

Međunarodni standard finansijskog izvještavanja 11 Zajednički aranžmani

Cilj

1. Cilj ovog MSFI je da uspostavi principe za finansijsko izvještavanje subjekata koji imaju udio u aranžmanima koji su zajednički kontrolirani (npr. zajednički aranžmani).

Ispunjenje cilja

2. Da bi se ispunio cilj iz tačke 1, ovaj MSFI definira *zajedničku kontrolu* i zahtjeva od subjekta koji je *strana zajedničkog aranžmana*, da odredi vrstu zajedničkog aranžmana u koji je uključen procjenjujući njegova prava i obaveze te da iskazuje ta prava i obaveze u skladu s tom vrstom zajedničkog aranžmana.

Djelokrug

3. Ovaj MSFI trebaju primjenjivati svi subjekti koji su jedna od strana u zajedničkom aranžmanu.

Zajednički aranžmani

4. Zajednički aranžman je aranžman u kojem dvije ili više strana imaju zajedničku kontrolu.
5. Zajednički aranžman ima slijedeće karakteristike:
 - (a) Strane su vezane ugovornim sporazumom (vidjeti tačke B2.-B4.).
 - (b) Ugovorni aranžman daje zajedničku kontrolu dvjema ili više tih strana nad aranžmanom (vidjeti tačke 7-13)
6. Zajednički aranžman je ili *zajedničko poslovanje* ili *zajednički poduhvat*.

Zajednička kontrola

7. Zajednička kontrola je ugovorom dogovoreno dijeljenje kontrole nad aranžmanom, koja postoji samo kada odluke o značajnim aktivnostima zahtijevaju jednoglasan pristanak strana koje dijele kontrolu.
8. Subjekt koji je strana u aranžmanu treba procijeniti da li ugovorni aranžman daje svim stranama ili grupi strana zajedničku kontrolu nad aranžmanom. Sve strane ili grupe strana kontroliraju aranžman zajednički kada moraju djelovati zajedno da usmjere aktivnosti koje značajno utiču na povrate aranžmana. (npr. značajne aktivnosti).
9. Kada je jednom utvrđeno da sve strane ili grupa strana zajednički kontroliraju aranžman, zajednička kontrola postoji samo kada odluke o značajnim aktivnostima zahtijevaju jednoglasni pristanak svih strana koje zajednički kontroliraju aranžman.

10. U zajedničkom aranžmanu niti jedna pojedina strana ne kontrolira aranžman zasebno. Strana s zajedničkom kontrolom nad aranžmanom može spriječiti bilo koju od drugih strana ili grupe strana od kontroliranja aranžmana.
11. Aranžman može biti zajednički aranžman iako nemaju sve strane zajedničku kontrolu nad aranžmanom. Ovaj MSFI razlikuje strane koje imaju zajedničku kontrolu nad zajedničkim aranžmanom (*učesnici u zajedničkom poslovanju ili zajedničkom poduhvatu*) i strane koje sudjeluju u zajedničkom aranžmanu, ali nemaju zajedničku kontrolu nad zajedničkim aranžmanom.
12. Subjekt treba koristiti prosuđivanje da li sve strane ili grupa strana imaju zajedničku kontrolu nad zajedničkim aranžmanom. Subjekt treba napraviti ovu procjenu razmatrajući sve činjenice i okolnosti (vidjeti tačke B5.-B11.).
13. Ako se činjenice i okolnosti promijene subjekt treba ponovno procijeniti da li još ima zajedničku kontrolu nad aranžmanom.

Vrste zajedničkog aranžmana

14. **Subjekt je dužan odrediti vrstu zajedničkog aranžmana u koji je uključen. Klasifikacija zajedničkog aranžmana kao zajedničkog poslovanja ili zajedničkog poduhvata ovisi o pravima i obavezama strana u aranžmanu.**
15. **Zajedničko poslovanje je zajednički aranžman gdje strane koje imaju kontrolu nad aranžmanom imaju prava na imovinu i odgovornost za obaveze povezane s aranžmanom. Te strane su nazvane zajednički operateri.**
16. **Zajednički poduhvat je zajednički aranžman po kojem strane koje imaju zajedničku kontrolu nad aranžmanom imaju prava na neto imovinu aranžmana. Te strane se nazivaju učesnici zajedničkog poduhvata.**
17. Subjekt primjenjuje prosuđivanje da li je zajednički aranžman zajedničko poslovanje ili zajednički poduhvat. Subjekt treba odrediti vrstu zajedničkog aranžmana u koji je uključen razmatrajući svoja prava i obaveze koja proizlaze iz aranžmana. Subjekt procjenjuje svoja prava i obaveze razmatrajući strukturu i zakonski oblik aranžmana, uvjete na koje su strane pristale ugovornim aranžmanom te kada je značajno, druge činjenice i okolnosti (vidjeti tačke B12.-B33.).
18. Ponekad se strane obavezuju okvirnim sporazumom koji navodi opće ugovorne uvjete za poduzimanje jedne ili više aktivnosti. Okvirni sporazum može propisati da strane stupaju u različite zajedničke aranžmane da bi se suočile s posebnim aktivnostima koje čine dio sporazuma. Iako su ti zajednički aranžmani povezani s istim okvirnim sporazumom njihova vrsta može biti različita ako se prava i obaveze strana razlikuju kada poduzimaju različite aktivnosti u okviru okvirnog sporazuma. Prema tome, zajedničko poslovanje i zajednički poduhvat mogu zajednički postojati kada strane poduzimaju različite aktivnosti koje čine isti dio okvirnog sporazuma.
19. Ako se činjenice i okolnosti mijenjaju subjekt je dužan ponovno procijeniti da li se promijenila vrsta zajedničkog aranžmana u koji je bio uključen.

Finansijski izvještaji strana zajedničkog aranžmana

Zajednička poslovanja

20. **Zajednički operater trebao bi u vezi svojih udjela u zajedničkom poslovanju da prizna:**
- (a) **svoju imovinu, uključujući i svoje učešće u imovini koja je u zajedničkom posjedu;**
 - (b) **svoje obaveze, uključujući svoje učešće u obavezama koje su nastale zajedno;**
 - (c) **svoje prihode od prodaje svojih udjela u rezultatima nastalim iz zajedničkog poslovanja;**
 - (d) **svoj udio u prihodu od prodaje rezultata zajedničkog poslovanja; i**
 - (e) **svoje troškove, uključujući svoj udio u svim troškovima nastalim zajedno.**
21. Zajednički operater trebao bi iskazati imovinu, obaveze, prihode i rashode povezane sa svojim udjelima u zajedničkom poslovanju u skladu s MSFI koji se primjenjuje na datu imovinu, obaveze, prihode i rashode.
- 21.A Kada subjekt stiče udio u zajedničkom poslovanju u kojem aktivnosti zajedničkog poslovanja predstavljaju kompaniju, kako je definirano u MSFI 3 *Poslovna spajanja* subjekt treba primijeniti u nivou svojih udjela u skladu s tačkom 20., sve principe poslovnih spajanja sukladno MSFI 3 i drugim MSFI koji nisu u suprotnosti s smjernicama ovog MSFI i objavljuju podatak koji je zahtjevan u tim MSFI povezanom s poslovnim spajanjima. Ovo se odnosi na akviziciju početnih udjela i dodatnih udjela u zajedničkom poslovanju koje sačinjavaju kompaniju. Iskazivanje za stjecanje udjela u takvom zajedničkom poslovanju je navedeno u tačkama B33.A-B33.D.
22. Iskazivanje za transakcije kao što je prodaja, unošenje ili kupovina imovine između subjekta i zajedničkog poslovanja u kojem je subjekt ujedno i zajednički operater navedeno je u tačkama B34.-B37.
23. Strana koja sudjeluje, ali nema zajedničku kontrolu nad zajedničkim poslovanjem treba iskazati svoje udjele u aranžmanu u skladu s tačkama 20.-22. ako ta strana ima prava na imovinu i odgovornost za obaveze povezane s zajedničkim poslovanjem. Ako strana koja sudjeluje, ali nema zajedničku kontrolu nad zajedničkim poslovanjem, nema prava na imovinu, niti odgovornost za obaveze proistekle iz zajedničkog poslovanja, treba iskazati svoje udjele u zajedničkom poslovanju u skladu s MSFI primjenjivim na taj udio.

Zajednički poduhvati

24. **Učesnik u zajedničkom poduhvatu treba priznati svoje udjele u zajedničkom poduhvatu kao ulaganje i treba iskazati to ulaganje koristeći metodu udjela u skladu s MRS 28 *Ulaganje u pridružene subjekte i zajedničke poduhvate*, osim ako je subjekt izuzet od primjene metode udjela kako je navedeno u tom standardu.**

25. Strana koja sudjeluje, ali nema zajedničku kontrolu nad zajedničkim poduhvatom treba iskazati svoj udio u aranžmanu u skladu s MSFI 9 *Finansijski instrumenti*, osim ako ima značajan utjecaj na zajednički poduhvat, u tom slučaju treba iskazati u skladu s MRS 28 (izmijenjen i dopunjen 2011.)

Odvojeni finansijski izvještaji

26. U svojim odvojenim finansijskim izvještajima zajednički operater ili učesnik zajedničkog poduhvata dužan je iskazati svoje udjele u:
- (a) zajedničkom poslovanju u skladu s tačkama 20.-22.;
 - (b) zajedničkom poduhvatu u skladu s tačkom 10. MRS 27 *Odvojeni finansijski izvještaji*.
27. Strana koja sudjeluje, ali nema zajedničku kontrolu nad zajedničkim aranžmanom treba u svojim odvojenim finansijskim izvještajima iskazati svoje udjele u:
- (a) zajedničkom poslovanju u skladu s tačkom 23.;
 - (b) u zajedničkom poduhvatu u skladu s MSFI 9, osim ako subjekt ima značajan utjecaj na zajednički poduhvat, u tom slučaju treba primijeniti tačku 10 MRS 27 (izmijenjen i dopunjen 2011.).

Dodatak A

Definirani pojmovi

Ovaj dodatak je sastavni dio MSFI.

strana u zajedničkom aranžmanu	Subjekt koji sudjeluje u zajedničkom aranžmanu , bez obzira na to je li ta osoba ima zajedničku kontrolu nad aranžmanom.
učesnik u zajedničkom poduhvatu	Strana zajedničkog poduhvata koja ima zajedničku kontrolu nad tim zajedničkim poduhvatom.
zajednička kontrola	Ugovorom dogovoreno dijeljenje kontrole koje postoji samo kada odluke o značajnim aktivnostima zahtijevaju jednoglasni pristanak svih strana koje sudjeluju u kontroli.
zajednički aranžman	Aranžman nad kojim dvije ili više strana imaju zajedničku kontrolu .
zajednički operater	Strana u zajedničkom poslovanju koja ima zajedničku kontrolu nad tim zajedničkim poslovanjem .
zajednički poduhvat	Zajednički aranžman po kojem strane koje imaju zajedničku kontrolu nad aranžmanom imaju prava na neto imovinu aranžmana.
zajedničko poslovanje	Zajednički aranžman po kojem strane koje imaju zajedničku kontrolu aranžmana imaju prava na imovinu i odgovornost za obaveze koje se odnose na aranžman.
zaseban subjekt	Odvojeno identificirana financijska struktura, uključujući odvojene pravne subjekte ili subjekte priznate statutom, bez obzira na to da li ti subjekti imaju pravni subjektivitet.

Sljedeći pojmovi su definirani u MRS 27 (izmijenjen i dopunjen 2011.), MRS 28 (izmijenjen i dopunjen 2011.) ili MSFI 10 *Konsolidirani financijski izvještaji* i koriste se u ovome MSFI s značenjima određenim u tim MSFI:

- kontrola nad subjektom u koji je investirano
- metoda udjela
- moć
- zaštitna prava
- značajne aktivnosti
- odvojeni financijski izvještaji
- značajan utjecaj.

Dodatak B

Uputstvo za primjenu

Ovaj dodatak je sastavni dio MSFI. Opisuje primjenu tačaka 1-27 i ima istu važnost kao i drugi dijelovi MSFI.

- B1. Primjeri iz ovoga Dodatka ilustriraju hipotetske situacije. Iako primjeri mogu u nekim aspektima održavati stvarno stanje, kod primjene MSFI 11 potrebno je ocijeniti sve činjenice i okolnosti.

Zajednički aranžmani

Ugovorni aranžman (tačka 5)

- B2. Ugovorni aranžmani mogu biti evidentirani na nekoliko načina. Primjenjivi ugovorni aranžman je često, ali ne uvijek, u pisanoj formi, obično u obliku ugovora ili dokumenta diskusije između strana. Zakonski mehanizmi mogu također stvoriti primjenjivi aranžman bilo sami bilo u vezi s drugim stranama.
- B3. Kada su ugovorni aranžmani strukturirani kroz zaseban subjekt (vidjeti tačke B19.-B33.), ugovorni aranžman ili neki dio ugovornog aranžmana će u nekim slučajevima biti uključeni u odredbe statuta i internih akata zasebnog subjekta.
- B4. Ugovorni aranžman određuje uslove po kojim strane sudjeluju u aktivnostima koje su predmet aranžmana. Uglavnom se ugovorni aranžman bavi pitanjima kao što su:
- Svrha, aktivnost i trajanje zajedničkog aranžmana.
 - način imenovanja članova upravnog odbora ili ekvivalentnog upravnog tijela zajedničkog aranžmana.
 - proces donošenja odluka: pitanja koja zahtijevaju odluke strana, glasačka prava strana i zahtijevani nivo podrške za ta pitanja. Proces donošenja odluka odražen u ugovornom aranžmanu ustanovljava zajedničku kontrolu aranžmana (vidjeti tačke B5.-B11.).
 - kapital ili druga ulaganja koja se zahtijevaju od strana.
 - način podjele imovine, obaveza, prihoda i troškova ili dobiti i gubitka koji se odnosi na zajednički aranžman.

Zajednička kontrola (tačke 7.–13.)

- B5. Prilikom procjene da li subjekt ima zajedničku kontrolu nad aranžmanom, subjekt je dužan prvo procijeniti da li sve strane, ili skupine strana kontroliraju aranžman. MSFI 10 definira kontrolu i treba biti korišten da se odredi da li su sve strane ili skupine strana izložene ili imaju prava na različite povrate od svoje uključenosti u aranžman i da li imaju sposobnost da utiču na te povrate kroz svoju moć nad aranžmanom. Kada su sve strane ili skupine strana, promatrane kolektivno, sposobne upravljati aktivnostima koje značajno utiču na povrate

aranžmana (npr. značajne aktivnosti), onda strane kolektivno kontroliraju aranžman.

- B6. Nakon zaključka da sve strane ili grupa strana kolektivno kontroliraju aranžman, subjekt je dužan procijeniti da li ima zajedničku kontrolu nad aranžmanom. Zajednička kontrola postoji samo kada odluke o značajnim aktivnostima zahtijevaju jednoglasan pristanak strana koje kolektivno kontroliraju aranžman. Procjenjivanje da li je aranžman kolektivno kontroliran od strane svih strana ili skupine strana ili je kontroliran od strane jedne svoje strane zasebno, može zahtijevati prosudbu.
- B7. Ponekad proces donošenja odluka koji je dogovoren među stranama u ugovornom aranžmanu implicitno vodi zajedničkoj kontroli. Na primjer, pretpostavimo da dvije strane uspostavljaju aranžman u kojem svaka ima po 50 posto glasačkih prava i ugovorni aranžman među njima propisuje da je potrebno najmanje 51 posto glasačkih prava da donesu odluke o značajnim aktivnostima. U ovom slučaju, strane su se implicitno dogovorile da imaju zajedničku kontrolu nad aranžmanom zato što odluke o značajnim aktivnostima ne mogu biti donesene bez saglasnosti obje strane.
- B8. Pod drugim okolnostima, ugovorni aranžman zahtjeva minimalni odnos glasačkih prava za donošenje odluka o značajnim aktivnostima. Kada je zahtijevani minimum proporcije glasačkih prava moguće postići s više od jedne kombinacije strana ugovorenih zajedno, taj aranžman nije zajednički aranžman osim ako ugovorni aranžman specificira koje strane (ili kombinacije strana) bi trebale da daju jednoglasnu saglasnost za odluke o značajnim aktivnostima aranžmana.

Primjeri primjene

Primjer 1

Pretpostavimo da su tri strane uspostavile aranžman: A ima 50 posto glasačkih prava aranžmana, B ima 30 posto glasačkih prava aranžmana i C ima 20 posto. Ugovorni aranžman između A, B i C navodi da najmanje 75 posto glasačkih prava je zahtijevano da se donesu odluke o značajnim aktivnostima aranžmana. Iako A može blokirati svaku odluku, ne kontrolira aranžman jer treba pristanak B. Uvjeti njihovog ugovornog aranžmana zahtijevaju najmanje 75 posto glasačkih prava da bi se donijele odluke o značajnim aktivnostima što implicira da A i B imaju zajedničku kontrolu nad aranžmanom zato što odluke o značajnim aktivnostima aranžmana ne mogu biti donesene bez saglasnosti i A i B.

Primjeri primjene**Primjer 2**

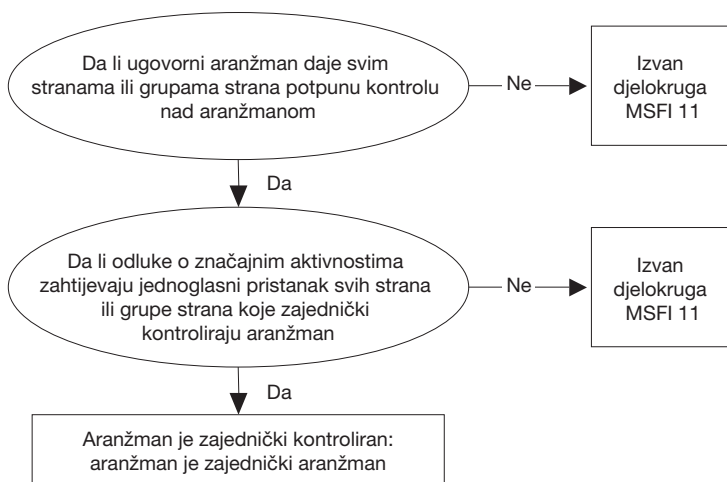
Pretpostavimo da aranžman ima tri strane: A ima 50 posto glasačkih prava u aranžmanu, a B i C imaju po 25 posto. Ugovorni aranžman između A, B i C navodi da je najmanje 75 posto glasačkih prava zahtijevano da se donesu odluke o značajnim aktivnostima aranžmana. Iako A može blokirati svaku odluku ne kontrolira aranžman jer treba saglasnost ili B ili C. U ovom primjeru, A, B i C kolektivno kontroliraju aranžman. Međutim, postoji više od jedne kombinacije strana koje se trebaju složiti da bi dostigli 75 posto glasačkih prava (npr. ili A i B ili A i C). U ovakvoj situaciji, da bi ovo bio zajednički aranžman, ugovorni aranžman među stranama treba definisati od koje kombinacije strana se zahtjeva jednoglasno slaganje oko značajnih aktivnosti aranžmana.

Primjer 3

Pretpostavimo aranžman u kojem i A i B imaju 35 posto glasačkih prava u aranžmanu s ostatkom od 30 posto koji je široko disperzirano. Odluke o značajnim aktivnostima zahtijevaju odobrenje većine glasačkih prava. A i B imaju zajedničku kontrolu nad ugovornim aranžmanom samo ako ugovorni aranžman navodi da odluke o značajnim aktivnostima aranžmana zahtijevaju saglasnosti i A i B.

- B9. Zahtjev za jednoglasnu saglasnost znači da svaka strana s zajedničkom kontrolom aranžmana može spriječiti bilo koju od drugih strana ili skupine strana od donošenja jednostranih odluka (o značajnim aktivnostima) bez njihove saglasnosti. Ako se zahtjev za jednoglasnu saglasnost povezuje samo s odlukama koje daju stranama zaštitna prava, a ne s odlukama o značajnim aktivnostima aranžmana, ta strana nije strana s zajedničkom kontrolom nad aranžmanom.
- B10. Ugovorni aranžman može sadržavati odredbe o rješavanju sporova, kao što je arbitraža. Te odredbe mogu dopustiti donošenje odluka u odsustvu jednoglasne saglasnosti među stranama koje imaju zajedničku kontrolu. Postojanje takvih odredbi ne sprječava da aranžmana bude zajednički kontroliran te shodno tome da bude zajednički aranžman.

Procjena zajedničke kontrole



- B11. Kada je aranžman izvan djelokruga MSFI 11, subjekt iskazuje udjele u aranžmanu u skladu s relevantnim MSFI, kao što su MSFI 10, MRS 28 (izmijenjen i dopunjen 2011.) ili MSFI 9.

Vrste zajedničkog aranžmana (tačke 14–19)

- B12. Zajednički aranžmani su osnovani za različite svrhe (npr. kao način za strane da dijele troškove i rizike ili kao način da se osigura stranama pristup novim tehnologijama ili novim tržištima) te mogu biti osnovani koristeći različite strukture i pravne oblike.
- B13. Neki aranžmani ne zahtijevaju poduzimanje aktivnosti, koje su predmet aranžmana, kroz zaseban subjekt. Međutim, drugi aranžmani uključuju osnivanje zasebnog subjekta.
- B14. Klasifikacija zajedničkog aranžmana zahtijevana ovim MSFI ovisi o pravima i obavezama strana koje proizlaze iz aranžmana u normalnom toku posla. Ovaj MSFI klasificira zajedničke aranžmane ili kao zajedničko poslovanje ili kao zajedničke poduhvate. Kada subjekt ima prava na imovinu i odgovornost za obaveze povezane s aranžmanom, aranžman je zajedničko poslovanje. Kada subjekt ima prava na neto imovinu aranžmana, aranžman je zajednički poduhvat. Tačke B16.-B33. navode procjenu koju subjekt provodi da odredi da li ima udio u zajedničkom poslovanju ili udio u zajedničkom poduhvatu.

Klasifikacija zajedničkog aranžmana

- B15. Kao što je navedeno u tački B14 klasifikacija zajedničkih aranžmana zahtjeva da strane procjene svoja prava i obaveze koja proizlaze iz aranžmana. Prilikom procjene subjekt treba razmotriti sljedeće:
- strukturu zajedničkog aranžmana (vidjeti tačke B16.–B21.).
 - kada je zajednički aranžman strukturiran kroz zaseban subjekt:

- (i) pravni oblik zasebnog subjekta (vidjeti tačke B22.–B24.);
- (ii) uvjete ugovornog aranžmana (vidjeti tačke B25.–B28.); i
- (iii) kada je značajno, druge činjenice i okolnosti (vidjeti tačke B29.–B33.).

Struktura zajedničkog aranžmana

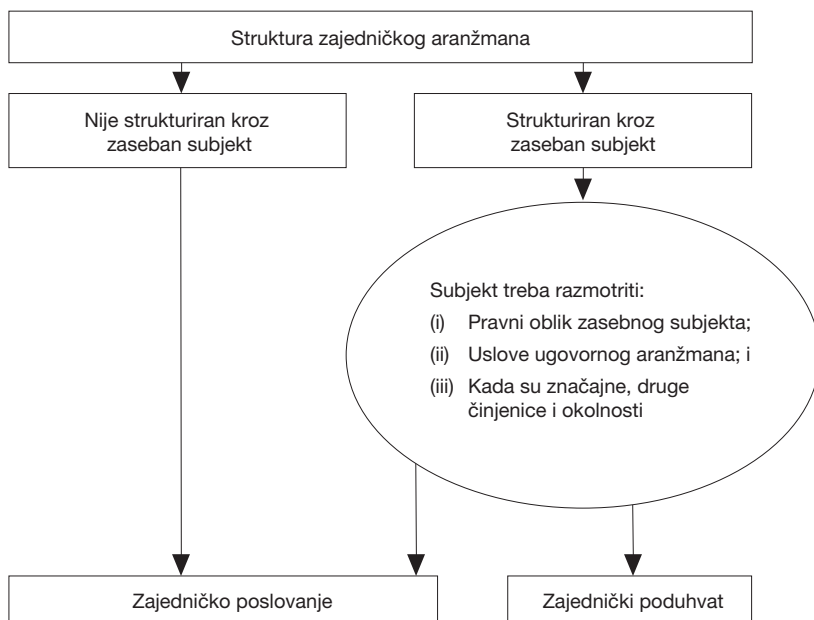
Zajednički aranžmani koji nisu strukturirani kroz zaseban subjekt

- B16. Zajednički aranžman koji nije strukturiran kroz zaseban subjekt je zajedničko poslovanje. U takvim slučajevima, ugovorni aranžman utvrđuje prava strana na imovinu i odgovornost za obaveze povezane s aranžmanom te prava strana na odgovarajuće prihode i obaveze za odgovarajuće troškove.
- B17. Ugovorni aranžman često opisuje prirodu aktivnosti koje su predmet aranžmana te kako strane namjeravaju poduzeti te aktivnosti zajedno. Na primjer, strane zajedničkog aranžmana mogu se složiti da proizvode proizvod zajedno, s tim da je svaka strana odgovorna za određene zadatke i da svaka strana koristi svoju vlastitu imovinu te stvara svoje vlastite obaveze. Ugovorni aranžman može također navesti kako prihodi i troškovi koji su zajednički stranama će biti dijeljeni među njima. U tom slučaju, svaki učesnik zajedničkog poduhvata priznaje u svojim finansijskim izvještajima imovinu i obaveze korištene za određene zadatke te priznaje svoj udio u prihodima i troškovima u skladu s ugovornim aranžmanom.
- B18. U drugim slučajevima, strane ugovornog aranžmana mogu se složiti, na primjer, da dijele i upravljaju imovinom zajedno. U takvom slučaju, ugovorni aranžman utvrđuje prava strana na imovinu kojom se upravlja zajedno te kako se rezultati rada ili prihodi od imovine i operativnih troškova dijele među stranama. Svaki zajednički operater iskazuje svoje udjele u zajedničkoj imovini i njegove dogovorne obaveze za sve obaveze te priznaje svoje udjele od rezultata rada, prihoda i troškova u skladu sa ugovornim aranžmanom.

Zajednički aranžmani strukturirani kroz zaseban subjekt

- B19. Zajednički aranžman u kojem su imovina i obaveze povezane s aranžmanom u posjedu zasebnog subjekta mogu biti ili zajednički poduhvat ili zajedničko poslovanje.
- B20. Je li strana zajednički operater ili učesnik zajedničkog poduhvata ovisi o pravima strane na imovinu i odgovornosti za obaveze povezane s aranžmanom koje su u posjedu zasebnog subjekta.
- B21. Kao što je navedeno u tački B15., kada strane imaju strukturiran zajednički aranžman kroz zaseban subjekt, strane trebaju procijeniti je li pravni oblik zasebnog subjekta uslov ugovornog aranžmana i kada je značajno, sve druge činjenice i okolnosti koje im daju:
- (a) prava na imovinu i odgovornost za obaveze povezane s aranžmanom (npr. aranžman je zajedničko poslovanje); ili
 - (b) prava na neto imovinu aranžmana (npr. aranžman je zajednički poduhvat).

Klasifikacija zajedničkog aranžmana: procjena prava strana te obaveza koje proizlaze iz aranžmana



Pravni oblik zasebnog subjekta

- B22. Pravni oblik zasebnog subjekta je relevantan kada se procjenjuje vrsta zajedničkog aranžmana. Pravni oblik pomaže u početnoj procjeni prava strana na imovinu i odgovornosti za obaveze u posjedu zasebnog subjekta, kao što su imaju li strane učešće u imovini koja se nalazi u posjedu zasebnog subjekta i da li imaju odgovornost za obaveze koje ima zaseban subjekt.
- B23. Na primjer, strane mogu uspostaviti zajednički aranžman kroz zaseban subjekt, čiji pravni oblik uzrokuje da se zaseban subjekt posmatra samostalno (npr. imovina i obaveze u posjedu zasebnog subjekta su imovina i obaveze zasebnog subjekta, a ne imovina i obaveze strana). U tom slučaju, procjena prava i obaveza koja pripadaju stranama po zakonskoj osnovi zasebnog subjekta upućuje na to da je aranžman zajednički poduhvat. Međutim, uvjeti dogovoreni među stranama u ugovornom aranžmanu (vidjeti tačke B25.–B28.) i, kada je relevantno, druge činjenice i okolnosti (vidjeti tačke B29.–B33.) mogu nadjačati procjenu prava i obaveza koje pripadaju stranama po pravnoj osnovi zasebnog subjekta.
- B24. Procjena prava i obaveza koje pripadaju stranama po pravnoj osnovi zasebnog subjekta je dovoljno da se zaključi da je aranžman zajedničko poslovanje samo ako strane upravljaju zajedničkim aranžmanom putem zasebnog subjekta čiji pravni oblik ne dozvoljava razdvajanje između strana i zasebnog subjekta (npr. imovina i obaveze u posjedu zasebnog subjekta su imovina i obaveze strana).

Procjena uslova ugovornog aranžmana

- B25. U mnogim slučajevima prava i obaveze koje su dogovorene od strane strana u njihovom ugovornom aranžmanu su konzistentna, ili nisu u suprotnosti, s pravima i obavezama koje pripadaju stranama po pravnoj osnovi zasebnog subjekta u kojoj je aranžman strukturiran.
- B26. U drugim slučajevima strane koriste ugovorne aranžmane da ponište ili modificiraju prava i obaveze koje pripadaju po pravnoj osnovi zasebnog subjekta u kojoj je aranžman strukturiran.

Primjeri primjene
<p>Primjer 4</p> <p>Pretpostavimo da dvije strane čine zajednički aranžman u registrovanom subjektu. Svaka strana ima 50 posto vlasničkih udjela u registrovanom subjektu. Registrovanje omogućuje odvajanje subjekta od svojih vlasnika i kao posljedica toga imovina i obaveze u posjedu subjekta su imovina i obaveze registrovanog subjekta. U takvom slučaju, procjena prava i obaveza strana po pravnoj osnovi zasebnog subjekta upućuje da strane imaju prava na neto imovinu aranžmana.</p> <p>Međutim, strane modificiraju karakteristike registrovanog subjekta kroz svoje ugovorne aranžmane tako da svaka strana ima udio u imovini registrovanog subjekta i svaki je odgovoran za obaveze registrovanog subjekta u određenim omjerima. Takve ugovorne modifikacije karakteristika korporacije mogu uzrokovati da aranžman postane zajedničko poslovanje.</p>

- B27. Sljedeća tabela uspoređuje uobičajene uslove ugovornog aranžmana strana s zajedničkim poslovanjem i uobičajene uslove ugovornog aranžmana strana sa zajedničkim poduhvatom. Primjeri ugovornih uslova navedeni u sljedećoj tabeli nisu iscrpni.

Procjena uslova ugovornog aranžmana		
	Zajedničko poslovanje	Zajednički poduhvat
Uslovi ugovornog aranžmana	Ugovorni aranžman osigurava stranama zajedničkog aranžmana prava na imovinu i odgovornost za obaveze povezane s aranžmanom.	Ugovorni aranžman osigurava stranama zajedničkog aranžmana prava na neto imovinu aranžmana (npr. zaseban subjekt, a ne strane, ima prava na imovinu i obaveze povezane s aranžmanom).

Procjena uslova ugovornog aranžmana		
	Zajedničko poslovanje	Zajednički poduhvat
Prava na imovinu	Ugovorni aranžman utvrđuje da strane u zajedničkom aranžmanu dijele sve udjele (npr. prava, naziv ili vlasništvo) imovine povezane s aranžmanima u određenom odnosu (npr. srazmjerno vlasničkom udjelu strana u aranžmanu ili u omjeru aktivnosti izvršene kroz aranžman i koja je njima neposredno pripisiva).	Ugovorni aranžman utvrđuje da imovina unesena u aranžman, ili koja je naknadno stečena od strane zajedničkog aranžmana je imovina aranžmana. Strane nemaju udio (pr. nemaju prava, naziva ili vlasništva) u imovini aranžmana.
Odgovornost za obaveze	Ugovorni aranžman utvrđuje da strane zajedničkog aranžmana dijele sve obaveze, troškove i rashode u određenom omjeru (npr. srazmjerno vlasničkom udjelu strana u aranžmanu ili u omjeru aktivnosti izvršene kroz aranžman i koja je njima neposredno pripisiva).	Ugovorni aranžman utvrđuje da je zajednički aranžman odgovoran za dugove i obaveze aranžmana.
	Ugovorni aranžman utvrđuje da su strane zajedničkog aranžmana odgovorne za sva potraživanja trećih strana.	Ugovorni aranžman navodi da kreditori zajedničkog aranžmana nemaju pravo na naknadu od bilo koje strane u pogledu dugova ili obaveze aranžmana.

Procjena uslova ugovornog aranžmana		
	Zajedničko poslovanje	Zajednički poduhvat
Prihodi, troškovi, profit ili gubitak	<p>Ugovorni aranžman uspostavlja alokaciju prihoda i troškova na temelju relativnog poslovanja svake strane zajedničkog aranžmana. Na primjer, ugovorni aranžman može uspostaviti alokaciju prihoda i troškova na temelju kapaciteta postrojenja koju svaka strana koristi u zajedničkom poslovanju, što se može razlikovati od njihovog vlasničkog udjela u zajedničkom aranžmanu. U drugim slučajevima, strane se mogu dogovoriti da dijele dobit ili gubitak povezan s aranžmanom na temelju određenih omjera kao što su vlasnički udjeli strana u aranžmanu. Ovo ne bi spriječilo da aranžman bude zajedničko poslovanje ukoliko strane imaju prava na imovinu i odgovornost za obaveze, povezane s aranžmanom.</p>	<p>Ugovorni aranžman uspostavlja udio svake strane u dobiti ili gubitku povezanom sa aktivnostima aranžmana.</p>
Garancije	<p>Od strane zajedničkog aranžmana se često zahtijeva da osiguraju garancije trećim stranama kao, na primjer, da primaju usluge ili osiguravaju finansiranje zajedničkog aranžmana. Pružanje takvih garancija ili preuzetih obaveza strana u pružanju istih ne mora samo po sebi odrediti da je zajednički aranžman zajedničko poslovanje. Karakteristika koja određuje da li je zajednički aranžman zajedničko poslovanje ili zajednički poduhvat jeste postojanje odgovornosti za obaveze strana a koje su povezane s aranžmanom (za neke od kojih su strane mogle ili nisu mogle osigurati garanciju).</p>	

- B28. Kada ugovorni aranžman određuje da strane imaju prava na imovinu i odgovornost za obaveze povezane s aranžmanom, to su strane u zajedničkom poslovanju i ne trebaju razmatrati druge činjenice i okolnosti (tačke B29.–B33.) za svrhu klasifikacije zajedničkog aranžmana.

Procjena drugih činjenica i okolnosti

- B29. Kada uvjeti ugovornog aranžmana ne navode da strane imaju prava na imovinu i obaveze za obaveze povezane s aranžmanom, strane trebaju razmotriti druge činjenice i okolnosti prilikom procjene da li je aranžmana zajedničko poslovanje ili zajednički poduhvat.
- B30. Zajednički aranžman može biti strukturiran kao zaseban subjekt čiji pravni oblik dozvoljava odvajanje strana i zasebnog subjekta. Ugovorni uvjeti dogovoreni među stranama ne moraju navesti prava strana na imovinu i odgovornost za obaveze, ali ipak razmatranje drugih činjenica i okolnosti može dovesti do toga da aranžman bude klasificiran kao zajedničko poslovanje. Ovo bi bio slučaj kada druge činjenice i okolnosti daju stranama prava na imovinu i odgovornost za obaveze povezane s aranžmanom.
- B31. Kada su aktivnosti aranžmana prije svega usmjerene da se stranama osiguraju proizvodi rada, to upućuje da strane imaju prava na sve bitne ekonomske koristi imovine aranžmana. Strane takvim aranžmanom često osiguravaju pristup proizvodnji osiguranoj od strane aranžmana na način da sprječava aranžman od prodaje proizvodnje trećim stranama.
- B32. Učinak sporazuma s takvim strukturom i svrhom jeste da su obaveze stvorene od strane aranžmana u biti zadovoljene novčanim tokovima primljenim od strana kroz njihovu kupnju proizvoda. Ako su strane, suštinski jedini izvor novčanih tokova koji doprinosi svojim neprekinutim poslovanjem aranžmana znači da strane imaju odgovornost za obaveze povezane s aranžmanom.

Primjeri primjene**Primjer 5**

Pretpostavimo da dvije strane sačinjavaju zajednički aranžman u registrovanom subjektu (subjekt C) u kojem svaka strana ima 50 vlasničkog udjela. Svrha aranžmana jeste proizvodnja materijala koji su potrebni stranama u njihovim sopstvenim, pojedinačnim proizvodnim procesima. Aranžman osigurava da strane upravljaju pogonima koji proizvode materijale prema specifikacijama kvaliteta i kvantiteta strana.

Pravni oblik subjekta C (registrovani subjekt), kroz kojeg su aktivnosti početno provedene ukazuje da imovina i obaveze u posjedu subjekta C su imovina i obaveze u vlasništvu subjekta C. Ugovorni aranžman ne navodi, da strane imaju prava na imovinu ili odgovornost za obaveze subjekta C. Sukladno tome, pravni oblik subjekta C i uvjeti ugovornog aranžmana upućuju da je aranžman zajednički poduhvat.

Međutim, strane također razmatraju sljedeće aspekte aranžmana:

- Strane su postigle dogovor da kupuju sve proizvode proizvedene od strane subjekta C u omjeru 50:50. Subjekt C ne može prodati bilo koji od proizvoda trećim stranama, osim ako to nije odobreno od strane dviju strana aranžmana. S obzirom da je svrha aranžmana osigurati stranama proizvode koji su im potrebni, očekuje se da će takve prodaje trećim stranama biti neuobičajene, i da neće biti materijalno značajne.
- Cijena proizvoda prodanog stranama određena je od strane objiju strana na razini koja je strukturirana da pokrije troškove proizvodnje i administrativne troškove subjekta C. Na osnovu ovog poslovnog modela aranžman namjerava poslovati na razini prelomne tačke rentabiliteta.

Na osnovu navedenog skupa činjenica, značajne su sljedeće činjenice i okolnosti:

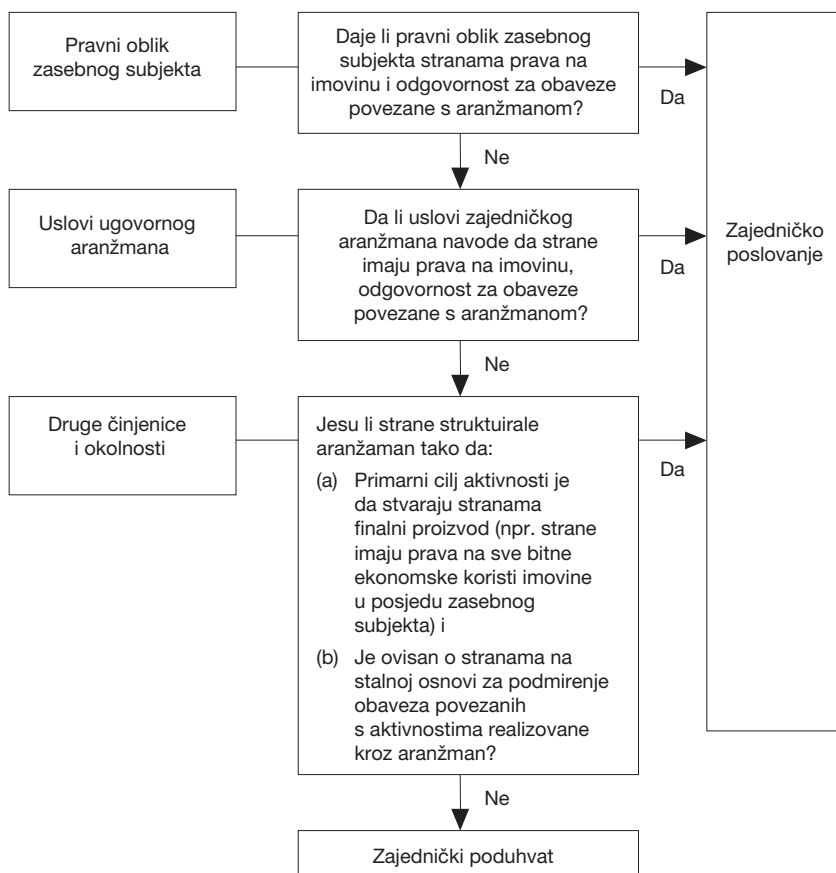
- Obaveza strana da kupe sve proizvode proizvedene od strane entiteta C odražava isključivu ovisnost subjekta C od strana za generiranje novčanih tokova, a time i strane imaju odgovornost da finansiraju podmirenje obaveza entiteta C.
- Činjenica da strane imaju pravo na sve proizvode proizvedene od strane entiteta C znači da strane konzumiraju, te stoga imaju pravo na, sve gospodarske koristi od imovine entiteta C.

Ove činjenice i okolnosti ukazuju na to da je aranžman zajednička operacija. Zaključak o klasifikaciji zajedničkog aranžmana u ovim okolnostima ne bi se promijenio da, umjesto što strane koriste njihov udio proizvoda u svojim daljnim proizvodnim procesima, strane prodaju svoj udio proizvoda trećim stranama.

Ako su strane promijenile uvjete ugovornog sporazuma, tako da je aranžman bio u stanju prodati proizvod trećim stranama, to bi rezultiralo da subjekt C preuzima rizik potražnje, zaliha kao i kreditni rizik. U tom scenariju, takva promjena u činjenicama i okolnosti će zahtijevati ponovne procjene klasifikacije zajedničkom aranžmanu. Takve činjenice i okolnosti bi ukazivale na to da je aranžman zajednički poduhvat.

- B33. Sljedeći dijagram toka odražava tok procjene koju subjekt slijedi da klasificira aranžman kada je zajednički aranžman strukturiran kroz zaseban subjekt:

Klasifikacija zajedničkog aranžmana strukturiranog kroz zaseban subjekt



Finansijski izvještaji strana zajedničkog aranžmana (tačke 21.A–22.)

Iskazivanje stjecanja udjela u zajedničkom poslovanju

B33.A Kada subjekt stječe udio u zajedničkom poslovanju u kojem djelatnost zajedničkog poslovanja je uspostavljena kroz kompaniju, kako je definirano u MSFI 3, treba primjenjivati, u visini svojih udjela, u skladu s tačkom 20, sve principe u odnosu na poslovna spajanja sukladno MSFI 3, drugim MSFI koji nisu u suprotnosti s smjernicama ovog MSFI i objavljuje podatke zahtijevane tim MSFI u vezi poslovnih spajanja. Principe iskazivanja poslovnih spajanja koja nisu u suprotnosti smjernicama ovog MSFI uključuju, ali nisu ograničene na:

- (a) vrednovanje po fer vrijednosti identifikovane imovine i obaveza, osim stavki za koje su dani izuzetci u MSFI 3 i drugim MSFI;

- (b) priznavanje povezanih troškova sa stjecanjem udjela i izdataka u razdoblju u kojem troškovi su nastali i usluge primljene, s iznimkom da su troškovi u vezi izdavanja dužničkih ili vlasničkih vrijednosnih papira priznati sukladno MRS 32 *Finansijski instrumenti*: prezentacija i MSFI 9;¹
 - (c) priznavanje odgođene porezne imovine i odgođenih poreznih obaveza koja proizlaze iz inicijalnih priznavanja imovine i obaveza, osim za odgođene porezne obaveze koje nastaju iz početnog priznavanja goodwill-a, kako je zahtijevano MSFI 3 i MRS 12 *Porez na dobit* za poslovna spajanja;
 - (d) priznavanje viškova prenesenih iza datuma stjecanja utvrđene imovine stečene i preuzetih obaveza, ako postoje, kao goodwill; i
 - (e) testiranje na umanjenje vrijednosti jedinice koja generira novac na koju je goodwill premješten najmanje godišnje i kada god postoji naznaka da jedinica može umanjiti vrijednost, kako je zahtijevano MRS 36 *Umanjenje vrijednosti imovine* za goodwill stečen u poslovnim spajanjima.
- B33.B Tačke 21.A i B33.A također se odnose na formiranje zajedničkih aranžmana ako, i samo ako, postojeća kompanija, kako je definirano MSFI 3 jeste doprinesen zajedničkom poslovanju prilikom njegovog osnivanja od strane jedne od strana koje sudjeluju u zajedničkom poslovanju. Međutim, te tačke se ne odnose na formiranje zajedničkog poslovanja ako sve od strana koje sudjeluju u zajedničkom poslovanju samo prinosu imovinu ili skupine imovine koje ne osnivaju kompaniju prilikom formiranja zajedničkog poslovanja.
- B33.C Zajednički operater može povećati svoj udio u zajedničkom poslovanju u kojem aktivnost zajedničkog poslovanja čini kompaniju, kako je definirano MSFI 3, stječući dodatne udjele u zajedničkom poslovanju. U takvim slučajevima, prethodno posjedovani udjeli zajedničkog poslovanja nisu ponovno vrednovani ako zajednički operater zadržava zajedničku kontrolu.
- B33.D Tačke 21. A i B33.A–B33.C ne odnose se na stjecanje udjela u zajedničkom poslovanju kada strane dijele zajedničku kontrolu, uključujući subjekt koji stiče ulog u zajedničkom poslovanju, su pod zajedničkom kontrolom iste krajnje kontrolne strane ili strana i prije i poslije stjecanja udjela, i da kontrola nije prolazna.

Iskazivanje prodaje ili unošenja imovine u zajedničko poslovanje

- B34. Kada subjekt stupa u transakcije s zajedničkim poslovanjem u kojem je subjekt zajednički operater, kao primjerice prodaja ili unos imovine, on vrši transakciju s drugim stranama zajedničkog poslovanja te kao takav, zajednički operater treba priznati dobitke i gubitke koji rezultiraju iz takvih transakcija samo do iznosa udjela drugih strana u zajedničkom poslovanju.
- B35. Kada takve transakcije pružaju dokaze smanjenja neto ostvarive vrijednosti imovine koja se prodaje ili unosi u zajedničko poslovanje, ili o gubitku kao rezultat umanjnja vrijednosti te imovine, takve gubitke zajednički operater treba priznati u potpunosti.

¹ Ako subjekt primjenjuje ove izmjene i dopune, ali još uvijek ne primjenjuje MSFI 9, reference u ovim standardima na MSFI-a 9 trebaju biti čitane kao reference na MRS 39 *Finansijski instrumenti*: priznavanje i mjerenje.

Iskazivanje kupovine imovine od zajedničkog poslovanja

- B36. Kada subjekt ulazi u transakciju s zajedničkim poslovanjem u kojoj je subjekt zajednički operater, kao primjerice kupovina imovine, ne treba priznavati svoje udio u dobitcima i gubitcima sve dok ne preproda tu imovinu trećim stranama.
- B37. Kada takve transakcije pružaju dokaze smanjenja u neto ostvarivoj imovini koja će biti kupljena ili o gubitku po osnovu umanjena vrijednost te imovine, zajednički operater treba priznati svoje udio u tim gubitcima.

Dodatak C

Datum stupanja na snagu, prelazne odredbe i povlačenje drugih MSFI

Ovaj dodatak je sastavni dio MSFI i ima istu važnost kao i drugi dijelovi MSFI.

Datum stupanja na snagu

- C1. Subjekt treba primijeniti ovaj MSFI na godišnja razdoblja koja započinju na dan ili nakon 1. januara 2013. Ranija primjena je dopuštena. Ako subjekt primjenjuje ovaj MSFI ranije, objavit će tu činjenicu i primijeniti istovremeno MSFI 10, MSFI 12 *Objavljivanje udjela u drugim subjektima*, MRS 27 (izmijenjen i dopunjen 2011.) i MRS 28 (izmijenjen i dopunjen 2011.)
- C1A *Konsolidirani finansijski izvještaji, Zajednički aranžmani i objavljivanja udjela u drugim subjektima: Uputstvo za prelaz* (Izmjene i dopune MSFI 10, MSFI 11 i MSFI 12), izdani u junu 2012., izmijenjene tačke C2.-C5., C7.-C10. i C12. i dodane tačke C1.B i C12.A-C12.B. Subjekt će primijeniti te izmjene i dopune za godišnja razdoblja koja počinju na dan ili nakon 1. januara 2013. Ako subjekt primijeni MSFI 11 na neko ranije razdoblje, dužan je primjenjivati one dodatke za to ranije razdoblje.
- C1.AA *Iskazivanje stjecanje udjela u zajedničkim operacijama* (Izmjene i dopune MSFI 11), izdan u maju 2014. godine, izmijenjen naslov iza tačke B33. i dodane tačke 21.A, B33.A-B33.D i C14.A i njihovi povezani naslovi. Subjekt će primijeniti te izmjene i dopune prospektivno na godišnja razdoblja koja započinju na dan ili nakon 1. januara 2016. Ranija primjena je dopuštena. Ako subjekt primijeni te izmjene i dopune u ranijem razdoblju treba objaviti tu činjenicu.

Prelazne odredbe

- C1.B Bez obzira na zahtjeve iz tačke 28 MRS 8 *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i greške*, kada se prvi put primjenjuje ovaj MSFI, subjekt treba samo prezentirati kvantitativne informacije u skladu sa tačkom 28 (f) MRS 8 za godišnja razdoblja koja neposredno prethode prvom godišnjem razdoblju za koje se primjenjuje MSFI 11 ('neposredno prethodnom razdoblju'). Subjekt također može prikazivati te podatke za tekuće razdoblje ili za ranija usporedna razdoblja, ali nije obavezan da to učini.

Zajednički poduhvati-prijelaz iz proporcionalne konsolidacije na metodu udjela

- C2. Kada se prelazi s proporcionalne konsolidacije na metodu udjela subjekt će priznati svoje ulaganje u zajednički poduhvat kao na početku neposredno prethodnog razdoblja. To početno ulaganje će se mjeriti kao zbir knjigovodstvenih vrijednosti imovine i obaveza koje je subjekt prethodno proporcionalno konsolidirao, uključujući goodwill koji proizlazi iz stjecanja. Ako je goodwill ranije pripadao većoj jedinici koja stvara novac ili grupi jedinica koje stvaraju novac, subjekt treba alocirati goodwill na zajedničkom poduhvatu na temelju relativnih

knjigovodstvenih vrijednosti zajedničkog poduhvata i jedinice koja stvara novac ili grupe jedinica koja stvara novac kojima je on pripadao.

- C3. Početni saldo ulaganja utvrđen u skladu s tačkom C2. slovi kao procijenjeni trošak ulaganja u početnom priznavanju. Subjekt će primjenjivati tačke 40.-43. MRS 28 (izmijenjen i dopunjen 2011.) na početni saldo ulaganja da procjeni je li umanjena vrijednost investicije te će priznati gubitak od umanjenja vrijednosti kao usklađenje zadržane dobiti na početku neposredno prethodnog razdoblja. Početna iznimka priznavanja u tačkama 15. i 24. MRS 12 *Porez na dobit* se ne primjenjuje kada subjekt priznaje ulaganje u zajednički poduhvat koji proizlazi iz primjene zahtjeva prijelaza na zajedničke poduhvate koji su prethodno bili proporcionalno konsolidirani.
- C4. Ako zbrajanje sve prethodno proporcionalno konsolidirane imovine i obaveze rezultira u negativnoj neto imovini, subjekt treba procijeniti da li ima pravne ili izvedene obaveze u odnosu na negativnu neto imovinu, a ako je tako, subjekt je dužan priznati odgovarajući odgovornost. Ako subjekt zaključi da to nema zakonsku ili izvedenu obavezu u odnosu na negativnu neto imovinu, on ne bi trebao priznati odgovarajuću odgovornost već bi trebao da izvrši korekciju neraspoređene dobiti na početku neposredno prethodnog perioda. Subjekt treba objaviti tu činjenicu, zajedno sa svojim kumulativnim nepriznatim udjelom u gubitcima svojih zajedničkih poduhvata kako na početku neposredno prethodnog razdoblja tako i na datum na koji se prvi put primjenjuje ovaj MSFI.
- C5. Subjekt treba objaviti strukturu imovine i obaveza koje su objedinjene u jednu poziciju ulaganja sa stanjem na početku neposredno prethodnog razdoblja. Takvo objelodanjivanje trebalo bi da bude pripremljeno metodom agregacije za sve zajedničke poduhvate na koje subjekt primjenjuje prelazne odredbe pomenute u tačkama C2.-C6.
- C6. Nakon početnog priznavanja, subjekt treba iskazati ulaganje u zajednički poduhvat po metodi udjela u skladu s MRS 28 (s izmjenama i dopunama u 2011. godini).

Zajednička poslovanja-prijelaz iz metode udjela na računovodstvo imovine i obaveza

- C7. Kad se prelazi s metode udjela na računovodstvo imovine i obaveza u odnosu na svoje udjele u zajedničkom poslovanju, subjekt treba, na početku neposredno prethodnog razdoblja, prestati priznavati ulaganja koja je prethodno iskazivao primjenom metode udjela i bilo koje druge stavke koje su formirale dio neto ulaganja subjekta u aranžmanu u skladu s tačkom 38. MRS 28 (izmijenjen i dopunjen 2011.) i priznati svoj udio u imovini i obavezama povezanim sa učešćem u zajedničkom poslovanju, uključujući bilo koji goodwill koji bi mogao činiti dio knjigovodstvene vrijednosti ulaganja.
- C8. Subjekt je dužan odrediti svoj udjel u imovini i obavezama koje se odnose na zajedničko poslovanje na osnovu svojih prava i obaveza u određenom omjeru, a u skladu s ugovornim aranžmanom. Subjekt mjeri početne knjigovodstvene iznose imovine i obaveza tako da ih izdvaja iz knjigovodstvenog iznosa ulaganja na početku neposredno prethodnog razdoblja na temelju informacija koje se koriste od strane subjekta u primjeni metode udjela.

- C9. Sve razlike između ulaganja prethodno iskazanih primjenom metode udjela zajedno s bilo kojim drugim stavkama koje tvore dio neto ulaganja subjekta u aranžmanu u skladu s tačkom 38. MRS 28 (izmijenjen i dopunjen 2011.), i neto vrijednosti imovine i obaveza, uključujući goodwill, trebalo bi da:
- (a) bude prebijena sa svakim goodwill-om koji se odnosi na ulaganja, a za preostalu razliku se korigira zadržana dobit na početku neposredno prethodnog razdoblja, ako je priznati neto iznos imovine i obaveza, uključujući goodwill, veći od ulaganja (i bilo koje druge stavke koje čine dio neto ulaganja subjekta) sa čijim priznavanjem se prestaje.
 - (b) bude korigovana na teret zadržane dobiti na početku neposredno prethodnog razdoblja, ako je priznati neto iznos imovine i obaveza, uključujući goodwill, manji od ulaganja (i bilo koje druge predmete koji tvore dio neto ulaganja subjekta) sa čijim priznavanjem se prestaje.
- C10. Subjekt koji prelazi s metode udjela na računovodstvo imovine i obaveza mora osigurati usaglašavanje između ulaganja koja se ne priznaju te priznate imovine i obaveza, zajedno sa svim preostalim razlikama korigovanim na teret zadržane dobiti, na početku neposredno prethodnog perioda.
- C11. Izuzeci za početno priznavanje iz tačke 15. i 24. iz MRS 12 ne primjenjuju se kada subjekt priznaje imovinu i obaveze koji su u vezi za njegovim udjelom u zajedničkom poslovanju.

Prijelazne odredbe za odvojene finansijske izvještaje subjekta

- C12. Subjekt koji je, u skladu s tačkom 10 MRS 27, ranije iskazivao u svojim odvojenim pojedinačnim finansijskim izvještajima svoje udjele u zajedničkom poslovanju kao investiciju po trošku ili u skladu s MSFI 9 treba:
- (a) prestati priznavati ulaganja i priznati imovinu i obaveze u pogledu svog udjela u zajedničkom poslovanju u iznosima utvrđenim u skladu s tačkama C7.-C9.
 - (b) osigurati usaglašavanje između ulaganja koja se prestaju priznavati te priznate imovine i obaveza zajedno sa svim preostalim razlikama korigovane preko zadržane dobiti, na početku neposredno prethodnog razdoblja.
- C13. Izuzetak početnog priznavanja u tačkama 15 i 24 MRS 12 se ne primjenjuje kada subjekt priznaje imovinu i obaveze koje se odnose na njegove udjele u zajedničkom poslovanju u svojim odvojenim pojedinačnim finansijskim izvještajima, koji proizlaze iz primjene zahtjeva prijelaza za zajedničko poslovanje iz tačke C12.

Pozivanje na 'neposredno prethodno razdoblje'

- C13.A Bez obzira na reference na 'neposredno prethodno razdoblje' u tačkama C2.-C12 subjekt može, ali nije dužan učiniti, prezentirati prilagođene usporedne informacije za bilo koja ranija predstavljena razdoblja. Ako subjekt prezentira sadašnje prilagođene usporedne informacije za bilo koja ranija razdoblja, sve reference u tačkama C2.-C12. na 'neposredno prethodno razdoblje' treba čitati kao 'najranije prilagođeno usporedno prezentirano razdoblje'.

- C13.B Ako subjekt prezentira nekorrigirane usporedne informacije za bilo koja ranija razdoblja, on mora jasno identificirati informaciju koja nije prilagođena, navesti da je bila pripremljena na drugoj osnovi i objasniti tu osnovu.

Pozivanje na MSFI 9

- C14. Ako subjekt primjenjuje ovaj MSFI, ali još ne primjenjuje MSFI 9, svako pozivanje na MSFI 9 treba čitati kao upućivanje na MRS 39 *Finansijski instrumenti: priznavanje i mjerenje*.

Iskazivanje stjecanja udjela u zajedničkim operacijama

- C14.A *Iskazivanje stjecanja udjela u zajedničkim operacijama* (Izmjene i dopune MSFI 11), izdan u maju 2014. godine, izmijenjen naslov iza tačke B33 i dodane tačke 21.A, B33.A-B33.D, C1.AA i njihovi povezani naslovi. Subjekt će primijeniti te izmjene i dopune prospektivno za stjecanje udjela u zajedničkim operacijama u kojima su aktivnosti zajedničke operacije čine kompanije, kao što je definirano u MSFI 3, za ona stjecanja koja se pojavljuju od početka prvog razdoblja u kojem se primjenjuju te izmjene i dopune. Prema tome, iznosi priznati za stjecanje udjela u zajedničkom poslovanju koje nastaju u prethodnim razdobljima neće se prilagoditi.

Povlačenje drugih MSFI

- C15. Ovaj MSFI zamjenjuje sljedeće MSFI:
- (a) MRS 31 *Udjeli u zajedničkim pothvatima*; i
 - (b) SIC-13 *Zajednički kontrolirani subjekti-nenovčani ulozi poduhvatnika*.