

Међународни стандард финансијског извештавања 3

Пословне комбинације

Циљ

1 Циљ овог IFRS је да се побољшају релевантност, поузданост и упоредивост информација које извештајни ентитет пружа у својим финансијским извештајима о *пословној комбинацији* и њеним ефектима. У том циљу се у овом IFRS успостављају принципи и захтеви којима се уређује како стицалац:

(а) у својим финансијским извештајима признаје и одмерава *препознатљиву* стечену имовину и преузете обавезе и сва *учешћа без права контроле у стеченом ентитету*;

(б) признаје и одмерава *гудвил* стечен у пословној комбинацији или добитак од повољне куповине; и

(ц) одређује које информације да обелодани да би омогућио корисницима финансијских извештаја да оцене природу и финансијске ефекте пословне комбинације.

Делокруг

2 Овај IFRS се примењује на трансакцију или други догађај који задовољава дефиницију пословне комбинације. Овај IFRS се не примењује на:

(а) формирање заједничког подухвата;

(б) стицање средства или групе средстава који не чине *пословање*. У таквим случајевима стицалац идентификује и признаје појединачно стечено препознатљиво средство (укључујући и средства која задовољавају дефиницију, и критеријуме за признавање нематеријалне имовине из IAS 38 *Нематеријална имовина*) и преузете обавезе. Трошак групе (средстава) се алоцира на појединачно препознатљива средства и обавезе на основу њихових *фер вредности* на датум куповине. Таква трансакција или догађај не доводе до настанка гудвила;

(ц) комбинацију ентитета или пословања под заједничком контролом (параграфи Б1–Б4 садрже у вези са тим упутство за примену).

Идентификовање пословне комбинације

3 Ентитет утврђује да ли су трансакција или други догађај *пословна комбинација у смислу примене дефиниције из овог IFRS, која захтева да стечена имовина и преузете обавезе представља пословање. Ако стечена имовина није пословање, извештајни ентитет рачуноводствено обухвата трансакцију или други догађај као стицање имовине. У параграфима Б5–Б12 се налази упутство за идентификовање пословне комбинације и дефиниција пословања.*

Метод стицања

4 Ентитет рачуноводствено обухвата сваку пословну комбинацију применом метода стицања.

5 Примена метода стицања захтева:

(а) идентификовање стицаоца;

(б) одређивање *датума стицања*;

(ц) признавање и одмеравање стечене препознатљиве имовине, преузетих обавеза и сваког учешћа без права контроле у стеченом ентитету; и

(д) признавање и одмеравање гудвила или добитка од повољне куповине.

Идентификовање стицаоца

6 За сваку пословну комбинацију, један од ентитета учесника комбинације се идентификује као стицалац.

7 Упутство из IAS 27 *Консолидовани и појединачни финансијски извештаји* се користи за идентификовање стицаоца – ентитета који добија *контролу* над стеченим ентитетом. Ако је дошло пословне комбинације, али применом упутства у IAS 27 се тачно не наговештава који од ентитета учесника комбинације је стицалац, фактори из параграфа Б14–Б18 се разматрају када се одлучује о томе.

Одређивање датума стицања

8 Стицалац идентификује датум стицања, који представља датум на који он добија контролу над стеченим ентитетом.

9 Датум на који стицалац добија контролу над стеченим ентитетом је генерално датум на који стицалац легално преноси накнаду, стиче имовину и преузима обавезе стеченог ентитета – закључни датум. Међутим, стицалац би могао добити контролу на датум који је или ранији или каснији од закључног датума. На пример, датум стицања претходи закључном датуму, ако се у писаном споразуму утврђује да стицалац добија контролу

над стеченим ентитетом на датум пре закључног датума. Стицалац разматра све релевантне чињенице и околности приликом идентификовања датума стицања.

Признавање и одмеравање препознатљиве стечене имовине, преузетих обавеза и сваког учешћа без права контроле у стеченом ентитету

Принцип признавања

10 На датум стицања, стечени ентитет признаје, засебно од гудвила, препознатљиву стечену имовину, преузете обавезе и свако учешће без права контроле у стеченом ентитету. Признавање препознатљиве стечене имовине и преузетих обавеза подлеже условима утврђеним у параграфима 11 и 12.

Услови признавања

11 Квалификовање за признавање, који је део примене метода стицања, подразумева да препознатљива стечена имовина и преузете обавезе морају задовољити дефиницију имовине и обавеза из *Оквир за припрему и презентацију финансијских извештаја* на датум стицања. На пример, трошкови које стицалац очекује, али није обавезан да се њима изложи у будућности да би извршио свој план прекида активности стеченог ентитета или раскида уговора о раду заполоног или премештаја заполоног у стеченом ентитету нису обавеза на датум стицања. Дакле, стицалац не признаје ове трошкове као део примене метода стицања. Уместо тога, стицалац признаје ове трошкове у својим финансијским извештајима после комбинације у складу са другим IFRS.

12 Поред тога, да би се испунили услови за признавање као део примене метода стицања, препознатљива стечена имовина и преузете обавезе морају бити део онога што су стицалац и стечени ентитет (или његови бивши *власници*) разменили у трансакцији пословне комбинације, а не резултат засебних трансакција које треба да се рачуновдствено обухвате у складу са њиховом природом и важећим IFRS.

13 Примена принципа и услова признавања од стране стицаоца може резултирати признавањем неке имовине и обавеза које стечени ентитет није претходно признао као имовину и обавезе у својим финансијским извештајима. На пример, стицалац признаје препознатљиву стечену нематеријалну имовину, као што је трговачко име, патент или однос са клијентом, које стечени ентитет није признано као имовину у својим финансијским извештајима јер их је развио интерно и књижио је повезане трошкове као расход.

14 У параграфима Б28–40 се даје упутство за признавање пословних лизинга и нематеријалне имовине. У параграфима 22–28 се утврђују врсте препознатљиве имовине и обавеза који укључују ставке за које IFRS обезбеђује ограничене изузетке од принципа и услова признавања.

Класификовање или означавање препознатљиве стечене имовине и преузетих обавеза у пословној комбинацији

15 На датум стицања, стицалац класификује или означава препознатљиву стечену имовину и преузете обавезе као неопходне за примену других IFRS након стицања. Стицалац врши те класификације и означавања на основу услова уговора, економских услова, пословних или рачуноводствених политика и других релевантних услова који постоје на датум стицања.

16 У неким ситуацијама, IFRS утврђују различито рачуноводствено обухватање у зависности од тога како ентитет класификује или означава одређену имовину или обавезу. Примери класификације или означавања које ће стицалац извршити на основу релевантних услова који постоје на датум стицања укључују али се не ограничавају на следеће:

(а) класификација одређене финансијске имовине и обавеза као финансијске имовине или обавезе по фер вредности кроз биланс успеха, или као финансијске имовине расположиве за продају или која се држи до доспећа у складу са IAS 39 *Финансијски инструменти: Признавање и одмеравање*;

(б) означавање дериватног инструмента као хеџинг инструмента у складу са IAS 39; и

(ц) процена да ли уграђени дериват треба да се одвоји од основног уговора у складу са IAS 39 (што је питање “класификације” како овај IFRS користи тај термин).

17 У овом IFRS постоје два изузетка од принципа из параграфа 15:

(а) класификација уговора о лизингу као пословни лизинг или финансијски лизинг у складу са IAS 17 *Лизинг*; и

(б) класификација уговора као уговор о осигурању у складу са IFRS 4 *Уговори о осигурању*.

Стицалац класификује те уговоре на основу услова уговора и других фактора на почетку уговора (или, ако су услови уговора модификовани на начин којим би се изменила класификација, на датум модификације, што може бити на датум стицања).

Принцип одмеравања

18 Стицалац одмерава препознатљиву стечену имовину и стечене обавезе по њиховим фер вредностима на датум стицања.

19 За сваку пословну комбинацију, стицалац одмерава свако учешће без права контроле у стеченом ентитету или по фер вредности или као пропорционални удео учешћа без права контроле у нето препознатљивој имовини стеченог ентитета.

20 У параграфима Б41–Б45 се даје упутство за одмеравање фер вредности одређене препознатљиве имовине и учешћа без права контроле у стеченом ентитету. У параграфима 24–31 се утврђују врсте препознатљиве имовине и обавеза који према овом IFRS представљају ограничене изузетке од принципа одмеравања.

Изузеци од принципа признавања и одмеравања

21 У овом IFRS се дају ограничени изузеци од принципа признавања и одмеравања. У параграфима 22–31 се утврђују ставке и природа тих изузетака. Стицалац рачуноводствено обухвата те ставке применом захтева у параграфима 22–31, што ће резултирати тиме да су неке ставке:

(а) признате или применом услова признавања поред оних у параграфима 11 и 12 или применом захтева из других IFRS уз резултате који се разликују од примене принципа и услова признавања;

(б) одмерене по износу који није фер вредност на датум стицања.

Изузетак од принципа признавања

Потенцијалне обавезе

22 IAS 37 *Резервисања, потенцијалне обавезе и потенцијална имовина* дефинише потенцијалну обавезу као:

(а) могућу обавезу која настаје по основу прошлих догађаја и чије постојање ће бити потврђено само настанком или ненастанком једног или више неизвесних будућих догађаја који нису у потпуности под контролом ентитета; или

(б) садашњу обавезу која настаје по основу прошлих догађаја али није призната јер:

(i) није вероватно да ће одлив ресурса који представљају економске користи бити захтеван за измирење обавезе; или

(ii) износ обавезе не може да буде довољно поуздано процењен.

23 Захтеви из IAS 37 се не примењују приликом одређивања које потенцијалне обавезе треба признати на датум стицања. Уместо тога, стицалац признаје на датум стицања потенцијалну обавезу преузету у пословној комбинацији ако се ради о садашњој обавези која настаје на основу прошлих догађаја и њена фер вредност се може поуздано одмеравати. Дакле, супротно IAS 37, стицалац признаје потенцијалну обавезу преузету у пословној комбинацији на датум стицања чак и ако није вероватно да ће се захтевати одлив ресурса који представљају економске користи за измирење обавезе. У параграфу 56 се даје упутство за касније рачуноводствено обухватање потенцијалних обавеза.

Изузеци и од принципа признавања и од принципа одмеравања

Порези на добитак

24 Стицалац признаје и одмерава одложено пореско средство или обавезу који настају поводом стечених средстава и преузетих обавеза у пословној комбинацији у складу са IAS 12 *Порез на добитак*.

25 Стицалац рачуноводствено обухвата потенцијалне пореске ефекте привремених разлика и преношења стеченог ентитета која постоје на датум стицања или настају као резултат стицања у складу са IAS 12.

Примања запослених

26 Стицалац признаје и одмерава обавезу (или средство, ако га има) везану за споразуме о примањима запослених у стеченом ентитету у складу са IAS 19 *Примања запослених*.

Средства обештећења

27 Продавац у пословној комбинацији може уговорно да обештети стицаоца за исход потенцијалне обавезе или неизвесности везане за целокупно или делимично конкретно средство или обавезу. На пример, продавац може да обештети стицаоца за губитке који прелазе утврђени износ од обавезе која настаје од одређене непредвиђене ситуације; другим речима, продавац ће гарантовати да обавеза стицаоца неће прећи утврђени износ. Као резултат тога, стицалац добија средство обештећења. Стицалац признаје средство обештећења у исто време када признаје обештећену ставку одмерену на истој основи као и обештећену ставку према потреби за резервисањима за процењене ненаплативе износе. Дакле, ако се обештећење односи на средство или обавезу који се признају на датум стицања и одмеравају по фер вредности на датум стицања, стицалац признаје средство обештећења на датум стицања одмерено по фер вредности на датум стицања. За средство обештећења одмерено по фер вредности, ефекти неизвесности будућих токова готовине због разматрања могућности наплате су укључени у меру фер вредности и засебно резервисање за процене није неопходно (параграф Б31 садржи повезано упутство за примену).

28 У неким околностима, обештећење се може односити на средство или обавезу који је изузетак од принципа признавања или одмеравања. На пример, обештећење се односи на потенцијалну обавезу која није призната на датум стицања јер његова фер вредност се не може поуздано одмерити на тај датум. Алтернативно, обештећење се може односити на средство или обавезу, на пример, који су резултат примања запосленог, које се одмерава на основи која није фер вредност на датум стицања. У тим околностима, средство обештећења се признаје и одмерава коришћењем претпоставки у складу са претпоставкама које се користе за одмеравање обештећене ставке, према процени руководства о могућности наплате средства обештећења и уговорним ограничењима за средство обештећења.

Изузеци од принципа одмеравања

Поново стечена права

29 Стицалац одмерава вредност поново стеченог права признатог као нематеријална имовина на основу преосталог услова повезаног уговора без обзира да ли би учесници на тржишту разматрали потенцијалне обнове уговора приликом одређивања фер вредности. У параграфима Б35 и Б36 се налази повезано упутство за примену.

Додела плаћања акцијама

30 Стицалац одмерава обавезу или инструмент капитала везан за размену по основу уговорених плаћања акцијама стеченог ентитета додељених плаћањима акцијама стицаоца у складу са методом у IFRS 2 *Плаћања акцијама*. (Овај IFRS се односи на резултат тог метода као “тржишна мера”.)

Средства која се држе за продају

31 Стицалац одмерава стечену обртну имовину (или групу за отуђење) која је класификована као имовина која се држи за продају на датум стицања у складу са IFRS 5 *Стална имовина која се држи за продају и престанак пословања* по фер вредности умањеној за трошкове продаје у складу са параграфима 15–18 тог IFRS.

Признавање и одмеравање гудвила или добитка од повољне куповине

32 Стицалац признаје гудвил на датум стицања одмерен као вишак (а) у односу на (б):

(а) збир:

(i) пренесене накнаде одмерене у складу са овим IFRS, који генерално захтева фер вредност на датум стицања (видети параграф 37);

(ii) износа учешћа без права контроле у стеченом ентитету одмереног у складу са овим IFRS; и

(iii) у пословној комбинацији оствареној у фазама (видети параграф 41 и 42), фер вредности на датум стицања стицаоцевог претходно држаног учешћа у капиталу у стеченом ентитету.

(б) нето износ препознатљиве стечене имовине и преузетих обавеза одмерених у складу са овим IFRS на датум стицања.

33 У пословној комбинацији у којој стицалац и стечени ентитет (или његови бивши власници) размењују само учешћа у капиталу, фер вредност на датум стицања учешћа у капиталу стеченог ентитета се може поузданије одмерити од фер вредности на датум стицања учешћа у капиталу стицаоца. Ако је тако, стицалац одређује износ гудвила коришћењем фер вредности на датум стицања учешћа у капиталу стеченог ентитета уместо фер вредности на датум стицања пренесеног учешћа у капиталу. Да би се одредио износ гудвила у пословној комбинацији у којој није пренесена никаква накнада, стицалац користи фер вредност на датум стицања свог учешћа у стеченом ентитету која је одређена коришћењем технике процене фер вредности пренесене накнаде на датум стицања (параграф 32(а)(i)). У параграфима Б46–Б49 се налази одговарајуће упутство за примену.

Повољне куповине

34 Повремено, стицалац обавља повољне куповине, које представљају пословну комбинацију у којој износ у параграфу 32(б) прелази збир износа утврђених у параграфу 32(а). Ако тај вишак остане и након примене захтева из параграфа 36, стицалац признаје резултирајући приход у билансу успеха на датум стицања. Приход треба да буде приписан стицаоцу.

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

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

(а) препознатљиву стечену имовину и преузете обавезе;

(б) учешћа без права контроле у стеченом ентитету, ако постоје;

(ц) за пословну комбинацију остварену у фазама, стицаоцево претходно држано учешће у капиталу у стеченом ентитету; и

(д) пренесену накнаду.

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

Пренесена накнада

37 Накнада пренесена у пословној комбинацији се одмерава по фер вредности, која се израчунава као сума фер вредности имовине пренесене од стране стицаоца на датум стицања, обавеза које је направио стицалац

бившим власницима стеченог ентитета и учешћа у капиталу која је емитовао стицалац. (Међутим, сваки део додељеног плаћања акцијама стеченог ентитета замењених за доделе које држе запослени стеченог ентитета који је укључен у пренесену накнаду у пословној комбинацији се одмерава у складу са параграфом 30, а не по фер вредности.) Примери потенцијалних форми накнаде су готовина, друга имовина, пословање или придружени ентитет стицаоца, *потенцијална накнада*, обични или приоритетни инструменти капитала, опције, варанти и учешћа чланова *заједничких ентитета*.

38 Пренесена накнада може укључивати имовину или обавезе стицаоца чије су књиговодствене вредности различите од њихових фер вредности на датум стицања (на пример, немонетарна имовина или пословања стицаоца). Ако је тако, стицалац поново одмерава пренесену имовину или обавезе до њихових фер вредности на датум стицања и признаје резултирајуће добитке или губитке, ако их има у билансу успеха. Међутим, понекад пренесена имовина или обавезе остају у комбинованом ентитету после пословне комбинације (на пример, зато што су имовина или обавезе пренесени стеченом ентитету, а не бившим власницима), и стицалац стога задржава контролу над њима. У тој ситуацији, стицалац одмерава ту имовину и обавезе по књиговодственим вредностима одмах пре датума стицања и не признаје у билансу успеха добитак или губитак од имовине или обавеза које контролише и пре и после пословне комбинације.

Потенцијална накнада

39 Накнада коју стицалац преноси у замену за стечени ентитет укључује сваку имовину или обавезу који резултирају од споразума о потенцијалној накнади (видети параграф 37). Стицалац признаје фер вредност на датум стицања потенцијалне накнаде као део накнаде пренесене у замену за стечени ентитет.

40 Стицалац класификује обавезу плаћања потенцијалне накнаде као обавезу или као капитал на основу дефиниција инструмента капитала и финансијске обавезе у параграфу 11 IAS 32 *Финансијски инструменти: презентација* или други применљиви IFRS. Стицалац класификује као имовину право на враћање претходно пренесене накнаде ако се одређени услови задовоље. У параграфу 58 се пружа упутство за накнадно рачуноводствено обухватање потенцијалне накнаде.

Додатно упутство за примену метода стицања на одређене облике пословних комбинација

Пословна комбинација остварена у фазама

41 Стицалац понекад добија контролу над стеченим ентитетом у ком је држао учешће у капиталу непосредно пре датума стицања. На пример, 31. децембра 20X1. ентитет А држи 35 процената учешћа у капиталу без права контроле у ентитету Б. Од датума куповине додатних 40% учешћа он има контролу над ентитетом Б. Овај IFRS се односи на такву трансакцију као што је пословна комбинација остварена у фазама, која се понекад назива постепено стицање.

42 У пословној комбинацији оствареној у фазама, стицалац поново одмерава своје претходно држано учешће у капиталу у стеченом ентитету по фер вредности на датум стицања и признаје резултирајући добитак или губитак, ако их има у добитку или губитку. У претходним извештајним периодима, стицалац је можда признавао промене вредности свог учешћа у капиталу у стеченом ентитету у укупном осталом резултату (на пример, пошто је инвестиција класификована као расположива за продају). Ако је тако, износ који је признат у укупном осталом резултату се признаје на истој основи као што би се захтевало да је стицалац отуђио директно претходно држано учешће у капиталу.

Пословна комбинација остварена без преноса накнаде

43 Стицалац понекад добија контролу над стеченим ентитетом без преноса накнаде. Метод стицања за рачуноводствено обухватање пословне комбинације се примењује на те комбинације. Такве околности су:

(а) Стечени ентитет поново купује довољан број својих акција за постојећег инвеститора (стицаоца) ради добијања контроле;

(б) Мањинска права вета престају да важе, а она су претходно спречавала стицаоца да контролише стечени ентитет у ком је стицалац држао мањинска права гласања;

(ц) Стицалац и стечени ентитет се договарају да комбинују своја пословања само уговором. Стицалац не преноси никакву накнаду у замену за контролу над стеченим ентитетом и не држи никаква учешћа у капиталу у стеченом ентитету, нити на датум стицања нити пре тога. Примери пословних комбинација остварених само уговором су спајање два пословања кроз споразум о спајању или формирањем корпорације котиране као две.

44 У пословној комбинацији оствареној само уговором, стицалац приписује власницима стеченог ентитета износ нето имовине стеченог ентитета признат у складу са овим IFRS. Другим речима, учешћа у капиталу у стеченом ентитету која држе друге стране осим стицаоца су учешћа без права контроле у стицаоцевим финансијским извештајима после комбинације чак и ако је резултат то да се сва учешћа у капиталу у стеченом ентитету приписују учешћу без права контроле.

Период одмеравања

45 Ако почетно рачуноводствено обухватање пословне комбинације није завршено до краја

извештајног периода у ком се комбинација јавља, стицалац извештава у својим финансијским извештајима о прелиминарним износима ставки за које је рачуноводствено обухватање непотпуно. Током периода одмеравања, стицалац ретроактивно коригује прелиминарне износе признате на датум стицања како би приказао нову информацију добијену о чињеницама и околностима које су постојале на датум стицања, да су биле познате, утицале би на одмеравање износа признатих на тај датум. Током периода одмеравања, стицалац такође признаје додатну имовину и обавезе ако добије нове информације о чињеницама и околностима које су постојале на датум стицања и, да су биле познате, резултирале би признавањем те имовине и обавеза на тај датум. Период одмеравања се завршава чим стицалац прими информације које је тражио о чињеницама и околностима које су постојале на датум стицања или сазна да се може добити још информација. Међутим, период одмеравања не може да траје дуже од годину дана након датума стицања.

46 Период одмеравања је период после датума стицања током ког стицалац може да коригује прелиминарне износе признате за пословну комбинацију. Период одмеравања обезбеђује стицаоцу довољно времена за добијање информација неопходних за идентификовање и одмеравање на датум стицања у складу са захтевима овог IFRS, за следеће:

(а) препознатљиву стечену имовину и преузете обавезе и учешћа без права контроле у стеченом ентитету;

(б) пренесене накнаде за стечени ентитет (или други износ који се користи за одмеравање гудвила);

(ц) у пословној комбинацији оствареној по фазама, учешћа у капиталу у стеченом ентитету које је претходно држао стицалац; и

(д) резултирајући гудвил или добитак од повољне куповине.

47 Стицалац разматра све релевантне факторе приликом одређивања да ли информације добијене после датума стицања треба да резултирају кориговањем признатих прелиминарних износа или да ли су те информације резултат догађаја који се јавио после датума стицања. Релевантни фактори укључују датум на који се добијају додатне информације и да ли стицалац може да идентификује разлог промене прелиминарних износа. Информације које се добију убрзо након датума стицања ће више одражавати околности које су постојале на датум стицања него информације добијене неколико месеци касније. На пример, продаја имовине трећој страни убрзо након датума стицања за неки износ који се значајно разликује од прелиминарне фер вредности одређене на тај датум ће вероватно указивати на грешку у прелиминарном износу, осим ако се не може идентификовати дејство догађаја на фер вредност.

48 Стицалац признаје повећање (смањење) прелиминарног износа за препознатљиву имовину (обавезу) смањењем (повећањем) гудвила. Међутим, нове информације добијене током периода одмеравања могу понекад резултирати кориговањем прелиминарних износа за више средстава или обавеза. На пример, стицалац је могао преузети обавезу плаћања одштете за несрећни случај у једној од фабрика стеченог ентитета, која се делимично или у пуном износу покрива полисом осигурања стеченог ентитета. Ако стицалац добије нове информације о тој обавези током периода одмеравања фер вредности на датум стицања, усклађивање гудвила резултира променом прелиминарног износа признатог као потраживање од осигураватеља.

49 Током периода одмеравања, стицалац признаје кориговања прелиминарних износа као да је рачуноводствено обухватање пословне комбинације завршено на датум стицања. Дакле, стицалац ревидира упоредне информације за претходне периоде презентоване у финансијским извештајима према потреби, укључујући вршење промена амортизације или других ефеката прихода признатих приликом завршавања почетног рачуноводственог обухватања.

50 Након што се период одмеравања заврши, стицалац ревидира рачуноводствено обухватање пословне комбинације само да би исправио грешку у складу са IAS 8 *Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке*.

Утврђивање шта је део трансакције пословне комбинације

51 Стицалац и стечени ентитет могу имати претходно пословни однос или други договор пре него што преговори о пословној комбинацији започну, или могу ступити у договор током преговора који су одвојени од пословне комбинације. У сваком од ове две ситуације, стицалац идентификује све износе који нису део онога што су стицалац и стечени ентитет (или његови бивши власници) разменили у пословној комбинацији, односно износе који нису део размене за стечени ентитет. Стицалац признаје као део примене метода стицања само накнаду пренесену за стечени ентитет и имовину стечену и обавезе преузете у замену за стечени ентитет. Засебне трансакције се рачуноводствено обухватају у складу са релевантним IFRS.

52 Трансакција коју је стицалац започео или ју је започео неко у његово име или ју је започео првенствено ради добити стицаоца или комбинованог ентитета, а не првенствено ради добити стеченог ентитета (или његових бивших власника) пре комбинације ће вероватно бити засебна трансакција. Следе примери засебних трансакција које не треба укључити у примену метода стицања:

(а) трансакција којом се у ствари решавају претходно постојећи односи између стицаоца и стеченог ентитета;

(б) трансакција којом се даје надокнада запосленима или бившим власницима стеченог ентитета за будуће услуге; и

(ц) трансакција којом се стеченом ентитету или његовим бившим власницима рефундирају стицаочеви трошкови везани за стицање.

У параграфима Б50–Б62 се даје повезано упутство за примену.

Трошкови везани за стицање

53 Трошкови везани за стицање су трошкови којима је стицалац изложен да би остварио пословну комбинацију. Ти трошкови укључују накнаде налазача (посредника); накнаде за саветодавне, правне, рачуноводствене услуге, услуге процењивања и друге професионалне или консултантске услуге; опште административне трошкове, укључујући трошкове одржавања одељења за интерна стицања; и трошкове регистровања и емитовања дужничких и власничких хартија од вредности. Стицалац рачуноводствено обухвата трошкове везане за стицање као расходе у периодима у којима трошкови настају и услуге се примају уз један изузетак. Трошкови емитовања дужничких и власничких хартија од вредности се признају у складу са IAS 32 и IAS 39.

Накнадно одмеравање и рачуноводствено обухватање

54 Генерално, стицалац накнадно одмерава и рачуноводствено обухвата стечену имовину, преузете или настале обавезе и инструменте капитала емитоване у пословној комбинацији у складу са другим применљивим IFRS за те ставке, у зависности од њихове природе. Међутим, овај IFRS даје упутство за накнадно одмеравање и рачуноводствено обухватање следеће стечене имовине, преузетих или насталих обавеза и инструмената капитала емитованих у пословној комбинацији:

(а) поново стечена права;

(б) потенцијалне обавезе признате на датум стицања;

(ц) средства обештећења; и

(д) потенцијална накнада.

У параграфу Б63 се налази повезано упутство за примену.

Поново стечена права

55 Поново стечено право признато као нематеријална имовина се амортизује током преосталог уговорног периода уговора којим је право додељено. Стицалац који накнадно прода поново стечено право трећој страни укључује књиговодствену вредност нематеријалне имовине у одређивање добитка или губитка приликом продаје.

Потенцијалне обавезе

56 Након почетног признавања и док се обавеза не измири, поништи или истекне, стицалац одмерава потенцијалну обавезу признату у пословној комбинацији као виши од следећа два износа:

(а) износ који би се признао у складу са IAS 37; и

(б) почетно признати износ умањен за, ако је прикладно, кумулативну амортизацију признату у складу са IAS 18 *Приходи*.

Овај захтев на важи за уговоре рачуноводствено обухваћене у складу са IAS 39.

Средства обештећења

57 На крају сваког наредног извештајног периода, стицалац одмерава средство обештећења које је признато на датум стицања на истој основи као и обештећена обавеза или средство, према свим уговорним ограничењима износа и за средство обештећења које није накнадно одмерено по фер вредности, процену руководства о могућности наплате средства обештећења. Стицалац престаје да признаје средство обештећења тек када наплати, прода га или на други начин изгуби право на њега.

Потенцијална накнада

58 Неке промене фер вредности потенцијалне накнаде коју стицалац признаје после датума стицања могу бити резултат додатних информација које је стицалац добио након тог датума о чињеницама и околностима које су постојале на датум стицања. Такве промене су кориговања у периоду одмеравања у складу са параграфима 45–49. Међутим, промене које су резултат догађаја после датума стицања, као што је достизање циљне зараде, достизање утврђене цене акција или достизање репера у пројекту развоја и истраживања нису кориговања у периоду одмеравања. Стицалац рачуноводствено обухвата промене фер вредности потенцијалне накнаде које нису кориговања у периоду одмеравања на следећи начин:

(а) Потенцијална накнада класификована као капитал се не одмерава поново и накнадно измирење се рачуноводствено обухвата у оквиру капитала;

(б) Потенцијална накнада класификована као имовина или обавеза која:

(i) је финансијски инструмент и у делокругу је IAS 39, одмерава се по фер вредности, а евентуални резултирајући добитак или губитак се признаје или у добитку и губитку или у укупном осталом резултату у складу са тим IFRS;

(ii) није у делокругу IAS 39, рачуноводствено се обухвата у складу са IAS 37 или другим IFRS, како је адекватно.

Обелодањивања

59 Стицалац обелодањује информације које омогућавају корисницима финансијских извештаја да процене природу и финансијски ефекат пословне комбинације која је настала или:

(а) током текућег извештајног периода; или

(б) после краја извештајног периода, али пре него што је одобрено објављивање финансијских извештаја.

60 Да би се остварио циљ из параграфа 59, стицалац обелодањује информације утврђене у параграфима Б64–Б66.

61 Стицалац обелодањује информације које омогућавају корисницима финансијских извештаја да процене финансијске ефекте кориговања признатих у текућем извештајном периоду која се односе на пословне комбинације које су настале током периода или у претходним извештајним периодима.

62 Да би се остварио циљ из параграфа 61, стицалац обелодањује информације утврђене у параграфу Б67.

63 Ако одређена обелодањивања која се захтевају овим и другим IFRS не задовољавају циљеве утврђене у параграфима 59 и 61, стицалац обелодањује све информације које су неопходне за задовољавање тих циљева.

Датум ступања на снагу и прелазне одредбе

Датум ступања на снагу

64 Овај IFRS се примењује проспективно на пословне комбинације чији је датум стицања на дан почетка првог годишњег извештајног периода или касније, а тај период почиње 1. јула 2009. године или касније. Ранија примена је дозвољена. Најранија примена овог IFRS односи се на почетку годишњег извештајног периода који почиње 30. јуна 2007. или касније. Ако ентитет буде примењивао овај IFRS пре 1. јула 2009, треба да обелодани ту чињеницу и истовремено примењује и IAS 27 (измењен 2008.).

Прелазне одредбе

65 Имовина и обавезе које су настале као резултат пословних комбинација чији су датуми стицања претходили примени овог IFRS се не коригују по примени овог IFRS.

66 Ентитет, као што је заједнички ентитет, који још није примењивао IFRS 3 и имао је једну или више пословних комбинација које су рачуноводствено обухваћене коришћењем метода куповине примењују прелазне одредбе у параграфима Б68 и Б69

Порези на добитак

67 Код пословних комбинација у којима је датум стицања био пре примене овог IFRS, стицалац примењује захтеве параграфа 68 IAS 12, које су измењене овим IFRS, проспективно. То значи да стицалац не треба да коригује рачуноводствену евиденцију за раније пословне комбинације за претходно признате промене које се односе на одложена пореска средства. Међутим, од датума када се овај IFRS примењује, стицалац признаје као кориговање добитка или губитка (или, ако се захтева IAS 12, изван добитка или губитка), промене тих одложених пореских средстава.

Повлачење IFRS 3 (2004.)

68 Овај IFRS замењује IFRS 3 *Пословне комбинације* (објављен 2004. године).

Прилог А

Дефиниције

Овај прилог представља саставни део овог IFRS.

Стечени ентитет

Пословање или пословања над којима **стицалац** добија контролу у **пословној комбинацији**.

Стицалац

Ентитет који добија контролу над **стеченим ентитетом**.

Датум стицања

Датум на који **стицалац** добија контролу над **стеченим ентитетом**.

Пословање

Интегрисани скуп активности и имовине (средстава) који се воде и којима се управља у сврху остварења приноса у форми дивиденди, нижих трошкова или других економских користи директно за инвеститоре или друге власнике, чланове, учеснике

Пословна комбинација

Трансакција или други догађај у ком **стицалац** добија контролу над једним или више **пословања**. Трансакције које се понекад називају «истинска спајања» или «спајања једнаких» су такође **пословне комбинације** као што се ти термини користе у овом IFRS.

Потенцијална накнада

Обично, обавеза **стицаоца** да пренесе додатна средства или **учешће у капиталу** бившим власницима **стеченог ентитета** као део размене ради **контроле** над стеченим ентитетом ако се утврђени будући догађаји десе или услови задовоље. Међутим, потенцијална накнада такође може стицаоцу дати право на повраћај претходно пренесене накнаде ако се утврђени услови задовоље.

Контрола

Моћ управљања финансијским и пословним политикама ентитета са циљем остварења користи од његових активности.

Учешћа у капиталу

За потребе овог IFRS, термин *учешћа у капиталу* се користи у ширем значењу власничких учешћа ентитета које поседују инвеститори, учешћа чланова или учесника у **заједничким ентитетима**.

Фер вредност

Износ за који се неко средство може разменити или обавеза измирити између обавештених, вољних страна у оквиру независне трансакције.

Гудвил

Имовина која представља будуће економске користи које потичу од друге имовине стечене у **пословној комбинацији** која се не може појединачно идентификовати и одвојено признати.

Препознатљив

Имовина је *препознатљива* ако:

(а) је или одвојива, односно може се одвојити или оделити од ентитета и продати, пренети, лиценцирати, изнајмити или разменити или појединачно или заједно путем повезаног уговора, препознатљива имовина или обавезе, без обзира на то да ли ентитет намерава да то уради или не; или

(б) или настаје по основу уговорних или других законитих права, без обзира да ли су та права преносива или одвојива од ентитета или од других права и обавеза.

Нематеријална имовина

Препознатљива немонетарна имовина без физичке суштине.

Заједнички ентитет

Ентитет, осим ентитета поседованог од стране инвеститора, који обезбеђује дивиденде, ниже трошкове или друге економске користи директно својим **власницима**, члановима или учесницима. На пример, заједничко осигуравајуће друштво, кредитна унија и задружни ентитет су заједнички ентитети.

Учешће без права контроле

Капитал у зависном ентитету који не припада, директно или индиректно, матичном ентитету.

Власници

За потребе овог IFRS, термин *власници* се користи у ширем значењу које подразумева лица која држе **учешћа у капиталу** ентитета који поседују инвеститори и власници или чланови, учесници **заједничких ентитета**.

Прилог Б

Упутство за примену

Овај прилог је саставни део IFRS.

Пословне комбинације ентитета под заједничком контролом (примена параграфа 2 (ц))

Б1 Овај IFRS се не примењује на пословне комбинације ентитета или пословања под заједничком контролом. Пословна комбинација у којој учествују ентитети или пословања под заједничком контролом је пословна комбинација у којој све ентитете или пословања који се комбинују, у крајњој инстанци контролише иста страна или стране пре и после пословне комбинације и та контрола није пролазна.

Б2 Сматра се да група лица контролише ентитет када, као резултат уговорних споразума, она колективно имају моћ да управљају његовим финансијским и пословним политикама да би добила користи од његових активности. Дакле, пословна комбинација је изван делокруга овог IFRS када иста група лица, као резултат уговорних споразума, има крајњу колективну моћ да управља финансијским и пословним политикама сваког од ентитета који учествује у пословној комбинацији да би добила користи од њихових активности, и та крајња колективна моћ није пролазна.

Б3 Ентитет може да буде контролисан од стране појединца или групе појединаца који делују заједно према уговорном споразуму, и тај појединац или група појединаца могу да не подлежу захтевима IFRS за финансијским извештавањем. Дакле, није неопходно да ентитети који учествују у пословној комбинацији буду укључени у круг консолидовања да би се сматрало да пословна комбинација укључује ентитете под заједничком контролом.

Б4 Мера учешћа без права контроле у сваком ентитету који учествује у пословној комбинацији пре и после комбинације није релевантна за одређивање да ли комбинација укључује ентитет под заједничком контролом. Слично томе, чињеница да је један од ентитета који учествују у пословној комбинацији, зависни ентитет који је искључен из консолидованих финансијских извештаја, није релевантна за одређивање да ли комбинација укључује ентитете под заједничком контролом.

Идентификовање пословне комбинације

Б5 У овом IFRS пословна комбинација се дефинише као трансакција или други догађај у ком стицалац добија контролу над једним или више пословања. Стицалац би могао да добије контролу над стеченим ентитетом на разне начине, на пример:

(а) преносом готовине, еквивалената готовине или друге имовине (укључујући нето имовину која чини пословање);

(б) преузимањем обавеза;

(ц) емитовањем инструмената капитала;

(д) обезбеђивањем више врста накнаде;

(е) без преноса накнаде, укључујући комбинације које настају само на бази уговора (видети параграф

43).

Б6 Пословна комбинација може бити структурирана на различите начине због законских, пореских или других разлога који укључују али се не ограничавају на следеће околности:

(а) једно или више пословања постају зависни ентитети стицаоца или се нето имовина једног или више пословања законски споје код стицаоца;

(б) један ентитет који учествује у пословној комбинацији пренесе своју нето имовину или његови власници пренесу своја учешћа у капиталу, на други ентитет који се комбинује или његове власнике;

(ц) сви ентитети који учествују у пословној комбинацији пренесу своју нето имовину, или власници тих ентитета пренесу своја учешћа у капиталу, на тек формиран ентитет (понекад се то назива трансакција спајања); или

(д) група бивших власника једног од ентитета који учествује у пословној комбинацији добија контролу над комбинованим ентитетом.

Дефиниција пословања (примена параграфа 3)

Б7 Пословање се састоји од инпута и процеса који се примењују на те инпуте, а који могу да стварају аутпуте. Иако пословања обично имају аутпуте, аутпути се не захтевају за интегрисани скуп да би се испунили услови да представља пословање. Три елемента пословања се дефинишу на следећи начин:

(а) **Инпут:** Сваки економски ресурс који ствара, или има могућност да ствара аутпуте када се на њега примене један или више процеса. Примери су стална имовина (укључујући нематеријалну имовину или права коришћења сталне имовине), интелектуална својина, могућност добијања приступа неопходним материјалима или правима и запосленима;

(б) **Процес:** Сваки систем, стандард, протокол, конвенција или правило који, када се примени на инпут

или инпуте, ствара или има могућност да ствара аутпуте. Примери су процеси стратешког управљања, оперативни процеси и процеси управљања ресурсима. Ови процеси се обично документују, али организована радна снага са неопходном вештинама и искуством која поштује правила и конвенције може обезбедити неопходне процесе који се могу примењивати на инпуте ради стварања аутпута. (Рачуноводство, фактурисање, обрачун зарада и други административни системи обично нису процеси који се користе за стварање аутпута.);

(ц) **Аутпут:** Резултат инпута и процеса који се примењује на оне инпуте који обезбеђују или имају могућност да обезбеђују принос у виду дивиденди, нижих трошкова или других економских користи директно инвеститорима или другим власницима, члановима или учесницима.

Б8 Да би се могао водити и да би се могло њиме управљати у дефинисане сврхе, интегрисани скуп активности и имовине захтева два суштинска елемента – инпуте и процесе који се примењују на те инпуте, који се заједно користе или ће се користити за стварање аутпута. Међутим, није потребно да пословање садржи све инпуте или процесе које је продавац користио за рад тог пословања ако су учесници на тржишту у стању да стекну пословање и наставе да производе аутпуте, на пример, интегрисањем пословања у своје инпуте и процесе.

Б9 Природа елемената пословања варира у зависности од делатности и структуре пословања (активности), укључујући фазу развоја ентитета. Успостављена пословања често имају многе различите врсте инпута, процеса и аутпута, док нова пословања често имају мало инпута и процеса и понекад само један аутпут (производ). Скоро сва пословања такође имају обавезе, али није неопходно да пословање има обавезе.

Б10 Може се десити да интегрисани скуп активности и имовине у развојној фази нема аутпуте. Ако их нема, стицалац треба да размотри друге факторе да би одредио да ли је тај скуп пословање. Ти фактори укључују, али се не ограничавају на то да ли:

(а) је скуп започео планиране главне активности;

(б) скуп има запослене, интелектуалну својину и друге аутпуте и процесе који би се могли применити на те инпуте;

(ц) скуп ради на остварењу плана производње аутпута; и

(д) ће скуп моћи да добије приступ клијентима који ће купити аутпуте.

Не треба сви ти фактори да буду присутни да би одређени интегрисани скуп активности и имовине у фази развоја могао да испуни услове да представља пословање.

Б11 Одређивање да ли је одређени скуп активности и имовине пословање треба да се базира на томе да ли тај интегрисани скуп учесници на тржишту могу да воде и да њиме управљају као пословањем. Дакле, када се оцењује да ли је одређени скуп пословање, није релевантно да ли је продавац руководио тим скупом као пословањем или да ли стицалац намерава да руководи тим скупом као пословањем.

Б12 У одсуству доказа који говоре супротно, претпоставља се да је одређени скуп имовине и активности у ком је присутан гудвил пословање. Међутим, није неопходно да пословање има гудвил.

Идентификовање стицаоца (примена параграфа 6 и 7)

Б13 Упутство из IAS 27 *Консолидовани и појединачни финансијски извештаји* се користи за идентификовање стицаоца – ентитета који добија контролу над стеченим ентитетом. Ако је до пословне комбинације дошло, али примена упутства из IAS 27 не указује јасно који од ентитета учесника у пословној комбинацији је стицалац, разматрају се фактори из параграфа Б14–Б18 када се то одређује.

Б14 У пословној комбинацији извршеној првенствено преносом готовине или друге имовине или прављењем обавеза, стицалац је обично ентитет који преноси готовину или другу имовину или прави обавезе.

Б15 У пословној комбинацији извршеној првенствено размењивањем учешћа у капиталу, стицалац је обично ентитет који емитује своја учешћа у капиталу. Међутим, у неким пословним комбинацијама, које се обично називају “обрнута стицања” ентитет који емитује је стечени ентитет. У параграфима Б19–Б27 се даје упутство за рачуноводствено обухватање обрнутих стицања. Друге релевантне чињенице и околности се такође разматрају када се идентификује стицалац у пословној комбинацији извршеној размењивањем учешћа у капиталу, укључујући:

(а) *права гласања у комбинованом ентитету после пословне комбинације* – Стицалац је обично ентитет који учествује у пословној комбинацији, а чији власници као група задржавају или примају највећи део права гласања у комбинованом ентитету. Када се одређује која група власника задржава или прима највећи део права гласања, ентитет разматра постојање свих неуобичајених или посебних договора о гласању, опција, вараната или конвертибилних хартија од вредности;

(б) *постојање великог мањинског учешћа са правом гласа ако ниједан власник или организована група немају значајно учешће са правом гласа* – Стицалац је обично ентитет који учествује у пословној комбинацији, а чији само један власник или организована група власника држи највеће мањинско учешће са правом гласа у комбинованом ентитету;

(ц) *састав руководећег тела комбинованог ентитета* – Стицалац је обично ентитет који се комбинује, а чији власници могу да бирају или именују или смењују већину чланова руководећег тела комбинованог ентитета;

(д) *састав вишег руководства комбинованог ентитета* – Стицалац је обично ентитет који учествује у

пословној комбинацији, а чије (бивше) руководство доминира руководством комбинованог ентитета;

(е) *услови размене учешћа у капиталу* – Стицалац је обично ентитет који учествује у пословној комбинацији, а који плаћа премију на фер вредност учешћа у капиталу другог ентитета или других ентитета који учествују у пословној комбинацији пре комбинације.

Б16 Стицалац је обично ентитет који учествује у пословној комбинацији, а који је значајно већи (мерено у, на пример, имовини, приходима или добити) од другог ентитета или других ентитета који се комбинују.

Б17 У пословној комбинацији у којој учествује више ентитета, одређивање стицаоца укључује разматрање, између осталог, и тога који од ентитета учесника у пословној комбинацији је иницирао комбинацију, као и величину сваког ентита који се комбинује.

Б18 Нови ентитет формиран у циљу остварења пословне комбинације није нужно стицалац. Ако се нови ентитет успостави у циљу емитовања учешћа у капиталу ради остварења пословне комбинације, један од ентитета који се комбинују, а који је постојао пре пословне комбинације се идентификује као стицалац применом упутства из параграфа Б13–Б17. Супротно томе, нови ентитет који преноси готовину или другу имовину или прави обавезе као накнаду, може бити стицалац.

Обрнута стицања

Б19 Обрнуто стицање се јавља када се ентитет који емитује хартије од вредности (законски стицалац) идентификује као стечени ентитет у рачуноводствене сврхе на основу упутства из параграфа Б13–Б18. Ентитет чија учешћа у капиталу су стечена (законски стечени ентитет) мора бити стицалац у рачуноводствене сврхе да би се трансакција сматрала обрнутим стицањем. На пример, обрнута стицања се понекад јављају када ентитет у приватном власништву жели да постане јавно котиран ентитет али не жели да региструје своје акције на берзи. Да би то урадио, приватни ентитет организује да ентитет који се јавно котира стекне учешћа у његовом капиталу у замену за учешћа у капиталу овог ентитета који се јавно котира. У овом примеру, ентитет који се јавно котира је **законски стицалац** зато што је емитовао своја учешћа у капиталу, а приватни ентитет је **законски стечени ентитет** јер су његова учешћа у капиталу стечена. Међутим, примена упутства из параграфа Б13–Б18 резултира идентификовањем:

(а) ентитета који се јавно котира као стеченог ентитета у рачуноводствене сврхе (рачуноводствени стечени ентитет); и

(б) приватног ентитета као стицаоца у рачуноводствене сврхе (рачуноводствени стицалац).

Рачуноводствени стечени ентитет мора задовољити дефиницију пословања да би се трансакција рачуноводствено обухватала као обрнуто стицање и сви принципи признавања и одмеравања у овом IFRS, укључујући захтев за признавањем гудвила се примењују.

Одмеравање пренесене накнаде

Б20 У обрнутом стицању, рачуноводствени стицалац обично не емитује никакву накнаду за стечени ентитет. Уместо тога, рачуноводствени стечени ентитет обично емитује своје акције власницима рачуноводственог стицаоца. У складу са тим, фер вредност на датум стицања пренесене накнаде од стране рачуноводственог стицаоца за његово учешће у рачуноводственом стеченом ентитету се базира на броју учешћа у капиталу која би законски зависни ентитет морао да емитује да би дао власницима законског матичног ентитета учешћа у капиталу са истим процентом у комбинованом ентитету који је резултат обрнутог стицања. Фер вредност броја учешћа у капиталу израчуната на тај начин се може користити као фер вредност накнаде пренесене у замену за стечени ентитет.

Припрема и презентација консолидованих финансијских извештаја

Б21 Консолидовани финансијски извештаји припремљени после обрнутог стицања се објављују под називом законског матичног ентитета (рачуноводствено стеченог ентитета) али се у напоменама описују као наставак финансијских извештаја законски зависног ентитета (рачуноводственог стицаоца) уз једно кориговање, а то је ретроактивно кориговање законског капитала рачуноводственог стицаоца како би се приказао законски капитал рачуноводствено стеченог ентитета. То кориговање се захтева да би се приказао капитал законског матичног ентитета (рачуноводствено стеченог ентитета). Упоредне инфромације презентоване у тим консолидованим финансијским извештајима се такође ретроактивно коригују да би се приказао законски капитал законског матичног ентитета (рачуноводствено стеченог ентитета).

Б22 Пошто консолидовани финансијски извештаји представљају наставак финансијских извештаја ентитета законски зависних ентитета, у консолидованим финансијским извештајима се приказују:

(а) имовина и обавезе законски зависног ентитета (рачуноводствено стеченог стицаоца). признате и одмерене по својим књиговодственим вредностима исказаним пре комбинације;

(б) имовина и обавезе законског матичног ентитета (рачуноводствено стеченог ентитета) признате и одмерене у складу са овим IFRS;

(ц) нераспоређена добит и друга салда на рачунима капитала законског зависног ентитета (рачуноводственог стицаоца) **пре** пословне комбинације;

(д) износ признат као емитована учешћа у капиталу у тим консолидованим финансијским извештајима се одређује додавањем емитованог учешћа у капиталу законски зависног ентитета (рачуноводственог стицаоца) који у оптицају непосредно пре пословне комбинације на фер вредност законског матичног ентитета (рачуноводствено стеченог ентитета) одређену у складу са овим IFRS. Међутим, структура капитала (односно број и врста емитованих учешћа у капиталу) одражава структуру капитала законског матичног ентитета (рачуноводствено стеченог ентитета), укључујући и учешћа у капиталу која је емитовао законски матични ентитет како би остварио комбинацију. У складу са тим, структура капитала законског зависног ентитета (рачуноводственог стицаоца) се преправља коришћењем рачна размене утврђеног у споразуму о стицању како би се одразио број акција законског матичног ентитета (рачуноводствено стеченог ентитета) емитованих у обрнутом стицању;

(е) пропорционални удео учешћа без права контроле у књиговодственим вредностима нераспоређене добити и других учешћа у капиталу пре комбинације, законски зависног ентитета (рачуноводственог стицаоца), што је размотрено у параграфима Б23 и Б24.

Учешћа без права контроле

Б23 У обрнутом стицању, неки од власника законског зависног ентитета (рачуноводственог стицаоца) могу да не размењују своја учешћа у капиталу за учешћа у капиталу законског матичног ентитета (рачуноводствено стеченог ентитета). Ови власници се третирају као учешће без права контроле у консолидованим финансијским извештајима припремљеним након обрнутог стицања. Ово је због тога што власници законског зависног ентитета који не размене своја учешћа у капиталу за учешћа у капиталу законског стицаоца имају учешће само у резултатима и нето имовини законског зависног ентитета – не и у резултатима и нето имовини комбинованог ентитета. И обратно, власници законског стицаоца, без обзира што је законски стицалац стечени ентитет у рачуноводствене сврхе имају учешће у резултатима и нето имовини комбинованог ентитета.

Б24 Имовина и обавезе законског стеченог ентитета се одмеравају и признају у консолидованим финансијским извештајима по њиховим књиговодственим вредностима пре комбинације (видети параграф Б22(а)). Дакле, у обрнутом стицању учешће без права контроле одражава сразмерно учешће акционара без права контроле у књиговодственим вредностима нето имовине законског стеченог ентитета пре комбинације чак и ако се учешћа без права контроле у другим стицањима одмеравају по својој фер вредности на датум стицања.

Зарада по акцији

Б25 Као што је истакнуто у параграфу Б22(д), структура капитала, која се појављује у консолидованим финансијским извештајима припремљеним након обрнутог стицања, одражава структуру капитала законског стицаоца (рачуноводствено стеченог ентитета), укључујући учешћа у капиталу која је емитовао законски стицалац како би остварио пословну комбинацију.

Б26 Код израчунавања пондерисаног просечног броја обичних акција у оптицају (имениоца израчунавања зараде по акцији) током периода у ком је дошло до обрнутог стицања:

(а) број обичних акција у оптицају од почетка тог периода до датума стицања се израчунава на основу пондерисаног просечног броја обичних акција законски стеченог ентитета (рачуноводственог стицаоца) у оптицају током периода помноженог са рациом размене утврђеним у споразуму о спајању; и

(б) број обичних акција у оптицају од датума стицања до краја тог периода је стварни број обичних акција законског стицаоца (рачуноводствено стеченог ентитета), које су у оптицају током тог периода.

Б27 Основна зарада по акцији обелодањена за сваки упоредиви период пре датума стицања који је приказан у консолидованим финансијским извештајима након обрнутог стицања се израчунава дељењем:

(а) добитка или губитка законски стеченог ентитета који се може приписати власницима обичних акција у сваком од тих периода; са

(б) историјским пондерисаним просечним бројем обичних акција у оптицају законски стеченог ентитета поможеним рациом размене утврђеним у споразуму о стицању.

Признавање одређене стечене имовине и преузетих обавеза (примена параграфа 10–13)

Пословни лизинг

Б28 Стицалац не признаје никакву имовину ни обавезе везане за пословни лизинг у ком је стечени ентитет корисник лизинга осим према захтевима из параграфа Б29 и Б30.

Б29 Стицалац одређује да ли су услови сваког оперативног лизинга у ком је стечени ентитет корисник лизинга повољни или неповољни. Стицалац признаје нематеријалну имовину ако су услови оперативног лизинга повољни у односу на тржишне услове, а обавезу ако су услови неповољни у односу на тржишне услове. У параграфу Б42 се даје упутство за одмеравање фер вредности на датум стицања имовине која је предмет оперативног лизинга у ком је стечени ентитет давалац лизинга.

Б30 Препознатљива нематеријална имовина се може повезати са оперативним лизингом, што се може

доказати спремношћу учесника на тржишту да плате цену за лизинг чак ако се он даје по тржишним условима. На пример, лизинг гејтова на аеродрому или локала у главном тржном центру може обезбедити улаз на тржиште или друге економске користи које испуњавају услове да буду препознатљива нематеријална имовина, на пример, однос са клијентима. У тој ситуацији, стицалац признаје повезану препознатљиву нематеријалну имовину у складу са параграфом Б31.

Нематеријална имовина

Б31 Стицалац признаје, одвојено од гудвила, препознатљиву нематеријалну имовину стечену у пословној комбинацији. Нематеријална имовина је препознатљива ако задовољава или критеријум одвојивости или уговорни критеријум.

Б32 Нематеријална имовина која задовољава уговорно–правни критеријум је препознатљива чак и ако имовина није преносива или одвојива од стеченог ентитета или других права и обавеза. На пример:

(а) стечени ентитет узима производни објекат под оперативним лизингом чији су услови повољни у односу на тржишне услове. Услови лизинга експлицитно забрањују пренос лизинга (или продајом или подлизингом). Износ по ком су услови лизинга повољни у поређењу са условима текућих тржишних трансакција за исте или сличне ставке представља нематеријалну имовину која задовољава уговорно–правни критеријум за признавање одвојено од гудвила, чак и ако стицалац не може да прода или на други начин пренесе уговор о лизингу;

(б) стечени ентитет поседује и користи нуклеарну електрану. Лиценца за рад те електране представља нематеријалну имовину која задовољава уговорно–правни критеријум за признавање одвојено од гудвила, чак и ако стицалац не може да је прода или пренесе одвојено од стечене електране. Стицалац може да призна фер вредност пословног лизинга и фер вредност електране као само једно средство за потребе финансијског извештавања ако су векови трајања та два средства слични;

(ц) стечени ентитет поседује патент за технологију. Лиценцирао је тај патент другима за искључиву употребу ван домаћег тржишта и у замену добија утврђени проценат будућег прихода из иностранства. И патент за технологију и повезани уговор о лиценци задовољавају уговорно–правни критеријум за признавање одвојено од гудвила чак и када продаја или замена патента и повезаног уговора о лиценци одвојено једно од другог не би била практична.

Б33 Критеријум одвојивости значи да стечена нематеријална имовина може да се одвоји или одели од стеченог ентитета и прода, пренесе, лиценцира, изнајми или размени или појединачно или заједно путем повезаног уговора, препознатљиву имовину или обавезу. Нематеријална имовина коју би стицалац могао да прода, лиценцира, или на други начин замени за другу вредну ствар задовољава критеријум одвојивости чак и ако стицалац не намерава да је прода, лиценцира или замени. Стечена нематеријална имовина задовољава критеријум одвојивости ако постоје докази о трансакцијама размене за ту врсту имовине или имовину сличне врсте, чак и ако те трансакције нису честе и без обзира на то да ли стицалац учествује у њима. На пример, листе корисника и претплатника су често лиценциране и стога морају задовољавати критеријум одвојивости. Чак и ако стечени ентитет сматра да се његове листе корисника разликују од других листа корисника, чињеница да се листе корисника често лиценцирају генерално значи да стечена листе корисника задовољава критеријум одвојивости. Међутим, листа корисника стечена у пословној комбинацији не би задовољавала критеријум одвојивости ако услови поверљивости или други споразуми забрањују ентитету да продаје, даје под лизинг или на други начин размењује информације о својим корисницима.

Б34 Нематеријална имовина која се појединачно не може одвојити од стеченог ентитета или ентитета који учествују у пословној комбинацији задовољава критеријум одвојивости ако се она може идентификовати ако је њено идентификовање дефинисано односним уговором, препознатљивом имовином или обавезом. На пример:

(а) учесници на тржишту размењују обавезе улагања и повезану нематеријалну имовину у облику односа (права) инвеститора у трансакцијама размене које се могу идентификовати. Дакле, стицалац признаје нематеријалну имовину у облику односа (права) инвеститора одвојено од гудвила;

(б) стечени ентитет поседује регистровану марку и документовану, али непатентирану техничку стручност коју користи за израду маркираног производа. У циљу преноса власништва над марком, од власника се захтева да пренесе и све друго што је неопходно да би нови власник могао да производи производ или пружа услугу који ће бити исти као и производ који је производио бивши власник. Пошто се непатентирана техничка стручност мора одвојити од стеченог ентитета или комбинованог ентитета и продати ако се повезана марка прода, она задовољава критеријум одвојивости.

Поново стечена права

Б35 Као део пословне комбинације, стицалац може да поново стекне право, које је претходно доделио стеченом ентитету, на коришћење једног или више признатих или непризнатих стицаочевих средстава. Примери таквих права су право коришћења стицаочеве марке под уговором о франшизи или право коришћења стицаочеве технологије према уговору о лиценцирању технологије. Поново стечено право је препознатљива нематеријална имовина коју стицалац признаје одвојено од гудвила. У параграфу 29 се даје упутство за одмеравање поново

стеченог права и у параграфу 55 се даје упутство о накнадном рачуноводственом обухватању поново стеченог права.

Б36 Уколико су услови уговора, на основу којих настаје поново стечено право, повољни или неповољни у односу на услове текућих тржишних трансакција за исту или сличне ставке, стицалац признаје добитак или губитак од измирења. У параграфу 29 се даје упутство за одмеравање тог добитка или губитка од измирења.

Постојећа радна снага или друге ставке које нису препознатљиве

Б37 Стицалац укључује у гудвил вредност стечене нематеријалне имовине која није препознатљива на датум стицања. На пример, стицалац може приписати вредност постојању прикупљене радне снаге, а то је постојећи скуп запослених који дозвољава стицаоцу да настави да користи стечено пословање од датума стицања. Постојећа радна снага не представља интелектуални капитал квалификоване радне снаге – (често специјализовано) знање и искуство које запослени стеченог ентитета доносе на своје послове. Пошто постојећа радна снага није препознатљива имовина коју треба признати одвојено од гудвила, свака вредност која јој се приписује, обухвата се гудвилем.

Б38 Стицалац такође укључује у гудвил сваку вредност која се приписује ставкама које не испуњавају услове да буду имовина на датум стицања. На пример, стицалац може да припише вредност потенцијалним уговорима о којима стечени ентитет преговара са потенцијалним новим корисницима на датум стицања. Пошто ти потенцијални уговори сами нису имовина на датум стицања, стицалац их не признаје одвојено од гудвила. Стицалац не треба накнадно да рекласификује вредност тих уговора из гудвила за догађаје који се дешавају након датума стицања. Међутим, стицалац треба да процени чињенице и околности које окружују догађаје који се јављају убрзо након стицања да би утврдили да ли је одвојива препознатљива нематеријална имовина постојала на датум стицања.

Б39 Након почетног признавања, стицалац рачуноводствено обухвата нематеријалну имовину стечену у пословној комбинацији у складу са одредбама IAS 38 *Нематеријална имовина*. Међутим, као што се описује у параграфу 3 IAS 38, рачуноводствено обухватање неке стечене нематеријалне имовине након почетног признавања се прописује другим IFRS.

Б40 Критеријум препознатљивости одређује да ли се препознатљива имовина признаје одвојено од гудвила. Међутим, критеријуми нити дају упутства за одмеравање фер вредности нематеријалне имовине нити ограничавају претпоставке које се користе за процењивање фер вредности нематеријалне имовине. На пример, стицалац би узео у обзир претпоставке које би разматрали учесници на тржишту, као што су очекивања будућих обнова уговора приликом одмеравања фер вредности. Није неопходно да саме обнове задовољавају критеријуме препознатљивости (ипак погледати параграф 29 у ком се утврђује изузетак од принципа одмеравања фер вредности за поново стечена права призната у пословној комбинацији). У параграфима 36 и 37 IAS 38 се дају упутства за утврђивање да ли нематеријалну имовину треба комбиновати у једну рачуноводствену јединицу са другим јединицама нематеријалне или материјалне имовине.

Одмеравање фер вредности одређене препознатљиве имовине и учешћа без права контроле у стеченом ентитету (примена параграфа 18 и 19) Имовина са неизвесним токовима готовине (процењена резервисања)

Б41 Стицалац не признаје засебно процењено резервисање на датум стицања за имовину стечену у пословној комбинацији која се одмерава по фер вредностима на датум стицања јер се ефекти неизвесности будућих токова готовине укључују у меру фер вредности. На пример, пошто се овим IFRS захтева од стицаоца да одмерава стечена потраживања, укључујући зајмове по њиховим фер вредностима на датум стицања, стицалац не признаје засебно процењено резервисање за уговорне токове готовине за које се сматра да се не могу скупити на тај датум.

Имовина која је предмет пословног лизинга у ком је стечени ентитет давалац лизина

Б42 Код одмеравања фер вредности на датум стицања имовине као што је објекат или патент који су предмет пословног лизинга у ком је стечени ентитет давалац лизина, стицалац узима у обзир услове лизинга. Другим речима, стицалац не признаје засебну имовину или обавезу ако су услови пословног лизинга повољни или неповољни у поређењу са тржишним условима што се захтева параграфом Б29 за лизинге у којима је стечени ентитет корисник лизинга.

Имовина коју стицалац намерава да не користи или намерава да је користи на начин који се разликује од начина на који би је користили други учесници на тржишту

Б43 Из разлога конкуренције или других разлога, стицалац може намеравати да не користи стечену

имовину, на пример, нематеријалну имовину у виду истраживања и развоја или може намеравати да користи ту имовину на начин који се разликује од начина на који би је користили други учесници на тржишту. Па ипак, стицалац одмерава имовину по фер вредности утврђеној у складу са начином на који је користе други учесници на тржишту.

Учешћа без права контроле у стеченом ентитету

Б44 Овај IFRS дозвољава стицаоцу да одмерава учешће без права контроле у стеченом ентитету по његовој фер вредности на датум стицања. Понекад стицалац може да одмерава фер вредност на датум стицања учешћа без права контроле на основу цена на активном тржишту за акције које не држи стицалац. Међутим, у другим ситуацијама, цена на активном тржишту за акције није доступна. У тим ситуацијама, стицалац би одмерио фер вредност учешћа без права контроле коришћењем других техника валуације.

Б45 Фер вредности учешћа стицаоца у стеченом ентитету и учешће без права контроле се могу разликовати од акције до акције. Главна разлика ће вероватно бити укључивање премије контроле у фер вредности учешћа стицаоца у стеченом ентитету по акцији, или обрнуто, укључивање дисконта за недостатак контроле (који се такође назива мањински дисконт) у фер вредности учешћа без права контроле садржаног у акцији.

Одмеравање гудвила или добитка од повољне куповине

Одмеравање фер вредности на датум стицања учешћа стицаоца у стеченом ентитету коришћењем техника валуације (примена параграфа 33)

Б46 У пословној комбинацији оствареној без преноса накнаде, стицалац мора да замени фер вредност на датум стицања свог учешћа у стеченом ентитету фер вредношћу на датум стицања пренесене накнаде да би одмерио гудвил или добитак од повољне куповине (видети параграфе 32–34). Стицалац треба да одмери фер вредност на датум стицања свог учешћа у стеченом ентитету коришћењем једне или више техника валуације које одговарају околностима и за које постоји довољно података. Ако се користи више техника валуације, стицалац треба да оцени резултате техника, разматрајући релевантност и поузданост инпута који се користе и мере расположивих података.

Специјална разматрања код примене метода стицања на комбинације заједничких ентитета (примена параграфа 33)

Б47 Када се комбинују два заједничка ентитета, може се десити да се фер вредност капитала или учешћа чланова у стеченом ентитету (или фер вредност стеченог ентитета) може поузданије одмерити од фер вредности учешћа чланова пренесених од стране стицаоца. У тој ситуацији, параграфом 33 се захтева да стицалац одреди износ гудвила коришћењем фер вредности на датум стицања учешћа у капиталу стеченог ентитета уместо фер вредности на датум стицања учешћа у капиталу стицаоца прененог као накнада. Поред тога, стицалац у комбинацији заједничких ентитета признаје нето имовину стеченог ентитета као директни додаток капиталу или основном капиталу у извештају о финансијској позицији, а не као додаток на нераспоређену добит што је у складу са начином на који друге врсте ентитета примењују метод стицања.

Б48 Иако су слични на много начина са другим пословањима, заједнички ентитети имају специфичности које се јављају превентивно због тога што су њихови чланови и корисници и власници. Чланови заједничких ентитета генерално очекују да приме користи за своје чланство, често у форми смањених цена које се обрачунавају за робу и услуге или дивиденде у форми финансијске подршке. Део дивиденде у форми финансијске подршке алоциране сваком члану се често базира на износу посла који је члан обавио са заједничким ентитетом током године.

Б49 Одмеравање фер вредности заједничког ентитета треба да укључи претпоставке које би учесници на тржишту донели о будућим користима чланова као и друге релевантне претпоставке које би учесници на тржишту донели о заједничком ентитету. На пример, модел процењеног будућег тока готовине се може користити за одређивање фер вредности заједничког ентитета. Токови готовине који се користе као инпути за модел треба да се базирају на очекиваним токовима готовине заједничког ентитета, који ће вероватно одражавати смањења користи чланова, као што су накнаде које се наплаћују за робу и услуге.

Утврђивање шта је део трансакције пословне комбинације (примена параграфа 51 и 52)

Б50 Стицалац треба да размотри следеће факторе, који се нити међусобно искључују нити су појединачно потпуни, да би одредио да ли је трансакција део размене за стечени ентитет или је трансакција одвојена од пословне комбинације:

(а) **разлози трансакције** – Разумевање разлога из ког су стране у комбинацији (стицалац и стечени ентитет и њихови власници, директори и руководиоци – и њихови представници) започеле одређену трансакцију или договор може пружити увид у то да ли се ради о делу пренесене накнаде и стечене имовине или

преузетих обавеза. На пример, ако је трансакција организована првенствено ради користи стицаоца или комбинованог ентитета, а не првенствено ради користи стеченог ентитета или његових бивших власника пре комбинације, тај део плаћене цене за трансакцију (и сва повезана имовина и обавезе) ће мање вероватно бити део размене за стечени ентитет. У складу са тим, стицалац би тај део рачуноводствено обухватио одвојено од пословне комбинације;

(б) **ко је иницирао трансакцију** – Ако се зна ко је иницирао трансакцију, такође се може стећи увид у то да ли је она део размене за стечени ентитет. На пример, трансакција или други догађај који иницира стицалац се може започети у сврхе обезбеђивања будућих економских користи стицаоцу или комбинованом ентитету уз малу или никакву корист која се прима од стеченог ентитета или његових бивших власника пре комбинације. С друге стране, мање је вероватно да ће трансакција или договор који је иницирао стечени ентитет или његови бивши власници бити започета ради користи стицаоца или комбинованог ентитета, а више је вероватно да ће бити део трансакције пословне комбинације;

(ц) **време трансакције** – Време трансакције такође може дати увид у то да ли је она део размене за стечени ентитет. На пример, трансакција између стицаоца и стеченог ентитета се дешава током преговора о условима пословне комбинације је могла бити започета приликом размишљања пословне комбинације да обезбеди будуће економске користи стицаоцу или комбинованом ентитету. Ако је тако, постоји вероватноћа да ће стечени ентитет или његови бивши власници пре пословне комбинације примити малу или никакву корист од трансакције осим користи које приме као део комбинованог ентитета.

Стварно уређење претходно постојећег односа између стицаоца и стеченог ентитета у пословној комбинацији (примена параграфа 52(а))

Б51 Стицалац и стечени ентитет могу имати однос који је постојао и пре него што су размишљали о пословној комбинацији, који се овде назива “претходно постојећи однос”. Претходно постојећи однос између стицаоца и стеченог ентитета може бити уговорни (на пример, продавац и купац или давалац и корисник лиценце) или вануговорни (на пример, лице које тужи и оптужени).

Б52 Ако се пословном комбинацијом у ствари уреди претходно постојећи однос, стицалац признаје добитак или губитак, одмерен на следећи начин:

(а) за претходно постојећи вануговорни однос (као што је судска тужба), фер вредност;

(б) за претходно постојећи уговорни однос, мањи износ од следећа два:

(i) износ у ком је уговор повољан или неповољан из перспективе стицаоца у поређењу са условима текућих тржишних трансакција за исте или сличне ставке. (неповољан уговор је уговор који је неповољан у смислу текућих тржишних услова. То није нужно онерозни уговор у ком неизбежни трошкови измирења обавезе према уговору премашују економске користи чије се примање очекује према том уговору.);

(ii) износ свих наведених резервисања за измирење у уговору доступних супротној страни за коју је уговор неповољан.

Ако је износ под (ii) мањи од износа под (i), та разлика се укључује као део рачуноводства пословне комбинације.

Износ признатог добитка или губитка може једним делом зависити од тога да ли стицалац претходно признао повезану имовину или обавезу, и пријављени добитак или се губитак стога може разликовати од износа израчунатог применом поменутих захтева.

Б53 Претходно постојећи однос може чинити уговор који стицалац признаје као поново стечено право. Ако уговор садржи услове који су повољни или неповољни у поређењу са одређивањем цена за текуће тржишне трансакције за исте или сличне ствари, стицалац признаје, одвојено од пословне комбинације, добитак или губитак за стварно уређење уговора, одмерен у складу са параграфом Б52.

Споразуми о потенцијалном плаћању запосленима или продавцима акција (примена параграфа 52(б))

Б54 Да ли су споразуми о потенцијалним плаћањима запосленима или акционара који продају (претходним власницима акција) потенцијална накнада у пословној комбинацији или су засебна трансакција, зависи од природе споразума. Ако се разумеју разлози из којих споразум о стицању укључује одредбу за потенцијална плаћања, ко је иницирао споразум и када су стране започеле споразум, то сазнање може користити у процени природе споразума.

Б55 Ако није прецизно да ли је споразум о плаћању запосленима или акционарима који продају (претходним власницима акција) део размене за стечени ентитет или је засебна трансакција одвојена од пословне комбинације, стицалац треба да размотри следеће индикаторе:

(а) **Наставак запослења** – Услови наставка запослења акционара који продају, а који постају кључни запослени, могу бити индикатор суштине споразума о потенцијалној накнади. Релевантни услови наставка запослења се могу укључити у уговор о раду, споразум о стицању или неки други документ. Споразум о потенцијалној накнади у којој се плаћања аутоматски укидају ако се раскине уговор о раду представља надокнаду за услуге које се пружају након престанка комбинације. Споразуми у којима на потенцијална плаћања

не утиче раскид уговора о раду могу указивати на то да су потенцијална плаћања додатна накнада, а не надокнада;

(б) *Трајање наставка запослења* – Ако се период захтеваног запослења поклопи са периодом потенцијалних плаћања или траје дуже од њега, та чињеница може указати на то да су потенцијална плаћања у суштини надокнада;

(ц) *Ниво надокнаде* – Ситуације у којима су надокнаде запосленима осим потенцијалних плаћања на разумном нивоу у поређењу са другим кључним запосленима у комбинованом ентитету могу указати на то да су потенцијална плаћања додатна накнада, а не надокнада;

(д) *Инкрементална плаћања запосленима* – Ако акционари који продају, а који не постају запослени примају нижа потенцијална плаћања по акцији, онда акционари који продају, а који постају запослени комбинованог ентитета, та чињеница може указивати на то да је инкрементални износ плаћања акционарима који продају и који постају запослени, надокнада;

(е) *Број акција које се поседују* – Број акција које поседује сваки акционар који продаје, а који остају кључни запослени, може бити индикатор суштине споразума о потенцијалној накнади. На пример, ако акционари који продају, а који су поседовали углавном све акције у стеченом ентитету наставе да раде као кључни запослени, та чињеница може указивати на то да је споразум, у суштини споразум о расподели добити који има за циљ да обезбеди накнаду за услуге после комбинације. Или, ако су акционари који продају и који настављају да раде као кључни запослени поседовали само мали број акција стеченог ентитета и сви акционари који продајом примају исти износ потенцијалне накнаде по акцији, та чињеница може указивати на то да су потенцијална плаћања додатна накнада. Власничка учешћа пре стицања у поседу страна везаних за акционаре који продају и који настављају да раде као кључни запослени, као што су чланови породице, такође треба размотрити;

(ф) *Повезаност са валуацијом* – Ако се иницијална накнада пренесена на датум стицања базира на доњем крају скале утрђене валуацијом стеченог ентитета и формула потенцијалних плаћања се односи на тај приступ валуације, та чињеница може сугерисати да су потенцијална плаћања додатна накнада. Или, ако је формула потенцијалних плаћања у складу са претходним споразумима о расподели добити, та чињеница може указивати на то да је суштина споразума обезбеђивање надокнаде;

(г) *Формула за одређивање накнаде* – Формула која се користи за одређивање потенцијалног плаћања може се користити код процене суштине споразума. На пример, ако се потенцијално плаћање одређује на основу више зарада, то може сугерисати да је обавеза потенцијална накнада у пословној комбинацији и да је циљ формуле да се утврди или потврди фер вредност стеченог ентитета. Супротно томе, потенцијално плаћање износа утврђеног процента зараде може сугерисати да је обавеза према запосленима споразум о распореди добити којим се запосленима даје надокнада за пружене услуге;

(х) *Други споразуми и питања* – Услови других споразума са акционарима који продају (као што су споразуми о забрани конкуренције, извршни уговори, консултантски уговори и уговори о лизингу некретнине) и поступак пореза на добитак са потенцијалним плаћањима могу указивати на то да се потенцијална плаћања могу приписати нечем другом осим накнаде за стечени ентитет. На пример, у вези са стицањем, стицалац може закључити уговор о лизингу некретнине са значајним акционаром који продаје. Ако су плаћања лизинга, утврђена уговором о лизингу, значајно нижа од тржишних, нека или сва потенцијална плаћања даваоцу лизинга (акционару који продаје) која се захтевају засебним споразумом о потенцијалним плаћањима могу, у суштини, бити плаћања за коришћење некретнине под лизингом која стицалац треба да призна одвојено у својим финансијским извештајима после комбинације. Супротно томе, ако се уговором о лизингу утврде плаћања лизинга која су у складу са тржишним условима за некретину под лизингом, споразум о потенцијалним плаћањима акционару који продаје може бити потенцијална накнада у пословној комбинацији.

Стечена плаћања акцијама стицаоца замењена доделама које држе запослени стеченог ентитета (примена параграфа 52(б))

B56 Стицалац може заменити стечена плаћања акцијама (замене опција на акције) за доделе запослених стеченог ентитета. Замена опција на акције или других плаћања акцијама заједно са пословном комбинацијом се рачуновдствено обухватају као модификације додељених плаћања акцијама у складу са IFRS 2 *Плаћања акцијама*. Ако је стицалац обавезан да замени додељена плаћања акцијама стеченог ентитета, или целокупни или делимичан тржишни износ стицаоцевих замена опција на акције се укључује у одмеравање накнаде пренесене у пословној комбинацији. Стицалац је у обавези да замени додељена плаћања акцијама стеченог ентитета ако стечени ентитет или његови запослени имају могућност да изврше замену. На пример, за потребе примене овог захтева, стицалац је у обавези да замени додељена плаћања акцијама стеченог ентитета ако се замена захтева:

(а) условима споразума о стицању;

(б) условима додељених плаћања акцијама стеченог ентитета; или

(ц) важећим законима или прописима.

У неким ситуацијама, додељена плаћања акцијама стеченог ентитета могу истећи као последица пословне комбинације. Ако стицалац замени те доделе чак и ако није у обавези да то уради, целокупни тржишни износ замене опција на акције се признаје као трошак надокнаде у финансијским извештајима после комбинације.

То значи да се никакав тржишни износ тих додела не укључује у одмеравање накнаде пренесене у пословној комбинацији.

B57 Да би се утврдио део замене опције на акције који је део пренесене накнаде за стечени ентитет и део који представља надоканду за услуге пружене после комбинације, стицалац одмерава и замене опција на акције које је доделио стицалац и додељена плаћања акцијама стеченог ентитета на датум стицања у складу са IFRS 2. Онај део тржишног износа замене опције на акцију који је и део накнаде пренесене у замену за стечени ентитет једнак је делу доделе стеченог ентитета који се може приписати услугама пруженим пре комбинације.

B58 Део замене опције на акцију која није стечена, а може се приписати услугама пруженим пре комбинације, представља тржишни износ доделе стеченог ентитета помножен са односом дела завршеног периода стицања и дужег од следећа два периода: са укупним периодом стицања или са првобитним периодом стицања додељеног плаћања акцијама стеченог ентитета. Период стицања је период током ког сви утврђени услови стицања морају бити испуњени. Услови стицања се дефинишу у IFRS 2.

B59 Део замене опције на акцију која није стечена, а може се приписати услугама пруженим после комбинације и стога се признаје као трошак надокнаде у финансијским извештајима после комбинације, једнак је укупном тржишном износу замене опција на акције умањеном за износ приписан услугама пруженим пре комбинације. Дакле, стицалац приписује евентуални вишак тржишног износа замене опција на акције у односу на тржишни износ додељених плаћања акцијама стеченог ентитета услугама које се пружају после комбинације и признаје тај вишак као трошак надокнаде у финансијским извештајима после комбинације. Стицалац приписује део замене опција на акције услугама које се пружају после комбинације ако захтева услуге после комбинације, без обзира да ли су запослени пружили све тражене услуге за своја додељена плаћања акцијама стеченог ентитета која треба да стекну пре датума стицања.

B60 Део замене опције на акцију која није стечена, а може се приписати услугама пруженим пре комбинације, као и део који се може приписати услугама после комбинације, одражава најбољу расположиву процену броја замена опција на акције чије се стицање очекује. На пример, ако је тржишни износ дела замене опција на акције приписаног услугама пруженим пре комбинације 100НЈ и стицалац очекује да ће се стећи само 95% додељених плаћања акцијама, износ који се укључује у пренесену накнаду у пословној комбинацији је 95НЈ. Промене процењеног броја замена опција на акције чије се стицање очекује се одражавају у трошку надокнаде за периоде у којима се промене или губици права дешавају не као кориговања пренесене накнаде у пословној комбинацији. Слично томе, ефекти других догађаја, као што су модификације или крајњи исход додела са условима везаним за перформансу, који се јављају након датума стицања се рачуноводствено обухватају у складу са IFRS 2 приликом одређивања трошка надокнаде за период у ком је дошло до датог догађаја.

B61 Исти захтеви за утврђивање делова замена опција на акције приписивих услугама које се пружају пре и после формирања комбинације се примењују без обзира на то да ли се замена опција на акције класификује као обавеза или као инструмент капитала у складу са одредбама IFRS 2. Све промене тржишног износа додела класификованих као обавезе након датума стицања и повезани ефекти пореза на добитак се признају у финансијским извештајима стицаоца припремљеним после формирања комбинације у периоду (периодима) у ком долази до промене.

B62 Ефекти пореза на добитак за замене опција на акције за плаћања акцијама се признају у складу са одредбама IAS 12 *Порез на добитак*.

Други IFRS у којима се дају упутства за накнадно одмеравање и рачуноводствено обухватање(примена параграфа 54)

B63 Примери других IFRS у којима се дају упутства за накнадно одмеравање и рачуноводствено обухватање стечене имовине и преузетих или насталих обавеза у пословној комбинацији су:

(а) IAS 38 прописује рачуноводствено обухватање препознатљиве нематеријалне имовине стечене у пословној комбинацији. Стицалац одмерава гудвил по износу који се признаје на датум стицања умањеном за евентуалне акумулиране губитке од умањења вредности. IAS 36 *Умањење вредности имовине* прописује рачуноводствено обухватање губитака од умањења вредности;

(б) У IFRS 4 *Уговори о осигурању* се дају упутства за накнадно рачуноводствено обухватање уговора о осигурању стечених у пословној комбинацији;

(ц) IAS 12 прописује накнадно рачуноводствено обухватање одложених пореских средстава (укључујући непризната одложена пореска средства) и обавеза стечених у пословној комбинацији;

(д) У IFRS 2 се дају упутства за накнадно одмеравање и рачуноводствено обухватање дела замена опција на акције који је емитовао стицалац и који се може приписати будућим услугама запослених;

(е) У IAS 27 (измењеном 2008.) се дају упутства за рачуноводствено обухватање промена власничког учешћа матичног ентитета у зависном ентитету након добијања контроле.

Обелодањивања (примена параграфа 59 и 61)

B64 Да би остварио циљ из параграфа 59, стицалац обелодањује следеће информације за сваку пословну

комбинацију која се остварује током извештајног периода:

- (а) назив и опис стеченог ентитета;
- (б) датум стицања;
- (ц) проценат стечених учешћа у капиталу са правом гласа;
- (д) главни разлози за формирање пословне комбинације и опис начина на који је стицалац добио контролу над стеченим ентитетом;
- (е) квалитативни опис фактора који сачињавају признати гудвил, као што су очекиване синергије од комбиновања пословања стеченог ентитета и стицаоца, нематеријална имовина која не испуњава услове за засебно признавање или други фактори;
- (ф) фер вредност укупне пренесене накнаде на датум стицања и фер вредност сваке главне класе накнада на датум стицања, као што су:
 - (i) готовина;
 - (ii) друга материјална или нематеријална имовина, укључујући пословање или зависни ентитет стицаоца;
 - (iii) настале обавезе, на пример, обавеза давања потенцијалне накнаде; и
 - (iv) учешћа у капиталу стицаоца, укључујући број инструмената или учешћа емитованих или који се могу емитовати и метод одређивања фер вредности тих инструмената или учешћа.
- (г) за споразуме о потенцијалним накнадама и средства обештећења:
 - (i) износ признат на датум стицања;
 - (ii) опис споразума и основа за одређивање износа плаћања; и
 - (iii) процена низа исхода (недисконтованих) или ако се низ не може проценити, ту чињеницу и разлоге из којих се низ не може проценити. Ако је максимални износ плаћања неограничен, стицалац обелодањује ту чињеницу.
- (х) за стечена потраживања:
 - (i) фер вредност потраживања;
 - (ii) бруто уговорни износи потраживања; и
 - (iii) најбоља процена на датум стицања уговорних токова готовине за које се не очекује да ће бити прикупљени.
- (и) износи признати на датум стицања за сваку главну класу стечене имовине и преузетих обавеза;
- (ј) за сваку потенцијалну обавезу признату у складу са параграфом 23, информације захтеване у параграфу 85 IAS 37 *Резервисања, потенцијалне обавезе и потенцијална имовина*. Ако се потенцијална обавеза не призна зато што се њена фер вредност не може поуздано одмерити, стицалац обелодањује:
 - (i) информације које се захтевају параграфом 86 IAS 37; и
 - (ii) разлоге из којих се потенцијална обавеза не може поуздано одмерити.
- (к) укупни износ гудвила за који се очекује да ће бити могуће одбити га у пореске сврхе;
- (л) за трансакције које се признају одвојено од стицања имовине и претпоставку обавеза у пословној комбинацији у складу са параграфом 51:
 - (i) опис сваке трансакције;
 - (ii) како је стицалац рачуноводствено обухватио сваку трансакцију;
 - (iii) износи признати за сваку трансакцију и линијска ставка у финансијским извештајима у којима се сваки износ признаје; и
 - (iv) ако је трансакција стварно уређење претходно постојећег односа, метод коришћен за одређивање износа тог уређења.
- (м) обелодањивање засебно признатих трансакција захтеваних под (л) укључује износ трошкова везаних за стицање и одвојено, износ тих трошкова признатих као расход и линијска ставка или ставке у извештају о укупном резултату у ком се ти расходи признају. Такође се обелодањује износ свих трошкова емитовања који нису признати као расход и начин на који су признати;
- (н) у повољној куповини (видети параграфе 34–36):
 - (i) износ сваког добитка признатог у складу са параграфом 34 и линијска ставка у извештају о укупном резултату у ком се добитак признаје; и
 - (ii) опис разлога из којих је трансакција резултирала добитком.
- (о) за сваку пословну комбинацију у којој стицалац држи мање од 100% учешћа у капиталу у стеченом ентитету на датум стицања:
 - (i) износ учешћа без права контроле у стеченом ентитету признат на датум стицања и мерна основа за тај износ; и
 - (ii) за свако учешћа без права контроле у стеченом ентитету одмерено по фер вредности, техника валуације и кључни инпути у модел коришћени за одређивање те вредности
- (п) у пословној комбинацији оствареној у фазама:
 - (i) фер вредност на датум стицања учешћа у капиталу стеченог ентитета које држи стицалац непосредно пред датум стицања; и
 - (ii) износ евентуалног добитка или губитка признатог као резултат поновног одмеравања учешћа у

капиталу стеченог ентитета које држи стицалац до фер вредности пре формирања пословне комбинације (видети параграф 42) и линијска ставка у извештају о укупном резултату у ком се тај добитак или губитак признаје

(р) следеће информације:

(i) износи прихода и добитка или губитка стеченог ентитета од датума стицања укључених у консолидовани извештај о укупном резултату за извештајни период; и

(ii) приход и добитак или губитак комбинованог ентитета за текући извештајни период као да је датум стицања за све пословне комбинације које су остварене током године био почетак годишњег извештајног периода.

Ако је обелодањивање било које од информација захтеваних у овом потпараграфу неизводљиво, стицалац обелодањује ту чињеницу и објашњава због чега је обелодањивање неизводљиво. У овом IFRS се термин “неизводљив” користи у истом значењу као и у IAS 8 *Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке*.

Б65 За пословне комбинације које су појединачно без материјалног значаја и које се остварују током извештајног периода, а колективно су материјално значајне, стицалац обелодањује збирно информације које се захтевају у параграфу Б64 (е)-(р).

Б66 Ако је датум стицања пословне комбинације после краја извештајног периода, али пре одобравања финансијских извештаја за објављивање, стицалац обелодањује информације које се захтевају у параграфу Б64 осим ако почетно рачуноводствено обухватање пословне комбинације није непотпуно у време одобравања финансијских извештаја за објављивање. У тој ситуацији, стицалац описује која обелодањивања се не могу извршити и разлоге из којих се не могу извршити.

Б67 Да би остварио циљ из параграфа 61, стицалац обелодањује следеће информације за сваку материјално значајну пословну комбинацију или збирно за пословне комбинације које су појединачно без материјалног значаја, а колективно су материјално значајне:

(а) ако је почетно рачуноводствено обухватање пословне комбинације непотпуно (видети параграф 45) за одређену имовину, обавезе, учешћа без права контроле или накнаде и износе признате у финансијским извештајима пословне комбинације су тако одређени само условно:

(i) разлози из којих је почетно рачуноводствено обухватање пословне комбинације непотпуно;

(ii) имовина, обавезе, учешћа у капиталу или накнаде чије је почетно рачуноводствено обухватање непотпуно; и

(iii) природа и износ свих кориговања у периоду одмеравања, признатих током извештајног периода у складу са параграфом 49.

(б) за сваки извештајни период после датума стицања док ентитет не наплати, прода или на други начин изгуби право на средство потенцијалне накнаде или док ентитет не измири обавезу потенцијалне накнаде или се обавеза поништи или престане:

(i) све промене признатих износа, укључујући и све разлике настале по измирењу;

(ii) све промене низа исхода (недисконтованих) и разлози тих промена; и

(iii) технике валуације и кључни инпуту у модел коришћени за одмеравање потенцијалне накнаде.

(ц) за потенцијалне обавезе признате у пословној комбинацији, стицалац обелодањује информације које се захтевају у параграфу 84 и 85 IAS 37 за сваку групу резервисања;

(д) усклађивање књиговодствене вредности гудвила на почетку и на крају извештајног периода показујући одвојено:

(i) бруто износ и акумулиране губитке од умањења вредности на почетку извештајног периода

(ii) додатни гудвил признат током извештајног периода, осим гудвила укљученог у групу за отуђење која, по стицању, задовољава критеријум да се класификује као група која се држи за продају у складу са IFRS 5 *Стална имовина која се држи за продају и престанак пословања*.

(iii) кориговања која су резултат накнадног признавања одложених пореских средстава током извештајног периода у складу са параграфом 67.

(iv) гудвил укључен у групу за отуђење класификовану као група која се држи за продају у складу са IFRS 5 и гудвил који је престао да се признаје после извештајног периода а да претходно није био укључен у групу за отуђење класификовану као група која се држи за продају.

(v) губитке од умањења вредности признате током извештајног периода у складу са IAS 36. (IAS 36 захтева обелодањивање информација о надокнадивом износу и умањењу вредности гудвила уз овај захтев.)

(vi) нето курсне разлике настале током извештајног периода у складу са IAS 21 *Ефекти промена девизних курсева*.

(viii) све друге промене књиговодствене вредности током извештајног периода.

(viii) бруто износ и акумулиране губитке од умањења вредности на крају извештајног периода.

(е) износ и објашњење свих добитака или губитака признатих у текућем извештајном периоду који:

(i) се и односи на стечену препознатљиву имовину или преузете обавезе у пословној комбинацији која је остварена у текућем или претходном извештајном периоду; и

(ii) има такву величину, природу и учесталост појаве да је обелодањивање релевантно за разумевање

финансијских извештаја комбинованог ентитета.

Прелазне одредбе за пословне комбинације којима учествују само заједнички ентитети или које се остварују само уговором (примена параграфа 66)

Б68 Параграфом 64 се прописује да се овај IFRS примењује проспективно за пословне комбинације чији је датум стицања на дан или касније од почетка годишњег извештајног периода који почиње 1. јула 2009. године или касније. Дозвољава се и ранија примена. Међутим, ентитет примењује овај IFRS тек на почетку годишњег извештајног периода који почиње 30. јуна 2007. године или касније. Ако ентитет буде примењивао овај IFRS пре његовог ступања на снагу, ентитет ће обелоданити ту чињеницу и истовремено ће примењивати IAS 27 (измењен 2008.).

Б69 Захтев да се овај IFRS примењује проспективно има следећи ефекат за пословне комбинације у којима учествују само заједнички ентитети или које се остварују само уговором ако је датум стицања за те пословне комбинације пре примене овог IFRS:

(а) *Класификација* – ентитет наставља да класификује претходне пословне комбинације у складу са претходним рачуноводственим политикама за такве комбинације;

(б) *Претходно признати гудвил* – На почетку првог годишњег извештајног периода у ком се IFRS примењује, књиговодствена вредност гудвила насталог од пословне комбинације је његова књиговодствена вредност на тај датум у складу са претходним рачуноводственим политикама ентитета. Одређујући тај износ, ентитет елиминира књиговодствену вредност евентуалне акумулиране амортизације тог гудвила и одговарајућег смањења гудвила. Не врше се никаква друга кориговања књиговодствене вредности гудвила;

(ц) *Гудвил претходно признат као одбитак од капитала* – Претходне рачуноводствене политике ентитета су могле резултирати гудвилем који настаје из пословне комбинације признате као одбитак од капитала. У тој ситуацији, ентитет не признаје тај гудвил као имовину на почетку првог годишњег извештајног периода у ком се IFRS примењује. Затим, ентитет не признаје у добитку или губитку ниједан део тог гудвила када отуђује целокупно или делимично пословање на које се тај гудвил односи или када се умањи вредност јединице која генерише готовину и на коју се тај гудвил односи;

(д) *Накнадно рачуноводствено обухватање гудвила* – Од почетка првог годишњег периода у ком се овај IFRS примењује, ентитет престаје да амортизује гудвил који настаје од раније пословне комбинације и тестира гудвил на умањење вредности у складу са IAS 36;

(е) *Претходно признати негативни гудвил* – Ентитет који је рачуноводствено обухватио ранију пословну комбинацију применом метода куповине је могао признати одложени кредит за вишак свог учешћа у нето фер вредности препознатљиве имовине и обавеза стеченог ентитета у односу на трошак тог учешћа (који се понекад назива негативни гудвил). Ако је тако, ентитет престаје да признаје књиговодствену вредност тако одложеног кредита на почетку првог годишњег периода у ком се IFRS примењује уз одговарајуће кориговање почетног салда нераспоређене добити на тај датум.