plaćanja dodatne naknade a ne naknade za rad.

- (b) *Trajanje neprekinutog zaposlenja* – Ako se zahtijevani period zaposlenja podudara ili je duži od perioda potencijalnog plaćanja, ta činjenica može ukazivati na to da su potencijalna plaćanja, u suštini, naknada za rad.
- (c) *Nivo naknade za rad* – Situacije u kojima je naknada zaposlenika za rad koja nije potencijalno plaćanje na nekom razumnom nivou u poređenju s istom naknadom drugih ključnih zaposlenika u kombiniranom subjektu mogu ukazivati na to da su potencijalna plaćanja dodatna naknada a ne naknada za rad.
- (d) *Inkrementalna plaćanja zaposlenima* – Ako dioničari koji prodaju dionice koji ne postaju zaposlenici ostvaruju niža potencijalna plaćanja po dionici nego dioničari koji prodaju dionice koji postaju zaposlenici iskombiniranog subjekta, ta činjenica može ukazivati na to da je inkrementalni iznos potencijalnih plaćanja dioničarima koji prodaju dionice koji postaju zaposlenici naknada za rad.
- (e) *Broj dionica u vlasništvu* – Relativni broj dionica u vlasništvu dioničara koji prodaju dionice koji ostaju na ključnim radnim mjestima može biti pokazatelj suštine aranžmana o potencijalnoj naknadi. Na primjer, ako dioničar koji prodaje dionice koji suštinski posjeduje sve dionice u stečeniku ostaje ključni zaposlenik, ta činjenica može ukazivati na to da je aranžman, u suštini, aranžman dijeljenja dobiti kojim se osigurava naknada za usluge poslije kombinacije. Nasuprot tome, ako su dioničari koji prodaju dionice koji ostaju ključni zaposlenici imali samo mali iznos potencijalne naknade na principu “po dionici”, ta činjenica može ukazivati na to da su potencijalna plaćanja dodatna naknada. Vlasnički udjeli prije stjecanja koje drže strane povezane s dioničarima koji prodaju dionice koji ostaju ključni zaposlenici, kao što su članovi porodice, također se moraju razmotriti.
- (f) *Povezanost s procjenom vrijednosti* – Ako je početna naknada koja je prenesena na datum stjecanja zasnovana na donjoj granici raspona utvrđenog prilikom procjene vrijednosti stečenika te ako se formula za potencijalne isplate povezuje s tim pristupom vrednovanja, ta činjenica može ukazivati na to da su potencijalna plaćanja dodatna naknada. Nasuprot tome, ako je formula za potencijalna plaćanja dosljedna ranijim aranžmanima o dijeljenju dobiti, ta činjenica može ukazivati na to da je suština aranžmana osigurati naknadu za rad.
- (g) *Formula za određivanje naknade za stjecanje* – Formula korištena za određivanje potencijalnog plaćanja može biti od pomoći pri procjeni suštine aranžmana. Na primjer, ako je potencijalno plaćanje određeno na osnovu višestrukih dobitaka, to može upućivati na to da je obaveza potencijalna naknada stjecanja u poslovnoj kombinaciji te da je formula namijenjena za utvrđivanje ili potvrđivanje fer vrijednosti stečenika. Suprotno tome, potencijalno plaćanje u vidu određenog postotka od zarade može ukazivati na to da je obaveza prema zaposlenicima aranžman o dijeljenju dobiti radi nadoknade zaposlenicima za pružene usluge.
- (h) *Ostali sporazumi i izdanja* – Uvjeti drugih aranžmana s dioničarima koji prodaju dionice (kao što su ugovori o zabrani takmičenja, izvršni ugovori, konsultantski ugovori i ugovori o poslovnom najmu) te oporezivanje

potencijalnih isplata porezom na dobit mogu ukazivati na to da se potencijalna plaćanja mogu pripisati nečem drugom a ne naknadi za stečenika. Na primjer, u vezi sa stjecanjem, stjecalac može stupiti u ugovor o najmu sa značajnim dioničarem koji prodaje dionice. Ako su najamnine određene ugovorom o najmu značajno ispod tržišnih, neka ili sva potencijalna plaćanja najmodavcu (dioničaru koji prodaje dionice) zahtijevana posebnim aranžmanom o potencijalnim plaćanjima mogu, u suštini, biti plaćanja za korištenje unajmljene imovine koju bi stjecalac trebao priznati odvojeno u svojim finansijskim izvještajima poslije kombinacije. Suprotno tome, ako ugovor o najmu određuje najmnine koje su dosljedne tržišnim uvjetima za unajmljenu imovinu, aranžman o potencijalnim plaćanjima dioničarima koji prodaju dionice može biti potencijalna naknada za stjecanje u poslovnoj kombinaciji.

Isplate stjecaozu zasnovane na dionicama zamijenjene za prava na naknade data zaposlenicima stečenika (primjena tačke 52.(b))

B56. Stjecalac može zamijeniti svoja prava na isplate zasnovane na dionicama² (zamjenska prava) za prava na naknade data zaposlenicima stečenika. Zamjene dioničkih opcija ili drugih prava na naknade zasnovane na dionicama u vezi s poslovnom kombinacijom se iskazuju kao modifikacije prava na naknade zasnovane na dionicama u skladu sa MSFI 2 *Plaćanje zasnovano na dionicama*. Ako stjecalac zamjenjuje prava koja je dao stečenik, cijela ili dio tržišno zasnovane mjere zamjenskog prava stjecaoza se treba uključiti pri mjerenju naknade prenesene u poslovnoj kombinaciji. Tačke B57.-B62. daju smjernice o tome kako rasporediti tržišno zasnovanu mjeru. Međutim, u situacijama u kojima će prava koja je dao stečenik isteći kao posljedica poslovne kombinacije te ako stjecalac zamjenjuje ta prava onda kada to nije dužan učiniti, sva tržišno zasnovana mjera zamjenskog prava se u finansijskim izvještajima poslije kombinacije treba priznati kao trošak naknade za rad u skladu sa MSFI 2. Prema tome, nijedna od tržišno zasnovanih mjera ovih prava ne treba biti uključena kod mjerenja naknada prenesenih u poslovnoj kombinaciji. Stjecalac je dužan zamijeniti prava koja je dao stečenik ako stečenik ili njegovi zaposlenici imaju mogućnost iznuditi zamjenu. Na primjer, za potrebe primjene ovih smjernica, stjecalac je dužan zamijeniti prava koja je dao stečenik ako zamjenu zahtijevaju:

- (a) uvjeti ugovora o stjecanju;
- (b) uvjeti prava koja je dao stečenik; ili
- (c) važeći zakoni ili propisi.

B57. Kako bi odredio dio zamjenskog prava koji je dio prenesene naknade za stečenika i dio koji je naknada za usluge poslije kombinacije, stjecalac treba i zamjenska prava za koja on garantira i prava koja je dao stečenik na datum stjecanja mjeriti u skladu sa MSFI 2. Dio tržišno zasnovane mjere zamjenskog prava koji je dio prenesene naknade za stjecanje u razmjeni za stečenika je jednak dijelu prava koje je dao stečenik koji se može pripisati uslugama prije kombinacije.

² Utočkama od B56. do B62. pojam " plaćanja zasnovana na dionicama" odnosi se na stečene ili nestečen transakcije plaćanja zasnovanoni na dionicama

- B58. Dio zamjenskog prava koji se može pripisati uslugama prije kombinacije je tržišno zasnovana mjera prava koja je dao stečenik pomnožena s omjerom dijela perioda njihovog stjecanja koji je protekao i dužeg od ukupnog perioda stjecanja ili originalnog perioda stjecanja prava koja je dao stečenik. Period stjecanja je period tokom kojeg trebaju biti zadovoljeni svi utvrđeni uvjeti stjecanja. Uvjeti stjecanja su definirani u MSFI 2.
- B59. Dio nepotpuno stečenog zamjenskog prava koji se može pripisati usluzi poslije kombinacije, te je stoga priznat u finansijskim izvještajima poslije kombinacije kao trošak naknade za rad, jednak je ukupnoj tržišno zasnovanoj mjeri zamjenskog prava umanjenoj za iznos koji se može pripisati usluzi prije kombinacije. Prema tome, stjecalac svaki višak tržišno zasnovane mjere zamjenskog prava preko tržišno zasnovane mjere prava koja je dao stečenik pripisuje usluzi poslije poslovne kombinacije te taj višak priznaje kao trošak naknade za rad u finansijskim izvještajima nakon poslovne kombinacije. Stjecalac treba dio zamjenskog prava pripisati usluzi poslije kombinacije ukoliko uslugu poslije kombinacije zahtijeva, bez obzira na to jesu li zaposlenici pružili sve usluge koje su zahtijevane kako bi njihova prava koja je dao stečenik bila ostvarena prije datuma stjecanja.
- B60. Dio nepotpuno stečenog zamjenskog prava koji se može pripisati uslugama prije kombinacije, kao i dio koji se može pripisati uslugama poslije kombinacije, treba odražavati najbolju moguću procjenu broja zamjenskih prava za koja se očekuje da budu stečena. Na primjer, ako je tržišno zasnovana mjera dijela zamjenskog prava koji se može pripisati uslugama prije kombinacije 100 NJ i stjecalac očekuje da će ostvariti pravo na samo 95 posto dodijeljenih prava, iznos uključen u naknadu prenesenu u poslovnoj kombinaciji je 95 NJ. Promjene procijenjenog broja zamjenskih prava za koja se očekuje da budu stečena odražavaju se u trošku naknade za rad perioda u kojima se promjene ili gubitak prava ne dešavaju kao usklađivanje naknade prenesene u poslovnoj kombinaciji. Slično tome, efekti drugih događaja, kao što su izmjene ili konačan ishod dodijeljenih prava s uvjetima uspješnosti, a koji nastaju nakon datuma stjecanja se prilikom utvrđivanja troška naknade za rad perioda u kojem je događaj nastao iskazuju u skladu sa MSFI 2.
- B61. Isti zahtjevi za utvrđivanje dijelova zamjenskog prava koji se mogu pripisati uslugama prije i poslije kombinacije se primjenjuju bez obzira na to je li zamjensko pravo klasificirano kao obaveza ili kao vlasnički instrument u skladu s odredbama MSFI 2. Sve promjene u tržišno zasnovanoj mjeri dodijeljenih prava klasificiranih kao obaveze nakon datuma stjecanja te s tim povezani efekti poreza na dobit se priznaju u finansijskim izvještajima stjecaoaca nakon kombinacije u periodu/ima u kojem/ima su se promjene dogodile.
- B62. Efekti poreza na dobit zamjenskih prava plaćanja zasnovanih na dionicima se trebaju priznati u skladu s odredbama MRS 12 *Porezi na dobit*.

Stečenikove transakcije plaćanja zasnovanih na dionicama namirene vlasničkim instrumentima

- B62A. Stečenik može imati neplaćeme transakcije plaćanja zasnovanih na dionicama koje stjecalac ne razmjenjuje za svoje transakcije plaćanja zasnovanih na dionicama. Ako su stečene, te stečenikove transakcije plaćanja zasnovanih na dionicama su dio manjinskog udjela u stečeniku te se mjere po tržišno zasnovanoj

mjeri. Ako nisu stečene, one se mjere po tržišno zasnovanoj mjeri kao da je datum stjecanja bio datum odobrenja u skladu s tačkama 19. i 30.

- B62B. Tržišno zasnovana mjera nestečenih transakcija plaćanja zasnovanih na dionicama se raspoređuje na manjinski udio na osnovu omjera dijela završenog perioda stjecanja prava i onoga što je duže od dijela ukupnog perioda stjecanja prava ili originalnog perioda stjecanja transakcije plaćanja zasnovane na dionicama. Saldo se raspoređuje na uslugama poslije kombinacije.

Drugi MSFI koji daju smjernice za naknadno mjerenje i iskazivanje (primjena tačke 54.)

- B63. Primjeri drugih MSFI koji daju smjernice za naknadno mjerenje i iskazivanje stečene imovine i preuzetih ili nastalih obaveza u poslovnoj kombinaciji uključuju:
- (a) MRS 38 propisuje računovodstvo utvrdive nematerijalne imovine stečene u poslovnoj kombinaciji. Stjecalac mjeri goodwill po iznosu priznatom na datum stjecanja umanjenom za sve akumulirane gubitke od umanjenja vrijednosti. MRS 36 *Umanjenje vrijednosti imovine* propisuje računovodstvo gubitaka od umanjenja vrijednosti.
 - (b) MSFI 4 *Ugovori o osiguranju* daje smjernice za naknadno iskazivanje ugovora o osiguranju stečenih u poslovnoj kombinaciji.
 - (c) MRS 12 propisuje naknadno iskazivanje odgođene porezne imovine (uključujući nepriznatu odgođenu poreznu imovinu) i obaveze stečene u poslovnoj kombinaciji.
 - (d) MSFI 2 daje smjernice za naknadno mjerenje i iskazivanje dijela zamjenskih prava na plaćanja zasnovana na dionicama koji izdaje stjecalac i koji se može pripisati budućim uslugama zaposlenih.
 - (e) MSFI 10 daje smjernice za iskazivanje promjena vlasničkog udjela matice u zavisnom subjektu nakon što je kontrola stečena.

Objavlivanja (primjena tačaka 59. i 61.)

- B64. Kako bi ispunio cilj iz tačke 59., stjecalac za svaku poslovnu kombinaciju koja se dogodi tokom izvještajnog perioda treba objaviti sljedeće informacije:
- (a) naziv i opis stečenika.
 - (b) datum stjecanja.
 - (c) postotak stečenih vlasničkih udjela s pravom glasa.
 - (d) primarne razloge poslovne kombinacije i opis kako je stjecalac stekao kontrolu nad stečenikom.
 - (e) kvalitativni opis faktora koji dovode do priznavanja goodwilla, kao što su očekivana sinergija kombiniranja poslova stečenika i stjeacaoca, nematerijalna imovina koja ne ispunjava uvjete za odvojeno priznavanje ili drugi faktori.

- (f) fer vrijednost ukupne prenesene naknade na datum stjecanja i fer vrijednost svake glavne klase naknade na datum stjecanja, kao što su:
- (i) novac;
 - (ii) druga materijalna ili nematerijalna imovina, uključujući posao ili zavisni subjekt stjeccaoca;
 - (iii) nastale obaveze, na primjer, obaveza za potencijalnu naknadu; i
 - (iv) vlasnički udjeli stjeccaoca, uključujući broj instrumenata ili izdatih udjela ili udjela koji se mogu izdati te metoda mjerenja fer vrijednosti tih instrumenata ili udjela.
- (g) za aranžmane o potencijalnoj naknadi i imovinu od obeštećenja:
- (i) iznos priznat na datum stjecanja;
 - (ii) opis aranžmana i osnov za utvrđivanje iznosa plaćanja; i
 - (iii) procjenu raspona ishoda (nediskontiranog) ili, ako se raspon ne može procijeniti, činjenicu i razloge zbog kojih se raspon ne može procijeniti. Ako je maksimalni iznos plaćanja neograničen, stjecalac treba objaviti tu činjenicu.
- (h) za stečena potraživanja:
- (i) fer vrijednost potraživanja;
 - (ii) bruto ugovorene iznose potraživanja; i
 - (iii) najbolju procjenu na datum stjecanja ugovorenih novčanih tokova za koje se ne očekuje da budu naplaćeni.
- Ova objavljivanja se trebaju dati po glavnim klasama potraživanja, kao što su zajmovi, direktni finansijski najmovi te sve druge klase potraživanja.
- (i) iznosi priznati na datum stjecanja za svaku glavnu klasu stečene imovine ili preuzetih obaveza.
- (j) za svaku potencijalnu obavezu priznatu u skladu s tačkom 23., informacije zahtijevane u tački 85. MRS 37 *Rezerviranja, potencijalne obaveze i potencijalna imovina*. Ako potencijalna obaveza nije priznata zato što se njena fer vrijednost ne može pouzdano izmjeriti, stjecalac treba objaviti:
- (i) informacije zahtijevane u tački 86. MRS 37; i
 - (ii) razloge zbog kojih se obaveza ne može pouzdano izmjeriti.
- (k) ukupan iznos goodwilla za koji se očekuje da bude odbitan za porezne svrhe.
- (l) za transakcije koje su priznate odvojeno od stjecanja imovine i preuzimanja obaveza u poslovnoj kombinaciji u skladu s tačkom 51.:
- (i) opis svake transakcije;
 - (ii) kako je stjecalac iskazao svaku transakciju;
 - (iii) iznose priznate za svaku transakciju i stavke u finansijskim uzvještajima u kojima je taj iznos priznat; i

- (iv) ako je transakcija efektivno zaključenje već postojećeg odnosa, metodu koja se koristi da bi se utvrdio iznos podmirenja.
- (m) objavljivanje odvojeno priznatih transakcija koje se zahtijevaju pod (l) treba uključiti iznos troškova povezanih sa stjecanjem i, odvojeno, iznos tih troškova priznatih kao rashod kao i stavku ili stavke u izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti u kojem su ti rashodi priznati. Također treba objaviti iznos svih troškova izdavanja koji nisu priznati kao rashod te kako su priznati.
- (n) pri kupovini po cijeni nižoj od tržišne (vidjeti tačke 34.-36.):
 - (i) iznos svakog dobitka priznatog u skladu s tačkom 34. te stavke u izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti kroz koje je dobitak priznat; i
 - (ii) opis razloga zbog kojih je transakcija rezultirala dobitkom.
- (o) za svaku poslovnu kombinaciju u kojoj stjecalac ima manje od 100 posto vlasničkih udjela u stečeniku na datum stjecanja:
 - (i) iznos manjinskog udjela u stečeniku priznat na datum stjecanja i osnovu mjerenja za taj iznos; i
 - (ii) za svaki manjinski udio u stečeniku mjeren po fer vrijednosti, tehniku(e) vrednovanja i značajne inpute koji su korišteni za mjerenje te vrijednosti.
- (p) u poslovnoj kombinaciji koja se odvija u fazama:
 - (i) fer vrijednost vlasničkog udjela u stečeniku na datum stjecanja koji stjecalac imao neposredno prije datuma stjecanja; i
 - (ii) iznos svakog dobitka ili gubitka priznatog kao rezultat ponovnog mjerenja fer vrijednosti vlasničkog udjela u stečeniku koji je stjecalac imao neposredno prije poslovne kombinacije (vidjeti tačku 42.) te stavke izvještaja o sveobuhvatnoj dobiti kroz koje je priznat taj dobiti ili gubitak.
- (q) sljedeće informacije:
 - (i) iznos prihoda te dobiti ili gubitka stečenika ostvarenih od datuma stjecanja i uključenih u konsolidirani izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti izvještajnog perioda; i
 - (ii) prihod te dobiti ili gubitak kombiniranog subjekta za tekući izvještajni period kao da je datum stjecanja za sve poslovne kombinacije koje su se dogodile tokom godine bio na početku godišnjeg izvještajnog perioda.

Ako je objavljivanje bilo kakvih informacija zahtijevanih ovim podtačkama neizvodljivo, stjecalac treba objaviti tu činjenicu te objasniti zašto je objavljivanje neizvodljivo. Ovaj MSFI koristi pojam “neizvodljivo” s istim značenjem kao u MRS 8 *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i greške*.

B65. Za poslovne kombinacije koje se događaju tokom izvještajnog perioda koje pojedinačno nisu materijalno značajne ali su materijalno značajane zajedno,

stjecalac treba objedinjeno objaviti informacije zahtijevane u tački B64. podtačke od (e) do (q).

- B66. Ako je datum stjecanja poslovne kombinacije nakon kraja izvještajnog perioda ali prije nego što se finansijski izvještaji odobre za objavljivanje, stjecalac treba objaviti informacije zahtijevane tačkom B64. osim kada je početno iskazivanje poslovne kombinacije nepotpuno u vrijeme kada su finansijski izvještaji odobreni za objavljivanje. U toj situaciji, stjecalac treba opisati koja objavljivanja nije moguće izvršiti te razloge zbog kojih to nije moguće.
- B67. Kako bi ispunio cilj iz tačke 61., stjecalac za svaku materijalno značajnu poslovnu kombinaciju ili objedinjeno za poslovne kombinacije koje pojedinačno nisu materijalno značajne ali su značajne zajedno treba objaviti sljedeće informacije:
- (a) ako je početno iskazivanje poslovne kombinacije nepotpuno (vidjeti tačku 45.) za određenu imovinu, obaveze, manjinske udjele ili stavke naknade te iznose priznate u finansijskim izvještajima za poslovnu kombinaciju pa su stoga određeni samo privremeno:
 - (i) razloge zbog kojih je početno iskazivanje poslovne kombinacije nepotpuno;
 - (ii) imovinu, obaveze, vlasničke udjele ili stavke naknade za koje je početno iskazivanje nepotpuno; i
 - (iii) prirodu i iznos svih usklađivanja u periodu mjerenja priznatih tokom izvještajnog perioda u skladu s tačkom 49.
 - (b) za svaki izvještajni period nakon datuma stjecanja dok subjekt ne naplati, proda ili drugačije izgubi pravo na imovinu od potencijalne naknade, ili dok subjekt ne izmiri obavezu od potencijalne naknade ili se obaveza otkáže ili istekne:
 - (i) svaku promjenu priznatih iznosa, uključujući bilo koje razlike koje nastaju zatvaranjem;
 - (ii) svaku promjenu u rasponu ishoda (nediskontiranog) te razloge tih promjena; i
 - (iii) tehnike vrednovanja i ključne inpute modela korištene za mjerenje potencijalne naknade.
 - (c) za potencijalne obaveze priznate u poslovnoj kombinaciji, stjecalac za svaku klasu rezervacija treba objaviti informacije zahtijevane u tačkama 84. i 85. u MRS 37.
 - (d) usklađivanje knjgovodstvene vrijednosti goodwilla na početku i na kraju izvještajnog perioda odvojeno prikazujući:
 - (i) bruto iznos i akumulirane gubitke od umanjenja vrijednosti na početku izvještajnog perioda.
 - (ii) dodatni goodwill priznat tokom izvještajnog perioda, osim goodwilla uključenog u grupu za otuđenje koja, pri stjecanju, zadovoljava kriterije za klasifikaciju kao namijenjena prodaji u skladu sa MSFI 5 *Dugotrajna imovina namijenjena prodaji i prekinuto poslovanje*.

- (iii) usklađivanja koja nastaju naknadnim priznavanjem odgođene porezne imovine tokom izvještajnog perioda u skladu s tačkom 67.
- (iv) goodwill uključen u grupu za otuđenje klasificiranu kao namijenjenu prodaji u skladu sa MSFI 5 i goodwill koji se prestao priznavati tokom izvještajnog perioda a da prethodno nije bio uključen u grupu za otuđenje klasificiranu kao namijenjenu prodaji.
- (v) gubici od umanjenja vrijednosti priznati tokom izvještajnog perioda u skladu sa MRS 36 (MRS 36 zahtijeva objavljivanje informacija o nadoknadivom iznosu i umanjenju vrijednosti godwilla kao dodatak ovom zahtjevu).
- (vi) neto kursne razlike koje nastaju tokom izvještajnog perioda u skladu sa MRS 21 *Učinci promjena kurseva stranih valuta*.
- (vii) sve druge promjene knjigovodstvene vrijednosti tokom izvještajnog perioda.
- (viii) bruto iznos i akumulirane gubitke od umanjenja vrijednosti na kraju izvještajnog perioda.
- (e) iznos i objašnjenje bilo kojeg dobitka ili gubitka priznatog u tekućem izvještajnom periodu koji je ujedno:
 - (i) povezan s utvrdivom stečenom imovinom ili preuzetim obavezama u poslovnoj kombinaciji koja je obuhvaćena tekućim ili prethodnim izvještajnim periodom; i
 - (ii) takve veličine, prirode i učestalosti da je objavljivanje relevantno za razumijevanje finansijskih izvještaja kombiniranog subjekta.

Prijelazne odredbe za poslovne kombinacije koje uključuju samo uzajamne subjekte ili samo na osnovu ugovora (primjena tačke 66.)

- B68. Tačkom 64. se navodi da se ovaj MSFI primjenjuje prospektivno na poslovne kombinacije za koje je datum stjecanja na ili nakon početka prvog godišnjeg izvještajnog perioda koji počinje 1. jula 2009. ili kasnije. Ranija primjena je dozvoljena. Međutim, subjekt ovaj MSFI treba primijeniti samo na početku godišnjeg izvještajnog perioda koji počinje 30. juna 2007. ili kasnije. Ako subjekt ovaj MSFI primijeni prije datuma njegovog stupanja na snagu, subjekt treba objaviti tu činjenicu te u isto vrijeme treba primijeniti MRS 27 (izmijenjen 2008. godine).
- B69. Zahtjev da se ovaj MSFI primijeni prospektivno ima sljedeće efekte na poslovnu kombinaciju koja uključuje samo uzajamne subjekte ili koja se zasniva samo na ugovoru ukoliko je datum stjecanja za tu poslovnu kombinaciju prije primjene ovog MSFI:
- (a) *Klasifikaciju* – Subjekt treba nastaviti klasificirati prethodnu poslovnu kombinaciju u skladu s prethodnim računovodstvenim politikama subjekta za takve kombinacije.

- (b) *Pretdno priznati goodwill* – Na početku prvog godišnjeg perioda za koji je primijenjen ovaj MSFI, knjigovodstvena vrijednost goodwilla koji nastaje iz prethodne poslovne kombinacije treba biti njegova knjigovodstvena vrijednost na taj datum u skladu s prehodnim računovodstvenim politikama subjekta. Pri utvrđivanju tog iznosa, subjekt treba ukloniti knjigovodstvenu vrijednost bilo koje akumulirane amortizacije tog goodwilla i pripadajuće umanjenje goodwilla. Ne trebaju se vršiti nikakva druga usklađivanja knjigovodstvene vrijednosti goodwilla.
- (c) *Goodwill koji je prethodno priznat kao umanjenje kapitala* – Prethodne računovodstvene politike subjekta mogu rezultirati goodwillom koji nastaje prethodnom poslovnom kombinacijom koja je bila priznata kao umanjenje kapitala. U toj situaciji subjekt taj goodwill ne treba priznati kao imovinu na početku prvog godišnjeg perioda za koji je primijenjen ovaj MSFI. Nadalje, subjekt u dobit ili gubitak ne treba priznati nijedan dio tog goodwilla kada otuđuje cijeli ili dio posla s kojim je goodwill povezan ili kada se umanjuje vrijednost jedinice koja stvara novac s kojom je goodwill povezan.
- (d) *Naknadno iskazivanje goodwilla* – Od početka prvog godišnjeg perioda za koji je primijenjen ovaj MSFI, subjekt treba prestati amortizirati goodwill koji nastaje iz prethodne poslovne kombinacije te treba testirati goodwill na umanjenje vrijednosti u skladu sa MRS 36.
- (e) *Prethodno priznati negativni goodwill* – Subjekt koji je prethodnu poslovnu kombinaciju iskazao primjenom metode kupovine je mogao priznati odgođeno odobrenje za višak svog udjela u neto fer vrijednosti utvrdivih imovine i obaveza stečenika preko troška tog udjela (što se ponekad zove negativni goodwill). Ako je tako, subjekt treba prestati priznavati knjigovodstvenu vrijednost odgođenog odobrenja na početku prvog godišnjeg perioda za koji je primijenjen ovaj MSFI s pripadajućim usklađivanjem otvorenog salda zadržane dobiti na taj datum.